

Direttore Responsabile:

Pietro Boria

Professore Ordinario di diritto tributario, presso Sapienza Università di Roma

Comitato di Direzione:

Pietro Boria

Professore Ordinario di diritto tributario, presso Sapienza Università di Roma

Francesco D'Ayala Valva

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università dell'Aquila

Pasqualina Farina

Professoressa Associata, abilitata Ordinaria, di procedura civile, presso Sapienza Università di Roma

Giuseppe Ingraò

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Messina

Rossella Miceli

Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso Sapienza Università di Roma

Maurizio Orlandi

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto dell'Unione europea, presso Sapienza Università di Roma

Francesco Pepe

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto tributario, presso l'Università di Sassari

Franco Picciaredda

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cagliari

Paolo Puri

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto tributario, presso l'Università di Benevento

Paola Rossi

Professoressa Associata, abilitata Ordinaria, di diritto tributario, presso l'Università Giustino Fortunato

Pietro Selicato

Professore Ordinario di diritto tributario, presso Sapienza Università di Roma

Comitato di Redazione:

Giulia Boletto

Professoressa Associata di diritto tributario, presso l'Università di Pisa

Susanna Cannizzaro
Dottoressa di ricerca, Ricamatore di diritto tributario

Mario Cardillo
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Foggia

Filippo Dami
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Nicola Fortunato
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Carla Lollo
Dottoressa di ricerca, Ricamatrice di diritto tributario, presso l'Università telematica UniCusano

Marcella Martis
Professoressa Associata di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Francesco Odoardi
Ricamatore di diritto tributario, presso l'Università del Salento

Andrea Poddighe
Ricamatore di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Gianluca Selicato
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Cesare Borgia
Dottorando di ricerca

Federica Campanella
Dottoranda di ricerca

Avv. Francesco Corda
Dottore di ricerca

Roberta Corriere
Dottoressa di ricerca

Avv. Federica Niccolini
Dottoressa di ricerca

Avv. Ferdinando Peddis
Dottore di ricerca

Avv. Lorenzo Pennesi
Dottore di ricerca

Filippo Pietrosanti
Dottorando di ricerca

Lucrezia Piva
Dottoranda di ricerca

Giada Strommillo
Dottoranda di ricerca

Avv. Rosy Virzi
Dottoranda di ricerca

Coordinatore del Comitato di Redazione: Prof.ssa Rossella Miceli

Peer review:

Marco Allena
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Guido Alpa
Professore Ordinario di diritto civile, presso Sapienza Università di Roma

Fabrizio Amatucci
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università degli Studi di Napoli Federico II

Luisa Avitabile
Professoressa Ordinaria di filosofia del diritto, presso Sapienza Università di Roma

Gaetano Azzariti
Professore Ordinario di diritto pubblico, presso Sapienza Università di Roma

Stefano Bellomo
Professore Ordinario di diritto del lavoro, presso Sapienza Università di Roma

Clelia Buccico
Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università degli studi della Campania Luigi Vanvitelli

Enzo Cannizzaro
Professore Ordinario di diritto internazionale, presso Sapienza Università di Roma

Alfonso Celotto
Professore Ordinario di diritto costituzionale, presso l'Università degli Studi Roma Tre

Andrea Colli Vignarelli
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Messina

Alberto Comelli

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Parma

Angelo Contrino

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università commerciale Luigi Bocconi

Paola Coppola

Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Giuseppe Corasaniti

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Brescia

Roberto Cordeiro Guerra

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Firenze

Francesco Crovato

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Ferrara

Valeria De Bonis

Professoressa Ordinaria di Scienza delle finanze, presso Sapienza Università di Roma

Lorenzo Del Federico

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Chieti-Pescara

Enrico Del Prato

Professore Ordinario di diritto civile, presso Sapienza Università di Roma

Luca Di Donna

Professore Ordinario di diritto privato, presso Sapienza Università di Roma

Oliviero Diliberto

Professore Ordinario di diritto romano, presso Sapienza Università di Roma

Valerio Ficari

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Roma Tor Vergata

Stefano Fiorentino

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Parthenope

Guglielmo Frasoni

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Foggia

Emma Galli

Professoressa Ordinaria di scienza delle finanze, presso Sapienza Università di Roma

Fabio Giglioni

Professore Ordinario di diritto amministrativo, presso Sapienza Università di Roma

Andrea Giovanardi

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Trento

Alessandro Giovannini

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Marco Greggi

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Ferrara

Agostino Ennio La Scala

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Palermo

Maurizio Logozzo

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Alberto Marcheselli

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Genova

Enrico Marello

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Torino

Arturo Maresca

Professore Ordinario di diritto del lavoro, presso Sapienza Università di Roma

Giuseppe Marini

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università degli Studi Roma Tre

Giuseppe Marino

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Milano

Giuseppe Melis

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università LUISS

Sebastiano Maurizio Messina

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Verona

Francesco Montanari

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Chieti-Pescara

Laura Moscati

Professoressa Ordinaria di storia del diritto, presso Sapienza Università di Roma

Salvatore Muleo

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università della Calabria

Maria Pierro

Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università di Insubria

Cesare Pinelli

Professore Ordinario di diritto pubblico, presso Sapienza Università di Roma

Francesco Pistolesi

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Bernardino Quattrociochi

Professore ordinario di Economia e gestione delle imprese, Sapienza Università di Roma

Gaetano Ragucci

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Milano

Filippo Reganati

Professore Ordinario di Economia Politica, presso Sapienza Università di Roma

Guido Salanitro

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Catania

Elena Tassi

Professoressa Ordinaria di diritto romano, presso Sapienza Università di Roma

Francesco Tundo

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Bologna

Antonio Felice Uricchio

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Franco Vallocchia

Professore Ordinario di diritto romano, presso Sapienza Università di Roma

RIVISTA DI DOTTRINA FISCALE

Anno I – N. 2/2022

INDICE

PIETRO BORIA	<i>La riserva di legge nel sistema fiscale italiano</i>	11
ROSSELLA MICELI	<i>L'evasione fiscale nazionale: impostazioni tradizionali, realtà sociali, politiche di contrasto. The national tax evasion: traditional studies, social context, law enforcement policies</i>	45
GIUSEPPE INGRAO	<i>La cumulabilità delle circostanze attenuanti generiche e tipiche nel reato di omesso versamento delle ritenute IRPEF e dell'IVA. The cumulation of generic and typical extenuating circumstances in the crime of omitted payment of withholding IRPEF and VAT</i>	73
PASQUALINA FARINA	<i>La riforma del processo tributario tra l.n. 130 del 2022 e d.lgs. n. 149 del 2022</i>	83

ANDREA Poddighe	<i>Le regole di determinazione del reddito delle società tra il principio di riserva di legge e le spinte europee verso l'armonizzazione delle basi imponibili nazionali</i>	121
BERNARDINO Quattrococchi	<i>Irrelevanza fiscale nella cessione del marchio d'impresa da persona fisica. Analisi del vuoto normativo</i>	145
FILIPPO LUIGI Giambrone	<i>Future perspectives of European corporate taxation. Towards an harmonized European Corporate taxation within the Member States</i>	159
CESARE Borgia	<i>Il dovere di motivazione nella logica di integrazione fra "procedimento" e "processo". Riflessioni a partire da una recente sentenza della Corte EDU</i>	191
LUCREZIA Piva	<i>Il contraddittorio endoprocedimentale: un'analisi alla luce delle pronunce della Corte di Giustizia Europea</i>	207
AGOSTINO Giovinazzo	<i>Abbuono dell'accisa per "colpa lieve" del contribuente: il rapporto contrastante tra la disciplina del Testo Unico Accise e la direttiva (UE) 2020/2062</i>	231

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista di Dottrina Fiscale sono stati sottoposti alla valutazione collegiale da parte del Comitato di Direzione e alla revisione anonima da parte di uno dei componenti del Comitato Scientifico dei revisori.

Il codice etico e il regolamento della Rivista di Dottrina Fiscale, in ossequio ai criteri di qualità dettati dall'ANVUR, sono disponibili e liberamente accessibili al sito internet della rivista <https://www.dottrinafiscale.it/>

LA RISERVA DI LEGGE NEL SISTEMA FISCALE ITALIANO

di Pietro Boria*

SOMMARIO: 1. La formazione normativa del patto fiscale nella società. – 1.1. Potere tributario e sovranità. – 1.2. Le trasformazioni della sovranità fiscale nel corso della storia. – 1.3. La potestà normativa nella moderna dimensione multilivello degli ordinamenti giuridici moderni. – 1.4. Il principio della riserva di legge nelle carte costituzionali moderne. – 1.5. Limitazione del potere tributario e consenso popolare nelle costituzioni contemporanee. – 1.6. La rappresentanza popolare come strumento di garanzia rispetto all'esercizio del potere tributario. – 1.7. La preferenza per il Parlamento nella definizione del patto fiscale come “garanzia di procedura”. – 2. La riserva di legge in Italia. – 2.1. L'art. 30 dello Statuto Albertino. – 2.2. L'art. 23 della Costituzione Italiana. – 2.3. La riserva di legge in senso relativo. – 2.4. La categoria delle “prestazioni patrimoniali imposte”. – 3. I rapporti tra riserva di legge e autonomia normativa degli enti territoriali minori. – 3.1. L'autonomia tributaria degli enti locali come fattore delimitativo della riserva di legge. – 3.2. Il riconoscimento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come “garanzia di sistema” nella riforma del titolo V della Costituzione. – 3.3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza attraverso l'esercizio del potere normativo. – 3.4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge.

Abstract: Nelle moderne costituzioni democratiche è pressoché generalizzato il ricorso a disposizioni che prevedono espressamente la riserva di legge in materia tributaria, la quale, nel suo percorso originario di formazione storica, ha assunto la funzione essenziale di tutela e garanzia di una parte dello Stato, priva della capacità di determinare il tributo, rispetto agli arbitrii del potere sovrano.

La funzione attuale della riserva di legge è ben diversa rispetto a quella originaria e si ricollega ad una logica di distribuzione delle competenze normative tra organi dello Stato, con una preferenza per il Parlamento (quale luogo istituzionale nel quale si esprime il confronto tra le varie componenti democraticamente elette della comunità nazionale) rispetto all'Esecutivo (espressione della sola componente maggioritaria). La riserva di legge assume, così, la funzione di una “garanzia di procedura”, in quanto destinata ad indicare la procedura più garantista rispetto all'interesse pubblico generale.

Nell'ordinamento costituzionale italiano, la scelta di una riserva di legge “relativa” va intesa come una soluzione di mediazione rispetto alle contrapposte esigenze di affidare solo al Parlamento la competenza a regolare la

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

materia tributaria (come sarebbe avvenuto con la riserva di legge “assoluta”) ovvero di escludere del tutto l’intervento della legge (rimettendo l’esercizio del potere tributario direttamente all’Esecutivo). In tale prospettiva, la riserva “relativa” costituisce una forma di bilanciamento dei poteri dello Stato al fine di assicurare il migliore perseguimento dell’interesse pubblico della comunità nazionale.

La portata della riserva di legge è individuata anche in ragione della rilevanza che assume l’autonomia tributaria degli enti territoriali minori, in quanto elemento fondamentale del grado di autonomia politica e di autonomia finanziaria dei centri de-localizzati di governo e, dunque, della capacità delle fonti legali di intervenire nella determinazione delle fattispecie tributarie.

Abstract: In modern democratic constitutions there are provisions which expressly provide for the legal reserve in tax matters, which, in its original historical development, has assumed the essential function of protecting and guaranteeing a part of the State, deprived of the ability to determine taxation, against the whim of sovereign power.

The current function of the legal reserve is very different from the original one and is linked to a logic of distribution of regulatory powers among State bodies, with a preference for Parliament (as an institutional place in which the confrontation between the various components of the national community, democratically elected, is expressed) with respect to the Executive (expression of the majority component only). The legal reserve thus assumes the function of a “procedural guarantee”, as it is intended to indicate the most guaranteed procedure with respect to the general public interest.

In the Italian constitutional system, the choice of a “relative” legal reserve must be intended as a mediation solution with respect to the opposing needs of attributing only to Parliament the competence to regulate tax matters (as would have happened with the “absolute” legal reserve) or to completely exclude the intervention of the law (referring the exercise of tax power directly to the Executive). In this perspective, the “relative” reserve constitutes a form of balancing the powers of the State in order to ensure the best pursuit of the public interest of the national community.

The scope of the legal reserve is also identified in relation to the importance assumed by the tax autonomy of minor territorial entities, as a fundamental element of the level of political autonomy and financial autonomy of the delocalized centers of government and, therefore, of the ability of the legal sources to intervene in the definition of tax cases.

1. La formazione normativa del patto fiscale nella società

1.1. Potere tributario e sovranità

Nello Stato moderno (ed anche negli altri enti esponenziali) la connessione tra la sovranità e la fiscalità costituisce uno degli snodi fondamentali della costellazione di valori definita sul piano costituzionale. La sovranità, che si esprime nelle democrazie costituzionali mediante i poteri regolatori degli interessi primari e dei bisogni di vita della collettività secondo una logica di bilanciamento e ponderazione dei conflitti di interesse, implica il passaggio necessario attraverso la gestione delle risorse finanziarie quale strumento imprescindibile per la realizzazione dei fini generali perseguiti¹.

La fiscalità, che costituisce la fase fondamentale della formazione delle risorse finanziarie pubbliche, si presenta così come un elemento di base dell'organizzazione istituzionale della collettività, in quanto condizione irrinunciabile di realizzazione degli obiettivi di fondo della collettività, inclusa la tutela e lo sviluppo dei diritti primari dell'individuo; va sottolineato a tal riguardo che anche in contesti ideologici rivolti alla protezione dell'individuo si è sottolineato che le tasse rappresentano il "costo dei diritti e delle libertà"².

In tale prospettiva si potrebbe addirittura sostenere che la fiscalità costituisce una sorta di condizione trascendentale della vita in comune, non solo funzionale al raggiungimento delle finalità generali di libertà, sicurezza e sviluppo definite nella tavola costituzionale, ma anche direttamente strumentale alla auto-realizzazione della personalità di ciascun individuo nella comunità. Con qualche (minima) approssimazione si può pertanto sostenere che il potere tributario è un attributo irrinunciabile della sovranità³.

Appare dunque possibile ritenere che i modi di formazione del potere tributario come istituzione del *Logos* generale costituiscano un fattore decisivo del patto sociale, poiché concorrono alla determinazione delle regole tributarie che presidiano al raggiungimento dei mezzi necessari al fine (le risorse finanziarie per il perseguimento del bene comune).

La regolazione costituzionale del potere tributario – e soprattutto delle forme giuridiche ed autoritative per il relativo esercizio – rappresenta così

¹ Su questi temi vedi P. ESSERS, *General report on history and taxation. The dialectical relationship between taxation and political balance of power*, in AA. VV. *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 3 ss.

² Vedi S. HOLMES – C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, New York, 1999, trad. ital., Bologna, 2000.

³ Può a tal proposito richiamarsi la formula tratlizia, enunciata in epoca medievale (e precisamente nelle "costituzioni di Melfi" di Federico II), secondo cui "*fiscus et respublica idem sunt*". Vedi a tal riguardo E. CORTESI, *Sovranità (storia)*, in *Enc. Dir.*, XLIII, Milano, 1990, p. 21.

un capitolo primario e fondamentale del patto sociale con cui si determina il *Logos* della comunità⁴.

1.2. Le trasformazioni della sovranità fiscale nel corso della storia

Si è visto come la declinazione del nesso che intercorre tra sovranità e fiscalità assuma connotati differenti a seconda dell'inclinazione del piano assiologico verso il polo statale o piuttosto in direzione della società civile (o, per meglio dire, dei diritti e delle libertà individuali). Nel percorso diacronico della storia costituzionale moderna si è invero rilevata una significativa correlazione tra l'idea della sovranità, diffusa ed accolta in sede costituzionale, e l'impostazione generale della fiscalità⁵. Anzi è diffuso il convincimento che il consenso del popolo e dei governati alle decisioni del sovrano – e quindi il ruolo istituzionale del Parlamento – si sia formato nella coscienza delle comunità proprio in riferimento all'esercizio del potere tributario⁶.

Nel costituzionalismo inglese del XVII secolo l'interesse fiscale si presenta dapprima come un interesse specifico del sovrano, riguardato perlopiù nella sua posizione individuale di monarca – titolare di un patrimonio personale, che si pone in confronto dialettico e spesso conflittuale con l'interesse singolare dei sudditi alla tutela della propria sfera di libertà e di ricchezza; successivamente, in relazione agli sviluppi della rivoluzione borghese, comincia ad emergere la connessione della fiscalità con gli obiettivi generali della collettività, pur se in posizione recessiva rispetto ai fondamentali diritti di proprietà e di libertà spettanti all'individuo⁷.

Nell'illuminismo francese si sviluppa la connessione dell'interesse fiscale con la sovranità, venendo accentuato il ruolo strumentale dei poteri impositivi rispetto al perseguimento delle finalità generali della società; nel confronto con l'interesse fiscale, i diritti individuali sfumano sensibilmente, andando ad occupare una dimensione subalterna e marginale⁸.

Anche nell'idealismo tedesco l'interesse fiscale si presenta come un valore fondamentale della collettività, idoneo a fondare il riconoscimento di poteri pubblici penetranti allo Stato rispetto ai quali il singolo cittadino si viene a trovare in una posizione totalmente subordinata; viene così superata definitivamente la tesi che individuava nel potere impositivo un attributo

⁴ Vedi A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario delle Costituzioni*, a cura di G. Branca, Bologna, 1978, p. 22 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 11 ss. e p. 123 ss.; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 450 ss.

⁵ Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 35 ss.

⁶ Cfr. R.A. DAHL, *Sulla democrazia*, Yale, 1998, trad. ital., Roma – Bari, 2002, p. 24.

⁷ Vedi P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, 224 ss. e 233 ss.

⁸ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 232 ss. e p. 253 ss.

personale del monarca – sovrano, con conseguente fissazione ad un livello assiologico primario del nesso tra fiscalità e sovranità⁹.

Infine, nelle costituzioni moderne è recepito pacificamente il raccordo tra il potere tributario e la sovranità¹⁰: in particolare, è stabilito esplicitamente in ogni carta costituzionale che l'esercizio dei poteri normativi in materia fiscale sia da riservare primariamente al Parlamento, ad indicare una chiara connessione tra la sovranità democratica e popolare e la regolazione del fenomeno impositivo¹¹; si è peraltro indicato, a questo proposito, come il riconoscimento della competenza parlamentare valga essenzialmente a riportare il dibattito normogenetico all'organo costituzionale che, in linea con le esigenze di una società pluralista, meglio sembra in grado di procedere alla ponderazione dei valori coinvolti in una materia complessa e delicata come quella fiscale¹².

1.3. La potestà normativa nella moderna dimensione multilivello degli ordinamenti giuridici moderni

La funzione fiscale viene esercitata nei moderni Stati democratici attraverso l'approntamento di una organizzazione complessa dei rapporti giuridici¹³ volta a:

stabilire le norme aventi ad oggetto la fissazione dei tributi da richiedere ai consociati in base ad un quadro di principi generali;

predisporre le regole ed i procedimenti attraverso i quali si attuano le norme tributarie nelle varie fasi dell'accertamento, della riscossione, del contenzioso.

La funzione fiscale viene così realizzata per il tramite di poteri pubblici che si collegano tipicamente a due distinti obiettivi: la potestà normativa, che vale a definire il quadro di riferimento delle norme sulle prestazioni tributarie, e la potestà amministrativa, attraverso la quale si procede alla attuazione

⁹ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 314 ss.

¹⁰ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 506 ss.

¹¹ Cfr. PIRES, *La riserva di legge nell'ordinamento fiscale portoghese*, in AA.VV., *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea*, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2001, 99 ss.; M.A. COLLADO YURRITA, *La riserva di legge tributaria nella giurisprudenza costituzionale spagnola*, *ibidem*, p. 135 ss.

¹² Vedi in tal senso P. BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

¹³ Sulla logica giuridica che innerva il rapporto fondante tra tributi e comunità di riferimento si può vedere l'accurata ricostruzione ed i molti spunti di riflessione di F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; richiamo altresì P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Padova, 2013, p. 6 ss. In tal senso vedi anche le osservazioni, formulate in epoca ormai non più recente, da M.S. GIANNINI, *Stato sociale: una nozione inutile*, in *Scritti in onore di C. Mortati*, I, Milano, 1977, p. 141 ss. ove si evidenzia il nesso fondamentale tra "disponibilità delle risorse" (essenzialmente di derivazione tributaria) e concreta fruibilità dei diritti sociali.

concreta dei precetti normativi.

In specie, la potestà normativa riguarda la capacità di introdurre (o modificare) norme di natura fiscale nell'ordinamento giuridico; si tratta dunque di un tipico potere di carattere innovativo, attraverso il quale si producono modificazioni del quadro giuridico¹⁴.

Tale potestà si esercita nel rispetto dei principi fondamentali espressi da ciascuna comunità attraverso le fonti normative che costituiscono la dotazione attribuita dall'ordinamento all'ente (soggetto, istituzione, organo) titolare del potere. Occorre osservare a tal riguardo, che la potestà normativa attiene ad una regola di distribuzione del potere tra una pluralità di soggetti astrattamente eleggibili e dunque vale ad indicare una preferenza dell'ordinamento per la capacità di utilizzazione di tale potere attraverso una determinata procedura (espressa dalla disciplina della fonte normativa)¹⁵.

In buona sostanza, nel contesto del confronto dialettico tra i vari organi e le istituzioni di una comunità pubblica l'esercizio del potere tributario va sottoposto a regole di funzionamento e di procedura al fine di definire forme, modi e limiti compatibili con le esigenze sociali e politiche emergenti dalla comunità stessa¹⁶.

Va peraltro rilevato come il contesto assiologico ed i modi di esercizio della potestà normativa cambiano a seconda della dimensione collettiva, esprimendosi in forme differenziate a seconda dell'ordinamento tributario di riferimento; pertanto, la potestà normativa si manifesta in modo diverso nello Stato, negli enti territoriali minori (Regioni, province, comuni e città metropolitane) e nell'Unione europea¹⁷.

In particolare:

nella comunità nazionale e nello Stato democratico (il *Welfare state*) la funzione fiscale risponde alla dialettica costituzionale dei fondamentali principi dell'interesse fiscale (dello Stato comunità) e della capacità contributiva, espressivi del confronto tra interessi generali e interessi individuali; è la legge dello Stato – emanata a seguito della procedura parlamentare – a garantire il miglior perseguimento degli obiettivi generali della comunità¹⁸;

negli enti locali minori la funzione fiscale si rapporta essenzialmente al principio del beneficio, cosicché la prestazione tributaria va rapportata alle

¹⁴ Sulla nota distinzione tra poteri di carattere innovativo e poteri di carattere conformativo vedi G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, 3 ss.; ID., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1967, I, 264 ss.; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, p. 73.

¹⁵ Vedi F. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale*, Torino, 2022, p. 15 ss.

¹⁶ Vedi ESSERS, *op. cit.*, p. 6 ss.

¹⁷ Vedi AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale*, cit., p. 79 ss.

¹⁸ Su questo argomento cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 450 ss.

utilità generate ai consociati dalle attività pubbliche (con particolare riguardo ai servizi territoriali)¹⁹; sono quindi leggi regionali ovvero regolamenti degli enti locali a determinare l'esercizio della potestà normativa;

nell'Unione europea prevale la logica liberistica del mercato comune in base alla quale la funzione fiscale va controllata per evitare l'alterazione degli usuali schemi di funzionamento della domanda e dell'offerta (la c.d. fiscalità "negativa" comunitaria)²⁰; gli atti normativi dell'Unione Europea (Trattato, regolamenti e direttive) sono funzionali ad assicurare essenzialmente l'armonizzazione dei tributi a rilevanza europea e, soprattutto, ad evitare la deriva nazionalista e discriminatoria dei tributi nazionali²¹.

Anche con riguardo alla fase normo-genetica emerge, così, la pluridimensionalità della funzione fiscale, suscettibile di variare a seconda del livello ordinamentale (e quindi in relazione agli interessi perseguiti dalla comunità di riferimento)²².

1.4. Il principio della riserva di legge nelle carte costituzionali moderne

Le carte costituzionali degli Stati moderni (ed in specie, dei paesi appartenenti all'Unione Europea) attualmente in vigore mostrano una significativa convergenza nella regolazione del fenomeno tributario.

In particolare, si può notare che in tutte le costituzioni è disciplinato espressamente il principio del consenso alle imposte, essendo enunciata la necessità del ricorso allo strumento legislativo (e dunque l'esigenza di procedere al coinvolgimento degli organi rappresentativi del consenso popolare) in ordine all'istituzione ed alla modifica degli istituti tributari²³.

Tale regola (per l'appunto, definita come "riserva di legge") si esprime nelle varie carte costituzionali in maniera differente: talora attraverso la formulazione esplicita del principio della riserva di legge a seguito della affermazione della competenza esclusiva dell'atto legislativo per la disciplina

¹⁹ Sul principio del beneficio quale elemento qualificante dell'ordinamento fiscale degli enti territoriali minori vedi P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette ed i tributi locali*, Torino, 2019, p. 188.

²⁰ Sulla fiscalità negativa dell'ordinamento comunitario e sulle relative implicazioni richiamo P. BORIA, *L'Antisovrano*, Torino, 2004; ID., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, p. 481 ss.

²¹ Sul tema vedi P. PISTONE, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, Milano, 2019, p. 655 ss.; E. TRAVERSA – E. TRAVERSA, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea*, *ibidem*, p. 747 ss.; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 139 ss.

²² Vedi F. GALLO, *Ordinamento comunitario, ordinamento nazionale e principi fondamentali tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, p. 1137 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 17 ss.; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 79 ss. e p. 215 ss.

²³ Vedi S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957.

dei tributi (come avviene ad es. nelle costituzioni dell’Austria, art. 13, della Danimarca, art. 43, della Finlandia, art. 81, della Francia, art. 34 e art. 14 della “dichiarazione dei diritti del 1789”, della Grecia, art. 78, dell’Italia, art. 23, del Lussemburgo, art. 99, dell’Olanda, art. 104, del Portogallo, art. 103, della Spagna, artt. 31 e 133, nonché nella Legge fondamentale sulla forma di governo della Svezia, cap. VIII, art. 5); qualche altra volta attraverso l’enunciazione della procedura legislativa adottabile per la promulgazione di norme a contenuto tributario (ad es. nella costituzione del Belgio, art. 170, della Germania, artt. 105 e 106, e dell’Irlanda, artt. 21 e 22); vi è infine il caso del Regno Unito, notoriamente carente di un testo costituzionale scritto, nel quale peraltro esistono convenzioni costituzionali che chiaramente riportano alla centralità del principio del consenso alle imposte e del conseguente coinvolgimento del Parlamento (si pensi, oltre alla *Magna Charta* del 1206, soprattutto al *Bill of Rights* del 1688 in cui è espressamente vietato al potere esecutivo imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare).

Nel nuovo contesto di democrazia pluralista assunto dalle costituzioni europee il mantenimento della centralità parlamentare sembra potersi ricondurre non tanto alla funzione garantista di matrice anglosassone, né tantomeno alla necessità di valorizzare l’autorità del potere pubblico dell’esperienza continentale, quanto piuttosto alle esigenze proprie di una società pluralista in cui il dibattito parlamentare appare come la forma più matura di definizione e ponderazione dei valori collettivi²⁴.

Ed invero la partecipazione della totalità – o perlomeno di una ampia e significativa maggioranza – delle componenti sociali politiche e culturali della comunità garantisce alla procedura parlamentare di formazione delle norme una funzionalità all’interesse collettivo sicuramente maggiore rispetto ad altre procedure, pur costituzionalmente ammesse, in cui invece è soltanto la maggioranza governativa a formulare le scelte politiche²⁵. Il giudizio valutativo in ordine alle norme tributarie può infatti essere utilmente formulato solo tenendo conto delle condizioni storiche, del retroterra culturale, della congiuntura economica di una collettività quali soltanto un organo istituzionale a composizione articolata e rappresentativa, come per l’appunto è il parlamento, può efficacemente rappresentare²⁶.

A ciò si aggiunga che le scelte riguardanti la materia finanziaria, ed in specie quelle concernenti l’opportunità di spostare il pendolo normativo nella direzione dell’interesse fiscale piuttosto che verso l’area degli interessi individuali, non sono suscettibili di essere affidate alla estemporaneità delle proce-

²⁴ Vedi V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, p. 21 ss.

²⁵ Vedi W. SCHON, *Fiscal challenge to democracy*, in AA.VV., *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 101 ss.

²⁶ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 14 ss.

ture regolamentari dell'esecutivo, la cui rapidità è sovente contrassegnata da una approssimazione dei giudizi valutativi; indubbiamente mostra maggiore adeguatezza il percorso parlamentare nel quale l'apprezzamento delle differenti esigenze collettive ed individuali è mediato attraverso il lavoro delle commissioni parlamentari con il coinvolgimento di associazioni di categoria, enti esponenziali, organi rappresentativi, che permettono una valutazione ponderata della dialettica di base del fenomeno impositivo.

In tale prospettiva, può sostenersi pertanto che il principio di legalità perde il connotato formalista, che ne aveva denotato l'inserimento in contesti costituzionali autoritari, per assumere invece un'evidente funzione sostanziale in quanto tecnica ineludibile di bilanciamento dei valori coinvolti²⁷.

1.5. Limitazione del potere tributario e consenso popolare nelle costituzioni contemporanee

Nelle costituzioni contemporanee il nucleo qualificante della potestà normativa tributaria può essere così individuato dalla rappresentanza del popolo (e dunque dalla comunità dei "cittadini governati"), pur espressa in modo distinto a seconda del livello ordinamentale²⁸.

Ed invero, come detto, la potestà normativa si realizza in materia fiscale mediante una regola di distribuzione del potere tra una pluralità di soggetti astrattamente eleggibili e dunque attraverso una determinata procedura riconducibile alla disciplina della fonte normativa da adottare²⁹.

Riguardo ai diversi livelli ordinamentali le fonti normative utilizzabili per l'esercizio della potestà normativa in ambito tributario sono rappresentate tipicamente da:

- legge dello Stato, affidata alla procedura parlamentare, per l'ordinamento statale e del *Welfare state*;
- legge regionale, affidata alla rappresentanza dell'organo legislativo regionale;
- atti dell'esecutivo degli enti locali minori (usualmente sforniti di potestà legislativa);

²⁷ Vedi A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 20 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

²⁸ Su questo argomento vedi A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. Trib.* 2012, 11 ss.; M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition*, in *Riv. Dir. Fin.* 2017, 410 ss.; P. PISTONE, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi – G. Corasaniti – C. Corrado Oliva – P. de Capitani di Vimercate, Padova, 2019, p. 683 ss.

Nella dottrina straniera vedi M.L. ROSS, *Does taxation lead to representation?*, in *British Journal of Political Science*, 2004, p. 229 ss.; C.R. BERRY, *Imperfect Union: representation and taxation in multilevel governments*, Cambridge, 2009; K.M. MORRISON, *Non taxation and representation: the fiscal foundations of the political stability*, Cambridge, 2014.

²⁹ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 126 ss.

- atti normativi dell'Unione europea, ed in specie regolamenti e direttive approvati dal Consiglio (organo esecutivo) per l'ordinamento comunitario.

La scelta della procedura attraverso la quale viene realizzata la potestà normativa fiscale varia, dunque, a seconda del livello ordinamentale oscillando tra il potere legislativo (Stato e Regioni) ed il potere esecutivo (Unione europea ed enti locali)³⁰.

Ciò vale evidentemente ad indicare come la potestà normativa in ambito tributario non imponga necessariamente il ricorso ad un'unica fonte normativa per essere esercitata, ma al contrario ben possa essere esercitata attraverso una pluralità di procedure e fonti normative.

Va comunque sottolineato come negli ordinamenti tributari a maggiore complessità, la potestà normativa venga preferenzialmente esercitata mediante lo strumento legislativo. Mantiene dunque un suo rilievo attuale la riserva di legge, stabilmente prevista nelle principali costituzioni moderne, come istituto di tutela e garanzia della potestà normativa tributaria³¹.

Gli elementi fondamentali della tutela fornita dalla teoria del consenso parlamentare (o comunque di istituzioni rappresentative) possono essere individuati nei seguenti punti³²:

la materia tributaria – in quanto prestazione patrimoniale imposta in via autoritativa – è coperta dalla riserva di legge; pertanto, essa deve essere disciplinata da fonti primarie aventi la funzione della legge;

sovente tale limitazione non è assoluta, ma “relativa”; è ammesso pertanto che la disciplina tributaria sia regolata anche da fonti secondarie, purché coerenti e coordinate nella base essenziale dalla fonte primaria (per l'appunto dalla legge);

l'ambito di applicazione della riserva è riferito alle prestazioni patrimoniali stabilite in via autoritativa; si tratta dunque di una regola non riguardante esclusivamente i tributi, bensì estesa a tutte le prestazioni obbligatorie (spesso non solo patrimoniali, ma anche personali) richieste per l'attuazione dei tributi.

1.6. La rappresentanza popolare come strumento di garanzia rispetto all'esercizio del potere tributario

In base alla ricostruzione del costituzionalismo moderno appare evidente come la riserva di legge o comunque gli istituti di rappresentanza popolare, nel percorso originario di formazione storica, abbiano assolto la funzione essenziale di “garanzia di parte” in quanto strumento giuridico-istituzionale

³⁰ Cfr. FREGNI, *op. cit.*, p. 417 ss.

³¹ Cfr. V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

³² Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 552 ss.

destinato a proteggere una parte della comunità nazionale – e segnatamente il gruppo sociale identificabile con il “terzo Stato” e cioè con la borghesia, in contrapposizione alla aristocrazia ed al clero – rispetto agli arbitri che potessero essere realizzati dal detentore del potere sovrano³³.

Tale funzione veniva attribuita al Parlamento, in quanto organo rappresentativo, con modalità di intervento differenti a seconda del contesto istituzionale: nel costituzionalismo inglese il Parlamento era dotato di un potere di intervento in funzione di co-decisione rispetto all'esercizio del potere tributario che restava attribuito tipicamente al sovrano-monarca³⁴; nel costituzionalismo francese (emergente in epoca rivoluzionaria e illuminista) il Parlamento assumeva una funzione più penetrante in quanto era legittimato a emanare la legge in materia tributaria, pur a seguito dell'impulso e della condivisione con l'Esecutivo, realizzando in tal modo una cogestione del potere tributario³⁵.

La riserva di legge valeva in ogni caso ad assolvere una funzione di protezione e garanzia di una parte dello Stato, priva della capacità di determinare il tributo, rispetto ai poteri forti, espressi nell'Esecutivo, che continuavano a mantenere un potere sovrano in ordine alla formazione dell'ordinamento fiscale. In specie, si trattava di una garanzia del patrimonio dei cittadini rispetto all'esercizio del potere di imposizione da parte del sovrano (o degli organi delegati all'esercizio di tale potere)³⁶.

In questa prospettiva la funzione garantista della riserva di legge si collegava alla teoria del consenso popolare quale meccanismo istituzionale di autorizzazione per il prelievo tributario³⁷: la regola secondo cui l'imposizione fiscale non è legittima se non è previamente autorizzata dal parlamento valeva a contenere gli eccessi impositivi provenienti dal sovrano (e dalla oligarchia a questi riconducibile) al fine di tutelare la sfera di libertà e di proprietà dell'individuo.

Nell'attuale assetto costituzionale la regola della riserva di legge assolve ad una funzione considerevolmente diversa rispetto a quella originaria (formatasi a seguito del principio del *no taxation without representation*)³⁸.

In particolare, nello Stato attuale è venuta meno la contrapposizione tra una parte politica e sociale, titolare della sovranità e del potere tributario (come attributo necessario della sovranità), ed un'altra parte politica e sociale, in posizione subordinata ed assoggettata all'esercizio del potere sovrano (e cioè la comunità dei sudditi ovvero il popolo). Nelle costituzioni democra-

³³ Su questo tema cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 450 ss.

³⁴ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 241 ss.

³⁵ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 241 s.

³⁶ Cfr. M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Milano, 1993, II, p. 311.

³⁷ In tal senso chiaramente A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 97.

³⁸ Cfr. in argomento SCHON, *op. cit.*, p. 101 ss. ed in specie p. 112 ss.

tiche la sovranità è incontestabilmente unitaria e riferita alla comunità dei cittadini (e dunque al popolo) nella sua unità; pertanto il potere tributario non è un attributo di una parte politica soltanto, il cui esercizio deve essere oggetto di contenimento e limitazione per evitare che possa costituire un abuso a danno dei sudditi³⁹; il potere tributario è un corollario della sovranità unitaria e dunque può essere esercitato sempre e comunque nell'interesse complessivo della comunità statale⁴⁰. Sfuma così, fino a scomparire, l'esigenza di disciplinare l'esercizio del potere tributario come "garanzia di parte"⁴¹: l'abbandono della contrapposizione interna allo Stato tra Sovrano e popolo produce evidentemente il superamento della riserva di legge come istituto di protezione della classe debole (e cioè dei sudditi) rispetto al potere tributario esercitato dal Sovrano⁴².

La rappresentanza della comunità costituisce così un elemento fondamentale del processo di determinazione della politica fiscale nello Stato sociale⁴³.

1.7. La preferenza per il Parlamento nella definizione del patto fiscale come "garanzia di procedura"

La riserva di legge vale così ad indicare essenzialmente una scelta di distribuzione di competenze istituzionali tra i vari organi dello Stato con una preferenza per il Legislativo (il Parlamento) rispetto all'Esecutivo⁴⁴.

³⁹ Cfr. A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Napoli, 2007.

⁴⁰ Cfr. A. FEDELE, *Cultura giuridica e politica legislativa nel diritto tributario*, in *Jus*, 1998, 77 ss.; ID., *Art. 23*, cit., 126 ss. Vedi altresì sul tema G. AMATO, *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 Cost.*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1965, p. 333.

⁴¹ In tal senso chiaramente A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, I, 1, p. 158 ss. e p. 171 s.; ID. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 47 s.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 97 ss.

⁴² Parte della dottrina tradizionale riconduceva la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. all'esigenza di tutelare la libertà individuale e la proprietà dei privati: P. VIRGA, *Origine, contenuto, e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1948, p. 271 ss.; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1971, p. 54 ss.

⁴³ Cfr. BARCELLONA, *op. cit.*, p. 195.

⁴⁴ In generale sulla funzione istituzionale della riserva di legge come criterio distributivo del potere normativo tra organi dello Stato vedi A. CERRI, *Problemi generali della riserva di legge*, in *Giur. Cost.*, 1968, p. 2234 ss.; F. SORRENTINO – R. BALDUZZI, *Riserva di legge*, in *Enc. Dir.*, XI, Milano, 1989, p. 1209 ss.; L. CARLASSARRE, *Legge (riserva di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990.

In tal senso con specifico riguardo all'art. 23 Cost. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, 151 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in L. Perrone – C. Berliori, *Diritto tributario e Corte costituzionale. Studi per i 50 anni della Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 171 ss.

Le ragioni di tale scelta possono essere individuate in una serie di elementi propri del funzionamento di un assetto democratico e pluralista⁴⁵:

il Parlamento è il luogo istituzionale nel quale si esprime il confronto tra le varie componenti democraticamente elette della comunità nazionale; in specie sono rappresentati in tale sede non soltanto la componente maggioritaria del Paese (che determina la scelta dell'Esecutivo), ma anche le componenti minoritarie; in questo senso il confronto parlamentare appare idoneo a rappresentare l'insieme delle voci e la pluralità delle istanze emergenti nell'intera comunità, garantendo a ciascuna parte sociale o politica perlomeno il "diritto di espressione" nella formazione delle leggi⁴⁶;

il Parlamento garantisce una piena trasparenza al dibattito politico ed alle ragioni che vengono assunte nel processo di formazione delle leggi⁴⁷; ed invero le regole della procedura parlamentare assicurano che i vari passaggi istituzionali (nelle Commissioni, nelle audizioni, nel dibattito in aula) siano puntualmente rendicontati in specifici resoconti pubblici a disposizione di chiunque vi abbia interesse;

la procedura di approvazione delle leggi nel Parlamento richiede una durata prolungata (pur se variabile, in dipendenza dell'impegno politico profuso dai parlamentari) che esclude scelte estemporanee ed anzi impone una progressiva metabolizzazione delle norme e degli effetti; il processo di discussione (in Commissione prima e in aula poi), nonché il (frequente) doppio passaggio nelle Camere parlamentari evita che l'introduzione delle norme possa essere decisa in tempi brevissimi e senza verifiche preliminari con le varie istituzioni e/o centri di interesse coinvolti direttamente dalle norme stesse;

infine, le leggi del Parlamento sono sottoposte al sindacato di legittimità da parte della Corte costituzionale o degli altri organi giudiziari a questo preposti (come non avviene per gli atti dell'esecutivo), ciò garantendo una maggiore coerenza della procedura di regolazione dei tributi rispetto alla trama di valori stabiliti nella carta costituzionale⁴⁸.

⁴⁵ Per una ricostruzione di ordine generale sulla funzione della legge tributaria nella organizzazione del gruppo come strumento essenziale di rilevazione degli interessi collettivi, vedi R. LUPI, *Società, diritto tributi*, Milano, 2005, p. 8 ss.

⁴⁶ Così V. VISCO, *Alcune osservazioni sulla formazione delle decisioni legislative in materia di politica fiscale*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1991, I, p. 261 ss. Cfr. altresì FEDELE, *op. cit.*, 134; FANTOZZI, *op. cit.*, p. 98; GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*, p. 32 s.

⁴⁷ Cfr. M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzativa della pubblica amministrazione*, Milano, 1966, p. 160 ss.

⁴⁸ Vedi in tal senso A. BERLIERI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Cost.*, in AA.VV., *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, 1961, p. 193 ss.; A. AMATUCCI, *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella costituzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1964, 10; A.A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, p. 85 ss.

D'altro lato, qualora si fosse deciso di attribuire il potere tributario direttamente all'Esecutivo escludendo il ricorso alla procedura parlamentare, si sarebbero prodotti proprio gli effetti diversi rispetto a quelli sopra indicati e cioè:

unilaterale applicazione delle tesi della maggioranza senza confronto con le opinioni della minoranza;

opacità del processo decisionale, poiché le attività del Governo sono in buona parte coperte dal segreto di Stato e comunque non mostrano il medesimo grado di trasparenza delle procedure parlamentari;

immediatezza delle norme, stante la velocità della procedura decisionale del Governo (che può assumere, come noto, provvedimenti normativi anche in poche ore).

In questa prospettiva appare evidente che l'opzione assunta nelle costituzioni moderne a favore della riserva di legge è da considerare come una scelta della procedura istituzionale più garantista rispetto all'interesse pubblico generale⁴⁹. Il ricorso alla legislazione primaria per la disciplina del potere tributario – e dunque l'attribuzione della competenza normativa al Parlamento – risponde al convincimento che in una società pluralista e democratica l'introduzione delle norme nell'ordinamento tributario non possa essere rimessa al decisionismo dell'Esecutivo, ma debba invece essere affidata al più meditato e ragionevole percorso parlamentare⁵⁰. Evidentemente, si intende in tal modo evitare una possibile deriva totalitaria ed al contempo preservare la polifonia della comunità nazionale e la ricchezza culturale della società democratica⁵¹.

La riserva di legge assume così la funzione di una “garanzia di procedura”, in quanto destinata ad indicare il riparto delle competenze tra i vari organi dello Stato in ragione della preferibilità di una procedura normativa (quella parlamentare) rispetto ad un'altra procedura (quella della normazione secondaria esercitata dall'Esecutivo)⁵².

⁴⁹ Secondo una linea generale propria dell'utilizzo dello strumento della riserva di legge negli ordinamenti costituzionali moderni. Su questo punto cfr. S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963, 294 ss.; SORRENTINO – BALDUZZI, *op. cit.*, p. 1212.

Con riguardo alla materia tributaria vedi L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005.

⁵⁰ In tal senso FEDELE, *op. cit.*, p. 135 s.; ID. *Riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, I, 1, Padova, 1994, 159; ANTONINI, *op. cit.*, p. 490.

⁵¹ In tal senso BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

Spunti a favore di una attuazione della riserva di legge in materia tributaria come forma di garanzia dell'assetto democratico di una comunità statale si possono ritrovare in M. BERTOLISSI, *Autonomia e responsabilità*, Napoli, 2015, p. 23 ss., p. 128 ss. e p. 348 ss.

⁵² A tal riguardo, può rilevarsi una tendenziale convergenza della dottrina maggioritaria sulla funzione istituzionale della riserva di legge. Oltre alla dottrina già citata, vedi CIPOLLINA, *op. cit.*, p.

2. La riserva di legge in Italia

2.1. L'art. 30 dello Statuto Albertino

Ispirandosi esplicitamente alla tradizione illuministica francese⁵³, anche in Italia nei primi testi costituzionali venne recepita la formula della riserva di legge⁵⁴.

In particolare, l'art. 30 dello Statuto Albertino recava la medesima norma contenuta nella Costituzione francese del 1814 (in specie nell'art. 48, poi riprodotto nell'art. 40 della Costituzione del 1840) stabilendo che: “*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal re*”.

Anche in questo caso veniva prevista l'istituzione di una riserva di legge che valeva ad attribuire la competenza normativa in materia tributaria esclusivamente al Parlamento. Il ruolo dell'Esecutivo veniva limitato soltanto al recepimento formale del provvedimento normativo assunto in base alla procedura parlamentare.

Nella dottrina italiana dell'epoca si diffuse la convinzione che l'istituto della riserva di legge fosse da ricollegare ad una generale istanza di tutela dei valori individuali che vengono sacrificati attraverso il ricorso al prelievo fiscale⁵⁵. Evidentemente emergeva una linea concettuale che si ricollegava al medesimo impianto logico espresso nella tradizione illuministica, e cioè l'esigenza di proteggere la sfera individuale della libertà e della proprietà dei cittadini rispetto all'esercizio del potere tributario⁵⁶.

Se ne può dedurre che anche la riserva di legge espressa dall'art. 30 dello Statuto Albertino mostrava una vocazione garantista in funzione della protezione della parte privata rispetto all'azione dello Stato⁵⁷. In particolare, “si metteva a disposizione dei cittadini un criterio di valutazione idoneo a non

166 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 216 ss.; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, p. 141.

⁵³ Vedi P. BISCARETTI DI RUFFIA, *Statuto albertino*, in *Enc. Dir.*, XLIII, Milano, 1994, p. 985.

⁵⁴ Vedi in argomento UCKMAR, *op. cit.*, p. 22 ss.

⁵⁵ Vedi F. RACCIOPPI – I. BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, Torino, 1909, II, p. 183 ss.; G. RICCA SALERNO, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, diretto da V. E. Orlando, Milano, 1932, p. 163 ss.

⁵⁶ In argomento vedi RICCA SALERNO, *op. cit.*, p. 163 che osserva come “*il consenso dei contribuenti all'imposta, più che la volontà del popolo, significava in quel momento il privilegio e la forza delle classi dominanti che con le loro franchigie e prerogative limitavano il potere frenavano l'arbitrio dei principi*”. Cfr. F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. It.* 1899, IV, p. 207 ss.

⁵⁷ A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione italiana*, a cura di V. Scialoja e G. Branca, Bologna – Roma, 1978, p. 25 ss.; P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, sez. comm.*, Torino, 1997, p. 36.

rendere meramente formale, bensì consapevole, il consenso esercitato in sede d'istituzione delle imposte"⁵⁸.

2.2. L'art. 23 della Costituzione Italiana

Nelle moderne costituzioni democratiche è pressoché generalizzato il ricorso a disposizioni che prevedono espressamente la riserva di legge in materia tributaria⁵⁹.

Nella Costituzione italiana è prevista una norma che disciplina la fase normogenetica delle entrate coattive (e cioè la fase della introduzione delle norme) e segnatamente l'art. 23 collocato all'interno del titolo dedicato ai "rapporti civili"⁶⁰.

In particolare, nell'art. 23 Cost. è stabilito che "*nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge*", con ciò fissandosi il principio della riserva di legge per la regolazione del sistema delle fonti normative⁶¹.

Gli elementi fondamentali di tale norma possono essere individuati nei seguenti punti:

- la materia tributaria – in quanto prestazione patrimoniale imposta – è coperta dalla riserva di legge; pertanto, essa può essere disciplinata da fonti primarie aventi la funzione della legge;
- l'inciso "in base alla legge" sta ad indicare il carattere "relativo" della riserva di legge; è ammesso pertanto che la disciplina tributaria sia regolata anche da fonti secondarie, purché coerenti e coordinate nella base essenziale dalla fonte primaria (per l'appunto dalla legge);
- l'ambito di applicazione della riserva è riferito alle prestazioni patrimoniali e personali; si tratta dunque di una regola non riguardante esclusivamente i tributi, bensì estesa a tutte le prestazioni obbligatorie (non solo patrimoniali, ma anche personali).

⁵⁸ ANTONINI, *op. cit.*, p. 488.

⁵⁹ Vedi a tal riguardo UCKMAR, *op. cit.*, p. 31 ss.; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, p. 17 ss.; R.Y. SALCEDO YOUNES – A.A. LLANES ARENAS, *Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotá – Napoli, 2011, III, p. 169 ss.

⁶⁰ Per una analisi della norma rispetto alle finalità perseguite nel disegno costituzionale originario vedi A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in AA.VV., *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, a cura di P. Calamandrei, Firenze, 1950, I, p. 274 ss.; CIPOLLINA, *op. cit.*, p. 164 ss.

⁶¹ La definizione della norma contenuta nell'art. 23 Cost. come principio della "riserva di legge" è del tutto consolidato nella dottrina italiana: vedi, a titolo di primo riferimento bibliografico, S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità in materia di imposte*, Padova, 1957; A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione italiana*, a cura di V. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1978, p. 29 ss.; Id. *La riserva di legge*, in AA. VV. *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, p. 157 ss.

L'art. 23 Cost. va peraltro coordinato con altre norme dell'ordinamento costituzionale che stabiliscono riserve di legge che riguardano, almeno per taluni profili, la materia tributaria. Possono menzionarsi a tal riguardo: l'art. 14 Cost, con riguardo alla limitazione della libertà di domicilio per motivi di controllo fiscale; gli artt. 41 e 42 Cost. che prevedono forme di garanzia specifica rispetto alle possibili limitazioni della libertà di impresa e della proprietà privata⁶²; l'art. 75 Cost. che sancisce il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie⁶³; l'art. 81 Cost. in tema di equilibrio patrimoniale della finanza pubblica (come riformato dopo la legge costituzionale n. 1/2012)⁶⁴.

2.3. La riserva di legge in senso relativo

La regola contenuta nell'art. 23 Cost. contiene l'enunciazione di una formula che richiama una precisa tipologia di riserva di legge: il sintagma "*in base alla legge*" sta infatti ad indicare che la legge deve contenere la base della disciplina fiscale, permettendo che la parte non essenziale della disciplina del tributo sia regolata attraverso le fonti secondarie.

Riprendendo una tradizionale classificazione del diritto costituzionale, la riserva di legge dell'art. 23 Cost. viene pertanto qualificata come "riserva relativa"⁶⁵, in quanto destinata a regolare solo una parte della fase normogenetica – e cioè l'introduzione di norme riguardanti la parte essenziale della disciplina del tributo – venendo così distinta dalla "riserva assoluta" (che trova applicazione in altre norme costituzionali) mediante la quale l'intera disciplina di una determinata materia è affidata esclusivamente alla fonte primaria (pertanto con esclusione di ogni spazio di competenza alle fonti secondarie)⁶⁶.

La scelta di una riserva di legge "relativa" va intesa come una soluzione di mediazione rispetto alle contrapposte esigenze di affidare solo al Parlamento la competenza a regolare la materia tributaria (come sarebbe avvenuto con la riserva di legge "assoluta") ovvero di escludere del tutto l'intervento della legge (rimettendo l'esercizio del potere tributario direttamente all'E-

⁶² Vedi sul tema FEDELE, *op. cit.*, p. 141 s.; ID. *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 39 ss.

⁶³ Cfr. A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.*, 1995, p. 23 ss.; G. FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 261 ss.

⁶⁴ Sulla riforma costituzionale recente in ordine al principio espresso dall'art. 81 Cost. vedi P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Padova, 2013, p. 69 ss.

⁶⁵ Cfr. M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1957, I, 10 ss.; BERLIRI, *op. cit.*, p. 168; BARTHOLINI, *op. cit.*; FEDELE, *op. cit.*, p. 97 ss.

⁶⁶ Va segnalato che secondo parte autorevole, ma minoritaria, della dottrina la riserva dell'art. 23 avrebbe carattere in part assoluto ed in parte relativo; L. PALADIN, *La potestà legislativa regionale*, Padova, p. 983, p. 79 ss.; G. AMATO, *Rapporti fra norme primarie e secondarie*, Milano, 1962, p. 94.

secutivo). Ed invero, la riserva “relativa” permette la coesistenza ed il coinvolgimento di entrambi gli organi dello Stato nella regolazione della funzione fiscale: il Parlamento interviene per la definizione della parte essenziale della disciplina del tributo, e dunque nella definizione del complesso dei principi e della cornice sistematica, così da indicare le linee guida del prelievo impositivo; l'Esecutivo interviene per la fase di dettaglio e per la regolamentazione della fase attuativa anche in ragione delle effettive capacità organizzative della pubblica amministrazione⁶⁷.

La coesistenza di entrambi i poteri istituzionali nella fase normo-genetica, pur in posizioni differenziate vista la prevalenza gerarchica della legge sulle fonti secondarie, consente pertanto di assicurare adeguata flessibilità alle norme tributarie: la base del tributo può essere stabilita agevolmente nell'ambito della procedura parlamentare, senza bloccarsi per esigenze di approfondimento sui dettagli esecutivi o attuativi; al contrario la parte non essenziale – e quindi le regole di determinazione della base imponibile per specifici settori economici, le regole di valutazione o estimative, i profili operativi o organizzativi – può essere disciplinata accuratamente e speditamente dall'Esecutivo attraverso il ricorso alle fonti secondarie.

In tale prospettiva la riserva “relativa” costituisce una forma di bilanciamento dei poteri dello Stato al fine di assicurare il migliore perseguimento dell'interesse pubblico della comunità nazionale⁶⁸.

Pertanto, è ricorrente il convincimento, espresso particolarmente nella giurisprudenza costituzionale, che nella legge devono essere indicati gli elementi idonei a delimitare la discrezionalità della pubblica amministrazione rispetto alla potestà impositiva⁶⁹. La riserva stabilita dall'art. 23 Cost. impone così che la legge determini espressamente i presupposti oggettivi e soggettivi che legittimano la prestazione imposta, evitando di lasciare spazio per l'arbitrio dell'amministrazione finanziaria⁷⁰.

Secondo costante orientamento della giurisprudenza costituzionale⁷¹ la

⁶⁷ In argomento vedi CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 142.

⁶⁸ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 458 ss.

⁶⁹ Cfr. Corte Cost. n. 47/1957, n. 36/1959, n. 51/1960, n. 129/1969, n. 250/1992, n. 11/1997, n. 215/1998, n. 105/2003. In dottrina vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 106.

⁷⁰ Tale statuizione è ricorrente nella giurisprudenza costituzionale; cfr. Corte Cost. n. 122/1957, n. 47/1957, n. 180/1996. D'altro lato, talora la Corte Costituzionale ha anche riconosciuto come conformi al principio della riserva di legge disposizioni che non fornivano indicazioni espresse sul presupposto della prestazione imposte, ma si limitavano a renderlo desumibile implicitamente (Corte cost. n. 34/1986, n. 507/1988, n. 236/1994, n. 182/1994). Su tale passaggio esiste una vibrante critica dottrinale che rileva il contrasto con la ratio e la funzione del principio della riserva di legge: cfr. ANTONINI, *op. cit.*, p. 492 ss.

⁷¹ Vedi, *ex multis*, Corte Cost. 28.12.2001, n. 435.

base del tributo va individuata nei seguenti elementi fondamentali della fattispecie tributaria:

- il presupposto di imposta (incluse le regole di esclusione, esenzione o agevolazione)⁷²;
- la base imponibile (o perlomeno i criteri generali di determinazione della base imponibile)⁷³;
- i soggetti passivi⁷⁴;
- l'aliquota di imposta (ovvero i criteri generali di determinazione dell'aliquota di imposta).

In particolare, è diffuso il convincimento che la determinazione quantitativa dell'imposizione non può essere rimessa ad un atto discrezionale del potere esecutivo “*senza indicare alcun criterio né alcun limite*”, poiché “*dalla disciplina legislativa devono anzitutto potersi desumere criteri oggettivi atti a guidare e circoscrivere adeguatamente le scelte relative all'entità della prestazione imposta*”⁷⁵. La base legislativa deve pertanto risultare adeguata ad evitare che la discrezionalità dell'amministrazione “*trasmodi in arbitrio*”⁷⁶.

Con alcune decisioni ispirate al realismo politico, la Corte costituzionale ha altresì precisato che la riserva di legge è rispettata anche se l'esercizio del potere amministrativo è vincolato in base al rispetto di una determinata procedura che fornisca adeguata garanzia di contenimento della pura discrezionalità dell'Esecutivo⁷⁷. In specie, la giurisprudenza costituzionale ritiene rispettata la riserva di legge purché sia indicato un limite massimo dell'aliquota d'imposta, ovvero sia riportato un richiamo al fabbisogno finanziario dell'ente per gestire un determinato servizio pubblico, ovvero ancora sia prevista la partecipazione di un organo tecnico alla formazione della decisione normativa⁷⁸.

Sempre secondo l'orientamento della Corte costituzionale la normazione secondaria può essere adottata per definire le regole di specificazione della base imponibile ed in specie le norme di valutazione o stima delle grandezze economiche assunte nel presupposto o nella base imponibile⁷⁹,

In dottrina, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Milano, 1957, p. 203 ss.; FEDELE, *op. cit.*, p. 107 ss.

⁷² Cfr. Corte Cost. n. 51/1960.

⁷³ Cfr. Corte Cost. n. 16/1965, n. 435/2001, n. 105/2003.

⁷⁴ Cfr. Corte Cost. n. 93/1963.

⁷⁵ Corte Cost. 28.12.2001, n. 435; Corte Cost. 1.4.2003, n. 105.

⁷⁶ Si tratta di un passaggio consolidato nella giurisprudenza costituzionale: vedi Corte Cost. n. 4/1957, n. 30/1957, n. 122/1957, n. 36/1959, n. 65/1962, n. 67/1973, n. 507/1988, n. 341/2000. Sul punto cfr. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 91 s.

⁷⁷ Corte Cost. 5.2.1986, n. 34; Corte Cost. 5.5.1988, n. 588.

⁷⁸ Vedi Corte Cost. 27.6.1957, n. 36; 6.7.1960, n. 51; 18.6.1963 n. 93; 23.6.1964, n. 58; 9.4.1969, n. 72; 28.12.2001, n. 435; 1.4.2003, n. 105. Cfr. sul punto FEDELE, *op. cit.*, p. 111 ss.

⁷⁹ Vedi Corte Cost. n. 48/1961, n. 127/1963, n. 129/1969.

nonché per disciplinare la fase di attuazione dei tributi e quindi i procedimenti della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dei tributi⁸⁰.

È appena il caso di rilevare che è escluso il ricorso alle fonti secondarie per altri profili della disciplina tributaria in applicazione di altre regole di riserva di legge (e segnatamente per le sanzioni, amministrative e penali, ai sensi dell'art. 25 Cost. e per la tutela giurisdizionale dei diritti, ai sensi dell'art. 24 Cost.).

2.4. La categoria delle “prestazioni patrimoniali imposte”

Nella tradizione giuridica italiana era diffuso il convincimento che quando lo Stato interveniva con provvedimenti ablatori destinati ad alterare l'equilibrio del mercato occorresse stabilire misure a protezione della sfera di libertà patrimoniale dei privati. La fissazione della riserva di legge – e dunque il riconoscimento della necessità di determinare con lo strumento legislativo i criteri e le modalità dell'intervento pubblico nell'economia di mercato – era così individuata come adeguata forma di tutela delle libertà individuali.

In tale prospettiva venne identificata una categoria unitaria di prestazioni patrimoniali dovute dai consociati in ragione dell'esercizio del potere di supremazia da parte dello Stato (denominata per l'appunto “prestazioni imposte”) da contrapporre alle prestazioni patrimoniali convenute nell'ambito delle attività di libero scambio espletate sul mercato⁸¹.

È appena il caso di rilevare che la regola sulla riserva di legge dell'art. 23 riguarda tanto le prestazioni patrimoniali quanto le prestazioni personali che siano imposte dallo Stato ai cittadini: le prestazioni personali si risolvono in attività o atti il cui svolgimento è stabilito obbligatoriamente per il privato dallo Stato per ragioni di interesse pubblico generale (come ad es. il servizio militare, quando previsto come obbligo, le prestazioni dei medici in casi di emergenza, il gratuito patrocinio degli avvocati etc.) e comportano una limitazione della auto-determinazione nella destinazione delle proprie energie fisiche o intellettuali⁸²; le prestazioni patrimoniali mostrano una attitudine ad incidere sul patrimonio del privato.

Le prestazioni patrimoniali imposte autoritativamente dallo Stato o da

⁸⁰ Corte Cost. n. 127/1988.

In argomento vedi A. FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, p. 241 ss.; ID., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, p. 463 ss., secondo il quale la disciplina procedimentale può ben riguardare interessi di carattere sostanziale dei contribuenti e quindi presentare la medesima *ratio* sottesa alla copertura della disciplina sostanziale mediante la riserva di legge.

⁸¹ Vedi sull'argomento FEDELE, *op. cit.*, p. 26 ss.; ID., *Prestazioni imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.

⁸² Sul concetto di prestazione personale imposta cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 37 ss.

altri enti pubblici costituiscono un *genus* che ricomprende tutte le decurtazioni patrimoniali subite dal consociato in maniera obbligatoria in seguito ad una previsione di legge: sotto tale profilo l'elemento qualificante della categoria giuridica è rinvenibile nella coattività della prestazione patrimoniale e la *ratio* della norma di garanzia prevista dall'art. 23 va riconosciuta nella attitudine a determinare la decurtazione del patrimonio del consociato⁸³.

All'interno di questo *genus* possono ricomprendersi varie *species*, tra cui le più rilevanti sono costituite dal tributo, dalle ablazioni obbligatorie e dai prezzi pubblici. Evidentemente il tratto concettuale che vale a distinguere le varie *species* è costituito dal profilo funzionale della prestazione patrimoniale: in particolare il tributo si connota per la funzione fiscale perseguita dalla prestazione patrimoniale imposta al contribuente⁸⁴.

Devono essere escluse dalle prestazioni patrimoniali imposte quelle prestazioni che, pur producendo effetti ablatori reali del patrimonio individuale, non sono ispirate ad una logica di depauperamento, bensì appaiono finalizzate a limitare la proprietà per interessi di carattere generale (producendo peraltro la sostituzione di beni e diritti con altri valori, come avviene ad es. con le espropriazioni per pubblica utilità in cui il bene espropriato viene sostituito con un indennizzo pubblico)⁸⁵.

La problematica maggiore è rappresentata dalle prestazioni patrimoniali a cui corrisponde un'attività pubblica volta a produrre un incremento del patrimonio individuale attraverso una logica giuridica di tipo corrispettivo o sinallagmatico. A tal riguardo la giurisprudenza costituzionale e la dottrina hanno ravvisato la linea di discriminazione tra le prestazioni imposte e le prestazioni a contenuto negoziale escluse da tale categoria nella esistenza di una coattività della disciplina volta a produrre un depauperamento sostanziale del patrimonio del consociato. Si è così definita la formula della "imposizione di fatto" (anche detta "imposizione in senso sostanziale") per indicare ogni prestazione patrimoniale (anche non tributaria) in cui appaia prevalente l'elemento della autoritatività rispetto alla libera determinazione del contenuto della prestazione⁸⁶.

⁸³ È consolidata l'affermazione nella giurisprudenza costituzionale che la prestazione imposta è "stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso"; Corte Cost. n. 4/1957, n. 30/1957, n. 36/1959, n. 51/1960, n. 65/1962, n. 55/1963.

⁸⁴ In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 22; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 51.

⁸⁵ Ablazioni reali a cui si applica il principio espresso dall'art. 42 Cost. In argomento vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 47 s.

Nella giurisprudenza costituzionale è precisata la distinzione tra misure ablativo reali (come l'espropriazione) a cui si applica l'art. 42 Cost. e misure ablativo obbligatorie a cui si applica l'art. 23 Cost; vedi Corte Cost. n. 5./1962, n. 99/1976, n. 290/1987.

⁸⁶ Vedi FANTOZZI, *op. cit.*, p. 25.

È dunque il profilo della autoritatività dell'intera disciplina (e non soltanto della fonte dell'obbligazione) che vale a ricondurre le decurtazioni patrimoniali imposte dallo Stato ai privati alla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte⁸⁷. Ne discende pertanto un sensibile allargamento di tale categoria in ragione dell'intervento dello Stato quale fattore limitativo delle libertà individuali.

Sono invece da ritenere escluse dalla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte le decurtazioni disciplinate da altre regole costituzionali, quali ad es. le sanzioni (regolate dall'art. 25 Cost.)⁸⁸, e le limitazioni dell'iniziativa economica privata (definita dall'art. 41 Cost.).

3. I rapporti tra riserva di legge e autonomia normativa degli enti territoriali minori

3.1. L'autonomia tributaria degli enti locali come fattore delimitativo della riserva di legge

La portata della riserva di legge è individuata anche in ragione della rilevanza che assume l'autonomia tributaria degli enti territoriali minori, in quanto elemento fondamentale del grado di autonomia politica e di autonomia finanziaria dei centri de-localizzati di governo e, dunque, della capacità delle fonti legali di intervenire nella determinazione delle fattispecie tributarie⁸⁹.

Invero, la fissazione di una sfera di autonomia impositiva in capo agli enti territoriali minori costituisce uno dei tratti qualificanti del federalismo (ed in particolare, ovviamente, del federalismo fiscale), in quanto elemento concettuale che vale ad attribuire un potere di stabilire ed attuare i tributi a carattere locale secondo una logica di indipendenza rispetto al potere statale⁹⁰. Così,

⁸⁷ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 46; ID. *Prestazioni imposte*, cit., p. 13.

⁸⁸ In tal senso vedi RUSSO *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, p. 44.

Va osservato che secondo l'orientamento prevalente della Corte costituzionale, le sanzioni amministrative vanno riportate alla riserva di cui all'art. 23 Cost. e non anche a quella stabilita dall'art. 25 Cost. (che riguarderebbe pertanto essenzialmente le sanzioni penali). Cfr. *ex multis*, 15.5.1963, n. 68; 18.2.1970, n. 19; 14.3.1984, n. 68; 10.12.1987, n. 502; 14.4.1988, n. 447.

⁸⁹ Vedi, in argomento, F. AMATUCCI, *Federalismo (Dir. Trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani* on line; AA.VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di E. La Scala, Torino, 2011;

⁹⁰ In questo senso chiaramente F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, Bologna, 1979, ID., *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1996; ID., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1033 ss. Vedi sul medesimo argomento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali minori F. PUTZOLI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012.

L'autonomia decisionale in ambito tributario emerge come il vero elemento discriminante di un assetto federalista, poiché permette di sganciare la funzione ordinatrice da un unico centro regolatore (dallo Stato cioè) favorendone piuttosto una de-localizzazione nei vari centri regolatori identificabili in sede periferica (e dunque nei vari enti locali)⁹¹.

L'autonomia è un concetto relazionale poiché designa la condizione giuridica in cui si viene a trovare un ente rispetto ad un altro ente (e non anche la condizione in cui si viene a trovare un ente di per sé stesso)⁹². In linea di massima l'autonomia viene riconosciuta per qualificare i rapporti tra enti sotto-ordinati, non originari e/o non sovrani rispetto ad un ente sovra-ordinato, originario e/o sovrano⁹³; in questa prospettiva l'autonomia vale a qualificare tipicamente l'antagonismo del potere degli enti territoriali minori rispetto al potere dello Stato, ma può essere utilizzata anche per indicare la relazione tra due enti territoriali minori (ad es. tra Regione, ente sovra-ordinato, e Comune, ente sotto-ordinato).

Coerentemente con tale connotato relazionale, l'autonomia si esprime attraverso il riconoscimento di una sfera di competenza di un ente rispetto ad un altro. L'autonomia consiste cioè nella attribuzione ad un ente sotto-ordinato di un potere di intervenire, in forma esclusiva o concorrente, nella conformazione giuridica di una serie di situazioni giuridiche. Tale potere viene esercitato dall'ente sotto-ordinato sulla base di valutazioni e scelte autodeterminate, formulate attraverso procedure riferibili esclusivamente agli organi dell'ente medesimo e con indipendenza rispetto alla volontà dell'ente sopra-ordinato.

Infine, l'autonomia consiste tipicamente nella capacità di definire su base normativa le situazioni giuridiche nella propria sfera di competenza e si realizza pertanto attraverso l'esercizio di un potere normativo⁹⁴. È probabilmente inutile richiamare la stessa formula letterale⁹⁵, per rilevare che

⁹¹ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 918 ss.

⁹² Si richiama in tal senso la nota ricostruzione di S. ROMANO, *Autonomia*, in *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, p. 17.

⁹³ Cfr. G. DELLA CANANEA, *Autonomia regionali e vincoli comunitari*, in AA.VV., *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali*, a cura di V. Ficari L. Giovannelli e G. Carboni, Torino, 2008, p. 73 s.

⁹⁴ L'autonomia degli enti territoriali minori è infatti tradizionalmente ricondotta alla auto-determinazione delle scelte di indirizzo e di governo della comunità locale da realizzare attraverso un potere normativo. In tal senso vedi C. ESPOSITO, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'art. 5 Cost.*, in AA.VV., *La Costituzione italiana*, Milano, 1954, p. 74 ss; M.S. GIANNINI, *Autonomia (teoria generale e diritto pubblico)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 356 ss.

Con particolare riferimento all'autonomia finanziaria vedi AMATUCCI, *op. cit.*

⁹⁵ Il sintagma "autonomia" nel suo significato originale greco si traduce con l'espressione "governare con le proprie leggi"; a puro titolo di richiamo bibliografico cfr. L. ROCCI, *Vocabolario greco - italiano*, Roma, 2008, p. 308.

l'autonomia esprime l'attitudine di un ente a regolare fattispecie giuridiche rientranti nell'ambito assegnato alla propria sfera di competenza. Ne consegue evidentemente che l'autonomia può essere ricostruita essenzialmente in relazione alla funzione normativa (e dunque ai poteri legislativi e regolamentari) assegnata nel settore ordinamentale di riferimento⁹⁶.

Così delineata in generale l'autonomia degli enti sotto-ordinati rispetto allo Stato si può osservare che l'autonomia tributaria presenta i medesimi tratti concettuali con riferimento alla funzione tributaria e precisamente:

indica tipicamente una relazione di indipendenza degli enti territoriali minori (Regioni, Comuni e Province) rispetto al potere tributario dello Stato (anche se può esprimere la relazione di indipendenza di enti territoriali sotto-ordinati rispetto ad altri enti territoriali sovra-ordinati)⁹⁷;

implica il riconoscimento di una sfera di competenza fiscale, esclusiva o concorrente, a favore dell'ente sotto-ordinato⁹⁸;

attiene all'esercizio del potere normativo in materia tributaria da parte degli enti territoriali minori⁹⁹.

Occorre peraltro osservare che l'autonomia tributaria non presenta una corrispondenza biunivoca con l'autonomia finanziaria: tale ultimo concetto comprende infatti il primo, implicandolo come un presupposto secondo una relazione di dipendenza funzionale¹⁰⁰. Ed invero, i due concetti si pongono in una relazione di continenza, secondo la logica dei cerchi concentrici: l'autonomia tributaria costituisce così uno dei fattori essenziali dell'autonomia finanziaria, soprattutto in un assetto ispirato ad un ampliamento dei poteri impositivi in capo agli enti territoriali minori, ma non è in grado di esaurirla, potendo questa esprimersi attraverso forme di entrata diverse rispetto alle prestazioni tributarie (come avviene ad es. in un contesto di finanza derivata)¹⁰¹.

Inoltre, l'autonomia tributaria non costituisce un monolite concettuale, in quanto assume toni giuridici e sfumature d'intensità che consentono di

⁹⁶ Vedi in tal senso, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; F. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996.

⁹⁷ Cfr. F. GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1996, 3; ID., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 585 ss; PUTZOLU, *op. cit.*

⁹⁸ Cfr. GALLO, *op. cit.*, p. 3 e p. 4 s; PUTZOLU, *op. cit.*, cit.

⁹⁹ Cfr. GALLO, *op. cit.*, p. 13 ss.; ID., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 2007 ss.

¹⁰⁰ Vedi P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 886 ss.; AMATUCCI, *op. cit.* In argomento vedi altresì R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 90 ss.

¹⁰¹ In tal senso E. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in AA.VV., *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1976, p. 109.

graduarla in una pluralità di livelli intermedi ⁽¹⁰²⁾. In specie, la potestà di stabilire e di introdurre i tributi locali (definendone la fattispecie e gli altri elementi qualificanti della struttura giuridica) si combina variamente con il potere di definire le norme riguardanti la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e le altre regole a carattere procedimentale. Si può così ragionevolmente sostenere che l'autonomia tributaria non costituisce un principio di diritto da giudicare nei termini della alternativa secca "esistenza/inesistenza", bensì rappresenta piuttosto un parametro per la valutazione del grado di maturazione del federalismo fiscale¹⁰³. L'esame del quadro normativo sviluppato in un determinato momento storico con riguardo all'autonomia tributaria può servire così per la comprensione delle linee di evoluzione del federalismo fiscale e dare elementi di giudizio per apprezzare la capacità impositiva degli enti locali¹⁰⁴.

Va osservato peraltro che l'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si inserisce in un contesto giuridico particolarmente complesso: l'esercizio del potere normativo degli enti locali va esercitato infatti nel rispetto delle regole costituzionali emergenti dal titolo V della nostra Costituzione e nel rispetto degli altri principi costituzionali applicabili alla materia fiscale (e quindi innanzitutto della riserva di legge dell'art. 23 Cost.); inoltre tale potere deve tenere conto degli interventi ripetuti della Corte costituzionale sul tema e dei decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale emanati a seguito della legge quadro n. 42/2011¹⁰⁵. Si tratta evidentemente di un potere normativo sottoposto a numerose forme di limitazione e di condizionamento, il cui esercizio non è certamente libero nelle forme e nei contenuti.

3.2. Il riconoscimento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come "garanzia di sistema" nella riforma del titolo V della Costituzione

Sulla scia della contro-tendenza avviata negli anni Novanta l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori è stata significativamente rilanciata dalla riforma federalista attuata di recente in Italia¹⁰⁶. Nel nuovo disegno del titolo V della Costituzione è stata affermata l'esistenza di un interesse

¹⁰² Vedi V. FICARI, *L'autonomia tributaria degli enti locali e la legge finanziaria del 2007*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 896 ss.

¹⁰³ Cfr. C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, p. 557 ss.

¹⁰⁴ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 919.

¹⁰⁵ Cfr. in argomento C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1301 ss.; F. AMATUCCI, *Lo stato di attuazione della legge delega n. 42/2009 e l'impatto sul federalismo fiscale municipale*, in *Riv. Trib. Loc.*, 2012, p. 51 ss.

¹⁰⁶ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, p. 2 ss.; M. CARDILLO, *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011, p. 115 ss.

degli enti territoriali minori a regolare la finanza locale in forma autonoma e secondo criteri auto-determinati¹⁰⁷. Inoltre, nei decreti di attuazione della riforma federale (quale prefigurata dalla legge delega n. 42/2011), sono stati significativamente ampliati gli spazi di autonomia degli enti locali attraverso l'attribuzione di una serie di competenze in ordine ai tributi locali (come meglio si indicherà nei paragrafi successivi)¹⁰⁸.

Evidentemente, emerge la convinzione che la capacità di realizzare gli obiettivi e le finalità delle comunità territoriali – che costituisce il tema specifico delle istituzioni locali – non può essere scissa dal potere di gestire i flussi finanziari, sia sul versante della spesa che su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati politici e sociali¹⁰⁹. Il potere tributario viene così correttamente identificato come funzione primaria ed indeclinabile del ciclo vitale della comunità, in quanto coesistente per il raggiungimento degli scopi di sopravvivenza e di sviluppo espressi dal vivere in società¹¹⁰.

Sembra dunque di potersi sostenere che la consacrazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali nel testo novellato dell'art. 119 vale ad esprimere il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali alla auto-determinazione finanziaria¹¹¹.

D'altro lato, l'art. 119 stabilisce anche il criterio relazionale nei rapporti con lo Stato: per un verso, il concetto stesso di autonomia finanziaria presuppone la fissazione di limiti all'ingerenza del potere statale e la definizione di aree di competenza del potere legislativo e/o regolamentare degli enti territoriali minori; per altro verso, il richiamo espresso all'esigenza di una “*armonia con la Costituzione*” ed ai “*principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” vale evidentemente ad indicare che l'ordinamento finanziario degli enti a base territoriale non può presentarsi come un sistema auto-generato ed irrelato, bensì deve collegarsi secondo coerenza e congruità con l'ordinamento generale della finanza pubblica. La norma costituzionale non si limita dunque ad enunciare il principio dell'autonomia finanziaria quale valore di rango primario e quale connotato assiologico del sistema della finanza loca-

¹⁰⁷ Vedi su tale argomento GALLO, *op. cit.*, p. 585 ss.; F. PICA, *Le partecipazioni nella riforma del titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1233 ss.; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 683 ss.

¹⁰⁸ A puro titolo indicativo su questo argomento cfr. L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in AA.VV. *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 58 ss.;

¹⁰⁹ In tal senso chiaramente A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1532 ss.

¹¹⁰ Vedi FANTOZZI, *op. cit.*, p. 126.

¹¹¹ In tal senso BORIA, *op. cit.*, p. 404 ss.

le, ma fissa altresì la regola che sovrintende alle relazioni orizzontali con un sistema normativo di eguale dignità (quale è il sistema della finanza statale)¹¹².

In questa prospettiva si può ritenere che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori costituisca una vera e propria "garanzia di sistema"¹¹³ che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla costituzione in ambito fiscale.

È evidente, in questo contesto normativo, che il processo di recupero dell'autonomia tributaria raggiunge il suo punto più elevato rispetto alla compressione totale generata nella fase originaria dell'ordinamento fiscale nazionale. L'autonomia in materia tributaria assume oggi il ruolo di punto cardinale di riferimento del percorso di sviluppo della finanza locale, costituendo il perno concettuale intorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali¹¹⁴.

3.3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza attraverso l'esercizio del potere normativo

L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori consiste essenzialmente nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno federalista (come definito dalle norme costituzionali e dai decreti attuativi)¹¹⁵.

Evidentemente, esiste pertanto una correlazione tra l'autonomia tributaria e il potere normativo riconosciuto agli enti territoriali minori; si può addirittura sostenere che la latitudine dell'autonomia tributaria è individuabile in relazione al potere normativo assegnato dall'ordinamento agli enti territoriali minori¹¹⁶.

Con riferimento alle Regioni l'autonomia normativa si esprime con diverse modalità: per le Regioni a statuto speciale la disciplina tributaria, perlomeno con riguardo ai profili strutturali e qualificanti, può essere contenuta in norme dello Statuto, che come noto assume carattere costituzionale; per tutte le Regioni può essere adottato lo strumento della legge regionale, che è

¹¹² Cfr. G. FRANSONI – G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, 2006, p. 2363.

¹¹³ Così espressamente A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006, p. 6021.

¹¹⁴ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 920.

¹¹⁵ Cfr. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 72 ss.

¹¹⁶ Vedi in argomento, con una analisi di tipo storico e comparativo, B. PEETERS – R. SMET, *Fiscal federalism and no taxation without representation: the historic dimension*, in AA.VV., *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 75 ss.

equiparata pienamente alla legge dello Stato; possono essere adottati anche i regolamenti, nell'ambito dello spazio riservato alla normazione secondaria in base alla regola della riserva relativa di legge (stabilita nell'art. 23 Cost.)¹¹⁷. In sostanza, per le Regioni vengono riproposti strumenti normativi assimilabili, almeno sul piano funzionale, a quelli previsti tipicamente per l'esercizio del potere tributario da parte dello Stato.

Con riferimento agli enti locali (Comuni, Città metropolitane e Province) l'esercizio del potere normativo si esprime unicamente attraverso lo strumento del regolamento, e cioè attraverso l'utilizzo di fonti secondarie (differenti, dunque, dalla legge e dalle altre fonti equipollenti). In questo caso, pertanto, la latitudine dell'autonomia tributaria è identificata in base all'esercizio del potere regolamentare¹¹⁸. Può addirittura stabilirsi una corrispondenza biunivoca tra autonomia tributaria degli enti locali e potere regolamentare, in quanto la dimensione giuridica della prima è verificata in ragione degli spazi normativi assegnati allo strumento del regolamento nella definizione della disciplina dei tributi locali.

L'area di competenza del regolamento degli enti locali è da identificare, ai sensi dell'art. 117 Cost., in relazione alle materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato (e quindi estranee al "sistema tributario dello Stato")¹¹⁹. Peraltro, è riconosciuta una competenza esclusiva degli enti locali "in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite" (art. 117 comma 6 ultimo periodo Cost.) che sembra riferirsi anche alle funzioni di attuazione dei tributi locali¹²⁰. In tale ambito di competenza esclusiva i regolamenti di Comuni, Città metropolitane e Province si devono coordinare con le leggi statali e con le leggi regionali, ma non sono subordinati in via gerarchica ad altri regolamenti (statali o regionali) stante l'operatività del principio di competenza¹²¹.

Tale potere regolamentare può essere utilizzato dagli enti locali tanto con riguardo alla parte sostanziale della disciplina impositiva (e quindi alla determinazione degli elementi costitutivi del tributo) quanto e soprattutto con riferimento alla parte procedimentale (e dunque, in particolare, alla fase della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali)¹²².

¹¹⁷ Vedi A. QUATTROCCHI, *La fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra autonomia di entrata e tributi propri*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, Milano, 2019, p. 199 ss.

¹¹⁸ In tal senso vedi F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 589.

¹¹⁹ Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 86 s.

¹²⁰ FEDELE, *op. cit.*, p. 87.

¹²¹ FEDELE, *op. cit.*, p. 87.

¹²² In argomento cfr. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, I, p. 410 ss.

3.4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge

Una delle questioni più complesse in tema di autonomia tributaria, ed in specie di disciplina dei poteri impositivi degli enti territoriali minori, riguarda la legittimazione soggettiva all'esercizio della funzione regolamentare e la tipologia della fonte normativa adottabile per la configurazione e regolazione del sistema di finanza locale.

Nel nuovo assetto costituzionale è previsto dall'art. 119 Cost. che le Regioni e gli enti locali dispongono del potere di "stabilire ed applicare" i tributi locali e dunque sono destinatari di una competenza normativa da esercitarsi sia pure nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario prefigurati dalla legge statale (oggi esercitata attraverso la legge n. 42/2009)¹²³. Sono dunque definite le sfere di attribuzioni normative degli enti territoriali minori da esercitare in forma concorrente con la funzione di coordinamento riconosciuta allo Stato¹²⁴.

Si può così sostenere che il principio di competenza costituisca il criterio fondante della legittimazione soggettiva all'esercizio della potestà normativa in materia di tributi locali in quanto regola fondamentale della distribuzione della funzione normativa tra i vari enti a base territoriale¹²⁵.

Resta da capire se la regola affermata dall'art. 119 Cost. costituisca una vera e propria riserva di regolamento per le attribuzioni di Comuni e Province ovvero rappresenti una mera conferma della applicabilità del principio di competenza. Sembra preferibile quest'ultima interpretazione: non soltanto infatti è generalmente diffusa la convinzione che l'art. 119 non costituisca una deroga rispetto al generale principio di legalità dei tributi e che non introduca una riserva di regolamento in materia di tributi locali¹²⁶; soprattutto, l'esplicitazione della funzione normativa in materia di attuazione tributaria

¹²³ In generale sui principi di coordinamento rispetto all'esercizio della autonomia tributaria vedi F. SORRENTINO, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1568 ss; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1575 ss.

¹²⁴ Vedi su tale argomento F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1033 ss; L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009, p. 1 ss.

¹²⁵ Si tratta di un orientamento ormai consolidato nella dottrina prevalente; vedi in tal senso A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Trib. Loc.*, 1998, p. 12 ss.; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 189 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 920 ss.; CARDILLO, *op. cit.*, p. 39 ss.

¹²⁶ In tal senso A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1525 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, I, p. 3 ss.; in senso contrario, peraltro, PREZIOSI, *op. cit.*, p. 576 ss. ed in particolare p. 581 ss.

vale in sostanza a riconoscere l'esistenza di una competenza istituzionale degli enti locali, ma non anche ad affermarne l'esclusività. In altre parole, l'art. 119 Cost. non contiene una regola di attribuzione esclusiva, ma anzi laddove richiama in via generale il coordinamento con i principi del sistema tributario implica la coesistenza delle norme regolamentari con le norme di carattere legale emanate al fine di assicurare omogeneità di funzionamento all'ordinamento fiscale¹²⁷.

È dunque il principio di competenza a costituire il criterio regolatore della autonomia normativa in tema di tributi locali: alla legge dello Stato ed eventualmente alla legge regionale spetta la definizione dei principi generali di coordinamento (rispettivamente con riguardo al sistema dei tributi ed agli interessi generali, economici sociali e politici, della comunità nazionale e regionale)¹²⁸ ed in specie l'inquadramento della struttura dei tributi locali; mentre al potere regolamentare degli enti locali compete la definizione analitica e puntuale delle norme in materia sostanziale e procedimentale nel rispetto dei principi generali e della struttura del tributo definita nella legge di coordinamento.

È appena il caso di osservare che, proprio in ragione del principio di competenza, il coordinamento esercitato da Stato e/o Regioni non può in ogni caso spingersi oltre l'ambito di una funzione generale di inquadramento della struttura del tributo, poiché altrimenti finirebbe per comprimere eccessivamente gli spazi di autonomia degli enti territoriali¹²⁹.

D'altronde il riconoscimento di una sfera di competenze normative va conciliata con il sistema delle fonti ed in specie con il principio della riserva di legge, in virtù del quale le prestazioni tributarie devono essere stabilite sulla base di una fonte avente forza di legge (art. 23 e art. 117 Cost.). Va rilevato, a tal riguardo, che il tema della potestà normativa degli enti territoriali minori assume profili differenti a seconda che si tratti di Regioni o enti locali¹³⁰.

In particolare, per gli enti locali (e cioè Comuni e Province) la riserva di legge esclude che i tratti identificativi della prestazione tributaria possano essere determinati attraverso l'impiego di una fonte secondaria, occorrendo sempre la individuazione degli stessi in un atto avente forza di legge. Pertanto, dovrà essere la legge statale ovvero la legge regionale a fissare gli elementi qualificatori della fattispecie impositiva, pur se con connotati di flessibilità superiore rispetto a quelli usualmente applicati nell'ambito della fiscalità

¹²⁷ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 924.

¹²⁸ Su tale punto cfr. V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.* 2010, I, p. 89 ss.

¹²⁹ Cfr. Corte Cost. sentenza n. 30/2005. In dottrina vedi in tal senso GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 41.

¹³⁰ Vedi su tale argomento FRANSONI, *op. cit.*, p. 1180; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, p. 49.

statale¹³¹. A tal proposito si può rilevare come la disciplina normativa possa essere definita in un sistema a tre livelli (legge statale, legge regionale e potere regolamentare degli enti locali) ovvero in un sistema a due livelli (legge statale o legge regionale, potere regolamentare degli enti locali)¹³².

La tesi tradizionale, avallata in modo consolidato dalla giurisprudenza di Corte Costituzionale, consiste nella assegnazione alla legge della funzione identificativa del presupposto e dei soggetti passivi in quanto aspetti che caratterizzano in modo essenziale il tributo e, conseguentemente, nella attribuzione ai regolamenti della disciplina delle aliquote e della base imponibile, trattandosi di parti della fattispecie impositiva che seguono necessariamente la definizione dei requisiti soggettivi ed oggettivi della fattispecie medesima e dunque rispetto alle quali la discrezionalità dei titolari dei poteri normativi secondari è sottoposta ad un contenimento fisiologico¹³³.

Inoltre, anche con riguardo ai requisiti soggettivi ed oggettivi, la riserva di legge richiede non tanto che la fonte primaria individui la fattispecie impositiva in termini analitici e casistici, realizzando una disciplina esaustiva, bensì che definisca le categorie di fatti e di soggetti cui si applica il tributo, potendosi affidare alla fonte secondaria il compito di selezionare in tale ambito le fattispecie concretamente rilevanti¹³⁴. In altre parole, la riserva impone una legiferazione “per tipo” e non “per specie”, che si esplica in sostanza nella identificazione di ampie categorie di fattispecie omogenee e non richiede la definizione di fattispecie puntuali¹³⁵.

Va osservato inoltre che la riserva di legge regionale (di cui all’art. 117 Cost.) mostra un grado di flessibilità superiore a quella prevista per la riserva

¹³¹ Vedi G. AMATO, *Rapporti tra norme primarie e norme secondarie*, Milano, 1962, p. 120 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, I, p. 50; FEDELE, *op. cit.*, p. 16; ID. *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, p. 169 ss.; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 584; F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 585 ss.; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002, p. 245 ss.; L. ANTONINI, *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, 2006, p. 497.

¹³² Vedi Corte Cost. sentenza n. 37/2004. Su tale argomento cfr. V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali*, in AA.VV. *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali territoriali*, a cura di V. Ficari, L. Giovannelli e G. Carboni, Torino, 2008, p. 7 ss.; L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A.E. La Scala, Torino, 2010, p. 62 s.

¹³³ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 177 ss.; ID. *La potestà impositiva degli enti locali*, cit., 15. Con particolare riguardo al nuovo assetto federale cfr. A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. 27 ss. (ed in specie p. 38 ss.).

¹³⁴ Cfr. PERRONE, *op. cit.*, p. 583 ss.; L. TOSI, *Finanza locale*, Dig. Iv, Sez. Comm, Aggiornamento, Torino, 2000, p. 290 ss.

¹³⁵ Vedi in tal senso FEDELE, *op. cit.*, p. 16 ss.

di legge statale, in quanto sembra riferirsi ai principi generali e non anche alla normativa analitica e di dettaglio della disciplina dei tributi locali¹³⁶.

In tale contesto è da rilevare che l'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997 si allinea pienamente a tale impostazione generale laddove stabilisce (al primo comma) che il regolamento di province e comuni in materia di entrate tributarie non può disciplinare "l'individuazione e definizione" di fattispecie imponibili (e cioè presupposto del tributo), soggetti passivi ed aliquota massima dei singoli tributi. Evidentemente tale norma recepisce il principio di competenza – e dunque fissa il potere impositivo degli enti territoriali minori da esercitare con il regolamento – ma al contempo assume il limite costituito dal principio di riserva di legge (esplicitando peraltro l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale sopra riportato)¹³⁷.

Va segnalato altresì che sulla medesima linea concettuale si pone l'art. 12 della legge n. 42/2009 laddove stabilisce che gli elementi fondamentali dei tributi comunali sono fissati dalla legge statale¹³⁸.

Non è peraltro del tutto chiaro cosa succeda in caso di vuoto normativo derivante dal mancato esercizio della competenza istituzionale. Da un lato, infatti, si può ritenere che laddove lo Stato non definisca il quadro dei principi generali attraverso una apposita legge di coordinamento, i singoli enti territoriali sono da ritenere legittimati a sviluppare la disciplina dei tributi locali secondo criteri auto-determinati¹³⁹. Dall'altro lato, qualora esista solo la disciplina generale emanata dallo Stato e manchi invece la disciplina puntuale, sostanziale e procedimentale, del tributo da parte degli enti locali, è meno agevole capire quale sia la normativa applicabile. Onde evitare che possano ingenerarsi rischi di paralisi applicative dei tributi locali, sembra preferibile accogliere una interpretazione meno rigorosa del principio di competenza,

¹³⁶ Vedi GALLO, *op. cit.*, p. 590; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, p. 1179; FANTOZZI, *op. cit.*, p. 21 ss.; G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. Loc.*, 2006, p. 47 ss.; S. SAMMARTINO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV., *Il nuovo modello costituzionale della finanza locale*, a cura di A. Piraino, ed. Rubettino – Catanzaro, 2004; G. MARINI, *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009, p. 98 s.; V. FICARI, *Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano 2009, p. 120 s; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 25 ss.

¹³⁷ In tal senso vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 1530.

¹³⁸ Cfr. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 38.

¹³⁹ In tal senso si richiamano le note sentenze della Corte costituzionale n. 37/2004 e n. 102/2008, ove si prevede che le Regioni possano istituire e regolare tributi propri purché nel rispetto dei principi generali del sistema dei tributi (e dunque anche in assenza di una legge di coordinamento che espliciti tali principi). Sul tema vedi AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009; GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 41 ss.

considerando in ogni caso ammissibile che la legge dello Stato, in fase di istituzione del tributo, disciplini anche in termini puntuali la materia sostanziale e procedimentale dei tributi locali, ferma rimanendo la derogabilità di tale normativa statale qualora il potere spettante agli enti territoriali sia effettivamente esercitato¹⁴⁰.

¹⁴⁰ In questo senso si è espressa la Corte Cost. con la sentenza n. 37/2004 laddove ha affermato che in attesa di una legge dello Stato che stabilisca i principi fondamentali di coordinamento, la disciplina dei tributi locali rientra comunque nella competenza dello Stato.

L'EVASIONE FISCALE NAZIONALE: IMPOSTAZIONI TRADIZIONALI, REALTÀ SOCIALI, POLITICHE DI CONTRASTO. THE NATIONAL TAX EVASION: TRADITIONAL STUDIES, SOCIAL CONTEXT, LAW ENFORCEMENT POLICIES.

di Rossella Miceli*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. Il valore dell'effettività nello Stato moderno. Il collegamento tra effettività ed evasione fiscale. – 3. Le cause dell'evasione. Gli studi tradizionali. – 3.1. La prospettiva basata sull'effettività giuridica. L'effettività quale causa ed effetto dell'evasione. – 4. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione. – 4.1. (segue) La carenza di effettività della materia fiscale. – 5. Il contrasto all'evasione. I profili di studio. – 5.1. La nozione di evasione fiscale. – 5.2. La stima dell'evasione fiscale. – 5.3. La politica dei controlli. – 5.4 La risposta sanzionatoria. – 6. Conclusioni.

Abstract: La carenza di effettività, oggi riferibile al sistema giuridico nazionale, evidenzia la rottura del patto sociale su cui si fonda il nostro Stato.

In questa prospettiva, l'evasione fiscale definisce un effetto del *deficit* di effettività e, al contempo, una ulteriore causa di aggravamento del problema.

Conseguentemente, un'efficace lotta all'evasione non può prescindere da un recupero della saldatura tra analisi del fenomeno e risposte normative, al fine di rendere queste ultime maggiormente adeguate alla realtà sociale. A tale scopo il valore dell'effettività deve sostenere lo studio dell'evasione fiscale e le politiche di contrasto.

Abstract: The lack of effectiveness today attributable to the national legal system, highlights the breaking of the social pact on which our state is based. Second this perspective, the tax evasion defines an effect of the effectiveness deficit and, at the same time, a further reason of the problem aggravation. Consequently the fight against the fiscal evasion must recuperate the connection between the phenomenon definition and the normative rules in order to make solutions appropriate to the social reality. To this end the studies on fiscal evasion and the contrasting policies must be effective.

1. Premessa sistematica

L'evasione fiscale rappresenta un tema centrale nel panorama giuridico nazionale, con riferimento ai progetti normativi, ai dibattiti politici, e alle sedi di studio accademiche ed istituzionali.

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

L'interesse per la questione è legato al significato che esprime per il sistema giuridico nazionale ed al disagio economico che determina in seno alla collettività.

In uno Stato che si possa definire di *Welfare* il corretto e regolare funzionamento della fase di attuazione del tributo si pone come condizione essenziale per la realizzazione delle politiche sociali.

Allo stesso tempo, la funzione della fiscalità, quale strumento di acquisizione e di redistribuzione della ricchezza, risulta di per sé compromessa laddove l'ordinamento non risulti in grado di far rispettare a tutti i consociati il dovere del concorso alle spese pubbliche.

Annualmente sono pubblicati gli studi riportati nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, dai quali emergono segnali preoccupanti dei fenomeni di irregolarità fiscale.

Appare, pertanto, evidente come gli strumenti di contrasto all'evasione – nel tempo utilizzati nel nostro Paese – si siano rivelati poco efficaci e non risolutivi.

Il valore che attualmente risulta essere stato compromesso è quello dell'effettiva acquisizione, da parte dello Stato italiano, delle entrate necessarie al governo del Paese in ossequio al dovere di concorso alle spese pubbliche.

In tale assetto, come si dimostrerà nel presente lavoro, si ritiene che il valore dell'effettività rivesta un ruolo centrale, non solo per qualificare gli effetti dell'evasione, ma soprattutto per individuare le cause genetiche del fenomeno e le prospettive di superamento.

Miope rispetto alla metamorfosi degli assetti economici e alla realtà sociale, la lotta all'evasione fiscale, a partire dagli anni '70 del secolo scorso, si è rivelata disancorata dalle sue reali cause.

In modo disarticolato e scomposto, si è preferito procedere con l'adozione di discipline specifiche oggetto di continue revisioni e incapaci di individuare soluzioni efficaci al problema.

La prospettiva di studio tradizionale si è così dimostrata poco attenta alla realtà economico-sociale, definendo soluzioni che hanno peggiorato l'entità del problema stesso.

In questo momento di riforme, il cambio di prospettiva che s'impone richiede un nuovo approccio, calibrato sul recupero della saldatura tra "studio del fenomeno" e "risposte normative", memori della circostanza che nessuna disciplina può essere realmente efficace se non è supportata da adeguati studi ed aggiornate analisi che la colleghino alla realtà in essere.

Partendo da un breve *focus* sul principio di effettività, il presente contributo si pone l'obiettivo di analizzare in modo unitario le cause e le metodologie di studio della evasione fiscale.

In tale percorso le cause e le soluzioni rispondono ad un unico valore,

quello dell'effettività giuridica, al quale si ritiene debbano attualmente essere ispirate tutte le politiche che impattano su interessi fondamentali del sistema giuridico.

2. Il valore dell'effettività nello Stato moderno. Il collegamento tra effettività ed evasione fiscale

Il valore dell'effettività definisce attualmente il fondamento sostanziale di ogni ordinamento giuridico¹.

Di notevole importanza storica in quanto base della legittimazione di ogni Stato², a seguito del consolidamento dei principi democratici il valore in esame – nel corso del '900 – si è caratterizzato per un importante interesse dogmatico, ma uno scarso rilievo pratico.

L'ordinamento europeo ha valorizzato anche tale ultimo aspetto, ponendo l'effettività al centro dello sviluppo della propria integrazione giuridica³.

Nel suddetto percorso, l'effettività stessa è divenuta uno dei principi generali più importanti per il diritto sostanziale e procedimentale ed ha assunto il ruolo di parametro di adeguatezza di ogni disciplina o regola giuridica⁴.

Secondo tale impostazione il corretto funzionamento di ogni sistema giuridico si fonda sul consenso tra governanti e governati e quest'ultimo si esprime – nei contesti giuridici attuali – nella capacità di ogni governo di

¹ L'effettività è un valore generale teorizzato da importanti studi. Cfr. P. PIOVANI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Dir., Vol. XIV, Milano, 1965, 431; G. GAVAZZI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XII, Roma, 1988, p. 420; A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005, *passim*.

² Cfr. H. Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1952, p. 374; ID., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1967, p. 48. In una fase successiva il principio in esame ha modificato il suo significato, da fonte di legittimazione generale di ogni ordinamento giuridico è divenuto il canone espressivo di concreta adeguatezza ed attuazione delle disposizioni. Cfr. F. CANFORA, *L'effettività nel suo aspetto normativo*, in Ius, 1971, p. 135.

³ A fronte di tale esperienza, il valore in esame ha assunto il ruolo di parametro europeo di coerenza ed efficacia di ogni disciplina giuridica formale e sostanziale. Cfr. N. LIPARI, *Il problema dell'effettività del diritto comunitario*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 2009, p. 887; R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in AA. VV., *Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010, sezione Europa, p. 1623; ID., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, cap. I.

⁴ Attualmente il principio di effettività riveste un ruolo centrale ed esplica diverse funzioni. Cfr. M. LIBERTINI, *Le nuove declinazioni del principio di effettività*, in Europa e diritto privato, 2018, p. 1071; P. PERLINGIERI, *Legge, giudizio e diritto civile*, in Annali della società italiana degli studiosi del diritto civile, 2018, p. 63; V. VETTORI, *L'attuazione del principio di effettività. Chi e come*, in Persona e mercato, 2017, p. 7; G. VECCHIO, *Giustizia sociale, stato e diritti*, 2011, p. 357.

interpretare i bisogni della collettività e di dare risposte adeguate. Si tratta di uno scopo che si raggiunge attraverso un collegamento costante tra realtà sociale e regolamentazioni normative, idoneo a definire sempre soluzioni coerenti ai problemi e condivise dalla collettività.

Nello Stato moderno il valore in esame si è così declinato nella capacità dello Stato stesso di raggiungere gli obiettivi che si è prefissato attraverso un “effettivo” esercizio dei poteri⁵ che si esplicita nella promulgazione di leggi adeguate ai bisogni, nella messa a punto di un sistema amministrativo efficiente ed imparziale e nella definizione di un apparato giurisdizionale terzo e funzionante⁶.

L’effettività misura, pertanto, la capacità dello Stato attraverso tutti i suoi poteri di rispondere adeguatamente alle necessità e ai bisogni dei consociati.

È nota la tendenziale carenza di effettività dello Stato italiano che si registra a livello di qualità delle norme, di efficienza dell’Amministrazione pubblica e di adeguatezza del sistema giudiziario⁷.

Tale carenza di effettività qualifica un *deficit* molto importante del nostro sistema giuridico che pone la prima pietra miliare per lo studio del fenomeno dell’evasione fiscale.

Nello Stato italiano i programmi economico-sociali sono fondamentali nell’assetto generale della Costituzione, basata su un piano che mira all’uguaglianza sostanziale dei consociati. In nome di tale progetto si è strutturato un sistema fiscale molto incisivo, che attraverso una elevata pressione fiscale mira alla redistribuzione delle ricchezze ed al finanziamento di ingenti spese pubbliche.

A tal fine, il dovere di concorrere alle spese pubbliche disciplinato

⁵ Storicamente il principio di effettività definisce l’emersione delle democrazie e dei governi fondati sul consenso. Con l’affermazione dello Stato moderno e l’acquisizione stabile dei principi democratici all’interno delle costituzioni, il principio di effettività viene declinato sul piano del sistema giuridico nazionale e con riferimento ai diversi poteri dello Stato. Cfr. PIOVANI, *op. cit.*, p. 431; GAVAZZI, *op. cit.*, p. 420.

⁶ Gli studi più recenti sull’effettività giuridica declinano il principio in esame nell’ambito delle diverse funzioni dello Stato al fine di renderle efficaci per un governo rispondente ai bisogni dei consociati. Cfr. L. FERRAJUOLI, *Effettività primaria ed effettività secondaria. Prospettive per un costituzionalismo globale*, A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell’effettività, tra teoria generale e politica del diritto*, Giuffrè, 2005, p. 139; N. IRTI, *Significato giuridico dell’effettività*, Napoli, 2009, p. 56; R. BIN, *Effettività*, in *Riscoprire la sfera pubblica*, a cura di G. DI COSIMO – L. LANZANACO, Milano, 2012, p. 59; VETTORI, *op. cit.*, p. 187.

⁷ Il *deficit* di effettività del nostro sistema giuridico è posto in luce dagli studiosi, secondo differenti prospettive. *Ex pluribus*, F. GABRIELE, *Diritti sociali, unità nazionale e risorse (in)disponibili: sulla permanente violazione-inattuazione della parte prima (quella “intoccabile”) della Costituzione*, in *Rivista AIC*, fasc. n. 3, 2013, 1; F. BILANCIA, *Crisi economica ed asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in *AIC*, 2, 2014, p. 2; G. VETTORI, *Effettività delle tutele (diritto civile)*, in *ED – Annali X*, 2017, p. 381.

dall'art. 53 della Costituzione individua il più importante obbligo sociale cui è tenuto ogni consociato in ossequio all'art. 2 della Costituzione medesima, in base al quale lo Stato riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Il binomio obblighi sociali / diritti sociali costituisce l'essenza del patto sociale sotteso al nostro Stato, i cui obiettivi si esplicitano nel suddetto programma di eguaglianza sostanziale basato sulla politica del *welfare state*⁸.

In questo progetto, l'adempimento al dovere tributario qualifica il principale mezzo per il raggiungimento degli obiettivi programmatici di crescita economica e per il finanziamento delle prestazioni sociali.

Si comprende, quindi, come l'effettività del nostro sistema giuridico passi attraverso il rispetto del dovere di concorso alle spese pubbliche, che esprime il senso della nostra Costituzione. Allo stesso tempo l'adempimento a tale ultimo dovere qualifica il grado di adesione dei consociati agli obiettivi e ai programmi del governo.

Alla luce di tali considerazioni si comprende come l'evasione fiscale definisca, al contempo, il venir meno del consenso dei consociati ai suddetti obiettivi, la realizzazione di un minor gettito per lo Stato, un costante aggravamento del (già grave) *deficit* di effettività dei governi; questi ultimi, infatti, si troveranno a dover provvedere ai programmi sociali con risorse più scarse rispetto a quelle preventivate, definendo nella generalità dei casi un peggioramento qualitativo dei servizi resi ai cittadini e quindi un incremento della sfiducia di questi ultimi nei confronti dello Stato⁹.

L'effettività si pone, pertanto, quale causa ed effetto dell'evasione come si dimostrerà nei paragrafi che seguono.

3. Le cause dell'evasione. Gli studi tradizionali

Con la locuzione "evasione fiscale" si definisce, in via generale, il fenomeno di volontaria sottrazione al dovere di concorso alle spese pubbliche riferibile agli appartenenti alla comunità statale.

Una lieve evasione fiscale si può considerare quasi fisiologica in ogni

⁸ Diffusamente su tale aspetto, P. BORIA, *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello stato sociale in Italia*, Padova, 2013, p. 6 ss.

⁹ Sul collegamento tra evasione fiscale ed effettività quale valore del sistema giuridico nazionale, BIN, *op. cit.*, il quale rileva come se le leggi sono complicate e sganciate dal senso comune e dalla percezione immediata di ciò che è lecito e di ciò che è illecito diventa inevitabile che si moltiplichino le infrazioni.

sistema giuridico, al pari di tutti i comportamenti *contra legem*¹⁰; differentemente, un'evasione dalla portata non trascurabile assume connotati pericolosi per l'equilibrio economico finanziario dello Stato ed è, al contempo, sintomatica di un evidente disagio sociale.

Al fine di poter contrastare in modo efficace le condotte di irregolarità fiscale poste in essere dai contribuenti, è necessario, in primo luogo, indagare sulle cause del fenomeno, non dimenticando che queste presentano radici autonome e connotati differenti a seconda dei contesti specifici oggetto d'analisi.

In tal senso, uno studio sulle cause costituisce sempre una operazione proficua, che deve essere contestualizzata in ogni ordinamento statale e in ogni momento storico, in modo tale da comprendere l'entità del fenomeno e individuare strumenti idonei per la sua corretta gestione.

Lo Stato italiano tenta – da sempre – di approntare politiche adeguate ad un contenimento del fenomeno, causa di evidenti distorsioni allocative delle risorse e leva per l'alterazione della concorrenza nel mercato¹¹.

L'evasione fiscale si qualifica come un carattere strutturale dell'economia italiana¹², dal momento che il fenomeno in esame si è da sempre riscontrato nel nostro Paese in misura superiore rispetto agli altri Stati europei.

Nello Stato italiano si identificano importanti specificità che hanno aggravato nel tempo l'entità del fenomeno.

Gli studi sul tema si sono distinti per due approcci che hanno declinato l'evasione in base a ragioni di tipo economico ovvero di natura etico sociale.

Il primo approccio fonda l'evasione su valutazioni di ordine economico-patrimoniale che si basano sulla mera convenienza a non corrispondere quanto dovuto al fine di realizzare un guadagno. In tale prospettiva assumono rilievo una serie di variabili basate sull'esame costi-benefici che ogni contribuente effettua al fine di fruire dei beni e dei servizi pubblici senza assolvere all'onere impositivo.

I costi da valutare sono costituiti dalla efficienza dei controlli e dalla entità delle sanzioni. Oggetto d'attenzione è la convenienza economica ad evadere, da un lato, e la possibilità di essere scoperti e dover pagare la sanzione dall'altro¹³.

¹⁰ L'evasione costituisce un problema generale dei sistemi tributari moderni sia relativi ad economie industrializzate, che non, che si manifesta secondo diverse estensioni ed intensità. Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in Riv. dir. trib., 2017, p. 87.

¹¹ Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.* p. 87.

¹² Si tratta di un'opinione comune negli studiosi e supportata da diversi dati empirici. Cfr., in questi termini, G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013, p. 3; V. VISCO, *Evasione fiscale e contrasto all'evasione fiscale in Italia: reticenze, resistenze ed ipotesi di intervento*, in Riv. dir. trib., 2015, p. 967; R. CORDEIRO GUERRA – P. MASTELLONE, *Evasione (dir. trib.)* in Enc. del diritto Treccani, *on line*, 2017, *passim*.

¹³ Sull'approccio economico al tema dell'evasione, L. BERNARDI – A. FRANSONI, *Evasione fiscale*

Con l'evoluzione dei tempi è emerso, in modo sempre più deciso, come l'evasione presupponga una necessaria componente morale che presenta un risvolto di tipo etico – sociale.

Negli ultimi anni, infatti, il secondo approccio ha avuto un importante sostegno, superando le ricostruzioni esclusivamente economiche del tema.

Si ritiene, quest'ultimo, un passaggio molto rilevante che allontana l'evasione dal campo dei meri illeciti di natura patrimoniale per collocarla in uno spazio più significativo: quello dei valori fondamentali di un sistema giuridico.

La scelta di realizzare un guadagno a fronte di un inadempimento al dovere tributario dipende, infatti, da un concetto a lungo studiato e teorizzato soprattutto dai sociologi, quello di *mentalità tributaria* o anche di *etica fiscale*¹⁴.

Si tratta di una nozione differente da quelle di moralità o di propensione a delinquere e si esprime nella attitudine naturale ad adempiere al dovere di concorso alle spese pubbliche¹⁵.

L'etica fiscale indica, pertanto, il grado di adesione di un popolo al sistema tributario e ne costituisce, in tal senso, un importante misuratore della civiltà giuridica.

È noto, infatti, come il dovere di concorso alle spese pubbliche, attraverso il pagamento dei tributi, costituisca una delle prerogative più importanti dello Stato moderno; quest'ultimo fonda la sua legittimazione sulla condivisione di programmi di sviluppo economico-sociali, destinati ad essere attuati attraverso il gettito tributario acquisito con l'esercizio della potestà impositiva¹⁶.

e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica, Pavia, 2004, *passim*. In tale assetto, la valutazione dei rischi può utilizzare anche il modello della teoria dei giochi declinata nel rapporto Stato contribuente ove entrambi hanno interesse a massimizzare i propri guadagni. Tali studi riprendono il pensiero di M. ALLINGHAM – A. SADMO, *Income tax evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, p. 323. Cfr., sul punto, A. MONTICELLI, *Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche*, SIDE WP, 2005, p. 40. Recentemente su tale aspetto VITALETTI, *op. cit.*, p.3; GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 87.

¹⁴ Gli studi che hanno avviato la valutazione in chiave sociale dell'evasione si riconducono a G. SCHMOLDERS, *Fiscal Psychology: a new branch of Public finance*, in *National tax Journal*, 1959, p. 340; B. STUMPEL, *The disguised Tax burden: Compliance cost of business-men and professionals*, in *National Tax Journal*, 1966, p. 60. In Italia la prima opera che ha effettuato una valutazione sociale del fenomeno dell'evasione si riconduce ad A. TAGLIACCOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Bari, 1986, *passim*. Sul punto successivamente, A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, Bologna, 2010, p. 59; A. LECCESE, *Le basi morali dell'evasione fiscale*, Viterbo, 2007, p. 23.

¹⁵ Cfr. V. VISCO, *Evasione fiscale*, in *Digesto IV*, Sez. Commerciale, Torino, 1990, p. 294.

¹⁶ Cfr. P. BORIA, *Potere tributario*, Bologna, 2021, p. 372 ss. L'autore sottolinea come dal XX secolo la funzione fiscale diviene un cardine della sovranità e qualifica una superiore esigenza redistributiva espressiva di un interesse collettivo. In tale assetto il sistema del *welfare state* è destinato ad essere finanziato attraverso il prelievo fiscale e contributivo. In tal modo si giustificava un trasferimento di risorse dalla sfera patrimoniale privata alla sfera statale.

Secondo tale prospettiva, l'evasione – definendo il mancato adempimento ad un obbligo sociale sancito dalla Costituzione – evidenzia la rottura del patto (sociale) su cui si fonda il nostro Stato.

Gli studi sociologici hanno evidenziato come il primo fattore che ha alimentato l'evasione nel nostro Paese sia costituito dalla strutturale scarsa percezione da parte della collettività del concorso alle spese pubbliche quale dovere sociale previsto dalla Costituzione e fondamento del patto (sociale) tra governanti e governati¹⁷.

La corrispondenza tra doveri sociali e diritti sociali non è sentita all'interno del nostro Stato, ove storicamente in determinate Regioni caratterizzate da dominazioni secolari si è affermato un sentimento di contrasto verso i governi e le istituzioni.

Con l'evoluzione dei tempi tale sentimento si è trasformato in un malessere diffuso che ha generato la sostanziale assenza di consapevolezza, da parte dei contribuenti, che assolvere ai tributi significa costruire un benessere collettivo e, indirettamente, anche individuale, contribuendo alla solidità economica e allo sviluppo sociale del Paese.

L'approccio economico e quello sociale al fenomeno dell'evasione qualificano due prospettive molto importanti, che concorrono a definirne le cause ma che – secondo la presente impostazione – non ne completano l'analisi; quest'ultima deve essere integrata anche da valutazioni inerenti alla strutturale carenza di effettività oggi addebitabile al sistema giuridico nazionale.

3.1. La prospettiva basata sull'effettività giuridica. L'effettività quale causa ed effetto dell'evasione

Il sentimento di malessere – motore della realizzazione di comportamenti evasivi – ha oggi matrici differenti e non esclusivamente imputabili ad una componente etica del cittadino.

In questo assetto assumono un'importanza determinante alcuni fattori, quali: la stabilità dello Stato, l'efficiente ed efficace funzionamento del sistema giudiziario, la qualità dei servizi erogati, l'adeguatezza delle discipline normative afferenti ai diversi settori del diritto, l'organizzazione del sistema fiscale, la percezione di equità complessiva delle leggi tributarie.

Come anticipato al § 2, da tempo lo Stato italiano non è stato in grado di rispondere adeguatamente alle diverse istanze socio-economiche che emergono in seno alla popolazione, definendo un importante *deficit* di effettività.

Non poter contare su un sistema giuridico effettivo ovvero tarato sulle

¹⁷ Cfr. TAGLIACCOZZO, *op. cit.* L'impostazione è poi ripresa e condivisa da VISCO, *op. cit.*, p. 294. Emerge come il contribuente italiano non abbia alcuna fiducia nello Stato e non percepisca il senso dei programmi sociali. Il contribuente associa lo Stato all'idea di sopraffazione, dovere e sacrificio.

necessità e i bisogni dei cittadini definisce un sentimento di malessere diffuso che può alimentare il mancato concorso alle spese pubbliche nella convinzione di fondo che, a fronte del suddetto concorso, non vi sia una adeguata protezione economico sociale da parte dello Stato.

In questi termini l'evasione è certamente figlia dell'assenza di un'etica fiscale di una comunità, ma quest'ultima fonda le sue ragioni in una oggettiva responsabilità dello Stato che non è in grado di svolgere adeguatamente determinate funzioni, esprimendo un efficace senso di cura verso i cittadini.

Negli ultimi anni, inoltre, la crisi economica e l'emergenza sanitaria hanno consolidato questa convinzione, aggravando la sfiducia verso le istituzioni che non sono riuscite a fronteggiare efficacemente la situazione contingente con soluzioni adeguate e tempestive¹⁸.

In tale contesto la diminuzione generale delle risorse disponibili in capo a tutti i contribuenti e la difficoltà oggettiva di adempiere all'obbligo impositivo hanno definito una strutturale impennata dell'evasione, che ha registrato anche una nuova importante area di intervento nella fase di riscossione, di cui si tratterà nel prosieguo.

La mancata presa di coscienza in ordine alle ragioni dell'evasione fiscale ha sostenuto nel tempo politiche di gestione e di contenimento che, in modo quasi paradossale, hanno incrementato il *deficit* di effettività giuridica e peggiorato l'entità del fenomeno.

L'evasione non è stata valutata quale problema del sistema giuridico da collocare nell'area dell'effettività giuridica, bensì – in via esclusiva – quale illecito tributario da reprimere con forza e decisione attraverso controlli generalizzati e sanzioni deterrenti.

Tale modo di operare ha rivelato un approccio economico al tema, contribuendo ad aggravarne gli effetti.

In altre parole, presupponendo che ogni cittadino valuti se evadere o meno sulla base di un'analisi costi-benefici, si sono incrementati i costi dell'evasione in modo da dissuaderne la realizzazione.

La “possibilità di essere scoperti” e la “pesante risposta sanzionatoria” hanno qualificato l'approccio al tema in esame e gli esiti di tali politiche sono stati molto deludenti sia sul piano del recupero del gettito evaso, sia su quello del freno all'evasione.

Sul piano del recupero del gettito, gli scarsi esiti delle suddette politiche hanno sostenuto il ricorso periodico a provvedimenti generali di condono fiscale, volti attraverso una generalizzata opera di depenalizzazione ad acquisire risorse per le casse dello Stato.

¹⁸ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 60, il quale sottolinea la totale assenza di un progetto Paese che da molto tempo lascia lo Stato scoperto dinanzi alla crisi. Sulla necessità di una ricostruzione in tal senso, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato e i cittadini*, Napoli, 2018, p. 19.

Le modalità di realizzazione di tali condoni e gli effetti sul sistema sono noti a tutti¹⁹.

I condoni non hanno migliorato né l'etica fiscale, né l'effettività del sistema giuridico, ma hanno addirittura ingenerato la convinzione che al mancato adempimento ai doveri fiscali conseguissero premi e non sanzioni, che periodicamente lo Stato avrebbe elargito con provvedimenti *ad hoc*.

In questo senso, a seguito di importanti istanze nazionali ed europee, la politica dei condoni ha subito negli ultimi anni un importante ridimensionamento²⁰.

La strategia della deterrenza ha gradualmente irrigidito il sistema ed appesantito il rapporto procedimentale fisco contribuente.

In tale contesto il sistema fiscale ha preteso sempre di più da chi non poteva evadere in quanto destinatario di una normativa fiscale molto accurata e basata sul prelievo alla fonte (i lavoratori dipendenti).

Tale politica ha generato la categoria dei vessati (che ha affiancato quella degli evasori), ossia coloro che non sono in grado di evadere in ragione della struttura della disciplina normativa e che (al fine di recuperare gettito) sono risultati i destinatari di una leva fiscale sempre più onerosa alla quale non si potevano sottrarre²¹.

Il problema di fondo che si è registrato è quello dell'assenza di un progetto di respiro generale per gestire l'evasione, che partisse dall'analisi del fenomeno, da una sua qualificazione, da una riflessione sulle cause e da una corretta quantificazione della sua estensione.

Al di là dei provvedimenti tecnici che devono essere ponderati e adottati all'interno della materia tributaria, l'evasione fiscale qualifica, come analizzato, un problema generale del sistema giuridico che si colloca nell'area della mancata adesione a valori sociali imprescindibili per la collettività ed esprime una carenza di effettività del sistema stesso.

¹⁹ La dottrina è stata da sempre contraria alla politica dei condoni, qualificandone i diversi aspetti di contrasto con i principi costituzionali e gli effetti di iniquità sociale. Cfr., *ex pluribus*, G. FALSITTA, *I condoni impuri fra rottura di regole costituzionali e violazione di regole comunitarie*, in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008, p. 296; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 191; R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e sanzioni fiscali*, in Rass. trib., 2004, p. 153; M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in Riv. dir. fin., 1988, p. 311. In particolare, si sono introdotti condoni impuri ovvero condoni che operavano sia sulle sanzioni, sia sulle imposte dovute. Sulla struttura del condono, cfr. F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.)*, in Enc. Giur., VIII, Roma, 1988, p. 2; F. BATTISTONI FERRARA, *Condono (dir. trib.)*, in Enc. Dir., agg., Milano, 2001, 250; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, p. 105.

²⁰ L'esperienza normativa ha infatti evidenziato un'incompatibilità del condono impuro con i principi comunitari, nel momento in cui ha riguardato le imposte armonizzate (nel caso specifico sono state censurate alcune tipologie di condono previste negli artt. 8 e 9 della l. n. 289/2002, ove riguardavano l'Iva). Cfr. R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in Riv. dir. trib., 2010, I, p. 587.

²¹ Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, *passim*.

In considerazione di ciò l'evasione non può essere gestita senza una preventiva individuazione e quantificazione e non può essere contrastata con politiche basate sulla repressione e sulla deterrenza, soprattutto se non direzionate verso le condotte illecite più rilevanti.

4. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione

L'evasione costituisce un problema specifico della materia fiscale in quanto il fenomeno nasce dalla violazione di norme tributarie sostanziali. Alla materia fiscale medesima – seguendo le proprie logiche e principi – è quindi rivolto il compito di definire giuridicamente l'evasione e di attuare delle adeguate politiche di contrasto.

Seguendo la linea di analisi del presente contributo, nell'assetto (storico ed attuale) della disciplina normativa possono essere rinvenute ulteriori cause dell'evasione, sulle quali risulta necessario riflettere nel momento in cui si deve definire positivamente il fenomeno²².

In tal senso, si ritiene che tra le cause specifiche dell'evasione fiscale si debbano riscontrare: l'elevata pressione fiscale nazionale, la possibilità di evadere, la carenza di effettività del sistema tributario. Le prime due cause, che saranno analizzate nel presente paragrafo si collegano, come dimostrato, in modo indiretto al tema dell'effettività.

Il terzo profilo, oggetto di analisi nel paragrafo successivo, definisce ulteriori aspetti specifici del tema generale del *deficit* di effettività nazionale.

Il nostro sistema tributario registra una pressione fiscale molto elevata sui singoli contribuenti che è cresciuta esponenzialmente negli anni²³.

La necessità di sostenere i costi di una politica sociale di massa (durante il secolo scorso a partire dagli anni '60) e quella di fronteggiare la crisi economica e il pesante debito pubblico maturato negli anni (con l'inizio del nuovo secolo) hanno qualificato un sistema impositivo sempre più esigente, soprattutto nell'ambito della tassazione del reddito e, in particolare, di quello da lavoro e di impresa²⁴.

Si tratta di un carattere che si è alimentato anche al fine di cercare di compensare il mancato gettito determinato dall'evasione. La pressione fiscale elevata, pertanto, definisce contestualmente una causa e un effetto dell'evasione.

Tale fattore, in assenza di programmi di ripresa economica che siano

²² Cfr. in tal senso VISCO, *op. cit.*, p. 297.

²³ Cfr. per un'analisi di tale dato SANTORO, *op. cit.*, p. 32 e p. 94.

²⁴ Cfr. per un'analisi dell'incremento della pressione fiscale italiana, anche rispetto alla media dei Paesi europei, BORIA, *op. cit.*, p. 3 ss.

percepiti come tali genera malessere nei cittadini, incrementando i comportamenti evasivi ed elusivi.

La pressione fiscale sul reddito prodotto costituisce un carattere che dovrebbe essere attenuato nel nostro sistema, introducendo in sua sostituzione altre forme di imposizione di ricchezza di natura diversa (patrimonio).

Seppure si privilegi in questa sede una ricostruzione etico-sociale dell'evasione, risulta comunque indiscutibile la presenza di un'importante valutazione economica legata alla stessa, la quale risulterebbe attenuata nel caso in cui i tributi da assolvere fossero meno onerosi e non colpissero la ricchezza prodotta con il lavoro in modo così aggressivo.

Nel contesto descritto si registra un secondo aspetto fondamentale ovvero la "possibilità di evadere". Anche tale elemento, come il precedente, potenzia le valutazioni economiche che ogni contribuente effettua nel momento in cui pone in essere condotte evasive.

La nostra disciplina fiscale, come noto, è basata sul principio di responsabilizzazione del contribuente che costituisce da anni una pietra miliare del sistema.

Il contribuente è chiamato in via autonoma a dichiarare, liquidare e versare le imposte mentre l'Amministrazione finanziaria svolge la funzione di controllarne il corretto adempimento attraverso l'esercizio dell'attività di accertamento tributario nonché quella di riscossione dei tributi e di irrogazione delle sanzioni nelle ipotesi in cui si riscontrino inadempimenti e violazioni.

Per alcuni contribuenti, inoltre, la determinazione dell'imposta è (a sua volta) collegata alla tenuta di scritture contabili e all'adempimento costante di obblighi prodromici²⁵.

Più in particolare, coloro che sono titolari di attività economiche si trovano a qualificare e definire *ab origine* i fatti giuridici che hanno rilevanza tributaria, godendo di un importante vantaggio rispetto ai lavoratori dipendenti per i quali invece – essendo stabilito un sistema di tassazione basato sulla ritenuta alla fonte – non è prevista alcuna fase tecnico-valutativa di definizione del presupposto e risulta pertanto meno agevole sottrarsi all'adempimento tributario²⁶.

²⁵ Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale. Conoscerla per contrastarla*, Roma, 2020, p. 15 ss. Secondo l'Autore l'evasione è figlia di un *deficit* cognitivo progettuale sulla determinazione dell'imponibile e dipende dall'autodeterminazione documentale dell'imposta. In tale dinamica l'evasione discende dalla diversa determinabilità dei presupposti delle imposte e dal gruppo sociale che è chiamato alla determinazione. Le imprese piccole, medie e grandi si comporteranno a seconda dei loro bisogni e della preparazione tecnica dei gruppi al comando, generando forme di evasione sempre differenti. Allo stesso tempo gli uffici non sono in grado di intercettare l'evasione in quanto giungono al momento terminale della definizione degli imponibili.

²⁶ Tale circostanza è posta in luce da numerosi Autori che si sono occupati del tema. Cfr. PEDONE, *op. cit.* R. LUPI, *Evasione fiscale. Paradiso e inferno. Teoria della tassazione economico aziendale e delle sue*

Come noto, storicamente, a livello nazionale l'evasione costituisce un problema che riguarda principalmente le piccole imprese ed i professionisti²⁷. Su tali contribuenti a partire dagli anni '70 del secolo scorso, momento in cui ha avuto inizio la riforma tributaria che ha introdotto il suddetto principio di responsabilizzazione del contribuente, si è avviata una importante politica di controllo e/o contrasto che ha messo a punto tipologie specifiche di accertamenti presuntivi²⁸.

Con l'evoluzione dei tempi l'evasione ha riguardato anche le grandi imprese che si sono distinte per la definizione di forme di pianificazione fiscale aggressiva che hanno utilizzato fattispecie elusive. Tali imprese con l'affermazione della globalizzazione e della *new economy* si sono sempre più sottratte alla pressione fiscale nazionale, attuando una fuga verso l'estero attraverso la delocalizzazione delle attività produttive²⁹.

Il suddetto quadro rende evidente una "asimmetria" tra i contribuenti in quanto l'utilizzo di due differenti sistemi di tassazione (alla fonte per i dipendenti e sul reddito autodeterminato per le attività economiche) conduce ad una maggiore opportunità di evadere in capo ai titolari delle attività, che sono anche coloro che evidenziano strutturalmente i maggiori indici di ricchezza³⁰.

4.1. (segue) La carenza di effettività della materia fiscale

Tra le cause più significative dell'evasione si riscontra l'assetto della materia tributaria, che ha definito negli anni una significativa *carenza di effet-*

disfunzioni in Italia, Milano, 2008, *passim*; ID., *Evasione fiscale e diversa riferibilità della capacità economica*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1649.

²⁷ La particolare struttura della economia italiana costituisce secondo alcuni studiosi un fattore ulteriore che alimenta l'evasione. Cfr. VISCO, *op. cit.*, p. 3.

²⁸ La riforma degli anni '70 porta in breve tempo all'attenzione il tema dell'evasione che fino a quel momento non aveva avuto particolare rilievo nello Stato italiano. L'evasione è, infatti, collegata alla fiscalità di massa, alla tassazione sulla base delle scritture contabili, all'imposizione personale – progressiva, alla responsabilizzazione del contribuente ed alla scelta di regolare un accertamento eventuale solo per alcuni contribuenti. Cfr., su tali aspetti, R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; SANTORO, *op. cit.*, p. 100.

²⁹ Cfr. S. CIPOLLINA, *I redditi nomadi delle società multinazionali nella economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, p. 21; E. GERELLI, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1997, p. 139.

³⁰ Si precisa, per completezza, che anche i lavoratori dipendenti qualificano oggi alcune ricorrenti forme di evasione ma il rilievo di queste ultime è di entità modesta rispetto al fenomeno totale. Si tratta, in particolare, del gettito riconducibile al lavoro dipendente realizzato "in nero" ovvero sottraendosi del tutto agli obblighi fiscali e contributivi. Esistono, infatti, numerose ipotesi di lavoro dipendente (lavoro a domicilio, lavoro temporaneo, lavori manuali e poco professionalizzati svolti presso le imprese) che registrano una prassi a non rilevarsi fiscalmente attraverso un occultamento del rapporto di lavoro e dei corrispettivi.

tività. Al carattere generale del suddetto problema si sono così aggiunti specifici elementi attinenti alla materia che in prima linea è stata coinvolta nel contrasto all'evasione.

In tal senso la crisi della normazione, l'assenza di un adeguato allineamento ai parametri del giusto procedimento amministrativo nella fase di attuazione del tributo e la (nota) necessità di una riforma del processo tributario hanno indebolito la struttura complessiva della disciplina, rendendola incapace di mettere a punto un'efficace lotta all'evasione.

Il *deficit* più significativo si registra sul piano della normazione.

La stratificazione normativa è un carattere strutturale del diritto tributario³¹, che ha diverse cause, quali: i contenuti tecnici della materia, la continua evoluzione cui è sottoposta, la necessità di rispondere alle pressanti esigenze di cassa dello Stato, l'integrazione europea ed internazionale, il ruolo attivo dell'Amministrazione finanziaria la quale esercita funzioni normative ed attuative con atti tipici ed atipici.

Negli anni al problema della "quantità" delle leggi si è affiancato anche quello della "qualità". Le disposizioni sono spesso risultate difficili da comprendere, molto tecniche e caratterizzate da una formulazione letterale non chiara³².

I rimedi posti dal sistema si sono rivelati inefficaci e poco risolutivi³³.

La tecnica legislativa in materia tributaria si è progressivamente deteriorata, come dimostra anche quanto avvenuto in sede di pandemia da COVID-19, ove si è registrata una produzione continua e fuori misura di

³¹ Cfr., su questi aspetti, A. PARLATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2-3 luglio 1999, Padova, 2000, p. 217; ID., *Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria*, in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti del Convegno per i 90 anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2019, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Produzione e interpretazione delle norme tributarie*, entrambi in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. GLENDI – C. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, Tomo I, Milano, 2019, 40, p. 151. Specificamente sulle cause dell'oscurità della legge tributaria, che combina aspetti economici con qualificazioni giuridiche, G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2012, p. 247.

³² Cfr. BIN, *op. cit.*, p. 59.

³³ Come noto il rimedio, da sempre, previsto nella materia tributaria è quello della esimente specifica dell'obiettiva incertezza sulla portata normativa delle disposizioni che si affianca a quella generale della *ignorantia legis non excusat*. La suddetta esimente è riconosciuta in tutte le ipotesi in cui il precetto normativo è scritto in modo incerto ovvero è stato interpretato in modo discordante; in tali casi al contribuente non possono essere applicate le sanzioni.

Nel tentativo di fronteggiare il problema, all'inizio del nuovo secolo si è effettuato un importante passaggio con l'approvazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) che nei primi quattro articoli ha inteso codificare alcune regole della legistica. In tale assetto l'art. 2 ha espresso importanti modalità di redazione delle leggi tributarie.

provvedimenti normativi che ha generato uno stato complessivo del sistema caotico e frastagliato³⁴.

Una normativa non chiara e confusa innalza strutturalmente il livello di evasione di un sistema giuridico³⁵ in quanto principalmente introduce discipline non effettive secondo i canoni generali, come definiti nei paragrafi precedenti.

Da un punto di vista più tecnico, la normativa in esame incrementa i comportamenti evasivi in quanto pone il contribuente in una difficoltà oggettiva di comprendere i precetti normativi con la conseguenza di incorrere (anche involontariamente) in errori o in omissioni. Allo stesso tempo si agevolano le condotte elusive che sfruttano le incongruenze e le lacune di un sistema normativo caotico e complesso.

Il secondo passaggio attiene alla fase amministrativa di attuazione del tributo ove – per diversi anni – in relazione alla esecuzione dei controlli nonché all'esercizio delle diverse funzioni (di accertamento, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni) si sono adottati modelli di disciplina improntati all'autorità dell'Amministrazione ed alla soggezione del contribuente, in totale disallineamento con i principi generali del diritto amministrativo generale³⁶.

E' noto, infatti, come all'interno del procedimento amministrativo di accertamento tributario e di irrogazione delle sanzioni non siano stati recepiti in via generale gli istituti partecipativi; a fronte di ciò, invece, al contribuente sono stati riferiti dalla legge diversi oneri di collaborazione al cui mancato adempimento seguivano sanzioni e preclusioni procedurali e processuali³⁷.

Tale assetto ha qualificato un ulteriore elemento di carenza di fiducia del cittadino verso il sistema fiscale.

Infine, vi è anche il momento della giustizia tributaria che, pur non mostrando un'incidenza diretta sul tema dell'evasione, contribuisce secondo la presente ricostruzione ad aggravare l'entità del fenomeno.

Sono noti i problemi del processo tributario, legati – per lungo tempo –

³⁴ Cfr., specificamente su tali aspetti, P. COPPOLA, *Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del COVID 19*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 907; R. MICELI, *La disciplina dei termini nello stato di emergenza COVID -19. Si amplifica la crisi della legislazione*, in *GT – Giurisprudenza tributaria*, fasc. 10, 2021, p. 813-820.

³⁵ La conoscenza e la percezione del sistema fiscale assumono una importanza determinante in relazione al fenomeno dell'evasione. Cfr. SANTORO, *op. cit.*, p. 80.

³⁶ Su tali aspetti per un'evoluzione storico giuridica, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, *passim*.

³⁷ Cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim*; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 16; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, p. 615.

alla assenza di un giudice togato e con un alto livello di specializzazione per i gradi di merito ed ai tempi lunghi per addivenire ad una sentenza definitiva³⁸. Siamo, in questo momento, in procinto di verificare una recente riforma, sui quali esiti non siamo ancora in grado di pronunciarci.

In tal senso, non poter contare per lungo tempo su un processo effettivo e conseguentemente sulla certezza della irrogazione della sanzione ha aumentato la propensione ad evadere della popolazione, che si è adagiata sui tempi lunghi della giustizia e sugli esiti incerti delle controversie.

5. Il contrasto all'evasione. I profili di studio

La materia tributaria è da sempre impegnata nella qualificazione dell'evasione e nella predisposizione sia di adeguate discipline di contrasto che di sanzioni deterrenti.

Questi temi – definizione, controllo, sanzioni – definiscono tre passaggi fondamentali che, secondo la presente prospettiva, devono guidare in modo unitario la disciplina del fenomeno.

Come anticipato, il problema di fondo che nel tempo si è registrato attiene alla qualificazione dei già menzionati passaggi in modo sostanzialmente scollegato dalle cause sottostanti e secondo una prospettiva disallineata dai criteri dell'effettività giuridica.

Secondo la nostra ricostruzione, l'evasione costituisce principalmente una conseguenza del *deficit* di effettività del nostro sistema; ne deriva come risulti necessario nella regolazione generale del tema tenere presenti i canoni dell'effettività stessa.

In tal modo si opera sulle cause del fenomeno e contestualmente se ne contrastano gli effetti.

In questa direzione, il primo passo da compiere attiene all'aspetto definitorio dell'evasione fiscale ove emerge un elemento importante, nel tempo non particolarmente valorizzato.

Una definizione positiva di evasione non può trascurare una quantificazione oggettiva del fenomeno, per comprenderne la reale portata e dosare discipline adeguate³⁹.

³⁸ Cfr., su questo argomento, *ex pluribus*, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 314; G. MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1081; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, p. 20.

³⁹ Cfr. sull'importanza di una corretta stima dell'evasione fiscale, SANTORO, *op. cit.*; G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, p. 27; GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 87.

5.1. La nozione di evasione fiscale

Gli studi economici e giuridici classici si sono concentrati sulla definizione di evasione fiscale.

Le definizioni in esame si riscontrano progressivamente nell'ambito della scienza delle finanze, del diritto finanziario e del diritto tributario e colgono le ripercussioni dell'evasione sulla realtà economica, in un primo tempo, ed alcuni profili illeciti della condotta in una fase successiva⁴⁰.

Con l'affermazione dell'autonomia della disciplina tributaria dalla scienza delle finanze si è posto in luce come l'evasione rappresenti, in via di principio, una particolare forma di reazione del contribuente di fronte al proprio obbligo tributario, giungendo ad una definizione giuridica della fattispecie⁴¹.

In tal senso, definita la generalità del fenomeno che qualifica la sottrazione al dovere tributario, si è assistito – a partire dagli anni '60 del secolo scorso – alla realizzazione di numerosi studi che si sono soffermati sulla delimitazione della nozione di elusione, la cui qualificazione è avvenuta principalmente in relazione alla nozione di evasione, in quanto i due fenomeni si sono mostrati intimamente collegati e connessi⁴².

Le elaborazioni sul tema hanno pertanto affrontato contestualmente i suddetti fenomeni, delimitandoli concettualmente rispetto a tutte le condotte lecite ed espressive di legittimo risparmio di imposta.

In tale percorso, fondamentali sono state le teorie elaborate da Blumenstein⁴³ ed Hensel⁴⁴ che hanno segnato il tema ed alle quali si sono ricollegati

⁴⁰ Cfr., specificamente, E. MORSELLI, *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937, p. 246; G. STAFANI, *Corso di finanza pubblica*, Padova, 1970, p. 270; C. COSCIANI, *Scienze delle finanze*, Torino, 1977, p. 107.

⁴¹ In particolare, per i profili storici dell'evasione tributaria, A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, p. 71; A. DUS, *La frode fiscale*, in Riv. guardia fin., 1954, p. 197; C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980, *passim*.

⁴² Cfr. VISCO, *op. cit.*, p. 292, il quale rileva come i comportamenti evasivi e quelli elusivi sono strettamente correlati, sia da un punto di vista logico, che funzionale. Entrambi erodono gettito. Inoltre, tra i due fenomeni si definiscono rapporti di sostituzione e/o complementarietà.

⁴³ Cfr. E. BLUMENTSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, 14, secondo il quale si ha elusione di imposta allorquando “attraverso un determinato procedimento intenzionale fin dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta; in ciò l'elusione differisce dall'evasione dell'imposta, per la quale esiste il fatto che è fondamento dell'imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente”.

⁴⁴ Cfr. A. HELSEN, *Diritto Tributario*, Milano, 1956, p. 20, il quale distingue tra elusione d'imposta e frode fiscale. “in questo ultimo caso (frode fiscale) si tratta di un inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale”.

tutti gli Autori che (sia pure talora criticamente) hanno continuato tali studi.

Le suddette teorie hanno posto in luce come l'evasione nasca dalla violazione di una fattispecie impositiva che si realizza attraverso comportamenti attivi o omissivi, mentre l'elusione definisca un comportamento che aggira la fattispecie impositiva, impedendo a monte il sorgere della pretesa tributaria.

In tal senso la dottrina nazionale, con diverse impostazioni, ha seguito la suddetta strada⁴⁵, rilevando come l'elusione fiscale si differenzi rispetto all'evasione fiscale poiché non contempla un inadempimento certo e conclamato dell'obbligazione tributaria, bensì un "aggiramento" delle norme al fine di ridurre (o escludere) l'obbligazione medesima⁴⁶.

La strutturale differenza tra le condotte elusive e quelle evasive non si registra sul piano delle cause che li generano e degli effetti che producono; il concorso di entrambe definisce oggi "il fenomeno dell'evasione d'imposta", che si colloca nell'ambito del quadro generale dei valori che abbiamo delineato.

In altre parole, le cause delle condotte elusive e di quelle evasive sono le medesime e si riconducono in modo unitario alla contestuale carenza di effettività del sistema che si ripercuote sull'etica fiscale dei contribuenti.

Allo stesso modo entrambe le fattispecie qualificano un comportamento che causa una sottrazione di gettito all'Erario in violazione del dovere sociale di concorso alle spese pubbliche⁴⁷, i cui effetti sul sistema sono i medesimi (perdita di gettito, fallimento delle politiche redistributive, alterazione della concorrenza nel mercato, necessità di ricorrere a politiche di riequilibrio).

In tal senso la definizione generale di evasione e l'individuazione di

⁴⁵ In merito ai primi studi sul tema, cfr. C. DAL PIAZ, *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1959, p. 330; E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, IV, p. 97; G.A. MICHELLI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 396; P.M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, *passim*; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, 1989, p. 1; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, *passim*; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Salerno – Benevento, 1996, *passim*.

⁴⁶ Gli studi sull'elusione fiscale sono stati numerosi e di estremo rilievo. Cfr., *ex pluribus*, G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 859; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 390; G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 932; A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 991; E. MARELLO, *Elusione ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1731; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 2021 (2 ed.), *passim*.

⁴⁷ L'approccio tradizionale degli economisti qualifica l'elusione e l'evasione nell'ambito dei comportamenti razionali in base ai quali l'*homo oeconomicus* decide di non assolvere all'onere impositivo. La differenza tra i due fenomeni si colloca sul piano del rischio che ogni soggetto è idoneo a correre (maggiore nell'evasione e minore nell'elusione). Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 101.

una disciplina generale di contenimento si deve attualmente intendere come rivolta – contestualmente – alle condotte evasive ed elusive in quanto comuni sono le cause e gli effetti delle medesime.

Con riguardo alle specifiche condotte, poi, quelle elusive nascono dalla violazione del divieto generale di abuso del diritto o di altre disposizioni generali antielusive⁴⁸.

Differentemente, quelle evasive si generano dalla realizzazione di comportamenti specifici (attivi o omissivi) che si collocano sia sul piano dell'accertamento, che su quello della riscossione.

Nell'ambito del primo piano, le condotte evasive si qualificano positivamente come fattispecie da cui deriva la liquidazione di un tributo di ammontare inferiore rispetto a quello effettivamente dovuto attraverso occultamenti di materia imponibile (c.d. evasione da occultamento) ovvero mediante un'errata qualificazione giuridica della situazione di fatto (c.d. evasione interpretativa)⁴⁹.

Con riguardo all'evasione da riscossione, come anticipato, questa si è conclamata soprattutto negli ultimi anni con la crisi economica e la pandemia che hanno diminuito le risorse economiche dei contribuenti.

Tale evasione consiste “nel sottrarsi al pagamento delle imposte accertate occultando i beni su cui la riscossione potrebbe avvenire. L'evasione da riscossione può realizzarsi secondo varie forme di *asset protection*, intestando i beni a terzi, trasformandoli in liquidità difficili da individuare, ecc.”⁵⁰. Questo tipo di evasione può sussistere sia quando il tributo sia regolarmente dichiarato ma non versato all'Erario (c.d. evasione da riscossione “ordinaria”), sia quando questo non sia pagato, nonostante l'esecuzione forzata intrapresa dall'Agente della riscossione (c.d. evasione da riscossione “forzata”)⁵¹.

5.2. La stima dell'evasione fiscale

La definizione di evasione fiscale, come anticipato, presenta un necessario risvolto numerico-quantitativo dalla cui valutazione non si può prescindere.

La nozione teorica di evasione serve a qualificare determinate condotte e a circoscrivere concettualmente il fenomeno; tale definizione resta su un

⁴⁸ Cfr. per una analitica individuazione delle diverse fattispecie BEGHIN, *op. cit.*

⁴⁹ Cfr., *ex pluribus*, M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2018, p. 244; R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, p. 211.

⁵⁰ Così R. LUPI, (voce) *Evasione fiscale*, in *Il diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, diretta da S. Patti, vol. 6, Milano, 2007, p. 285.

⁵¹ In materia di evasione da riscossione, G. MARINI, *L'evasione da riscossione nei reati tributari*, in *Libro dell'anno Treccani*, Roma, 2014, p. 620.

piano dogmatico (non collegato alla effettiva portata del fenomeno) se non è accompagnata alla quantificazione numerica del fenomeno stesso nell'arco di periodi temporali definiti.

Quest'ultimo dato, infatti, esprime un valore essenziale per comprendere il grado di diffusione delle condotte evasive in ogni momento storico; in assenza di tale analisi, sia la definizione di evasione, sia le politiche di contenimento risultano poco effettive in quanto non collegate alla reale entità del problema.

La corretta stima dell'evasione collega la definizione teorica all'attività di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, definendo il tramite necessario per qualificare le fattispecie e tarare adeguatamente i mezzi da impiegare⁵².

In tale contesto la scelta del metodo da utilizzare per la misurazione dell'evasione fiscale rappresenta un tema delicato e di fondamentale importanza.

La letteratura economica è solita raggruppare le metodologie di stima dell'evasione in due macrocategorie, quelle di tipo deduttivo (definite anche *top down* o indirette) e quelle di tipo induttivo (definite anche *bottom up* o dirette)⁵³.

Il metodo *top down* si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico (solitamente rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), utilizzato per costruire una base imponibile *teorica* con la quale confrontare la base imponibile *dichiarata* dalla platea dei contribuenti.

Il *tax gap* è il risultato differenziale prodotto da queste due grandezze.

I modelli fondati su tale metodologia di stima risultano, ancora oggi, quelli maggiormente utilizzati a livello internazionale⁵⁴, poiché basati su elementi statistici e sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili.

Sebbene la loro agevole adozione li renda preferibili rispetto a metodologie di stima più onerose, trattasi di modelli che, da un lato, scontano un elevato grado di approssimazione e, dall'altro lato, non permettono di

⁵² Cfr. P. DI CARO – M. MANZO, *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in *Argomenti – Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, n. 17, 2020, p. 114.

⁵³ Cfr. M. MARÈ – A. ALESINA, *Evasione e debito*, in A. MONORCHIO (a cura di), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996, p. 69; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi Oxc: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, 393; OECD, *Measuring the Non-Observed Economy: a Handbook*, Paris, 2002, *passim*.

⁵⁴ Cfr. E. DE SIMONE, *Tax gap ed enti locali*, in *Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale – IRPET*, n. 1, 2017, p. 8; F. SCHNEIDER – D. H. ENSTE, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, in *Journal of economic literature*, vol. 38, n. 1, march 2000; F. SCHNEIDER, *The Shadow Economies of Western Europe*, *Journal of the Institute of Economic Affairs*, 1997, p. 42; S. JOHNSON – D. KAUFMANN – P. ZOIDO-LOBATÓN, *Regulatory Discretion and the Unofficial Economy*, *The American Economic Review*, 1998, p. 387; C.C. WILLIAMS – J. WINDEBANK, *Black Market Work in the European Community: Peripheral Work for Peripheral Localities?*, *International Journal of Urban and Regional Research*, 1995, p. 23.

procedere ad una disaggregazione delle stime in relazione alle differenti articolazioni del fenomeno dell'evasione, non consentendone di conseguenza un adeguato studio.

L'eccessiva semplificazione che contraddistingue tale approccio rischia, invero, di originare stime lontane dalla realtà fattuale, impedendo l'effettiva comprensione del fenomeno e l'elaborazione di efficaci strategie di contrasto.

Per questo motivo la letteratura economica sia nazionale che internazionale ha più volte dimostrato la non convenienza dell'utilizzo di tali approcci nelle stime ufficiali.

Diversamente, l'approccio di tipo *bottom up* si basa sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e/o di dati microeconomici di origine statistica (come le indagini svolte presso i contribuenti ovvero i risultati delle attività di verifica fiscale)⁵⁵.

Si tratta di metodologie che garantiscono una migliore aderenza al dato reale, poiché basate su informazioni più dettagliate rispetto a quelle che si otterrebbero in applicazione dei metodi indiretti.

Ciò nonostante, indubbi punti di forza che contraddistinguono gli approcci di tipo *top down* hanno indotto anche il nostro Paese ad avvalersi di tali metodologie per la stima ufficiale del *tax gap* sia delle imposte dirette, sia delle imposte indirette.

Differenti approcci possono dar luogo a diversi risultati, condizionando anche le politiche di contrasto al fenomeno.

Pertanto, una corretta stima del fenomeno non si ritiene venga effettuata nello Stato italiano ove non sono stati investiti grandi mezzi per tale obiettivo, causando conseguentemente una visione non realistica ed alterata dell'effettiva entità del fenomeno stesso.

Fino ad un certo momento storico non si sono registrate in assoluto stime dell'evasione⁵⁶; in una seconda fase si sono privilegiate ricostruzioni basate sui metodi indiretti⁵⁷, che hanno generato stime generiche ed approssimative, inidonee a quantificare correttamente l'evasione.

Attualmente le stime ufficiali utilizzano il metodo indiretto per l'individuazione del *tax gap*; quest'ultimo valore è basato sulla differenza tra il gettito

⁵⁵ In relazione al metodo dell'*auditing* fiscale, cfr. J.S. FEINSTEIN, *Approaches for estimating non compliance: examples from federal taxation in the United States*, in *The Economic Journal*, 1999, p. 360; MARÈ *op. cit.*, p. 393; N. GEMMELL – J. HASSELDINE, *The tax gap: a methodological review*, Working papers in public finance, 2012, p. 5.

⁵⁶ Cfr. SANTORO, *op. cit.*, p. 31, il quale evidenzia come in tema di evasione sia mancata per molto tempo un'azione di monitoraggio fiscale regolare e disponibile all'opinione pubblica. Che l'evasione sia cresciuta negli anni è un'informazione che deriva dalla sintesi di diverse informazioni e fonti di tipo statistico, accademico, istituzionale.

⁵⁷ Cfr. *ex pluribus*, L. BERNARDI – M. BERNASCONI, *L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche*, in *Quaderni del Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale*, Università di Pavia, n. 6, 1996, p. 9233.

percepito e quello che doveva essere incassato sulla base della legislazione vigente.

È stato tuttavia rilevato come il dato in esame sia tutt'altro che realistico.

Tale dato comprende oltre all'evasione dovuta a condotte elusive ed evasive anche tutti gli omessi versamenti dei contribuenti e le imposte non incassate per errori commessi nella determinazione o nel versamento dei tributi⁵⁸.

Si tratta di ammontari che incidono notevolmente sul *tax gap*, già definito secondo metodi di stima indiretti, e che alterano l'individuazione della misura di evasione volontaria oggi esistente in Italia.

Ne consegue una percezione della misura dell'evasione sempre maggiore e più grave rispetto alla sua effettiva consistenza. Tale situazione qualifica sia una definizione del fenomeno, sia una politica dell'accertamento poco effettive in quanto costruite su un dato numerico non realistico.

5.3. La politica dei controlli

La fase amministrativa dei controlli riveste un ruolo molto importante nella disciplina dell'evasione; tale fase risulta, come noto, deputata alla verifica dei comportamenti dei contribuenti allo scopo principale di individuare e reprimere le condotte evasive.

In tal senso, i controlli dovrebbero cercare quanto più possibile di risultare efficaci nel contrasto generale al fenomeno; quest'ultimo effetto si ritiene, attualmente, prescinda dalla circostanza di effettuare verifiche sempre più numerose e generalizzate verso i contribuenti.

I controlli dovrebbero privilegiare la qualità rispetto alla quantità e soprattutto dovrebbero essere adeguati alla stima (numerica) dell'evasione e proporzionati all'entità del fenomeno.

Si impone, pertanto, una nuova prospettiva di deterrenza maggiormente improntata ai valori dell'effettività giuridica in ossequio alle impostazioni internazionali sul tema⁵⁹.

In base a tale prospettiva si ritiene che nel corso dell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi si debba effettuare gradualmente un importante cambiamento.

I controlli sono di notevole importanza, ma non esauriscono la gestione del problema.

Una disciplina dell'evasione basata in via esclusiva sul potenziamento

⁵⁸ Diffusamente, su questo aspetto, ed in tal senso, GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 103.

⁵⁹ Cfr. L.P. FELD – B.S. FREY, *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, in OECD Papers, 2003, vol. 3, p. 290. Per un'evoluzione del pensiero e dei lavori dell'OCSE in materia di deterrenza e *compliance*, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, p. 43.

delle verifiche rischia, come dimostra l'esperienza del passato, di essere riduttiva e controproducente in quanto è del tutto sganciata dalle cause del fenomeno e, in particolare, della loro cura.

Il superamento di una concezione esclusivamente economica dell'evasione a favore di una valutazione etico economica ovvero in chiave di carenza di effettività giuridica comporta la necessità di bilanciare la deterrenza con la collaborazione e la *compliance*, definendo un equilibrio di sistema nel quale non solo si reprime, ma si collabora e si aiuta.

Oltre al tema dell'effettività dei controlli, che costituisce un passaggio importante, si ritiene pertanto necessario un potenziamento dell'effettività stessa nell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi.

Il processo in esame è stato avviato da alcuni anni.

In tal senso la maturazione ideologica nazionale – figlia soprattutto dell'esperienza di integrazione giuridica europea e degli impulsi internazionali derivanti dagli studi dell'OCSE – ha condotto gradualmente ad una lenta modifica del tradizionale modo di agire della Pubblica Amministrazione, attuando un graduale recepimento dei principi generali del giusto procedimento⁶⁰.

Il principio europeo di effettività declinato all'interno del rapporto Amministrazione finanziaria – contribuente impone una revisione di tale rapporto alla luce dei principi generali dell'azione amministrativa (trasparenza, imparzialità, proporzionalità) nonché il recepimento dei diversi istituti che connotano la disciplina del procedimento, tra i quali la partecipazione⁶¹.

A quest'ultimo passaggio si combina poi la necessaria previsione di istituti collaborativi che valorizzino il medesimo rapporto Amministrazione-contribuente, agendo sulla convinzione che si operi per il raggiungimento di un risultato comune⁶².

Il percorso in esame è oggi in divenire.

⁶⁰ Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 103, ove si mette in luce la circostanza che in Italia si stia gradualmente passando, in tema di evasione, da una deterrenza alla prevenzione del fenomeno, attraverso una serie di strumenti innovativi volti a migliorare il rapporto Amministrazione contribuente. In tale ambito la prospettiva sanzionatoria del controllo *ex post* lascia maggiore spazio a quella preventiva *ex ante*.

⁶¹ Si tratta di un passaggio molto importante e da tempo auspicato unanimemente dalla dottrina nazionale. Su tali aspetti, *ex pluribus*, L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in Dizionario di diritto pubblico, Milano, 2006, vol. 5; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 61; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 66; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 2016, p. 345.

⁶² Per un'analisi dell'evoluzione della *tax compliance* nel sistema nazionale, cfr. STRIANESE, *op. cit.*, p. 279.

Si ritiene, tuttavia, che la sua attuazione possa costituire una strada virtuosa verso la disciplina dell'evasione, che deve trovare nella fase amministrativa un adeguato momento di prevenzione dei comportamenti evasivi potenziali e di repressione di quelli realizzati, con uno spazio per la composizione degli interessi ove si riscontrino i presupposti.

5.4. La risposta sanzionatoria

La sanzione tributaria definisce la reazione del sistema giuridico all'evasione fiscale. L'evasione qualifica, infatti, la maggior parte degli illeciti tributari sostanziali ovvero che si connotano per la realizzazione di una volontaria sottrazione di gettito all'Erario.

L'evoluzione del sistema tributario sanzionatorio ha definito un percorso finalizzato a creare un efficace contrasto all'evasione attraverso alcune scelte di rilievo che si sono maturate e stabilizzate nel tempo⁶³.

L'evasione è oggi contrastata sia con la sanzione penale, sia con quella amministrativa. Entrambe hanno una natura personale afflittiva che ricalca i principi del diritto punitivo e sono (tra di loro) alternative nell'applicazione⁶⁴.

La sanzione penale è riservata alle condotte più gravi, ovvero quelle che per le modalità di realizzazione o per gli ammontari evasi denotano una significativa lesione del bene giuridico protetto ossia del dovere di concorso alle spese pubbliche⁶⁵. Quest'ultima sanzione è, inoltre, sempre rivolta a condotte evasive in quanto è subordinata (nella maggior parte dei casi) al riscontro del dolo specifico o (in casi più circoscritti) del dolo generico.

In tal senso si ritiene che la sanzione penale debba rispettare il principio di offensività ed intervenire esclusivamente per lesioni gravi ed effettive⁶⁶.

⁶³ Sull'evoluzione del sistema sanzionatorio e sul graduale adeguamento ai principi del diritto punitivo, cfr. R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Milano, 2012, p. 897; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, p. 31.

⁶⁴ Si ritiene che il principio di specialità definisca a livello giuridico una sostanziale alternatività della sanzione nel senso che quella amministrativa è sempre subordinata alla mancata applicazione della sanzione penale. Cfr. R. MICELI, *Sanzione amministrativa*, in Enc. Giuridica Treccani online, 2014, *ad vocem*.

⁶⁵ In questo senso, a favore della omogeneità ed unicità dell'interesse tutelato dall'illecito fiscale, A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, *passim*; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 129; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1966, p. 110; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 371; P. PURI, *Illecito fiscale*, in *Digesto comm.*, VI, Milano, 1990, p. 477.

⁶⁶ Occorre, comunque, precisare che l'evasione assume rilevanza sul piano penale solo se riguarda le imposte sui redditi e l'Iva (i tributi più importanti, in termini di gettito, di cui si compone il sistema fiscale) e solo se vengono oltrepassate le soglie di punibilità previste dalle norme del D. Lgs. n. 74/2000. A tale assetto fanno eccezione solo alcune condotte che mostrano un alto

Tale approccio è emerso a seguito del fallimento di politiche fiscali molto aggressive e basate su un intervento eccessivo del sistema penale, anche per la repressione di condotte prive di un reale disvalore sostanziale, che storicamente hanno provocato un evidente peggioramento della situazione generale.

In ossequio a tale considerazione la riforma delle sanzioni penali, attuata con l'approvazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha agito soprattutto a favore del recupero dell'offensività dei reati fiscali.

La sanzione amministrativa contrasta, invece, tutte le altre condotte illecite che non hanno rilevanza penale.

Si ritiene che il bene giuridico protetto dalla sanzione tributaria (amministrativa e penale) sia il medesimo e che la differente risposta sanzionatoria dipenda esclusivamente dalla gravità delle condotte evasive⁶⁷.

Per quel che concerne le condotte elusive, invece, nell'attuale contesto normativo ne è espressamente esclusa la rilevanza penale dall'art. 10-*bis*, comma 13, l. 27 luglio 2000, n. 212. In caso di accertata elusione, dunque, il contribuente sarà sanzionato solo sul piano amministrativo.

La scelta del legislatore di escludere la rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale deriva dalla necessità di tener distinte – anche sul piano sanzionatorio – condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e condotte che, invece, ne aggirano soltanto la *ratio*.

Nell'ambito della rilevanza penale delle condotte evasive si distinguono le fattispecie di c.d. evasione da occultamento, quelle di c.d. evasione interpretativa e quelle di evasione da riscossione⁶⁸.

grado di disvalore. In linea generale, l'evasione dei tributi minori (Imposta di registro, Imposta sulle successioni e donazioni, Irap, tributi locali) non è sanzionata penalmente, ma solo sul piano amministrativo, posto che difficilmente essa riesce a raggiungere soglie rilevanti; l'offensività della condotta appare, dunque, certamente più modesta rispetto a quella che si può realizzare nell'ambito delle Imposte sui redditi o dell'Iva.

⁶⁷ Il bene giuridico protetto coincide con il contenuto dell'art. 53 Cost., nei termini in cui a tale ultimo articolo si ascrivono: il dovere al concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva ed il corretto funzionamento del sistema procedimentale. Sull'individuazione del bene giuridico protetto dalle norme sanzionatorie tributarie si sono alternate teorie formalistiche (che non hanno ritenuto esistente un bene oggetto di protezione vero e proprio all'interno delle norme sanzionatorie fiscali) e teorie sostanzialistiche. Queste ultime hanno ricostruito diversamente nel tempo il bene giuridico protetto dalle norme fiscali, individuandolo: nella tempestiva acquisizione delle imposte, nel funzionamento del sistema tributario, nella contribuzione in ragione della capacità contributiva, nel corretto svolgimento dell'attività di accertamento. Cfr. su questi aspetti, F. GALLO, *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in Giust. cost., 1984, II, p. 298; S. SAMMARTINO, *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in Riv. dir. fin., 1985, I, p. 427.

⁶⁸ Ai sensi della normativa vigente, assumono rilevanza penale le fattispecie di omesso versamento di ritenute fiscali Irpef (ai sensi dell'art. 10-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento

Il sistema sanzionatorio risulta essenzialmente adeguato alla realtà giuridica dei comportamenti evasivi.

In questo senso il maggiore problema che si riscontra nel contesto attuale non riguarda tanto l'aspetto relativo alla correttezza della sanzione, quanto quello inerente alla certezza della sua applicazione⁶⁹.

La circostanza che a fronte di comportamenti evasivi si possa addivenire ad una assenza di punibilità definisce ad oggi la maggiore causa della scarsa effettività delle sanzioni tributarie.

Come noto, le sanzioni devono realizzare una funzione deterrente sia di tipo preventivo, che successivo. Tale funzione viene meno se il sistema nella sua interezza non garantisce che i soggetti che violano il dovere di concorso alle spese pubbliche siano effettivamente destinatari di sanzioni proporzionali⁷⁰.

In questo senso il problema dell'effettività delle sanzioni si riconduce al tema generale dell'effettività del sistema giudico e della materia tributaria. In tale assetto e secondo la prospettiva attuale risulta necessario, anche da un punto di vista di politica sanzionatoria, effettuare un'opera di bilanciamento tra deterrenza ed effettività.

A tale riguardo, pertanto, si ritiene corretto valutare costantemente il grado di offensività delle condotte sanzionabili; quest'ultimo deve essere collegato nelle diverse fasi storiche alla nozione giuridica di evasione ed alla sua stima numerica.

Allo stesso modo devono essere evitate politiche basate su ingiustificati e bruschi innalzamenti sanzionatori. Tali azioni definiscono risultati solo apparenti, in quanto minano la fiducia della collettività verso il sistema giuridico, accrescendo il malessere sociale.

Allo stesso tempo e sulla base della medesima logica, le norme condonistiche non dovrebbero essere utilizzate, se non in casi limite. Tali fattispecie

dell'Iva (art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000) risultanti dalle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti. Tali fattispecie di reato sono state introdotte nell'ambito della disciplina di cui al D.Lgs. n. 74/2000, solo in un momento successivo (rispettivamente, ad opera dell'art. 1, comma 414, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 248/2006) in conseguenza della crescita del fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali Irpef da parte dei sostituti di imposta e dei numerosi casi di omesso versamento dell'Iva dichiarata connessa ad operazioni di c.d. frodi carosello. L'irrogazione di una sanzione penale è comunque prevista laddove il contribuente ponga in essere atti simulati o fraudolenti sui propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento delle Imposte sui redditi o dell'Iva e l'ammontare del credito sia superiore a € 50.000 (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

⁶⁹ Cfr. in questo senso SANTORO, *op. cit.*, p. 115.

⁷⁰ La proporzionalità e l'effettività della sanzione costituiscono valori generali che sulla base soprattutto dell'ordinamento europeo devono fondare le sanzioni tributarie, cfr. ALFANO, *op. cit.*, p. 182.

aumentano l'attitudine all'evasione in quanto producono l'effetto di premiare chi non ha rispettato le norme, generando dissenso nei contribuenti onesti.

Infine, anche nella materia sanzionatoria si afferma la tendenza alla valorizzazione della *compliance*, figlia dell'evoluzione *in fieri* del rapporto Amministrazione – contribuente verso partecipazione e collaborazione. In questo senso si impone l'idea della sanzione positiva, ovvero finalizzata a favorire l'osservanza delle norme attraverso importanti declinazioni di un sistema sostanzialmente premiale verso comportamenti collaborativi da parte dei trasgressori⁷¹.

Si tratta di un'evoluzione a favore di un bilanciamento tra interesse fiscale, diritto punitivo e diritti individuali⁷², destinata ad avere un importante rilievo nella futura gestione dell'evasione nazionale.

6. Conclusioni

Nell'attuale fase storica, a seguito dell'importante influenza del diritto europeo, il canone dell'effettività giuridica si impone quale valore assoluto da perseguire all'interno di ogni assetto statale e con riferimento all'esercizio dei diversi poteri. Si tratta di un risultato che si ottiene mantenendo una importante saldatura tra contesti sociali e risposte giuridiche.

L'evasione fiscale nazionale è addebitabile alla carenza di effettività dello Stato italiano che causa il venir meno da parte dei consociati al dovere di concorso alle spese pubbliche. L'evasione definisce la risposta del cittadino ad una sfiducia generalizzata verso i governi e le soluzioni normative proposte, che qualifica una rottura del patto sociale su cui si fonda il nostro Stato.

In tal modo l'evasione innesca un percorso negativo nel quale il mancato gettito determina un ulteriore aggravamento in ordine alla possibilità concreta dello Stato di rispondere adeguatamente alle istanze dei cittadini.

Secondo la presente riflessione, pertanto, la prospettiva dell'effettività giuridica deve guidare una costruttiva lotta all'evasione fiscale.

Tra impostazioni di tipo economico e di tipo sociale emerge, pertanto, come il fenomeno in esame non possa essere trattato come un qualunque illecito da reprimere e sanzionare ma – differentemente – richieda riflessioni e studi qualificati che trascendono la materia tributaria.

In questi termini la definizione e il contenimento dell'evasione si devono basare sull'effettività, attraverso un recupero del suddetto valore sia su un piano generale, che su quello più specifico della materia tributaria.

In tale ultimo assetto si individuano alcuni momenti che devono essere rivisitati alla luce del suddetto valore.

⁷¹ Cfr., su questi aspetti, ALFANO, *op. cit.*, p. 355.

⁷² In questo senso, ALFANO, *op. cit.*, p. 360.

La disciplina dell'evasione si articola in tre momenti: la definizione del fenomeno, l'attività di accertamento e le sanzioni; tali fasi devono coordinarsi e crescere secondo logiche comuni.

Un primo aspetto fondamentale attiene alla definizione di evasione. Tale operazione non può avvenire soltanto su un piano teorico dogmatico ma deve essere accompagnata ad una stima numerica realistica ed accurata che assuma, nelle diverse fasi storiche, il ruolo di necessario punto di partenza per l'attuazione di politiche di contenimento.

Allo stesso modo si impone una prospettiva nella quale i controlli e le sanzioni devono essere integrati con i valori della *tax compliance* tra fisco e contribuente, al fine di attuare un recupero della qualità degli accertamenti e della effettività delle sanzioni.

Si ritiene, pertanto, necessario spostare l'asse delle politiche relative all'evasione dalla deterrenza alla effettività giuridica, definendo un assetto nel quale gli interessi sanzionatori di tipo repressivo siano bilanciati con valori di natura premiale – collaborativa, finalizzati a ripristinare un rapporto di fiducia tra il contribuente e le istituzioni.

**LA CUMULABILITÀ DELLE CIRCOSTANZE ATTENUANTI
GENERICHE E TIPICHE NEL REATO DI OMESSO VERSAMENTO
DELLE RITENUTE IRPEF E DELL'IVA
THE CUMULATION OF GENERIC AND TYPICAL EXTENU-
ATING CIRCUMSTANCES IN THE CRIME OF OMITTED PAY-
MENT OF WITHHOLDING IRPEF AND VAT**

di Giuseppe Ingrao*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Brevi note sul reato di omesso versamento di Iva e di ritenute Irpef. – 3. L'elemento soggettivo del reato: la previsione del dolo generico. – 4. La cumulabilità della circostanza attenuante generica ex art. 62 bis c.p. con quella tipica ex art. 62 comma 1, n. 1), c.p.. – 5. Conclusioni.

Abstract: Qualora nel contesto di una condotta di omesso versamento delle ritenute Irpef e dell'Iva emerga l'adozione da parte dell'amministratore di misure meritevoli quali la richiesta e l'ottenimento di liquidità aggiuntiva da parte dei soci, nonché la rinuncia al compenso a lui spettante, è possibile ipotizzare la concessione sia della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p., sia della circostanza attenuante tipica di cui all'art. 62, n. 1, c.p., consistente specificamente nell'aver agito per motivi di particolare valore sociale. La spettanza di quest'ultima circostanza attenuante tipica presuppone, però, la sussistenza di un diretto collegamento tra la condotta illecita e la finalità di salvare l'azienda; collegamento che non può sussistere se le risorse finanziarie create con l'omesso pagamento dei debiti tributari non consentono di onorare compiutamente tutti i restanti debiti aziendali e quindi di assicurare la continuità aziendale.

Abstract: If in the context of a omitted payment of withholdings Irpef and Vat, the adoption by the administrator of worthy measures emerges such as the request and obtaining of additional liquidity from the shareholders, as well as the waiver of the remuneration to him due, it is possible to hypothesize the concession of both the generic extenuating circumstance referred to in art. 62 bis of the criminal code, and the typical extenuating circumstance pursuant to art. 62, no. 1, Criminal Code, specifically consisting in having acted for reasons of particular social value. The entitlement of the typical mitigating circumstance presupposes, however, the existence of a direct connection between the unlawful conduct and the purpose of saving the company; connection that cannot exist if the financial resources created with the

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Messina.

omitted payment of tax debts do not allow to fully honor all the remaining company debts and therefore to ensure business continuity.

1. Premessa

Con questo breve contributo intendiamo soffermarci sulla possibilità per il reo di beneficiare cumulativamente della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p. con la circostanza attenuante tipica di cui all'art. 62, n. 1, c.p. n. 1 consistente “nel fatto di avere agito per motivi di particolare valore sociale”¹, in caso di contestazione di una condotta di omesso versamento di ritenute Irpef o di Iva di cui gli artt. 10 bis e 10 ter del Decreto legislativo n. 74/2000.

Tale problematica può emergere in concreto nel contesto dei numerosi procedimenti penali di omesso versamento dei tributi che sono stati avviati negli ultimi anni, in quanto accade di frequente che l'amministratore di una società, pur omettendo di versare le ritenute Irpef o l'Iva risultanti dalle dichiarazioni tributarie di periodo, abbia posto in essere una serie di comportamenti virtuosi, quali la rinuncia al proprio compenso, il rilascio di garanzie personali per ottenere credito bancario, la richiesta ai soci di nuovi apporti di capitale di rischio o di credito, etc., apprezzabili non tanto nella prospettiva di tentare l'assolvimento tardivo degli obblighi fiscali, quanto in relazione allo scopo di assicurare la sopravvivenza dell'azienda.

L'omesso versamento dei tributi, in un contesto di comportamenti meritevoli volti a recuperare in modo “straordinario” liquidità per l'azienda², potrebbe peraltro rappresentare una condotta che rende possibile salvaguardare la prosecuzione dell'attività aziendale con le positive ricadute in termini di mantenimento del livello occupazionale.

I predetti comportamenti “virtuosi” certamente rientrano tra quelli valutabili come circostanza attenuante generica, tale da giustificare una riduzione della pena, ma potrebbe ipotizzarsi che di per sé l'omesso versamento dei tributi configuri una circostanza attenuante tipica – connessa al fatto di “avere agito per motivi di particolare valore sociale” – in quanto la residua liquidità aziendale non destinata ad assolvere gli obblighi fiscali sia stata utilizzata per il pagamento dei debiti con i fornitori e quelli verso i dipendenti, il cui mancato soddisfacimento avrebbe comportato la cessazione dell'attività d'impresa.

¹ Sulla classificazione delle circostanze attenuanti comuni in tipiche o indefinite cfr. G. MARI-NUCCI – E. DOLCINI – G.L. GATTA, *Manuale di diritto penale*, parte generale, Milano, 2019, p. 605.

² La liquidità aziendale dovrebbe essere garantita in via ordinaria dai flussi di cassa connessi alle vendite di beni o alle prestazioni di servizi.

Un conto cioè è non pagare i tributi alle scadenze in presenza di una situazione di sostenibilità finanziaria degli impegni finanziari assunti nell'esercizio dell'attività di impresa, altro è non pagare i tributi in una situazione di difficoltà economica ove cioè vi è un'esposizione debitoria che non può essere soddisfatta con le poche risorse finanziarie disponibili, nonostante gli sforzi fatti per reperire liquidità attraverso misure straordinarie ed eccezionali.

Nel primo caso, non si può ipotizzare la sussistenza di una circostanza attenuante, nel secondo caso, invece, potrebbero essere invocata non solo la circostanza attenuante generica, ma anche la circostanza attenuante tipica consistente nell'aver agito per motivi di particolare valore sociale.

2. Brevi note sul reato di omesso versamento di Iva e di ritenute Irpef

Prima di soffermarci sulla questione della cumulabilità circostanze attenuanti generiche e tipiche, è opportuno richiamare brevemente la *ratio* dell'inserimento dei reati di omesso versamento Iva e ritenute nel decreto legislativo n. 74/2000 in un'epoca successiva alla sua approvazione³. Queste considerazioni preliminari risultano importanti per spiegare l'atteggiamento dei giudici di legittimità che, come diremo in avanti, sembra propenso alla concessione congiunta delle predette attenuanti.

Al proposito occorre evidenziare che, nell'ottica di disporre la sanzione penale quale *extrema ratio*, con la riforma di fine anni Novanta (L. n. 205/1999) si è ritenuto di circoscrivere la reazione punitiva alle ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione tributaria ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, ovvero di presentazione della dichiarazione con indicazioni di imponibili inferiori a quelli effettivi, in presenza di condotte fraudolente o di tributi evasi di ammontare molto elevato. Tali condotte risultavano, infatti, fortemente offensive per gli interessi erariali.

L'omesso versamento dei tributi connesso a fatti economici regolarmente dichiarati non era ritenuto socialmente deplorabile al punto tale da legittimare una reazione penale, ritenendosi sufficiente la sanzione amministrativa⁴.

³ Cfr. V. FICARI, *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 823; A. PACE, *I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 233.

⁴ Prima delle innovazioni apportate al D. lgs. n. 74/2000, con particolare riguardo all'omesso versamento di ritenute fiscali, si era, tuttavia, ipotizzata l'applicazione del reato di appropriazione indebita di cui all'art. 649 c.p.

La sussistenza di questa fattispecie di reato è stata opportunamente esclusa dalla giurisprudenza, in quanto le somme che il datore di lavoro è tenuto a versare a titolo di ritenuta fanno parte del suo patrimonio e quindi non vi può essere una appropriazione indebita (cfr. Cass. n. 1327/2005).

Senonché la crescita del fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali Irpef da parte di sostituti di imposta, che spesso nel volgere di poco tempo "sparivano" agli occhi del Fisco (c.d. imprese apri e chiudi), ha inizialmente indotto il legislatore ad intervenire con la legge n. 311/2004, inserendo⁵ la fattispecie di cui all'art. 10 bis⁶.

Essendo in quegli anni venuti, altresì, alla ribalta numerosi casi di omesso versamento dell'Iva dichiarata connesse ad operazioni di c.d. frodi carosello⁷, il legislatore nel 2006 ha, altresì, introdotto il reato di omesso versamento dell'Iva di cui all'art. 10 ter.

Atteso che gli omessi versamenti di tributi non dichiarati, ovvero di quelli scaturenti dalla rettifica degli imponibili dichiarati (cioè il mancato versamento di tributi richiesti con gli avvisi di accertamento), possono determinare la configurazione dei reati dichiarazione omessa, nonché infedele o fraudolenta, le disposizioni introdotte dopo qualche anno dall'entrata in vigore della riforma sono qualificabili come "norme di chiusura", la cui logica è quella di far rientrare nell'area penale quelle condotte di omesso versamento particolarmente riprovevoli (Iva e ritenute fiscali Irpef) in relazione alle quali la presentazione della dichiarazione appariva un adempimento posto in essere proprio per evitare conseguenze penali.

Il problema emerso sin dalle primissime applicazioni degli art. 10 bis e 10 ter è stato, tuttavia, quello di coinvolgere soggetti le cui condotte poco avevano a che fare con gli intenti fraudolenti che la normativa intendeva scoraggiare e reprimere. La gran parte dei procedimenti penali, infatti, ha riguardato amministratori di imprese che svolgevano un'attività economica effettiva, per nulla collegata ad operazioni di frodi carosello, o comunque senza che vi fosse una preconstituita intenzione di chiudere l'attività al fine di sottrarsi al versamento delle ritenute Irpef. In questi casi, invero, l'omesso versamento dei tributi era connesso ad una crisi di liquidità, dovuta ad un perdurante ciclo economico negativo, che gravava sull'azienda.

Il notevole numero di processi che hanno ad oggetto questa tipologia di reati, è dovuto al fatto che l'omesso versamento di tributi dichiarati è agevolmente accertabile dal Fisco mediante procedure telematiche di controllo⁸.

⁵ La previgente legislazione penale tributaria prevedeva nell'ambito delle condotte penalmente rilevanti l'omesso versamento di "ritenute effettivamente operate" (art. 2, comma 2, D.l. n. 429/1982, convertito dalla legge n. 516/1982).

⁶ Cfr. P.M.CORSO, *Costituisce nuovamente delitto l'omesso versamento di ritenute*, in *Corr. trib.*, 2005, 263, il quale evidenzia che, anche per gli effetti della sanatoria fiscale disposta dalla legge n. 289/2002, il nuovo sistema penale tributario non aveva visto una completa attuazione, favorendo l'emersione di indici sintomatici di una grave compromissione degli interessi erariali a cui si è posto rimedio con il ricorso alla sanzione penale non tanto quale modalità repressiva, quanto come contropinta psicologica.

⁷ Sul tema cfr. A. GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, Torino, 2013.

⁸ Con riguardo ai reati dichiarativi, invece, l'avvio di un processo penale presuppone lo svolgimento una verifica tributaria approfondita da parte del Fisco.

Ciò posto, notiamo che l'omesso versamento di Iva e ritenute fiscali è punito con le sanzioni amministrative fintanto che non si superino certe soglie di punibilità, oltrepassate le quali si ricade nell'area penale⁹. Originariamente l'importo di Iva e ritenute Irpef non versate tale da assumere rilievo penale era pari ad almeno € 50.000 per ciascun periodo di imposta, ma nel 2015 la soglia è stata incrementata a € 150.000 per le ritenute Irpef¹⁰ e a € 250.000 per l'Iva¹¹ per ciascun periodo di imposta¹².

Per la configurazione dei reati di omesso versamento Iva e ritenute Irpef, si è fissato un termine di versamento "allargato" rispetto alle scadenze previste dalle leggi tributarie. E ciò per differenziare l'illecito amministrativo da quello penale, e comunque tentare di assicurare una proporzionalità della reazione penale che non poteva essere ricollegata esclusivamente all'ammontare del tributo non versato (essendo in presenza di una condotta facilmente accertabile dal Fisco e priva di fraudolenta).

Quanto all'Iva, infatti, l'omissione deve perpetrarsi sino al termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (generalmente il 27 dicembre)¹³, mentre per le ritenute fiscali l'omissione deve perpetrarsi sino al termine di scadenza di presentazione del modello dei sostituti di imposta (generalmente settembre dell'anno successivo).

⁹ Va precisato che la giurisprudenza ritiene che le sanzioni penali per omesso versamento di ritenute e Iva sono cumulabili con quelle amministrative, in quanto tra le due norme non vi è rapporto di specialità, essendo differenti gli elementi costitutivi dell'illecito, pertanto il reato penale rappresenta una progressione illecita rispetto a quello amministrativo (Cass. n. 37424/2013).

¹⁰ Con riferimento all'omesso versamento di ritenute di acconto si può profilare un problema relativo al periodo temporale da considerare per appurare il superamento della soglia di punibilità. Se si applica alla lettera la norma, dovrebbe rilevare il "principio di cassa" e quindi gli omessi versamenti accertati dal 1° gennaio e sino al 31 dicembre. Se, invece, si considera il criterio di "competenza", posto che le ritenute fiscali del mese di dicembre vanno versate entro il 16 gennaio dell'anno successivo, dovrebbero rilevare gli omessi versamenti dal 16 febbraio al 16 gennaio dell'anno successivo. La giurisprudenza, sia pur con riguardo al reato di omesso versamento di ritenute previdenziali, ha affermato che rilevano gli omessi versamenti relativi al periodo 16 gennaio-16 dicembre (Cass., sez. un., n. 10424/2018; Cass. n. 39464/2017; Cass. n. 39882/2017).

¹¹ Senza considerare gli interessi trimestrali eventualmente dovuti (Cass. n. 46953/2019).

¹² La Corte di giustizia europea nella sentenza 2 maggio 2018, C-574/15, ha evidenziato che la previsione di una sanzione penale per gli omessi versamenti di Iva superiori ad una determinata soglia è conforme al principio di proporzionalità tra gravità del danno e reazione dell'ordinamento, nonché al principio di equivalenza della tutela degli interessi europei rispetto a quelli interni.

¹³ Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale il reato di omesso versamento Iva sussiste anche qualora l'imprenditore non abbia incassato dal proprio cliente l'Iva addebitata in fattura (Cass. n. 41070/2019). In effetti, l'obbligo del versamento dell'imposta non segue il principio di cassa, ma è connesso all'effettuazione dell'operazione ed il suo venir meno può determinare l'esclusione dell'obbligo del versamento solo se, sussistendone i presupposti, venga emessa una nota di variazione ex art. 26, Dpr. n. 633/1972.

Posto che la formulazione della normativa in parola non delimita la fattispecie penale alle condotte tipicamente fraudolente in precedenza accennate, parte della dottrina ha osservato che l'intervento del legislatore rappresenti un eccesso punitivo, e pertanto ne auspicava l'abolizione.

La riforma del 2015 ha, invece, confermato la rilevanza penale degli omessi versamenti, incrementando però le soglie di punibilità, così da riservare la sanzione penale alle condotte particolarmente offensive del bene giuridico tutelato.

I reati, come detto, riguardano esclusivamente l'omesso versamento di ritenute Irpef e l'omesso versamento di Iva; non costituisce, quindi, fattispecie penalmente rilevante l'omesso versamento delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) risultanti dalla relativa dichiarazione, salvo che non si ricada nella fattispecie di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti.

La limitazione del disvalore sociale agli omessi versamenti di ritenute di Irpef e di Iva appare giustificata dal fatto che l'imprenditore trattiene per le sue esigenze somme di cui è titolare solo formalmente, essendo destinate all'erario¹⁴.

3. L'elemento soggettivo del reato: la previsione del dolo generico

Per la configurazione del reato in questione è sufficiente il dolo in senso generico¹⁵. L'art. 43 del c.p. specifica che il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso è dall'agente "preveduto" e "voluto" come conseguenza della propria azione od omissione.

Come rilevato in dottrina, il dolo consiste nella "rappresentazione" e "volontà" di realizzare gli elementi costitutivi di un reato. Il dolo non è semplice previsione di realizzare gli elementi costitutivi della fattispecie penale¹⁶, ma anche volontà consapevole di attuare in concreto la condotta.

Nei reati omissivi propri, la "consapevolezza" di dovere agire non va riferita alle specifiche modalità di realizzazione dell'azione doverosa, ma alla implicita o generica possibilità di adempiere al dovere di condotta, e la "volontà" è data dalla

¹⁴ Cfr. Cass. n. 10120/2010; Cass. n. 7429/2015.

¹⁵ La mancata previsione del dolo specifico è stata oggetto di forti critiche, in quanto si sarebbe giunti al paradosso di "allentare" l'incidenza dell'elemento psicologico del reato per le condotte certamente meno insidiose rispetto ai reati dichiarativi. Si è notato, infatti, che se l'intento era quello di reprimere gli omessi versamenti Iva nel contesto di c.d. "frodi carosello", cioè di quelle operazioni attuate con il fine specifico di evasione, bisognava condizionare la reazione penale alla sussistenza del dolo specifico e non del dolo generico.

¹⁶ Cfr. G. FIANDACA E. MUSCO, *Diritto penale*, parte generale, Bologna, 1989, p. 265 – 266, il quale precisa che lo stato di dubbio in ordine agli elementi della fattispecie penale è sufficiente a integrare il dolo.

“decisione di non compiere l’azione doverosa” idonea e possibile.

In sostanza, il dolo si configura quando l’agente si rappresenta e vuole realizzare gli elementi tipici del reato a nulla rilevando ulteriori finalità. In questa misura, il dolo si ritiene integrato con la consapevolezza e la volontà del contribuente di non versare alle scadenze le imposte dovute¹⁷.

Ed allora, quando viene presentata una dichiarazione tributaria con un debito a titolo di ritenute Irpef o di Iva superiore alle soglie di punibilità, non seguita dal versamento alle scadenze allargate, non può dubitarsi che esista la piena rappresentazione e la volontà concreta (e non meramente ideale) di realizzare tutti gli elementi della condotta tipica del reato.

Le circostanze che spesso vengono addotte dall’amministratore a sostegno della mancanza del dolo e fra queste la rinuncia al compenso, ovvero la richiesta ai soci di ulteriori risorse a titolo di capitale di rischio o di credito, non incidono né sulla rappresentazione, né sulla volontà di realizzare l’azione criminosa. Ed infatti, quanto alla rappresentazione, il fatto penalmente rilevante è ben noto all’imprenditore perché il debito fiscale risulta sia dalle dichiarazioni periodiche, sia dalle comunicazioni di irregolarità che di norma vengono notificate dal Fisco in tempi molto brevi. Con riguardo alla volontà, essa può desumersi dal fatto che le esigue risorse finanziarie comunque acquisite anche con provvedimenti straordinari non vengono per utilizzate per effettuare il pagamento del debito tributario, ma vengono destinate ad altre finalità.

4. La cumulabilità della circostanza attenuante generica ex art. 62 bis c.p. con quella tipica ex art. 62 comma 1, n. 1), c.p.

Sofferamoci ora sul tema oggetto di esame, su cui peraltro si è registrato un recente intervento della giurisprudenza di legittimità¹⁸.

Nella vicenda esaminata dai giudici di legittimità, l’imputato aveva chiesto, in via subordinata, l’applicazione della circostanza attenuante tipica di cui all’art. 62, n. 1, c.p., consistente nell’aver agito per motivi di particolare valore sociale, in quanto, in un momento difficile, aveva rinunciato ai propri compensi ed aveva orientato il proprio comportamento a garantire diritti sanciti nella Costituzione, tentando di proseguire l’attività d’impresa per mantenere l’occupazione dei dipendenti.

La Corte territoriale aveva affermato che il trattamento sanzionatorio era congruo e che il giudice di primo grado aveva concesso le attenuanti generiche di cui all’art. 62 bis c.p., tenendo conto di tutte le motivazioni

¹⁷ Cfr. Cass. ss.uu. pen. n. 37424 e 37425/2013; Cass. n. 25317/2015; Cass. pen. n. 18680/2016.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. III pen., 16 marzo 2020, n. 10084.

addotte dalla difesa, della particolarità della vicenda e del comportamento dell'imputato.

La Cassazione ha rilevato che l'art. 62 bis c.p. individua circostanze generiche che possono essere prese in considerazione per diminuire la pena "indipendentemente dalle circostanze previste nell'art. 62 c.p." e che "l'attenuante dell'art. 62 bis "può anche concorrere con una o più delle circostanze indicate nel predetto art. 62".

Il dato normativo, nel pensiero della Corte, denota l'ontologica differenza e l'autonomia concettuale delle citate norme con la conseguenza che, laddove sussistano elementi che integrano le diverse ipotesi, le stesse concorrono. L'ipotesi residuale (art. 62 bis), in quanto sussidiaria, non potrà mai valere ad escludere l'applicazione di una fattispecie circostanziale (art. 62) di cui sussistano tutti i presupposti.

In questa misura, i giudici di legittimità hanno affermato che, se non sussistono gli elementi addotti dalla difesa per integrare la circostanza dell'aver agito per motivi di particolare valore sociale di cui al 62, n. 1, c.p., la sentenza di secondo grado è conforme a diritto, viceversa occorre riconoscere tale circostanza attenuante, indipendentemente dal fatto che gli stessi elementi siano stati considerati anche nel più ampio giudizio relativo alla spettanza delle attenuanti generiche di cui all'art. 62 bis c.p.

Atteso ciò, la sentenza impugnata è stata annullata e si è ordinato ad altra sezione della Corte di appello una valutazione di merito circa la sussistenza degli elementi da cui desumere il fatto di avere agito per motivi di particolare valore sociale.

Orbene, come chiarito da autorevole dottrina, occorre innanzitutto considerare che l'art. 62, n. 1, c.p., presuppone una separazione dell'azione criminosa dai motivi della condotta, e ciò per evitare che si giunga ad un'automatica inapplicabilità della norma. Ed infatti, se si incentra il giudizio sulla meritevolezza della condotta in sé (e non dei suoi motivi) si deve necessariamente concludere che non possono sussistere comportamenti illeciti caratterizzati da particolare valore morale o sociale¹⁹.

Separando, invece, l'azione dai motivi, può accadere che una condotta illecita sia caratterizzata da motivi apprezzabili sul piano morale o sociale.

In questo contesto, per asserire l'esistenza della circostanza attenuante tipica in parola, con specifico riguardo al caso dei reati tributari contestati al reo, è necessario dimostrare il collegamento diretto ed immediato tra l'omesso versamento delle ritenute Irpef e dell'Iva e la finalità di salvare l'azienda (movente di valore sociale).

Il collegamento tra la condotta illecita e il movente di valore sociale

¹⁹ Cfr. FIANDACA – MUSCO, *op. cit.*, p. 323.

sussiste se sia contabilmente dimostrabile che il danaro risparmiato grazie all'evasione fiscale sia stato destinato al pagamento di quei debiti preesistenti, il cui assolvimento ha garantito la prosecuzione dell'attività aziendale.

Si tratta di un nesso impossibile da dimostrare tutte le volte in cui sia stato necessario ricorrere a prestiti dalle banche ed a nuovi apporti di capitale dei soci; questi fatti testimoniano, infatti, che l'azienda era di per sé senza liquidità e quindi l'omesso versamento dei debiti tributari non ha consentito di salvaguardare la prosecuzione dell'attività aziendale. Eventualmente è grazie agli apporti di capitale da parte di soggetti terzi finanziatori o dei soci che si è potuto perseguire l'obiettivo della continuità aziendale. Rintracciare un movente specifico di finalità sociale, tale da rappresentare una circostanza attenuante del reato di omesso versamento dei tributi appare, in queste situazioni, arduo.

Tutte quelle condotte meritevoli con cui gli amministratori cercano di reperire con enormi sacrifici risorse finanziarie da destinare alle finalità aziendali possono essere opportunamente valutate ai soli fini della concessione della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p.

5. Conclusioni

In conclusione, possiamo affermare che il tentativo di cumulare le circostanze attenuanti generiche e tipiche rappresenti a ben vedere una conseguenza della eccessiva rigidità della reazione sanzionatoria dell'ordinamento giuridico a fronte delle condotte non fraudolente di omesso versamento di ritenute Irpef.

Le ragioni che avevano indotto il legislatore ad intervenire (dopo un quinquennio) sul decreto legislativo n. 74/2000 per approntare una tutela penale agli omessi versamenti di Iva e di ritenute Irpef erano collegate alla repressione delle frodi carosello, ovvero al fenomeno delle società "apri e chiudi", ma la formulazione letterale degli artt. 10 bis e 10 ter ha consentito l'incriminazione di soggetti la cui condotta non presenta carattere fraudolento.

Volendo usare un'espressione molto forte, si è introdotta una sorta di "arresto per debiti" tributari, laddove, invece, per gli omessi versamenti di tributi dichiarati è sufficiente una reazione sanzionatoria di tipo amministrativo, nonostante le peculiarità che si riscontrano con riguardo all'Iva e alle ritenute Irpef.

Attraverso il riconoscimento cumulativo delle circostanze attenuanti generiche e tipiche, i giudici finiscono così per ridurre in modo significativo le conseguenze sanzionatorie penali previste per condotte illecite prive di una forte offensività.

LA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO TRA L. N. 130 DEL 2022 E IL D.LGS. N. 149 DEL 2022. UN PRIMO SGUARDO D'INSIEME

di Pasqualina Farina¹

SOMMARIO: 1. L'istituzione del giudice tributario di carriera. – 2. Il giudice tributario dipendente del Mef tra problemi di specializzazione, specialità ed indipendenza. – 3. Le principali innovazioni di matrice processuale. – 4. Le novità in tema di istruzione probatoria. – 5. L'istituzione della sezione tributaria in Cassazione e la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti davanti la Suprema Corte. – 6. Le modifiche al giudizio di Cassazione ad opera del d.lgs n. 149 del 2022 e la loro operatività nelle controversie tributarie. – 7. Le novità del giudizio di cassazione: l'entrata in vigore della riforma processualcivile ed il nuovo contenuto del ricorso. – 8. La pronuncia in pubblica udienza o in camera di consiglio. – 9. L'uniformazione dei riti camerali. – 10. L'udienza pubblica. – 11. La sintetica proposta di definizione del giudizio. – 12. Il rinvio pregiudiziale.

Abstract: Il processo tributario e l'enorme mole di interessi ad esso sottesi hanno assunto negli ultimi decenni una crescente importanza nell'assetto della tutela giurisdizionale dei diritti. Anche per le molteplici criticità nei tempi e nella qualità della risposta fornita dalle commissioni alle istanze dei contribuenti, la materia tributaria è stata la principale protagonista dell'attuazione degli obiettivi individuati dal Pnrr per la riforma della giustizia. Così il processo tributario è stato oggetto di modifiche sia sul piano organizzativo, sia sul piano endoprocedimentale ad opera della l. 31 agosto 2022, n. 130. In questo complicato quadro di riferimento, si innestano in special modo le ricadute del *restyling* della disciplina processualcivile del giudizio di legittimità, attuato dal d.lgs. n. 149 del 12 ottobre 2022, n. 149. Da qui la necessità di un primo sguardo d'insieme del nuovo processo tributario che tenga conto di entrambe le riforme.

Abstract: The tax process and the enormous amount of interests underlying it have become increasingly important in the judicial protection of rights. Not least because of the many critical issues in the timing and quality of the response provided by the commissions to taxpayers' requests, tax matters have been the main protagonist in the implementation of the objectives identified by the PNRR for justice reform. Thus, the tax process has been the subject of changes both at the organisational and end-procedural levels by Law No. 130 of 31 August 2022. Into this already complicated

¹ Professore Associato di Diritto Processuale Civile e di Diritto della Crisi d'Impresa presso Sapienza Università di Roma

frame of reference come the repercussions of the restyling of the procedural discipline of the Supreme Court proceedings, implemented by Legislative Decree No. 149 of 12 October 2022. Hence the need for an initial overview of the new tax trial that takes into account both reforms.

1. L'istituzione del giudice tributario di carriera

Il contenzioso tributario, relativo ai tre gradi di giudizio, presentava – al 31 dicembre 2021 – un valore pari a sessanta miliardi di euro circa².

Nell'interesse dell'intero sistema Paese ed al fine precipuo di accedere alle risorse del Pnrr³, il legislatore è stato costretto ad una riforma ormai non più rinviabile⁴. Così, per assicurare lo smaltimento dell'arretrato giudiziario, la riduzione del numero dei processi tributari in Cassazione ed il miglioramento della qualità delle sentenze di merito è stata varata la l. 31 agosto 2022, n. 130⁵.

La nuova normativa, che ha modificato sia il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, in materia di “Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione”, sia il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di “Disposizioni sul processo tributario”, ha apportato innovazioni sia formali, sia strutturali.

² Si vedano, a tal proposito, le considerazioni del Presidente della 6^a Commissione permanente (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica, nonché Relatore per la riforma della giustizia tributaria, L. D'ALFONSO, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Gazzetta for.*, 2022, p. 605 ss., ove si precisa che “i numeri in gioco nella partita della giustizia tributaria definivano, al 31 dicembre 2021, un valore complessivo tra controversie pervenute in primo e secondo grado e procedimenti iscritti in cancelleria centrale civile della Cassazione pari a circa 21,7 miliardi, mentre i soli ricorsi pendenti presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali valevano circa 37,6 miliardi di euro a fine anno”.

³ B.P. AMICARELLI, P. CLARIZIA, M. MANOCCHIO, P. MARCONI, G. MOCAVINI, R. MORGANTE, G. NAPOLITANO, A. RENZI, *I piani Nazionali di ripresa e resilienza nella prospettiva comparata*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 2021, p. 1137 ss.

⁴ A. GIOVANARDI, M. ANTONINI, *Per un giudice tributario togato a tempo pieno: se non ora quando?*, in *Il fisco* 2021, 31, p. 3051 ss.; C. GLENDI, *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la Giustizia tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2021, p. 2144; ID., *Riforma della giustizia tributaria: (finalmente) verso un conclusivo approdo*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, p. 1278 ss.; F. PISTOLESI, *Spunti per la riforma della giustizia tributaria nella relazione della commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in *www.giustiziainsieme.it*, del 22 luglio 2021; L. SALVATO, *VERSO LA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO: IL “RINVIO PREGIUDIZIALE” ED IL RICORSO DEL P.G. NELL'INTERESSE DELLA LEGGE*, in *www.giustiziainsieme.it*, del 19 luglio 2021.

⁵ Per completezza va precisato che la Camera dei Deputati aveva definitivamente approvato in data 9 agosto 2022 il Disegno di Legge n. 3703/2022 (confermando il Disegno di Legge n. 2636, già approvato dal Senato il 04 agosto 2022). La nuova disciplina, pubblicata in G.U. n. 204 del 1° settembre 2022 è entrata in vigore successivo 16 settembre.

In riferimento alle prime va qui richiamata la nuova denominazione di “Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado” (*in vece* delle Commissioni tributarie provinciali e regionali) che enfatizza la natura giurisdizionale, a discapito di quella amministrativa, dell’autorità giudicante e, al contempo, pone l’accento sul problema ordinamentale.

Si tratta di un cambio di passo segnato dalla professionalizzazione del giudice di merito, attuata mediante la disciplina del reclutamento (con un concorso per esami) della nomina alle funzioni direttive e delle progressioni di carriera. I nuovi giudici tributari sono destinati ad affiancare i giudici tributari (laici e togati) presenti al 1° gennaio 2022 nel ruolo unico, come stabilito dall’art. 1-*bis* del D.lgs. 545/92 introdotto dalla riforma, che continueranno ad esercitare le proprie funzioni. Tale novellata disposizione prevede, inoltre, un organico di 448 unità presso le Corti di giustizia tributaria di primo grado e di 128 unità presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado. Il reclutamento dei nuovi giudici avverrà con l’assunzione: *a*) di 100 magistrati provenienti da altre giurisdizioni nell’anno 2023, all’esito della procedura di interpello, attuata dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, per l’esercizio dell’opzione di transito definitivo alla giurisdizione tributaria⁶; *b*) di 68 magistrati reclutati per concorso per ciascuno degli anni dal 2024 al 2030. A tale nuova professionalità è riconosciuto lo stesso trattamento economico dei magistrati ordinari⁷.

Mediante questo assetto il legislatore ha così tentato di superare l’annoso problema di un contenzioso di valore (non solo economico) relevantissimo, finora affidato prevalentemente ai giudici onorari⁸.

Tra le novità, attinenti alla professionalizzazione del giudice tributario, va poi segnalato che è stata assicurata la specializzazione dei neo-magistrati prima con un tirocinio di sei mesi e, poi, con un percorso di formazione permanente e continua, sulla falsariga di quanto avviene per i giudici ordinari⁹.

⁶ In tal senso, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha indetto l’interpello per il transito definitivo dei magistrati con il bando n. 9 del 16 novembre 2022.

⁷ In arg. V. BUSA, *Le nuove corti di giustizia tributaria*, in www.iltributario.it, del 7 settembre 2022; S. LABRUNA, *Riforma ordinamentale della magistratura tributaria. Continuità funzionale degli organi e degli uffici della giustizia tributaria*, in www.iltributario.it, del 5 dicembre 2022.

⁸ Ci sembra qui doveroso un rapidissimo confronto con agli artt. 102 e 106, comma 1, Cost., nella parte in cui prevedono che la giurisdizione sia esercitata da magistrati vincitori di concorso, salva la possibilità di nomina di magistrati onorari per peculiari funzioni attribuite a giudici singoli. Per approfondimenti, cfr., A. PIZZORUSSO, *sub artt. 102 ss., Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca, Bologna, 1994, p. 221, e più di recente, *si vis*, P. FARINA, *Contributo allo studio del principio di specializzazione del giudice*, Torino 2021, p. 166 ss.

⁹ Per formazione professionale dei magistrati ordinari si intende il complesso di attività dirette all’aggiornamento e agli approfondimenti scientifici e professionali necessari a svolgere le funzioni con la massima competenza e preparazione. Per tale ragione la formazione è da sempre considerata una delle principali garanzie dell’autonomia e dell’indipendenza della funzione giudiziaria. L’attività

2. Il giudice tributario dipendente del Mef tra problemi di specializzazione, specialità ed indipendenza

Permane, tuttavia, il problema dell'indipendenza del giudice tributario, che rispetto al passato ci pare addirittura, peggiorato. Ed infatti, i nuovi giudici sono assunti direttamente dal MEF, in evidente violazione dei precetti contenuti negli art. 104 e 111 Cost., nonché dell'art. 6 della CEDU, per i quali il giudice (a prescindere dalla circostanza che sia ordinario o speciale) è sempre chiamato ad applicare la legge e non a perseguire l'interesse pubblico di cui è depositaria una parte del giudizio. Da qui il principio fondamentale che, nell'esercizio di qualsivoglia tipologia di giurisdizione, l'interesse pubblico di fronte alla legge rileva alla stessa stregua dell'interesse privato.

Quanto alla questione se la nuova regolamentazione del giudice tributario abbia finito per configurare un nuovo, autonomo giudice speciale, distinto dalla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare, in violazione dell'art. 102 Cost., la soluzione in realtà ci è già stata consegnata dalla giurisprudenza costituzionale¹⁰. Ci si limita qui ad aggiungere che le innovazioni, seppur

di formazione è stata, fin dai primi anni '70, di competenza del Consiglio superiore della magistratura; poi, il d.lgs. n. 26 del 2006, successivamente modificato dalla l. n. 111/2007, ha istituito la Scuola superiore della magistratura, ente autonomo “con personalità giuridica di diritto pubblico, piena capacità di diritto privato e autonomia organizzativa, funzionale e gestionale, negoziale e contabile, secondo le disposizioni del proprio statuto e dei regolamenti interni”, cui spettano, in collaborazione con il Csm, la formazione iniziale dei magistrati in tirocinio e la formazione permanente nonché altri compiti didattici e di studio e ricerca. Non sono mancati ulteriori interventi normativi tra i quali si segnalano la l. n. 134/2012 sempre sulla Scuola della magistratura, la l. n. 98/2013 sui tirocini formativi presso gli uffici giudiziari ecc. Per approfondimenti, specie in relazione alla recente riforma dell'ordinamento giudiziario nella misura in cui si occupa della formazione e della Scuola superiore della magistratura, v. M.G. CIVININI, *Il ruolo della Scuola superiore della magistratura e della formazione iniziale nel “nuovo” ordinamento giudiziario*, in *Questione Giust.*, 2022, 29 ss. Quanto alla formazione dei giudici tributari, va precisato che: *a*) dopo la soppressione della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze “Ezio Vanoni”, i corsi di aggiornamento per i componenti delle commissioni tributarie sono stati affidati alla Scuola nazionale dell'amministrazione (cfr. art. 21, D.L. 24 giugno 2014, n. 90), istituzione di formazione del personale della P.a. e funzionalmente dipendente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri; *b*) a norma dell'art. 1, comma 1, lett. *g*), della l. n. 130 del 2022 i criteri e le modalità per la formazione continua e l'aggiornamento dei magistrati tributari sono definiti con regolamento del CPGT entro il 16 dicembre 2022.

¹⁰ In riferimento alle corti tributarie, la stessa giurisprudenza costituzionale ne ha attestato, la natura giurisdizionale, inquadrando le funzioni delle preesistenti commissioni nel novero delle giurisdizioni amministrative speciali: così Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. cost.* 1957, 287; Corte cost., 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi* 1958, 1000; Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Dir. prat. trib.* 1963, II, p. 447. Ciò in linea con quella risalente dottrina che qualificava le funzioni delle preesistenti commissioni nel novero delle «*giurisdizioni amministrative speciali*»: così G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*³, rist. anastatica, Napoli 1965, 363 s. ma v. pure Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. cost.* 1957, 287; Corte cost., 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi* 1958, 1000; Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Dir. prat. trib.* 1963, II, 447, dalle quali si evince come la finalità della

adottate in nome del principio della necessaria specializzazione del giudice, principio funzionale a migliorare la qualità delle decisioni, deve comunque tener conto del fatto che la differenza tra giudice ordinario (specializzato) e giudice speciale non risiede tanto nelle peculiari attribuzioni, o nel fatto che il giudice sia speciale «di riflesso». La differenza non risiede cioè nella peculiare posizione della parte nel processo sull'assunto che può essere così dal giudice medesimo meglio tutelata (come, ad es., in relazione alla posizione soggettiva vantata dal contribuente davanti alla corte tributaria). Semmai è vero il contrario nel senso che è proprio «la salvaguardia dell'esecutivo, che rappresentava la giustificazione del sistema dualistico (giurisdizione ordinaria da un lato e quella amministrativa dall'altro) a scalfire la sostanza garantista del principio della separazione dei poteri»¹¹.

In altre parole, la differenza tra lo statuto del giudice speciale e quello ordinario (a prescindere dal fatto che quest'ultimo sia specializzato, come il giudice della famiglia, degli immigrati, dell'impresa ecc. o meno) ci sembra da rinvenirsi: *i*) nel «pericoloso» stato giuridico del giudice speciale che consente l'instaurarsi di rapporti di contiguità e di vicinanza con l'amministrazione; *ii*) nelle (spesso tenui) garanzie poste a presidio dell'indipendenza dei giudici speciali¹².

Se è vero poi, come è vero, che per la magistratura ordinaria i Costituenti

Corte fosse quella di proteggere la disciplina del contenzioso tributario dal rischio di una declaratoria di incostituzionalità, per evitare un «vuoto normativo», ed un conseguente corto circuito di una parte significativa della tutela giurisdizionale dei diritti. In arg. E. CAPACCIOLI, *Le commissioni tributarie e l'atto di decisione*, in *Riv. dir. proc.*, 1969, p. 402-443; L.P. COMOGGIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova 1970, p. 237-238 ss. L'indirizzo interpretativo consegnato dalla Consulta alla natura delle Commissioni tributarie fu consolidato sia dalla riforma attuata dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 (v. Corte cost., 31 marzo 1994, n. 107, in *Giust. civ.* 1994, I, p. 161, e in *Dir. prat. trib.* 1994, II, p. 578, ma sul deficit di garanzie funzionali e strutturali di imparzialità e di indipendenza del giudice tributario, cfr. E. FAZZALARI, *Il nuovo contenzioso tributario è nato morto?*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 495), sia da quella del 1992 da intendersi come riordino o revisione dell'assetto preesistente e non come istituzione di un nuovo giudice speciale: così v. Corte cost., ord., 23 aprile 1998, n. 144, in *Corriere trib.*, 1998, p. 1669, con nota di C. GLENDI, *Le nuove commissioni tributarie non sono incostituzionali*, e in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 607-609, con nota di M. GIORGETTI, *La Consulta afferma la legittimità costituzionale dei nuovi giudici tributari*. Sul punto v., pure, L.P. COMOGGIO, *Il giudice tributario come giudice speciale: corsi e ricorsi di un antico problema*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 480.

¹¹ L. FERRARA, *Attualità del giudice amministrativo e unificazione delle giurisdizioni: annotazioni brevi*, in http://questionegiustizia.it/rivista/2015/3/attualita-del-giudice-amministrativo-e-unificazione-delle-giurisdizioni_annotazioni-brevi_259.php, 2015, § 2.

¹² Per tutti, v. A. ORSI BATTAGLINI, *Alla ricerca dello Stato di diritto per una giustizia non amministrativa*, Milano 2005, 71, il quale autorevolmente segnala che «un giudice imparziale non è necessariamente terzo se le situazioni soggettive delle parti non si collocano nei suoi confronti in posizione di parità; e la parità-terzietà ci riconduce ancora una volta al criterio ordinante, al punto logico di partenza che abbiamo assunto: la tutela delle situazioni soggettive»; nonché VERDE, *L'unità della giurisdizione e la diversa scelta del costituente*, in *Dir. proc. amm.*, 2003, p. 345 ss.

hanno adottato uno statuto particolarmente rigido, prevedendo diverse garanzie a presidio dell'indipendenza di cui agli artt. 104 s. Cost., mentre per altre magistrature ha ritenuto bastevole un'indipendenza meno stabile, fondata di fatto sulla riserva di legge *ex* art. 108, comma 2 e 100, comma 3, Cost., a noi pare che l'introduzione del concorso per la magistratura tributaria, anziché porsi in linea contraria rispetto all'art. 102 Cost. (sul divieto di istituire i giudici speciali) si allinei all'art. 106, 1° comma, Cost., in quanto presidia la preparazione tecnica dei nuovi giudici togati, garantita appunto dall'avvenuto superamento delle prove di accesso. In altre parole, a' lume dei precetti costituzionali poc'anzi richiamati, il legislatore ordinario spesso dimentica che la nomina dei giudici onorari dovrebbe rappresentare un'eccezione alla regola che impone una selezione rigorosa per l'accesso alla magistratura professionale e che individua nello *status* giuridico del giudice togato la migliore garanzia dell'effettiva idoneità a ricoprire tale ufficio¹³.

Al contempo, non va trascurato che quando l'art. 106 Cost. ha disciplinato la selezione e l'assunzione dei giudici ordinari e l'art. 107 Cost. la loro inamovibilità e carriera, ha scolpito le difese, approntate dai Costituenti, da ogni ingerenza del potere esecutivo nell'esercizio della funzione giurisdizionale¹⁴.

Quanto alle altre garanzie proprie della giurisdizione ordinaria è stata la Corte costituzionale ad affermare che esse vanno estese anche alle giurisdizioni speciali. Così anche davanti al giudice speciale va rispettata la garanzia del giudice naturale precostituito, del contraddittorio, del diritto di difesa, della motivazione, dell'indipendenza e dell'imparzialità, principi che risiedono nell'impianto costituzionale proprio della tutela giurisdizionale dei diritti e del diritto di difesa¹⁵; senza che possano configurarsi eccezioni di sorta a causa della specialità o meno della giurisdizione¹⁶.

¹³ Cfr. Corte cost., 21 gennaio 1967, n. 1, in *Giur. cost.*, 1967, 1 ss. In dottrina v. per tutti, G. SILVESTRI, *Giudici ordinari, giudici speciali e unità della giurisdizione nella costituzione italiana*, in *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, III, Milano 1988, p. 723.

¹⁴ Con particolare riferimento all'indipendenza, deve essere chiaro che questa si pone in maniera strumentale rispetto all'imparzialità che costituisce «il primo inconfondibile segno della giurisdizione»: così A. TORRENTE, *Il giudice speciale*, in AA.VV., *Le giurisdizioni speciali amministrative*, Milano 1956, p. 30. Per A. CERRI, *Indipendenza, imparzialità, nomina politica: problemi e dubbi irrisolti*, in *Giur. cost.*, 1976, p. 175 s., il carattere strumentale dell'indipendenza rispetto all'imparzialità sembra indiscutibile per la magistratura ordinaria in cui i giudici sono nominati mediante un concorso. Rileva, infatti, G. IMPAGNATIELLO, voce *Giudice* (ordinamento del), in *Digesto*⁴, Sez. civ., disc. priv., IX, Torino 1999, 39, che il concorso è l'unica effettiva verifica del livello di preparazione tecnica dei giudici. In questo senso si veda anche Corte Cost. 19 dicembre 1973, n. 177.

¹⁵ Per tutti, F.P. LUISSO, *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, p. 328.

¹⁶ Ci si limita qui ad osservare che la giurisprudenza costituzionale, anziché perseguire il raggiungimento del principio dell'unità della giurisdizione ha preferito estendere quelle garanzie tese ad assicurare l'indipendenza e, quindi, l'imparzialità del giudice ordinario anche ai giudici speciali,

Si aggiunga che la Corte ha precisato come il legislatore incontrerebbe nell'attuare le modifiche alla giurisdizione tributaria speciale un duplice (ed invalicabile) limite, costituito dall'esigenza: *a*) primaria di «non snaturare» l'ambito oggettivo delle «materie» attribuite alla cognizione del «giudice speciale»; e *b*) da quella di «assicurare» comunque la «conformità a Costituzione» della innovata disciplina». Questo doppio limite resiste e rappresenta ancora oggi un parametro rigido rispetto al quale effettuare il controllo di costituzionalità delle riforme (siano esse di «revisione», come di mero «riordino»), attuate dal potere legislativo sulle giurisdizioni speciali preesistenti al 1948; si tratta in altre parole di un consolidato approdo della giurisprudenza costituzionale che ha così congegnato uno strumento di controllo, irrinunciabile per il nostro sistema, sull'attività del potere legislativo. Da un punto di vista pratico, cioè esso si traduce nella conferma in capo al legislatore ordinario del potere di sopprimere, ovvero di trasformare o riordinare, i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, nel rispetto del duplice limite cui si è detto¹⁷.

Se così è, il vero problema della nuova legge di riforma non è rappresentato dall'istituzione di un autonomo giudice speciale operata dalla previsione del concorso per l'accesso al ruolo del giudice tributario, quanto nella sua indipendenza rispetto al potere esecutivo e, in particolare, rispetto al Mef¹⁸.

Non a caso, la Corte di giustizia tributaria di Venezia ha già rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità delle modifiche apportate dalla l. n. 130/2022 al d.gs. n. 545/1992 (in particolare agli artt.13, 24, 24 *bis*, 32, 36 e 41).

Oltre a quello sull'indipendenza, il Giudice remittente ha sollevato altri dubbi di legittimità costituzionale della nuova disciplina, tra i quali si segnalano: *a*) lo squilibrio del rapporto proporzionale tra elettorato attivo ed elettorato passivo, con riserva di posti a favore solo di alcune categorie di componenti dell'organico della giurisdizione tributaria; *b*) la previsione di una sanzione disciplinare artatamente declinata come requisito di accesso al

individuando un minimo comune denominatore effettivo, succedaneo del principio dell'unicità della giurisdizione; principio questo notoriamente rimasto solo sulla carta, al precipuo fine di consentire la permanenza ed il funzionamento delle giurisdizioni speciali (Corte cost. 3 agosto 1976, nn. 214-215, in *Giur. cost.*, 1976, p. 1348 ss.; Corte cost. 27 dicembre 1974, n. 287, *ivi*, 1974, 2970). In linea con l'impostazione della Consulta si collocano le riflessioni di V. ANDRIOLI, *Le Giurisdizioni speciali nella Costituzione della Repubblica*, in AA.VV., *Le Giurisdizioni speciali amministrative*, Milano 1956, p. 2 ss.

¹⁷ In termini, oltre alle sentenze richiamate sub nota 10, cfr. Corte Cost., ord., 20 ottobre 2016, n. 227, in www.giurcost.it

¹⁸ Che la nuova disciplina abbia acuito il problema annoso della (in) dipendenza del giudice tributario, alla luce dell'art. 104 Cost., rispetto al Mef, titolare sostanziale dell'interesse oggetto delle controversie tributarie, è stato di recente segnalato da A. CARINCI, *La riforma del processo tributario è giunta in porto. Ed ora?*, in www.iltributario.it, del 12 agosto 2022.

concorso interno per il tramutamento alle funzioni superiori; *d*) la violazione dei principi di indipendenza ed inamovibilità del giudice tramite la moltiplicazione di incarichi di servizio onorario; *e*) la violazione del principio di eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge di cui all'art. 3 Cost.; *e*) la mancata previsione che ai giudici tributari, con rapporto di servizio onorario, siano attribuibili soltanto funzioni monocratiche.

In attesa della decisione della Corte, ci si limita qui a segnalare un'altra analoga vicenda rilevante sul punto, anche se di sapore apparentemente sostanziale. Ed infatti, già a norma dell'art. 13, d.lgs. n. 545/1992, l'entità dei compensi (peraltro assai esigui) del giudice tributario, è stabilita periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto. Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale del 19 dicembre 1997, sono contenute nella circolare del Mef, n. 80/E dell'11 marzo 1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi avviene di regola mensilmente¹⁹. Ebbene proprio muovendo da questa normativa, già era stata sollevata (CTP di Reggio Emilia) questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 13, 15, 29-*bis*, 31, 32, 33, 34 e 35 d. lgs. n. 545/92, nonché degli artt. 6 d. lgs. n. 546/92 e 51 c.p.c., sul dubbio della compatibilità dell'assetto della giurisdizione tributaria con la garanzia di indipendenza, anche apparente del giudice, richiesta dalla Corte EDU, in tema di "equo processo", *ex* art. 6, § 1, della (CEDU), e con gli artt. 101, 111 e 117, 1° comma, Cost. L'apparente indipendenza dei giudici tributari, oltretutto, sarebbe lesa anche dalla disciplina del loro inadeguato trattamento retributivo.

La Consulta, dal proprio canto, ha purtroppo dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni sollevate: ciò in quanto il Giudice remittente avrebbe invocato plurimi interventi additivi, volti a definire un nuovo assetto ordinamentale e organizzativo della giustizia tributaria, oltre all'introduzione di una nuova causa di astensione del giudice tributario. Per la Corte tali interventi avrebbero ecceduto i poteri che le vengono riconosciuti dalla stessa Costituzione, implicando scelte affidate alla sola discrezionalità del legislatore; al contempo la medesima Corte ha auspicato l'intervento del legislatore affinché riconosca una vera autonomia ed indipendenza alla giurisdizione tributaria²⁰; auspicio che ad oggi, nonostante la recente riforma, risulta disatteso.

3. Le principali innovazioni di matrice processuale

Diverse sono le innovazioni di matrice processuale apportate al sistema della giustizia tributaria dalla l. n. 130 del 2022.

¹⁹ Su cui v. però Cass., ord., 10 dicembre 2020, n. 28116.

²⁰ Corte cost., ord., 20 ottobre 2016, n. 227.

In linea con la progressiva espansione delle attribuzioni del giudice monocratico nel processo civile (operata prima dalla l. n. 353 del 1990 che ha introdotto il giudice tendenzialmente monocratico, poi dalla l. delega 16 luglio 1997 n. 254, attuata dal d.lgs. 19 febbraio 1998, n. 51, che ha istituito il giudice unico di primo grado), l'art. 4, comma 1, lett. *b*) della nuovissima normativa ha riscritto il regime di cui all'art. 70, comma 10 *bis*, d. lgs. n. 546 del 1992²¹: le liti fiscali – nei limiti di 3.000 euro di valore – sono affidate alla competenza del giudice monocratico per i ricorsi notificati a partire dal 1° gennaio 2023.

Sono escluse le controversie di valore indeterminabile²².

Resta fermo che nel procedimento davanti alla corte tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non espressamente derogate, le disposizioni relative ai giudizi in composizione collegiale²³.

Per fronteggiare la crisi della giustizia tributaria, l'art. 1, comma 1, lett. *c*) della nuova normativa, modifica la composizione delle sezioni delle corti di giustizia tributarie: a partire dal 16 settembre 2022, il numero minimo dei componenti, oltre al presidente e al vice-presidente, è dimezzato: è stato, difatti, ridotto da 4 a 2.

Non solo. Il processo civile e, in particolare l'art. 185 *bis* c.p.c., introdotto dall'art. 77 lett. *a*) del d.l. n. 69/2013 (c.d. decreto del fare) hanno rappresentato un evidente modello di riferimento per la l. n. 130 del 2022 che, al fine di favorire la composizione della lite, ha disciplinato, *sub* art. 4, comma 1, lett. *d*), la conciliazione su proposta di una delle parti o del giudice, prevedendo i criteri per la ripartizione delle spese del giudizio in caso di mancata accettazione. Segnatamente, qualora una delle parti ovvero lo stesso giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento; ove la lite sia stata composta, le spese si intendono compensate, salvo diversa convenzione risultante dal processo verbale di conciliazione²⁴.

²¹ In forza del quale il giudice monocratico è previsto nel solo giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme dell'importo fino ad euro 20.000 e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio.

²² Nell'attuale processo tributario, l'art. 70, comma 10-*bis*, d.lgs. n. 546/1992 affida al giudice monocratico il solo giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme fino ad euro 20.000 e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio.

²³ Nello scorso anno il contenzioso cd. bagatellare ammontava, in termini percentuali, al 49,6% del numero delle controversie in primo grado e al 32,6% in appello, pur integrando un valore economico modesto, pari rispettivamente allo 0,2% e allo 0,3% sui complessivi 16,7 miliardi di euro. Tali dati sono riportati da D'ALFONSO, *op. cit.*, p. 605.

²⁴ Per completezza va precisato che, a norma dell'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992, la mediazione tributaria si svolge presso l'Agenzia delle entrate che ha provveduto alla notificazione dell'accerta-

L'ampia formulazione letterale della norma, che cumula in capo al giudicante la funzione conciliativa e quella decisoria (e, al contempo, apre a problematiche di non poco momento²⁵), è destinata a favorire l'operatività dell'istituto, per tutti i ricorsi notificati alla data del 16 settembre 2022, indipendentemente dall'oggetto della lite e dalla fase in cui si trova il processo al momento della formulazione della proposta²⁶.

Analoga funzione deflattiva si rinviene nella successiva lett e), sempre del comma 1, art. 4, ove si stabilisce che in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la medesima parte, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio.

Si precisa, inoltre, nel nuovo comma 9 *bis* (inserito nel corpo dell'art. 17-*bis* del D.lgs. 546/1992) che tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione. Ciò sul presupposto che il reclamo-mediazione, inteso quale esercizio di un potere di autotutela, necessita di un'attenta valutazione dell'ente impositore, al quale si concede di rimediare ad eventuali sviste prima del giudizio. Da un punto di vista pratico, l'ufficio investito del reclamo-mediazione presentato, se non intende accogliere la proposta avanzata dal contribuente, può formularne una propria.

Nella valutazione del reclamo-mediazione, l'ufficio si attiene a peculiari criteri, tutti normativamente stabiliti, quali: a) l'(eventuale) incertezza delle questioni controverse; b) il grado di sostenibilità della pretesa; c)

mento, senza alcun coinvolgimento del giudice tributario.

²⁵Ci si limita qui a segnalare che il giudice – ove formuli e motivi una proposta di definizione del giudizio – compromette inevitabilmente la propria posizione di terzietà ed imparzialità rispetto alla causa che è tenuto a decidere, se la proposta non viene accettata. Su questi concetti v., Corte cost., 23 dicembre 2005, n. 460, in *Foro it.*, 2006, I, p. 639, con nota di M. FABIANI, *Terzietà del giudice fallimentare: sintonie e asimmetrie fra Consulta e legislatore*, ed in *Fallimento*, 2006, 512, con nota di R. TISCINI, *Opposizione alla sentenza di fallimento e terzietà del giudicante*. In dottrina, cfr., B. CAVALLONE, «Un frivolo amor proprio». *Precognizione e imparzialità del giudice civile*, in *Studi di diritto processuale civile in onore di Giuseppe Tarzia*, Milano, 2005, 45. Nel senso che la proposta transattiva formulata dal giudice decidente integri un motivo di ricasazione lo si evince dallo stesso art. 185-*bis*, comma 1°, ultimo periodo, c.p.c., ove si prevede espressamente che «la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricasazione o astensione del giudice». Per un esame critico dell'istituto, cfr. A. TEDOLDI, *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185 c.p.c., precognizione e ricasazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, p. 983 ss. Più di recente A. GRAZIOSI, *La riforma del giudizio di Cassazione nell'anno 2022*, in *Judicium*, 2022, p. 554 ss.

²⁶ Per un'analisi delle prime criticità applicative determinate da tali novità v., M. ANTONINI e P. PIANTAVIGNA, *Giudice monocratico e conciliazione giudiziale: prime questioni problematiche*, in *Corr. trib.*, 2022, p. 1081 ss.

il principio di economicità dell'azione amministrativa e *d*) il principio, successivo alla riforma del 2022, che, in caso di rigetto immotivato del reclamo, l'ente subisce la condanna al pagamento delle spese di giudizio, eventualmente rilevando ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario (che ha rigettato l'istanza o non accolto la proposta di mediazione).

Quanto alle regole sulla digitalizzazione, il legislatore del 2022 per snellire e semplificare il processo tributario ha stabilito, dopo le gravi criticità verificatesi nel periodo pandemico²⁷, che le liti instaurate con ricorsi notificati a far data dal 1° settembre 2023, si svolgeranno telematicamente. Ciò sia in relazione alle udienze pubbliche dinanzi alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, sia per l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione di esecuzione dell'atto impugnato e quella di trattazione dell'istanza di sospensione in caso di appello davanti alla corte di secondo grado. Viene fatta, comunque, salva la facoltà, per entrambe le parti, di domandare – nel primo atto difensivo o nell'appello – la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte per comprovate e specifiche ragioni.

Per favorire la definizione delle liti, l'art. 4, comma 1°, lett. *f*) della l. n.130 del 2022 ha introdotto a partire dal 16 settembre 2022, per il giudice, un termine acceleratorio, in ordine alla trattazione delle istanze di sospensione degli atti, stabilito in trenta giorni decorrenti dal momento del deposito. Viene così abrogato il comma 5-*bis* dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992 che prevedeva la decisione dell'istanza di sospensione entro 180 giorni dalla data di sua presentazione²⁸.

Il medesimo carattere acceleratorio si rinviene anche nella riduzione a 5 giorni liberi (in luogo degli originari 10 giorni) del termine entro cui dare notizia alle parti – seppure non ancora costituite – dell'avvenuta fissazione dell'udienza. Da qui la conseguenza che la prima udienza utile non può essere anteriore a tale termine, a pena di improcedibilità la quale sarà in ogni caso sanata dalla presenza delle parti e dall'assenza di doglianze al riguardo.

Direttamente rivolta al giudice tributario, ma finalizzata all'effettivo rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa del contribuente, è infine la previsione espressa per la quale l'udienza cautelare non coincide con la trattazione del merito. In questo modo, il legislatore del 2022 ha finito per riconoscere la struttura bifasica del procedimento, consegnando alla fase cautelare un carattere autonomo rispetto alla fase del merito. In realtà, si

²⁷ C. GLENDI, *Gli assempimenti partecipativi nel processo tributario prima, durante e dopo l'emergenza epidemiologica*, in Riv. giur. trib., 2020, p. 481 ss.

²⁸ Il termine di 180 giorni era, a ben guardare, equivalente a quello della sospensione legale in pendenza di riscossione.

tratta della codificazione di un recente orientamento della Suprema Corte che prende le distanze dalla giurisprudenza precedente, quando per accelerare i tempi, si consentiva l'adozione della decisione del merito direttamente in sede di udienza (cautelare) di discussione sulla sospensiva, vanificando quanto previsto dall'art. 32 del d.lgs. n.546/1992, ovvero la possibilità di depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data fissata per la trattazione della causa²⁹.

4. Le novità in tema di istruzione probatoria

Diverse sono le innovazioni che la riforma del 2022 ha apportato in tema di istruzione probatoria.

Incominciamo col dire che l'art. 4, comma 1, lett. c), della l. n. 130 del 2022, dopo aver confermato che il giuramento non trova ingresso nel giudizio fiscale, consente al giudice tributario di ammettere la prova testimoniale, anche se nella sola forma scritta di cui all'art. 257 *bis* c.p.c. Ciò, indipendentemente dall'accordo delle parti richiesto invece da quest'ultima disposizione³⁰.

Cade, dunque, il divieto di prova testimoniale nel processo tributario

²⁹ Si tratta di Cass., ord., 8 ottobre 2019, n. 25094, in *Riv. giur. trib.*, 2019, p. 957 ss., con nota di C. GLENDI, *Rito cautelare e rito per il merito nel processo tributario di secondo grado*. Tale orientamento disattende Cass., ord., 24 maggio 2017, n.13070, per cui legittimamente il giudice avrebbe potuto decidere il merito della controversia in caso di istanza di sospensione dell'atto impugnato, in mancanza di specifiche ragioni processuali, quali la richiesta di rinvio ad altra udienza per depositare altri documenti; e disattende pure Cass. 9 aprile 2010, n.8510 per cui la decisione del merito sarebbe legittima quando, anche se la decisione sulla sospensione dell'atto fosse stata favorevole, la stessa sarebbe poi stata ribaltata completamente dalla sentenza di merito. Ma v., inoltre, Cass. 20 marzo 2013, n. 6911 per cui il giudice può decidere il merito della controversia già in sede cautelare nel rispetto del principio dell'economia processuale, purché non fosse violato il principio del contraddittorio e della difesa di entrambe le parti, qualora le stesse fossero preparate solo per una difesa parziale in tale sede, finalizzata alla dimostrazione della fondatezza della domanda (*fumus boni iuris*) e dell'esistenza del danno grave ed irreparabile che deriverebbe dalla immediata esecutività dell'atto impugnato (*periculum in mora*).

³⁰ C. BESSO, *La testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c.: i caratteri dell'istituto*, in *Giur.it.*, 2013, p. 221 ss.; L. DITTRICH, *L'assunzione delle prove nel processo italiano*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, p. 589, p. 596 ss.; E. FABIANI, *Note sulla nuova figura di testimonianza (cd. scritta), introdotta dalla l. n. 69 del 2009*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002011, p. 823 ss.; R. GIORDANO, *Questioni in tema di prova testimoniale*, in *Giur. merito*, 2013, 475 ss. Con specifico riferimento all'ammissibilità della testimonianza scritta nel processo tributario, v. D. GANDINI, *Ancora in tema di accertamenti bancari e valore delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà: la (dis)parità delle armi nel giudizio tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 925 ss.; A. GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, p. 1057 ss.; A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 90 ss.

stabilito dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992³¹, ma il legislatore vi appone alcune condizioni

Segnatamente, l'inciso in forza del quale l'ammissibilità della testimonianza scritta è limitata ai casi in cui il giudice "*lo ritenga necessario ai fini della decisione*" circoscrive la concreta operatività della norma alla mancanza di altri strumenti istruttori idonei a fondare la decisione di merito e cioè alla circostanza che non vi siano altre prove. In nessun caso, precisa, inoltre, la nuova norma, la testimonianza scritta può essere ammessa dal giudice per provare fatti contrari a quelli attestati dal pubblico ufficiale in atti facenti fede pubblica.

In realtà, la portata di quest'ultimo limite è, intrinsecamente ed inevitabilmente, segnata dalla disciplina civilistica della querela di falso che è e rimane l'unico strumento previsto dall'ordinamento per la rimozione dell'efficacia privilegiata propria dell'atto pubblico e la medesima funzione non potrebbe, in forza degli artt. 2700 ss. c.c. e 221 ss. c.p.c., essere svolta in alcun caso dalla testimonianza scritta. Ci pare, inoltre, che, pur in difetto di un'espressa previsione da parte del legislatore del 2022, la testimonianza scritta non possa ammettersi dal giudice tributario nemmeno per contrastare i fatti contenuti in una scrittura privata riconosciuta (tacitamente o espressamente) o autenticata; ciò perché, alla luce delle previsioni contenute negli artt. 2702 s. c.c., fanno fede fino a querela di falso della provenienza delle dichiarazioni dal sottoscrittore.

Una diversa innovazione che attiene ai principi generali dell'istruzione probatoria è quella contenuta nell'art. 6, l. n. 130/2022 che ha introdotto l'art. 5 *bis* nel corpo del d.lgs. n. 546 del 1992 per porre a carico dell'amministrazione l'onere della prova delle violazioni contestate al contribuente con l'atto impugnato. Segnatamente, dopo aver chiarito che il giudice tributario fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio, viene precisato che questi annulla l'atto impositivo ove la prova della sua fondatezza sia: *a)* mancante; o *b)* contraddittoria; o *c)* insufficiente a "dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni".

Se tale regola è pacifica da un punto di vista teorico-sistematico (anche nel processo tributario opera, difatti, il criterio generale di riparto dell'onere della prova di cui all' art. 2697 c.c.), la relativa portata pratica è, invero, sempre stata limitata da diversi fattori, come le presunzioni ed il principio

³¹ Il problema si verifica di frequente quando nell'istruttoria svolta dall'ente impositore o dalla Guardia di Finanza vengono rese dichiarazioni da parte di soggetti terzi rispetto al contribuente. V., *ex multis*, Cass., 24 gennaio 2013, n. 1663; Cass., 19 marzo 2010, n. 6755.

di vicinanza della prova, spesso posti dalla giurisprudenza³² a sostegno delle decisioni emesse a favore dell'Amministrazione³³. Anche per questa ragione l'ultima parte della nuova disposizione ha precisato che una deroga alla norma di carattere generale di cui all'art. 2697 c.c. può individuarsi nelle sole richieste di rimborso: qui l'onere della prova grava sempre sul contribuente, salvo quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

In buona sostanza l'innovazione *de qua* codifica e rende indiscussa una regola (che dovrebbe essere già) piana. Da un lato l'ente impositore è e rimane attore in senso stretto; dall'altro il contribuente, mediante il proprio difensore è tenuto ad impugnare, con uno specifico motivo, l'eventuale violazione, ad opera dell'ufficio, del principio dell'onere della prova, evidentemente non assolto già prima dell'introduzione del giudizio. Al di fuori di tale canone processuale di carattere generale, che proprio in quanto tale dovrebbe operare non solo per gli atti impositivi emessi (ed i giudizi instaurati) a partire dal 16 settembre 2022, ma anche per i processi già pendenti in tale data, permangono comunque delle eccezioni, normativamente previste, in cui è il legislatore tributario ad addossare l'onere probatorio in capo al contribuente (v., ad

³² Ciò specie nella misura in cui è stata parcellizzata la fattispecie imponible in elementi positivi ed elementi negativi, per scaricare sul contribuente l'onere della prova della sussistenza e della deducibilità di questi ultimi, alla stregua di fatti impeditivi od estintivi. In giurisprudenza, *ex multis*, Cass. 15 luglio 2022, n. 22449, che ha addossato al contribuente l'onere della prova della infondatezza o della irrilevanza dei movimenti bancari; Cass. 12 aprile 2022, n. 11737, sulla fonte legittima della detrazione, Cass. del 28 gennaio 2022, n. 2596 e Cass. 21 novembre 2019 n. 30366, in tema di esistenza e natura del costo nonché dei relativi fatti giustificativi e la concreta destinazione alla produzione. Per una ulteriore disamina della giurisprudenza e del problema, S. MULEO, *Le nuove regole sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziainsieme.it del 20 settembre 2022. In dottrina cfr., A. MARCHESELLI, *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un "case study" in materia di "transfer pricing"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, p. 213 ss.; S. MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 603 ss.; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Scritti scelti di diritto tributario*, Torino, 2022, II, p. 272 ss.

³³ Né va dimenticato che da un punto di vista probatorio le parti non operano su un piano paritario, ma sussiste un vistoso disallineamento a favore dell'Amministrazione. Ed infatti, la prova si forma di solito in seno al procedimento amministrativo, cui non partecipa il contribuente, né il giudice. Si vuole cioè dire *che* il fisco è gravato dell'onere probatorio già al momento di emettere l'avviso di accertamento e, quindi, in una fase anteriore alla proposizione del ricorso del contribuente che coincide con il procedimento in cui l'Amministrazione ha l'onere di acquisire la prova dei fatti sui quali è fondato il provvedimento (Per tutti, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino 2014, 377 ss.). Quanto alla struttura del giudizio tributario, l'Ufficio è tenuto ad indicare le prove quando si costituisce *ex art.* 23 D.lgs. 546/92, ovvero dopo che il contribuente ha depositato il ricorso nell'ambito del quale ha già dovuto contestare le prove dell'Amministrazione ed articolare le proprie. Si aggiunga che solitamente la decisione presuppone il solo svolgimento della prima udienza, nella quale si colloca la discussione delle parti e che manca molto spesso una fase istruttoria in senso proprio.

es., l'art. 38, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sull'accertamento sintetico³⁴; nonché il quinto comma dell'art. 5 *ter* d. Lgs. n. 218 del 1997, che impone al contribuente, illegittimamente pretermesso dall'attivazione del contraddittorio preventivo in difetto dell'urgenza previste dalla norma, l'onere della prova di resistenza che consiste nella esplicitazione, con l'impugnazione dell'accertamento, delle ragioni che avrebbe potuto dedurre ove ritualmente convocato³⁵).

Tornando alla riforma dell'istruzione probatoria operata dal legislatore del 2022 resta da dire che l'art. 5 *bis* consegna, inoltre, al giudice tributario un rigoroso criterio di valutazione della prova, che deve essere esente da profili di contraddittorietà e idonea a *“dimostrare (...) le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*. Insomma, se nel processo civile, la valutazione delle prove avviene a norma dell'art. 116 c.p.c. in base al *“prudente” apprezzamento del giudice*, nel nuovo processo tributario tale apprezzamento sarà effettuato dal giudice in maniera rigorosa o, comunque, *“ancora più prudente”*³⁶.

5. L'istituzione della sezione tributaria in Cassazione e la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti davanti la Suprema Corte

L'ammodernamento della giustizia fiscale non può prescindere dalla funzione svolta dalla Cassazione, né, in particolare, dal grave problema dell'arretrato che affligge per l'appunto il nostro Giudice di legittimità.

Quanto alla prima questione il legislatore ha istituito, presso la Cassazione, una sezione cui sono devolute in via esclusiva le controversie in materia tributaria, affidando al Primo Presidente il compito di definire le misure orga-

³⁴ Laddove il fisco abbia provato la capacità di spesa o la sussistenza di indici rivelatori della capacità contributiva, il contribuente è onerato di fornire la prova dell'irrelevanza in relazione al reddito, allo specifico scopo di superare la presunzione di un imponibile maggiore. Così Cass., 12 novembre 2019, n. 29189, in forza della quale il contribuente può dimostrare che la spesa per incremento patrimoniale sia stata invece sostenuta per intero con redditi esenti ovvero già tassati conseguiti nell'anno stesso in cui essa risulta effettuata ovvero in uno solo di quelli precedenti ovvero ancora, più in generale, «che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore». In arg. v. pure Cass. 20 gennaio 2017, n. 1510; Cass. 19 ottobre 2016, n. 21142; Cass. 15 luglio 2016, n. 14509.

³⁵ Cass., Sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 233 ss., con nota di S. MULEO, *Il contraddittorio endoprocedimentale: un miraggio evanescente?*, che ha escluso la sussistenza di un obbligo generalizzato per l'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, eccezione fatta per le imposte armonizzate e salva la prova di un risultato utile, disattendendo il precedente orientamento (Sez. un. 19667/2014) che imponeva invece il rispetto del principio del contraddittorio prima dell'emanazione di un atto sfavorevole al suddetto contribuente.

³⁶ MULEO, *op. cit.*, § 6.

nizzative per rendere più rapida la conclusione dei procedimenti pendenti e stabilizzare gli orientamenti di legittimità, con la finalità di ridurre anche i margini di incertezza derivanti da interpretazioni difformi.

È però a tutti noto che presso la Cassazione esiste già una sezione – nella specie la quinta – cui è devoluto il contenzioso tributario; pertanto il legislatore del 2022 si è limitato a recepire la consolidata organizzazione in sezioni della Corte e ad istituire per legge la sezione che si occupava delle controversie fiscali, analogamente a quanto avvenuto nel 1973 per quella cui sono attribuite le controversie in materia di lavoro (la quarta)³⁷. Si tratta, dunque, di una scelta di valore simbolico, tesa a ribadire – anche da un punto di vista formale – il principio di specializzazione del giudice (v. *supra* §2). Tuttavia, da una prospettiva pratico-operativa, tale scelta non pare contribuisca a migliorare la situazione (*id est*: il gravoso ruolo e/o la preparazione tecnica del giudice) in cui versa attualmente il processo tributario. Del resto, a ritenere diversamente, si finirebbe per affermare che le altre sezioni della Cassazione, non istituite per atto legislativo, risulterebbero meno specializzate della sezione Lavoro o della sezione Tributaria.

Al riguardo va invece precisato che le norme di diritto secondario dettate, periodicamente, dalle circolari del CSM in relazione all'organizzazione degli uffici (le cd. tabelle) ed il criterio di assegnazione degli incarichi e/o di specializzazione *ivi* previsto trovano applicazione anche nei giudizi presso la Corte di cassazione. E che proprio dall'esame delle Tabelle di organizzazione della Cassazione (§ 46 ss.), per il triennio 2020-2022³⁸, emerge che la sezione quinta (tributaria) ha *esclusivamente* attribuzioni relative a tale tipologia di contenzioso ed è organizzata in tre diverse aree³⁹. Ed emerge pure che la specializzazione è sancita dal § 49.4, nella parte in cui assegna a ciascuna area un numero di consiglieri e di presidenti stabilito con un criterio direttamente proporzionale alla mole dei ricorsi pendenti e alle presenze effettive.

³⁷ Le sezioni civili sono notoriamente sei, di cui le prime tre istituite ai tempi dell'unificazione nel 1923. L'art. 19 della l. 11 agosto 1973, n. 533, ha poi aggiunto la sezione lavoro (quarta). A seguito dell'introduzione del ricorso per cassazione contro le decisioni rese dalle commissioni tributarie regionali, ad opera del decreto del 19 giugno 1999, n. 61, è originata la sezione tributaria (o quinta sezione civile). La sesta sezione civile, c.d. sezione filtro, è stata introdotta con la l. 18 giugno 2009, n. 69. Sulla soppressione di quest'ultima ad opera del d. lgs. 149 del 2022, si dirà meglio più avanti.

³⁸ Per le Tabelle di organizzazione del lavoro della Corte di cassazione, in relazione al triennio 2020-2022, cfr. https://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/Tabelle_di_organizzazione_triennio_2020-2022.pdf

³⁹ In particolare, si tratta dell'area 1, per le imposte dirette (e tributi promiscui secondo criteri di prevalenza delle imposte dirette); dell'area 2, per i tributi armonizzati (e quelli promiscui secondo criteri di prevalenza dei tributi armonizzati); dell'area 3, tributi locali e altri tributi diversi da quelli devoluti alla prime due aree.

Si aggiunga che l'assegnazione è *tendenzialmente esclusiva*, essendo consentita, in caso di esigenze specifiche, in particolare per la formazione dei collegi, la co-assegnazione a due aree⁴⁰. Tanto basta a dimostrare come l'istituzione della sezione tributaria, in luogo della “quinta”, con decorrenza dal 16 settembre 2022, ad opera dell'art. 3 della l. n. 130 del 2022, abbia una valenza meramente nominale e/o di “autopromozione” della nuova normativa.

In riferimento alla riduzione del contenzioso tributario si è prevista la definizione agevolata degli arretrati in Corte di Cassazione, pari a circa 47 mila cause, da attuarsi, in concreto, attraverso un peculiare meccanismo contenuto nell'art. 5 della suddetta l. n. 130 del 2022: in caso di doppia ed integrale sconfitta dell'Agenzia nei primi due gradi di giudizio, si potranno cancellare le liti fino a 100 mila euro, pagando il 5% del valore della controversia, determinato ai sensi dell'art. 16 comma 3 della l. 27 dicembre 2002, n. 289. Di contro, qualora le pretese dell'Agenzia siano state rigettate in tutto o in parte in uno solo dei gradi di merito, la sanatoria è limitata alle liti fino ad un valore di 50 mila euro, ma con il pagamento del 20 %.

Tale innovazione, in base alle previsioni stimate, dovrebbe determinare una riduzione fino al 50% dei contenziosi tributari pendenti presso la Corte di Cassazione, con un “taglio” di circa 23mila fascicoli su quello che rappresenta uno dei principali “colli di bottiglia” nella gestione delle liti fiscali⁴¹.

Da un punto di vista temporale, questa disciplina si applica alle controversie pendenti alla data del 15 luglio 2022; con la precisazione che per “controversie tributarie pendenti” si intendono quelle per le quali il ricorso per cassazione è stato notificato alla controparte entro il 16 settembre 2022, purché alla data della presentazione della domanda, non sia intervenuta una sentenza definitiva. La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda entro il 16 gennaio 2023 (e cioè entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge).

6. Le modifiche al giudizio di Cassazione ad opera del d.lgs n. 149 del 2022 e la loro operatività nelle controversie tributarie

Nel tentativo di rimediare alla catastrofica situazione in cui versano le corti d'appello e la Corte di cassazione del nostro Paese, l'ennesimo *restyling* del processo civile – attuato con d.lgs. n. 149 del 12 ottobre 2022 – ha interessato anche il sistema delle impugnazioni⁴².

⁴⁰ La medesima disciplina sia in punto di organizzazione per tre aree, sia di specializzazione del giudice è prevista dal § 46 per la sezione lavoro della Cassazione.

⁴¹ Tali dati si rinvencono in D'ALFONSO, *op.loc.cit.*

⁴² Quanto al notevole arretrato che intasa le corti d'appello, determinato dalla ormai risalen-

Posto che le impugnazioni sono quelle che, indubbiamente, presentano le criticità maggiori per la giustizia civile, specie a' lume del principio della ragionevole durata del processo, è nella semplificazione e nell'accelerazione dei tempi il *fil rouge* che lega le principali innovazioni apportate dalla riforma del 2022 alla fase di gravame.

Prima di entrare nel vivo delle modifiche apportate al giudizio di legittimità dal d.lgs n. 149 del 2022, occorre chiarire se quest'ultima normativa opera anche rispetto alle liti fiscali.

La risposta positiva potrebbe forse sembrare banale, ma tale non è. Ed infatti, il problema, in passato, si è già posto laddove l'art. 54, comma 3 *bis*, d.l. n. 83 del 2012 (poi convertito) ha stabilito che «*Le disposizioni di cui al presente articolo [che contiene anche la modifica dell'art. 360, n.5] non si applicano al processo tributario, di cui al d.lgs. 546/92*». È appena il caso di segnalare che la normativa in questione apportava innovazioni non solo all'appello civile (veniva, difatti, introdotto il cd. filtro in appello) ma anche al ricorso per cassazione e cioè: *a)* all'art. 360, n. 5, c.p.c., con conseguente soppressione del riferimento alla insufficiente o contraddittoria motivazione; e *b)* alla non impugnabilità della sentenza *ex art.* 360 n. 5, c.p.c., tutte le volte in cui la corte d'appello ha rigettato l'impugnazione, confermando la sentenza di primo grado⁴³.

te istituzione del giudice unico, la riforma processuale del 2012 (fondata su una più stringente specificità dei motivi di appello di cui all'art. 342 c.p.c.; su una contrazione dei *nuovi* mezzi di prova *ex art.* 345 c.p.c., che ha sancito l'inammissibilità di quelli indispensabili per la decisione del giudice di secondo grado; nonché sulla introduzione del filtro per una decisione "sommaria" delle impugnazione senza *chances ex artt.* 348-*bis* e *ter* c.p.c.), non ha apportato i benefici auspicati. Anche il giudizio di cassazione è stato sottoposto ad un incessante *restyling* da parte del legislatore processuale: il riferimento è agli interventi operati dal d.lgs. n. 4 del 2006 (che ha limitato il vizio di motivazione, che ha ad oggetto un fatto, e non un punto, decisivo e controverso; stabilito la non immediata ricorribilità per cassazione delle sentenze non definitive e ammesso l'esperibilità del ricorso *per saltum* soltanto nell'ipotesi di cui al n. 3 dell'art. 360 c.p.c.); a quelli apportati dalla l. n. 69 del 2009 (che ha abrogato l'onere per il ricorrente di formulare il quesito di diritto ed ha previsto nuove ipotesi di inammissibilità del ricorso pur fondato su motivi di diritto); e, infine, a quelli realizzati dalla l. n. 134 del 2012 (con cui è stato modificato ancora una volta l'art. 360 n. 5, c.p.c., precludendo il sindacato della Corte sulla motivazione contraddittoria come pure su quella insufficiente, restando censurabile la sola omissione di essa; e, inoltre, escluso il sindacato avverso il provvedimento che pronuncia sull'inammissibilità dell'appello *ex art.* 348 *bis* c.p.c., se fondata sulle medesime ragioni di fatto poste a base della decisione impugnata, ovvero avverso la sentenza d'appello che ha confermato la decisione di primo grado. In tali ipotesi il ricorso in cassazione non è proponibile per il motivo di cui all'art. 360, n. 5 (cfr. art. 348 *ter* c.p.c.).

⁴³ In dottrina cfr., *ex multis*, M. BOVE, *Ancora sul controllo della motivazione in cassazione*, in *Giusto proc. civ.* 2012, p. 431; ID., *Giudizio di fatto e sindacato della Corte di cassazione: riflessioni sul "nuovo" art. 360, n. 5 c.p.c.*, in *Giusto proc. civ.*, 2012, 677; A. DIDONE, *Ancora sul vizio di motivazione dopo la modifica dell'art. 360, n. 5 c.p.c. e sul tassello mancante del modello di Toulmin*, in *Giusto proc. civ.*, 2013, p. 631; I. PAGNI, *Gli spazi per le impugnazioni dopo la riforma estiva*, in *Foro it.*, 2012, V, 299; A. PANZAROLA, *Commentario alle riforme del processo civile*, a cura di Martino e Panzarola, Torino, 2013, p. 693; G. RAITI, *Il*

Al quesito se l'innovazione si applicasse anche ai ricorsi per cassazione avverso le pronunce delle commissioni tributarie hanno risposto positivamente le Sezioni unite. Ciò in considerazione del “*valore costituzionale dell'unità della giurisdizione e della limitazione dei margini di specialità ammessi nel nostro ordinamento*”, che si palesa nella “*riduzione dei margini di specialità del processo tributario destinata ad arrestarsi (...) alla soglia del giudizio di legittimità*”⁴⁴.

Al netto di ogni altra considerazione, il giudizio di cassazione è stato concepito dal legislatore in maniera univoca ovvero, quindi, del tutto privo del carattere di specialità; pertanto le norme contenute nel d.lgs. n. 139 del 2022 sono, a nostro parere, destinate ad operare per tutti i giudizi davanti alla Suprema Corte, indipendentemente dalla materia degli stessi, fatto salvo – per il processo tributario – il rispetto del comma 2 dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992⁴⁵.

7. Le novità del giudizio di cassazione: l'entrata in vigore della riforma processualcivilistica e il nuovo contenuto del ricorso

Con la consapevolezza, quindi, che troveranno applicazione anche per il contenzioso assegnato alla sezione tributaria, passiamo ad esaminare gli interventi adottati dal legislatore del 2022 sul giudizio di legittimità.

Preliminarmente occorre spendere ancora qualche parola sul peculiare

nuovo art. 360, n. 5, c.p.c.: l'omesso esame di un fatto “oggetto di discussione fra le parti”, in *Riv. dir. proc.*, 2017, 1440; G.F. RICCI, *Il giudizio civile di cassazione*, Torino, 2013, p. 156; A.A. ROMANO, *Ammissibilità del ricorso per cassazione dopo le riforme del 2012. Recenti rigori in punto di ammissibilità del ricorso per cassazione dopo le riforme del 2012*, in *Giur.it.*, 2016, p. 76.

⁴⁴ Cass., Sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053, in *Mass. Foro it.*, 2015, 1, 1, 209, ha, inoltre, precisato che, a seguito della riforma processualcivilistica, è venuto meno il controllo della motivazione con riferimento al parametro della “sufficienza”, ma non quello sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione. Tuttavia, con riferimento a questi ultimi criteri, il vizio di motivazione ha mutato pelle nel vizio di “violazione di legge” (*ex art. 132, n. 4, c.p.c.* ai sensi del motivo n. 3 dell'art. 360), sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali. Si tratta, in buona sostanza, dei casi di “*mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico*”, di “*motivazione apparente*”, di “*contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili*” e di “*motivazione perplessa od obiettivamente incomprensibile*”. Così, le sezioni unite hanno affermato che, in sede di predisposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente che intende far valere la violazione del vizio di motivazione di cui al n. 5 dell'art. 360 c.p.c. deve indicare il fatto storico il cui esame sia stato omesso, il dato emergente dalla sentenza o dagli atti processuali da cui ne risulti l'esistenza, il momento e la sede processuale in cui tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la decisività del fatto stesso.

⁴⁵ Ove si prevede che “Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”.

regime che ha interessato l'entrata in vigore della riforma processual-civile.

A mente del comma 2, primo periodo dell'art. 35, d.lgs. n. 149 del 2022, tutte le norme relative alla cd. giustizia digitale, ivi compreso il deposito telematico, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2023. Esse operano sia per i procedimenti nuovi, sia per quelli già pendenti dinanzi a tribunali, corti di appello e Cassazione. In breve, possiamo dire che la legislazione emergenziale adottata dal d.l. n. 18/2020 (e successivi) ha cambiato pelle, con le modificazioni del caso, assumendo le forme della legislazione ordinaria.

Quanto alle impugnazioni, il comma 5 dell'art. 35 aveva stabilito che la novella avrebbe operato per le impugnazioni proposte nei confronti delle sentenze depositate dopo il 30 giugno 2023 e, quindi, a partire dal 1° luglio 2023. Del resto, rendere tale normativa applicabile solo ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 30 giugno 2023 avrebbe comportato, in relazione alle fasi di gravame, il differimento di anni dell'effettiva entrata in vigore della riforma.

Ciò premesso, una prima vistosa deroga a questo regime è stata, però, stabilita sin da subito per il giudizio di legittimità. Ed infatti, in forza del comma 6 dell'art. 35 poc'anzi citato, gli artt. 372, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 380-*bis*, 380-*bis*.1, 380-*ter*, 390 e 391-*bis* c.p.c., come modificati o abrogati dal decreto, si applicano anche al giudizio in cassazione introdotto con ricorso già notificato alla data del 1° gennaio 2023. Si tratta, in sintesi, di tutte quelle norme che hanno, da un lato, condotto all'abrogazione del procedimento camerale applicato presso la cd. «sesta sezione ovvero cd. sezione filtro» e, dall'altro, introdotto il nuovo giudizio accelerato per la definizione dei ricorsi inammissibili o manifestamente infondati, oltre al nuovo rito dei procedimenti in camera di consiglio. Tale anticipata entrata in vigore è chiaramente dovuta alla natura deflattiva dei nuovi istituti ed ai loro potenziali effetti benefici sull'accelerazione dei tempi per la definizione del giudizio in cassazione.

Più prudente appariva invece la scelta di prevedere l'operatività delle norme in materia di rinvio pregiudiziale, di cui all'art. 363-*bis* c.p.c., a far data dal 30 giugno 2023; salvo precisare che l'ambito d'applicazione del nuovo istituto riguarda sia i procedimenti di merito di nuova introduzione, sia quelli pendenti; ciò nell'auspicio che l'impiego del rinvio pregiudiziale contribuisca ad evitare il proliferare di procedimenti seriali vertenti su identiche questioni di diritto⁴⁶.

In questo già complesso e disomogeneo quadro normativo, è intervenuta la recente legge di bilancio (la n. 197 del 2022) che ha di fatto anticipato al 28 febbraio 2023, rispetto alla data del 30 giugno 2023, prima individuata dal

⁴⁶ R. METAFORA, in P. FARINA, R. GIORDANO, R. METAFORA, *La riforma del processo civile*, Milano, 2022, p. 5 ss.

d. Lgs. n. 149 del 2022, l'entrata in vigore della parte di tale decreto dedicata al processo civile, creando problemi di non poco conto tra gli addetti ai lavori specie in relazione al primo grado, poiché di fatto per il giudizio di cassazione la vera anticipazione ha riguardato, per quanto si è detto poc'anzi, il rinvio pregiudiziale⁴⁷.

Passando ora più da vicino al giudizio di legittimità, una prima modifica ha interessato la formulazione dell'art. 360 c.p.c., arricchitasi di un nuovo quarto comma che riproduce le disposizioni oggi contenute negli ultimi due commi dell'art. 348 *ter* c.p.c., norma questa destinata all'abrogazione a causa della sostituzione del filtro di inammissibilità dell'appello con quello d'infondatezza. Così il legislatore nel trasferire nel corpo dell'art. 360 c.p.c. le disposizioni previste dagli ultimi due commi dell'attuale 348 *ter* c.p.c. ha confermato l'esclusione della possibilità di ricorrere in cassazione per omesso esame di un fatto decisivo, ai sensi dell'art. 360, 1° comma, n. 5), in quei casi di c.d. "doppia conforme".

Un'importante innovazione riguarda poi l'art. 366 c.p.c. che, come noto, contempla, a pena d'inammissibilità, i requisiti di contenuto-forma del ricorso per cassazione. Ed infatti, il ricorso deve contenere, secondo l'attuale formulazione, «l'esposizione sommaria dei fatti della causa» (n. 3) e «i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano» (n. 4); nonché «la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda» (n. 6).

Il legislatore, stabilendo i presupposti dell'autosufficienza del ricorso (ovvero l'indicazione e localizzazione degli atti o documenti cui lo stesso fa riferimento) ha individuato il limite di tollerabilità nell'applicazione del principio dell'autosufficienza, affinché non si traduca nell'obbligo di integrale trascrizione, a pena di inammissibilità, dei contenuti processuali relativi alla fase di merito⁴⁸. Così, la nuova formulazione dell'art. 366 dispone ora che il

⁴⁷ L'anticipazione è stata operata tramite l'art. 1, comma 380, lett. c) della legge di bilancio, che ha modificato il d. Lgs. n. 149 del 2022, sostituendo, in primo luogo, l'art. 35, che è inserito nella Sezione I del Capo V, dedicato alle Disposizioni transitorie, finanziarie e finali, e che contiene la disciplina transitoria in materia di processo civile. Si segnala, inoltre, come, i due riferimenti alla data del 30 giugno 2023, presenti nel testo originario del primo comma dell'art. 35 soprarichiamato, sono stati sostituiti entrambi dai riferimenti alla data del 28 febbraio 2023.

⁴⁸ Sulla riforma del ricorso in cassazione attuata dal legislatore del 2006, cfr., per tutti, A. CARRATTA, *La riforma del giudizio in cassazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006, p. 1105 ss.; E.F. RICCI, *Sull'autosufficienza del ricorso per cassazione: il deposito dei fascicoli come esercizio ginnico e l'Avvocato Cassazionista come amanuense*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 736 ss.; B.N. SASSANI, *Il nuovo giudizio di Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 228, per il quale il n. 6 dell'art. 366 "realizza un onorevole compromesso tra la direttrice del c.d. principio di autosufficienza del ricorso (principio di cui si è largamente abusato) e la logica (egualmente perversa) dello jura novit...chartulam". In un primo momento, la Cassazione ha ribadito l'accezione più

ricorso contiene «la chiara esposizione dei fatti della causa *essenziali* alla illustrazione dei motivi di ricorso» (n.3), «la chiara e sintetica esposizione dei motivi per i quali si chiede la cassazione» (n.4) e, infine, «la specifica indicazione, *per ciascuno dei motivi*, degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il motivo si fonda, illustrando il contenuto *rilevante* degli stessi» (n. 6).

Da un punto di vista operativo, il legislatore ha espressamente enfatizzato in relazione alla modifica di cui al n. 3 dell'art. 366 c.p.c. la necessità di due diversi requisiti, vale a dire: *a)* la chiarezza, riferita al *modus* della narrazione dei fatti, che devono risultare intelleggibili ed univoci; *b)* l'essenzialità, affinché il ricorrente illustri nel singolo motivo tutti i fatti rilevanti per il giudizio di cassazione, in quanto indispensabili alla Corte per la comprensione delle censure al provvedimento impugnato, ritenendosi in ciò ribadito anche il concetto di sommarietà (ossia, per riassunto e sintesi).

Quanto alle modifiche al n. 4 dell'art. 366 c.p.c. il ricorrente è tenuto all'individuazione del motivo sussumibile in una delle cinque ragioni di critica di cui all'art. 360 c.p.c. Si vuole così consentire alla Corte di individuare agevolmente il vizio denunciato, sulla base delle chiare enunciazioni in fatto ed argomentazioni giuridiche svolte dal ricorrente.

Quanto al n. 6 dell'art. 366 c.p.c., il legislatore ha precisato che in ciascun motivo deve sussistere il riferimento al documento ad esso inerente e che il contenuto di detto documento va richiamato nel motivo, ai fini della sua intelleggibilità.

Le innovazioni apportate costituiscono indubbiamente un omaggio al principio di sinteticità e chiarezza degli atti; tuttavia, al di fuori delle modifiche che hanno interessato il surrichiamato n. 6, non sembra operazione

estrema e rigorosa del principio di autosufficienza confermando l'obbligo del ricorrente di integrare trascrizione degli atti processuali posti a fondamento del ricorso a pena di inammissibilità dello stesso. Successivamente ha attenuato il principio di autosufficienza che è stato qualificato come “*un corollario del requisito della specificità dei motivi di impugnazione, tradotto nelle più definite e puntuali disposizioni contenute negli art. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ.*”: così Cass., Sez. un., 22 maggio 2012, n. 8077, in *Corr. giur.*, 2013, p. 89 ss., con nota di A. SCARPA, *Nullità della citazione, errore in procedendo ed accesso diretto della Corte di cassazione agli atti del procedimento*, e in *Riv. dir. proc.*, 2012, p. 1470 ss., con nota di F. DANOVÌ, *Orientamenti (e disorientamenti) per un giusto processo minorile*. Tra i contributi più recenti, sulla regola dell'autosufficienza e sui principi di specificità, chiarezza e sinteticità, cfr. G.P. CALIFANO, *Sull'autosufficienza del ricorso in cassazione*, in *Foro it.*, 2018, I, p. 3994 ss.; L.P. COMOGLIO, *Esposizione «assemblata» dei fatti ed inammissibilità del ricorso in cassazione*, in *Nuova Giur. civ. comm.*, 2018, 199 ss.; F. DE GIORGIS, *Principio di sinteticità espositiva e inammissibilità del ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2020, p. 244 ss.; B.N. SASSANI, *La deriva della Cassazione ed il silenzio dei chierici*, in *Riv. dir. proc.*, 2019, 74 ss.; C. SPACCAPELO, *La redazione chiara e sintetica degli atti processuali civili (in particolare di quelli di impugnazione) tra protocolli, riforme e principi giurisprudenziali*, in N. Donadio, A. Maniaci (a cura di), *Tecniche e strategie difensive nel processo civile tra storia e attualità*, Milano, 2020, 297 ss.; A. TEDOLDI, *Chiarezza e sintesi tra mito e realtà*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, 669 ss.

semplice valutare la ricaduta pratica delle nozioni introdotte che, in realtà, si conformano all'attitudine al formalismo della Cassazione⁴⁹. È forse utile richiamare, a questo riguardo, l'orientamento per cui il principio di autosufficienza, nell'imporre l'indicazione espressa degli atti processuali o dei documenti sui quali il ricorso si fonda, impone altresì di specificare anche in quale sede processuale il documento risulti prodotto, poiché indicare un documento significa necessariamente indicare sia gli elementi necessari ad individuarlo, sia la fase del processo in cui collocarlo⁵⁰.

Per altro verso il legislatore ha disatteso i risultati raggiunti nel c.d. Protocollo del 2015 tra la Cassazione ed il Consiglio Nazionale Forense, in merito alle regole redazionali dei motivi di ricorso in materia civile e tributaria⁵¹, come pure quelli raggiunti dalla "Commissione Luiso"⁵² che ha sostenuto l'estensione al processo civile delle scelte già operate per il processo ammini-

⁴⁹ Per la Corte Edu, 21 ottobre 2021, nei casi riuniti 55064/11, 37781/13 e 26049/14, (cd. *affaire* Succì) in www.judicium.it, del 30 dicembre 2021, con nota di M. PAGNOTTA, *La Corte EDU legittima il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione (pur condannandone una applicazione eccessivamente sproporzionata e formalistica ...)*, il limite imposto dal principio di autosufficienza nella redazione del ricorso per cassazione è meritevole di tutela se funzionale alla selezione dei ricorsi ben congegnati e idonei a consentire un agile scrutinio, purché rispettoso dei canoni di ragionevolezza e proporzionalità, evitando un uso distorto e finalizzato al celere "smaltimento" dei ricorsi da trattare. In linea con tali indicazioni Cass., Sez. un., 18 marzo 2022, n. 8950, ha di recente precisato che il principio di autosufficienza, ai sensi dell'art. 366, comma 1, n. 6), c.p.c. – quale corollario del requisito di specificità dei motivi non va letto in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sul diritto in contesa; né non può tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito. In dottrina (GRAZIOSI, *op. cit.*, p. 548) è già stato rilevato che i nuovi requisiti di chiarezza e sinteticità richiesti dall'art. 366 c.p.c. sono canoni linguistico lessicali, talmente astratti e variabili da escludere "possano divenire dei parametri sufficientemente oggettivi a cui ancorare il giudizio di ammissibilità del ricorso (...) ed è perciò auspicabile che vi si ricorra solo in casi eclatanti, se si vuole scongiurare il rischio di valutazioni oltremodo discrezionali nell'applicazione di una sanzione processuale grave come è quella dell'inammissibilità".

⁵⁰ Si è, quindi, affermato il principio in forza del quale la mancata "localizzazione" del documento comporta l'inammissibilità del ricorso (Cass., ord., 10 dicembre 2020, n. 28184). Di contro, l'autosufficienza si ritiene rispettata se l'indicazione dei documenti o degli atti processuali sui quali il ricorso si fonda, avvenga, alternativamente, o riassumendone il contenuto, o trascrivendone i passaggi essenziali, essendo sufficiente che il documento o l'atto, specificamente indicati nel ricorso, siano accompagnati da un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui essi siano stati prodotti o formati (Cass., 19 aprile 2022, n. 12481).

⁵¹ N. DALFINO, *Il nuovo volto del procedimento in Cassazione nell'ultimo intervento normativo e nei protocolli d'intesa*, in *Foro it.*, 2017, V, 5 ss.

⁵² Che aveva elaborato il seguente principio: "le parti redigano il ricorso, il controricorso e gli atti difensivi secondo i criteri e nei limiti dimensionali stabiliti con decreto del primo presidente della Corte di cassazione, sentiti il procuratore generale della Corte di cassazione, il Consiglio nazionale forense e l'avvocato generale dello Stato".

strativo, sulla falsariga dell'art. 7-*bis*, d.l. 168/2016, convertito con modifiche dalla l. n. 197 del 2016, che ha attribuito al Consiglio di Stato il potere di fissare specifiche regole, ed in particolare specifici limiti dimensionali, per la redazione dei ricorsi e degli altri atti difensivi.

Considerato poi che la riforma ha reso obbligatorio il deposito telematico degli atti e dei documenti di parte anche nel giudizio di legittimità, sono stati soppressi i commi secondo (elezione di domicilio fisico in Roma) e quarto (comunicazioni di cancelleria e notificazioni tra avvocati) dell'art. 366 c.p.c. Ora il ricorso introduttivo (come il controricorso) non contiene più l'elezione del domicilio presso un luogo fisico, essendo previsto soltanto quello digitale risultante dai pubblici elenchi *ex* art. 16-*sexies* del d.l. 179 del 2012.

Non ha, poi, ragione di essere mantenuta una disciplina specifica per il giudizio di legittimità delle comunicazioni a cura della cancelleria e delle notificazioni effettuate tra gli avvocati ai sensi della l. n. 53 del 1994, dovendo anche queste essere effettuate esclusivamente a mezzo della posta elettronica certificata, sempre nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici.

Le previsioni sul deposito telematico obbligatorio degli atti e dei documenti di parte nell'ambito del giudizio di cassazione hanno determinato la soppressione – dal primo comma dell'art. 369 c.p.c. – del riferimento al deposito «*in cancelleria*». Rimane fermo il rispetto del deposito telematico, per cui l'atto o documento digitale va inserito, per l'appunto, nel fascicolo informatico e si rende visibile alla controparte processuale costituita in giudizio o a chi intenda costituirsi o intervenire nel giudizio stesso (*ex* art. 27, d.m. n. 44/2011).

Il legislatore ha poi provveduto alla soppressione dell'ultimo comma dell'art. 369, caducando l'onere del ricorrente di chiedere, con apposita istanza, alla cancelleria del giudice che ha emesso il provvedimento impugnato o del quale si contesta la giurisdizione, la trasmissione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte. Si tratta, a ben guardare, di una semplificazione che, pur non incidendo significativamente sui compiti delle parti, le alleggerisce di un'attività che può essere agevolmente evasa dalla cancelleria.

Tengono conto del deposito telematico obbligatorio di atti e documenti di parte, anche le modifiche semplificatorie apportate agli artt. 370 s. c.p.c. Segnatamente, è venuto meno l'obbligo della notifica del controricorso e dell'obbligo della notifica del ricorso incidentale nel caso di notifica di ricorso per integrazione del contraddittorio *ex* artt. 331 e 332 c.p.c. e della notifica del controricorso al ricorso incidentale (art. 371 c.p.c.). Posto che tutti gli atti di parte sono depositati telematicamente, dopo l'inserimento nel fascicolo informatico rimangono visibili e consultabili dalle altre parti.

Al riguardo, va segnalata la recente nota (8 febbraio 2023) del Presidente Curzio che muove dall'art. 196-*quater* delle disp. att. (obbligatorietà del deposito telematico di atti e di provvedimenti), secondo cui nei procedimenti civili davanti a tribunali, corti d'appello, Cassazione e giudice di pace il deposito degli atti processuali e dei documenti, compresa la nota di iscrizione a ruolo, da parte degli avvocati e dei soggetti nominati o delegati dall'autorità giudiziaria avviene esclusivamente con modalità telematiche. Il Presidente della Cassazione precisa, quindi, che «tale prescrizione deve intendersi a pena di inammissibilità, tenendo conto che le eccezioni a tale principio sono rigorose e tassative, legate essenzialmente al mancato funzionamento dei sistemi informatici del dominio giustizia». Infine, la nota dopo aver segnalato le modifiche agli artt. 369, 370 e 378 c.p.c. ribadisce che l'obbligo di deposito telematico riguarda inoltre gli atti e i documenti su cui il ricorso si fonda, i quali «ove in formato analogico, dovranno essere depositati telematicamente in copia **informatica**».

Il nuovo primo comma dell'art. 370 c.p.c. individua in quaranta giorni il termine per il deposito del controricorso (tale termine contiene i due termini di venti giorni, rispettivamente previsti per la notifica e, quindi, per il deposito del controricorso dall'originaria formulazione dell'art. 370 c.p.c.). Analogo termine di quaranta giorni era stabilito, dall'art. 371 c.p.c., per la notifica del ricorso incidentale e tale è stato mantenuto per il deposito dello stesso.

Scompare, poi, dall'art. 372 c.p.c. l'obbligo di notificare alla controparte l'elenco dei documenti depositati ai fini dell'ammissibilità del ricorso o del controricorso. Tuttavia, a garanzia del contraddittorio e per assicurare al collegio la previa disponibilità dei documenti, è stato introdotto un termine, per eseguire tale deposito, pari a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

8. La pronuncia in pubblica udienza o in camera di consiglio

Il nuovo primo comma dell'art. 375 c.p.c., rubricato “*Pronuncia in udienza pubblica o in camera di consiglio*” dispone che la Corte, sia a sezioni unite sia a sezione semplice, pronuncia in pubblica udienza quando la questione di diritto è di *particolare rilevanza*, nonché nei casi di cui all'art. 391 *quater* c.p.c. relativo al nuovo istituto revocatorio⁵³.

⁵³ L'introduzione di una peculiare ipotesi di revocazione (per garantire un'effettiva *restitutio in integrum* in caso di violazione dei diritti garantiti dalla Cedu) era stata sollecitata dalla Corte Costituzionale, con le sentenze n.123 del 26 maggio 2017 e n. 93 del 27 aprile 2018, con le quali la Corte aveva ritenuto di non intervenire direttamente in senso additivo sugli artt. 395 e 396 c.p.c., non essendovi, nelle materie diverse da quella penale, un obbligo generale di riapertura del pro-

La decisione con sentenza secondo il rito della pubblica udienza rimane, quindi, un'ipotesi residuale, riservata alle sole cause che presentano un elevato standard qualitativo⁵⁴.

La determinazione di fissare la pubblica udienza continua ad implicare, dunque, un "giudizio di opportunità", da compiersi sulla base di una serie di variabili. Una questione di diritto può reputarsi "di particolare rilevanza" sul piano propriamente giuridico, per le sue implicazioni sociali ed economiche, ecc.⁵⁵

L'art. 375 c.p.c. ha infine subito un'ulteriore modifica, poiché ha esteso la pronuncia in camera di consiglio all'ipotesi in cui la Corte dichiara l'improcedibilità del ricorso. Viene così codificato l'orientamento della Cassazione in forza del quale, pur non espressamente previsto dall'art. 375, comma 1, n. 1), c.p.c., come modificato dalla l. n. 69 del 2009, il procedimento in camera di consiglio trova applicazione anche in caso di declaratoria d'improcedibilità del ricorso⁵⁶.

9. L'uniformazione dei riti camerali

Premesso che il giudizio in cassazione si articolava in tre diversi riti (il riferimento è: a quello in pubblica udienza; a quello camerale; e, infine, a quello camerale speciale di sesta sezione), la riforma del 2022 ha uniformato i riti camerali, di cui agli artt. 380 *bis* e 380 *bis*.1 c.p.c. e relativi alla trattazione delle adunanze dinanzi alla sesta sezione e alle sezioni semplici.

Segnatamente, l'uniformazione è stata attuata mediante:

a) la soppressione dell'attuale sesta sezione (cd. filtro) composta, come noto, dagli stessi consiglieri delle altre cinque sezioni, con conseguente spostamento della «*relativa competenza*» dinanzi alle sezioni semplici;

cesso su richiesta dei soggetti che hanno adito vittoriosamente la Corte EDU, nonché dalla Corte di Strasburgo, con la sentenza 20 agosto 2021, Beg s.p.a c. Italia (in particolare par. 162 e 163 della motivazione). È stato così previsto dal nuovo art. 391 *quater* c.p.c. che sono revocabili solo le decisioni che abbiano pregiudicato un "diritto di stato della persona. Per un primo commento del nuovo istituto e dei rigorosi limiti individuati dal legislatore, v. A. MONDINI, *La nuova limitata ipotesi di revocazione straordinaria di decisioni contrarie alla Cedu*, in www.judicium.it del 17 gennaio 2023.

⁵⁴ Per una ferma critica all'inversione del rapporto tra udienza pubblica e camera di consiglio nel giudizio di legittimità cfr., G. SCARSELLI, *Il nuovo giudizio di cassazione per come riformato dalla legge 197/2016*, in www.questionegiustizia.it del 1° dicembre 2016.

⁵⁵ Stando a Cass., 6 marzo 2017, n. 5534, la sezione semplice può sempre rimettere la causa alla pubblica udienza in esito alla trattazione del ricorso in adunanza camerale. Ed infatti, pur in mancanza di una previsione espressa, la valutazione operata *prima facie* dal presidente della sezione semplice – nel fissare l'adunanza camerale sul presupposto che la questione di diritto non assuma particolare rilevanza, non vincola la Corte nella sua collegialità, che legittimamente può pervenire a diversa conclusione sulla base di un approfondito esame del ricorso.

⁵⁶ Cass., 18 ottobre 2011, n. 21563.

b) l'abrogazione del modello camerale proprio della sesta sezione, come disciplinato dall'art. 380 *bis* c.p.c.

Tale scelta è dipesa in parte dalla circostanza che la co-assegnazione dei consiglieri alla sezione ordinaria ed alla corrispondente sottosezione della sesta sezione, ha finito paradossalmente con il complicare il rito camerale proprio nei casi più semplici, senza che si riscontrassero significative riduzioni delle pendenze⁵⁷.

Così oggi, dopo la soppressione della sezione filtro, il primo presidente assegna – *ex art.* 376 c.p.c. – i ricorsi alle sezioni unite o alla sezione semplice. La parte, laddove ritenga di attribuzione delle sezioni unite il ricorso assegnato ad una sezione semplice, può comunque proporre al primo presidente l'istanza di rimessione alle sezioni unite, nel termine di quindici giorni anteriori all'udienza o all'adunanza. Il p.m., dal proprio canto, può sollecitare la rimessione alle sezioni unite direttamente in sede di discussione nel corso dell'udienza pubblica, o – per i procedimenti avviati alla trattazione camerale – mediante le conclusioni depositate nel termine previsto dall'art. 380 *bis*.1 c.p.c.

Si è visto che il rito camerale cd. «di sesta sezione» (art. 380 *bis*) cede a beneficio di quello previsto per la sezione semplice dall'art. 380 *bis*.1; tuttavia anche quest'ultimo ha subito diverse modifiche.

Così, a conclusione della camera di consiglio, l'ordinanza «succintamente motivata» può essere immediatamente depositata in cancelleria, sul modello dell'art. 281-*sexies* c.p.c. (salvo precisare che qui manca l'udienza pubblica).

Il (nuovo) procedimento camerale rappresenta, quindi, il rito ordinario per la sezione semplice, per le sezioni unite e per le istanze di regolamento di giurisdizione e competenza, a norma degli artt. 375, secondo comma, n. 4 e 380 *ter* c.p.c., alla stregua di un contenitore neutro, in cui sono destinati a confluire tutti i ricorsi rispetto ai quali non si pone una questione nomofilattica⁵⁸.

Posto che il rito uniforme si caratterizza per la mancata partecipazione delle parti alla camera di consiglio e per l'assenza di un'istituzionale proposta del relatore, anticipatoria della soluzione prospettata al collegio, alle parti è data comunicazione dell'adunanza almeno sessanta giorni prima (in luogo dei

⁵⁷ La cd. sezione filtro è stata introdotta, come noto, dalla l. n. 69/2009 per accelerare il giudizio in cassazione mediante un vaglio preventivo su tutti i ricorsi, al fine di separare quelli palesemente inammissibili o manifestamente fondati o infondati (artt. 375, comma 1°, nn. 1 e 6, c.p.c.), da decidere e smaltire immediatamente dalla stessa sezione filtro col procedimento di cui all'art. 380 *bis* c.p.c., da quelli meritevoli di essere decisi nelle forme ordinarie dalle cinque sezioni ordinarie. Per tutti, cfr., G. COSTANTINO, *La riforma del giudizio di legittimità: la Cassazione con filtro*, in *Giur. it.*, 2009, p. 1560 ss.

⁵⁸ Di contro, la Corte – sia a sezioni unite, sia a sezione semplice – pronuncia in pubblica udienza, *ex art.* 375, comma 1°, c.p.c., quando la questione di diritto è di particolare rilevanza, nonché nel nuovo istituto revocatorio di cui all'art. 391 *quater* c.p.c. Sul punto, v. § precedente.

precedenti quaranta giorni) a norma dal nuovo primo comma dell'art. 380 *bis*.1 c.p.c. L'ultimo segmento di tale disposizione si allinea, inoltre, al principio di sinteticità degli atti: le memorie che le parti hanno facoltà di depositare non oltre dieci giorni prima dell'adunanza vanno redatte in modo sintetico e debbono presentare carattere illustrativo.

Il legislatore ha, infine, semplificato la fase decisoria del procedimento camerale, con l'introduzione di un nuovo secondo ed ultimo comma nel corpo dell'art. 380 *bis*.1, ove si prevede che al termine della camera di consiglio, l'ordinanza, succintamente motivata, può essere immediatamente depositata in cancelleria; tuttavia, espressamente, si fa salva la facoltà del collegio di riservarsi il deposito nei successivi sessanta giorni.

Le innovazioni apportate dovrebbero – come si legge nella Relazione illustrativa – favorire il contraddittorio scritto tra le parti e agevolare, nei casi che lo meritano, l'intervento con le conclusioni scritte del pubblico ministero. A ben guardare, l'allungamento del termine si pone in controtendenza rispetto all'obiettivo della semplificazione. Tuttavia, la medesima Relazione specifica, a questo riguardo, che trattandosi di un termine che incide su un adempimento dell'ufficio, e non sulle attività delle parti, il suddetto ampliamento dovrebbe assicurare la migliore attuazione dell'esercizio del diritto di difesa.

10. L'udienza pubblica

Passando ad esaminare la disciplina dell'udienza pubblica va subito rilevato che, per il novellato secondo comma dell'art. 377, c.p.c., il termine tra la comunicazione ai difensori delle parti e al p.m. della data fissata e l'udienza medesima è stato elevato da venti a sessanta giorni. Nonostante l'attuale formulazione dell'art. 377 c.p.c. non preveda espressamente l'onere di comunicazione, la nuova normativa non costituisce un inedito: già a norma dell'art. 71 c.p.c., nei processi con intervento necessario del p.m., il giudice è tenuto a comunicargli gli atti.

Altra innovazione, che finisce col codificare una prassi diffusa, è contenuta nell'art. 378 c.p.c., che consente al p.m. di depositare una memoria scritta non oltre venti giorni prima dell'udienza. L'intervento attiene innanzitutto alla rubrica dell'articolo: anziché disciplinare il solo «*Deposito delle memorie di parte*» la rubrica è, difatti, dedicata al «*Deposito di memorie*». Viene altresì precisato, nel secondo comma della suddetta disposizione, che le memorie delle parti, depositate in prossimità dell'udienza, devono essere *sintetiche* ed avere carattere *illustrativo*, ribadendo così i medesimi criteri già stabiliti per la redazione degli atti introduttivi.

Quanto alla discussione, il novellato primo comma dell'art. 379 c.p.c. dispone che l'udienza pubblica si svolge sempre in presenza. A differenza poi della precedente formulazione della norma in forza della quale il relatore all'udienza "riferisce i fatti rilevanti per la decisione del ricorso, il contenuto del provvedimento impugnato e, in riassunto, se non vi è discussione delle parti, i motivi del ricorso e del controricorso", la nuova disposizione si limita a stabilire, in un'ottica semplificatoria, che il relatore esponga *in sintesi* le questioni della causa, affinché dalla relazione emergano i temi della discussione orale.

Fermo l'ordine degli interventi nella discussione orale e l'esclusione di eventuali repliche, il legislatore attribuisce al presidente il compito di dirigere la discussione, indicando – se necessario – i punti e i tempi. Resta da dire che anche l'art. 380 c.p.c. ha subito modifiche con l'inserimento di un nuovo terzo comma, in forza del quale la sentenza va depositata nel termine di novanta giorni.

11. La sintetica proposta di definizione del giudizio

Per supplire alla soppressione della sesta sezione e mantenere però la funzione cd. filtro, il legislatore ha previsto (*sub art. 380 bis*, vale a dire nell'ambito della norma destinata finora a regolare il rito della summenzionata sesta sezione), un particolare procedimento "accelerato" per la decisione dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati.

Così, il novellato primo comma della suddetta disposizione stabilisce che quando non è stata ancora fissata la data della decisione in udienza o in camera di consiglio, il presidente della sezione o un consigliere da questo delegato formula una sintetica proposta di definizione del giudizio ove ravvisi l'inammissibilità, l'improcedibilità o la manifesta infondatezza del ricorso.

La "proposta" di definizione è, quindi, comunicata agli avvocati delle parti.

Dopo aver preso atto e valutato la proposta di definizione, il ricorrente, con istanza sottoscritta dal difensore munito di una nuova procura speciale⁵⁹,

⁵⁹ Sul requisito di specialità della procura richiesto dall'art. 365 c.p.c. come condizione per la proposizione del ricorso per cassazione del controricorso e degli atti equiparati, le Sezioni unite hanno fatto chiarezza, precisando che è integrato, a prescindere dal contenuto, dalla sua collocazione topografica: Cass., 9 dicembre 2022, n. 36057. Segnatamente, la Corte ha affermato che la firma per autentica apposta dal difensore su foglio separato, ma materialmente congiunto all'atto, è in tutto equiparata alla procura redatta a margine o in calce allo stesso, e che la procura deve considerarsi conferita per il giudizio di cassazione anche se non contiene un espresso riferimento al provvedimento da impugnare o al giudizio da promuovere; ciò purché da essa non risulti, in modo assolutamente evidente, la non riferibilità al giudizio di cassazione, tenendo presente per i

può chiederne la decisione, nel termine di quaranta giorni dalla comunicazione della proposta; in mancanza il ricorso si intende rinunciato. La necessità che l'istanza sia sottoscritta dal difensore munito di procura speciale "nuova", dovrebbe costituire una diretta conseguenza della delicata scelta di accettare o meno una decisione conforme alla proposta di definizione e, quindi, le relative conseguenze⁶⁰.

In caso di accettazione della proposta (e cioè in difetto della istanza di cui s'è detto), il presidente (o il consigliere della sezione) pronuncia un decreto di estinzione, liquidando le spese, con esonero (in favore della parte soccombente che non ha presentato la richiesta di fissazione della camera di consiglio), dal pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione previsto dall'art. 13, comma 1-*quater*, T.U. spese di giustizia di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

In attuazione di tale principio, il legislatore ha, altresì, modificato l'art. 13 surrichiamato, che individua gli importi del contributo unificato e stabilisce che se l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale. È stato, quindi, aggiunto un ulteriore comma (1 *quater*.1) per escludere tale pagamento, quando il ricorso viene dichiarato estinto ai sensi dell'art. 380 *bis*, comma 3, c.p.c., a seguito della rinuncia ad ottenere una pronuncia dalla Corte a fronte della preliminare valutazione di inammissibilità, improcedibilità o manifesta infondatezza.

Nel caso di successiva decisione conforme alla proposta di definizione

casi dubbi che, in ossequio al principio di conservazione enunciato dall'art. 1367 c.c. e dall'art. 159 c.p.c., la procura va interpretata attribuendo alla parte conferente la volontà che consenta all'atto di produrre i suoi effetti.

⁶⁰ Una lettura critica di tale disciplina è fornita da GRAZIOSI, *op. cit.*, p. 554, per il quale la ragione di questa previsione (su cui nulla si rinviene nella legge delega) rimane incomprensibile. Ed infatti, se il legislatore avesse ritenuto che la richiesta di prosecuzione del giudizio, e quindi il rifiuto della proposta conciliativa del giudice, non abbia carattere strettamente processuale, ma anche dispositivo del diritto di azione, avrebbe dovuto pretendere il rilascio in favore del difensore di un'apposita procura a contenuto anche sostanziale – v., ad esempio, l'art. 306, comma secondo, c.p.c. per la rinuncia agli atti del giudizio e per la sua accettazione – e non una nuova procura *ad litem*. In questo stato di cose, rimane oscura l'effettiva *ratio* della norma, poiché già l'art. 84 c.p.c. consentirebbe al difensore di richiedere, in nome del proprio assistito, "la mera prosecuzione del giudizio ai sensi del nuovo art. 380-bis c.p.c. L'interpretazione che forse può apparire più plausibile – benché un po' maliziosa – di questa oscura disposizione, è che essa riveli semplicemente una sorta di diffidenza del legislatore nei confronti del difensore del ricorrente, il timore, insomma, che l'avvocato, dinanzi alla prospettiva di dover informare il proprio cliente che il giudice considera il ricorso inammissibile, improcedibile o manifestamente infondato, possa esser tentato di chiedere la prosecuzione del processo senza aver previamente consultato il proprio cliente, avvalendosi semplicemente dei poteri previsti dal suddetto art. 84 c.p.c.; cosa che invece viene resa impossibile dalla necessità di farsi rilasciare la nuova procura speciale di cui al novellato art. 380-bis c.p.c."

il ricorrente è invece condannato al pagamento di una somma di denaro sia in favore della controparte, sia della cassa ammende a causa dell'espresso richiamo contenuto nel terzo ed ultimo comma dell'art. 380 *bis* alle disposizioni di cui all'art. 96, terzo e quarto comma, c.p.c. In buona sostanza il costo dell'aggravio per il servizio giustizia viene addossato alla parte che, nonostante una prima delibazione negativa, abbia chiesto comunque una valutazione supplementare collegiale, senza che ne sussistessero fondate ragioni⁶¹.

Riassumendo: da un punto di vista pratico, la funzione della sezione filtro dovrebbe essere sostituita dal meccanismo di rinuncia che consente alla parte che ha proposto un ricorso palesemente infondato o inammissibile di essere sollevata dall'onere di pagamento di una somma pari all'importo del contributo unificato (e quindi dal pagamento del doppio del contributo unificato); di contro la scelta di attendere l'esito dell'esame del collegio espone il ricorrente al rischio concreto di una condanna ad una somma di denaro sia in favore della controparte, sia della cassa ammende.

Non va poi trascurato che un ruolo fondamentale è svolto dal presidente della sezione (o dal consigliere delegato): questi è, difatti, tenuto a redigere una proposta che, se accettata dal ricorrente, non viene esaminata dalla camera di consiglio. Non così invece per il procuratore generale, rispetto al quale, nell'ambito del procedimento accelerato in esame, non viene attribuito alcun compito.

Alcune considerazioni minime in ordine al nuovo istituto si impongono.

Innanzitutto, il nuovo dato normativo si discosta dalla direttiva contenuta nella legge delega che, condivisibilmente, condizionava la formulazione della proposta alla sintetica esposizione delle ragioni su cui si fonda. Ciò sul presupposto che solo la conoscenza di tali ragioni consente al ricorrente di valutare la "convenienza" della proposta. Se così è, pur in difetto di una espressa previsione al riguardo ed allo specifico fine di migliorare la funzionalità del nuovo istituto, è auspicabile che nella proposta sia comunque assolto un onere, sia pure minimo di motivazione, con l'illustrazione delle ragioni che hanno indotto il giudice a ritenere il ricorso inammissibile, improcedibile o manifestamente infondato.

Sotto altro profilo non può tacersi che la formulazione di una "*sintetica proposta di definizione*" raramente risulta idonea ad indurre la parte ad una rinuncia, dopo diversi anni e gradi di giudizio, in un numero talmente significativo di casi perché si registri un effetto deflattivo. Da un punto di vista pratico, la parte arrivata finalmente in Cassazione, salvo non sia convinta

⁶¹ Dubita della legittimità di tale regime sanzionatorio, specie rispetto ai ricorsi notificati prima dell'entrata in vigore della riforma F.M. GIORGI, *Riforma del processo civile in cassazione: unificazione dei riti camerali e procedimento accelerato (focus sulle controversie lavoristiche)*, in www.giustiziacivile.com del 14 dicembre 2022.

della correttezza della “sintetica proposta” (e quindi della decisione di merito impugnata), difficilmente rinuncerà al prosieguo del giudizio e, in particolare, alla decisione del collegio. Per altro verso, se davvero il ricorso è inammissibile, improcedibile o palesemente infondato, l’esame da parte del collegio e la conseguente decisione con un “comodo” rito camerale, dove le parti depositano solo memorie, non dovrebbero comunque richiedere tempi particolarmente impegnativi o un esame della fattispecie particolarmente gravoso.

Si aggiunga che, e al di là della diversa questione della legittimità delle nuove sanzioni, il potere del giudice di formulare una “*proposta di definizione*” apre alle medesime criticità di cui agli artt. 185-*bis* c.p.c. nelle fasi di merito del giudizio e 420, comma 1°, c.p.c. nel processo del lavoro. In buona sostanza, il giudice che propone alle parti una determinata soluzione perde, proprio a causa del *pre*-giudizio, la propria imparzialità⁶².

12. Il rinvio pregiudiziale

Ispirandosi alla cd. *saisine pour avis* di cui all’art. 1031-1 del *code de procédure civile* dei cugini d’oltralpe⁶³, il legislatore ha innestato nel nostro sistema processuale il rinvio pregiudiziale, disponendo nel nuovo art. 363 *bis* c.p.c. che il giudice di merito, con ordinanza e dopo aver sentito le parti costituite, possa effettuare un rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto⁶⁴. In questo modo è possibile ottenere dalla Corte un principio di diritto espresso in tempi rapidi,

⁶² Per GRAZIOSI, *op. cit.*, p. 551 s. e spec. p. 353, in difetto di una norma che escluda dalla composizione del collegio il giudice che ha formulato la proposta, pare dubbia la legittimità costituzionale dell’art. 380-*bis* c.p.c. Ciò in quanto “un giudice che formula “*una sintetica proposta di definizione del giudizio*”, dopo aver motivatamente rilevato una causa di improponibilità, inammissibilità o manifesta infondatezza del ricorso, e poi in quello stesso processo partecipa al collegio giudicante, inficia la terzietà ed imparzialità dell’organo collegiale decidente, con grave *vulnus* dell’art. 111, comma 2°, Cost.”. La soluzione al problema potrebbe comunque essere raggiunta a livello organizzativo mediante i criteri tabellari di formazione dei collegi, escludendo il magistrato che ha formulato la proposta *ex art. 380-bis*, comma 1°, c.p.c. dalla partecipazione al collegio che deciderà la medesima lite in caso di rifiuto della proposta, salvo riconoscere lo strumento della ricasazione alle parti, ed *in primis* al ricorrente, *ex art. 52 c.p.c.*, per un’ipotesi di precognizione sulla materia oggetto del contendere (art. 51, comma 1°, n. 4, c.p.c.). Per ulteriori riferimenti al riguardo, v. pure *supra*, sub nota 25.

⁶³ Per tutti, v. C. SILVESTRI, *La saisine pour avis della Cour de Cassation*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, p. 495 ss.

⁶⁴ B. CAPPONI, *La nomofilachia tra equivoci ed autoritarismi*, in www.judicium.it, del 6 luglio 2022, segnala che nell’ordinamento francese, l’istituto viene usato, tra settore penale e settore civile, in una decina di casi all’anno. E che gli “*avis*” – redatti con uno stile molto asciutto e tutti pubblicati per esteso sul sito della Corte – dichiarano, spesso, la richiesta inammissibile per difetto delle rigorose condizioni di legge. In arg., v. pure G. SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, in www.giustiziainsieme.it del 5 luglio 2021.

idoneo ad incidere concretamente nella formazione e nel successivo consolidamento della giurisprudenza di merito in una specifica materia⁶⁵.

La prima considerazione che viene da trarre è nel senso che l'istituto del rinvio pregiudiziale, lungi dal contribuire a smaltire l'arretrato, finisce per addossare alla Corte un'ulteriore e nuova potestà decisoria. Da qui la considerazione che i benèfici effetti di tale innovazione – che opereranno direttamente e in prima battuta a favore dei giudici di merito – non si realizzeranno in tempi brevi, ma solo nel lungo periodo per quelle fattispecie che difficilmente sarebbero approdate in sede di legittimità e quelle in cui una determinata questione di diritto si pone in maniera seriale (molto frequenti ad es., nelle controversie fiscali o laburistiche).

Continuiamo poi col dire che il nuovo istituto presenta alcune affinità sia con il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, come regolato dall'art. 267 del Trattato UE, azionabile dal giudice domestico laddove intenda ottenere l'interpretazione delle norme di diritto europeo o della validità di una norma europea di diritto secondario; sia con la disciplina del rinvio alla Consulta per le questioni di legittimità costituzionale⁶⁶. Ed infatti, il legislatore della riforma ha individuato nella *rilevanza* della questione di puro diritto uno dei presupposti perché il rinvio pregiudiziale sia ammissibile⁶⁷.

Quanto alle caratteristiche della questione di diritto, il nuovo art. 363 *bis*, prevede che:

a) essa sia necessaria alla definizione anche parziale del giudizio, senza che sia stata ancora risolta dalla Corte di cassazione e, pertanto, che sia *rilevante*⁶⁸;

⁶⁵ Va anche segnalato che nello schema di disegno di legge recante “disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario”, si era previsto l'inserimento nel c.p.c. di un nuovo art. 363 *bis*, rubricato “principio di diritto in materia tributaria”, che avrebbe dovuto investire il Procuratore generale della cassazione della legittimazione a demandare il principio di diritto in materia tributaria, per qualunque stato e grado della causa, senza preclusioni di sorta e senza che alle parti fosse consentito altresì d'interloquire di fronte a siffatto potere discrezionalmente imposto. Fortunatamente tale progetto di riforma è rimasto lettera morta.

⁶⁶ Per completezza va avvertito che Corte cost., 28 luglio 1987, n. 292 ha ritenuto il requisito della rilevanza della questione di legittimità costituzionale sussistente anche nell'ipotesi di astratta applicabilità della norma.

⁶⁷ Il preventivo vaglio sulla rilevanza nel caso di rinvio pregiudiziale della questione da sottoporre alla Corte ha ad oggetto l'effettiva sussistenza di un nesso di pregiudizialità con la decisione richiesta e il giudice di merito deve applicarla nella controversia per definirla, sia totalmente che parzialmente. Al riguardo E. SCODITTI, *Brevi note sul nuovo istituto del rinvio pregiudiziale in cassazione*, in www.questionegiustizia.it, 2021, p. 3, rileva come anche nel rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, questa non si pronuncia sulla questione sollevata dal giudice nazionale se priva di rilevanza rispetto al giudizio *a quo*, “nel senso che la risoluzione della questione interpretativa rimane scollegata dall'effettività o dall'oggetto della causa principale”.

⁶⁸ Nel senso che la valutazione della rilevanza giuridica nel giudizio di merito della questione

b) presenti gravi difficoltà interpretative, posto che proprio tali difficoltà – dalla prospettiva del giudice del merito – giustificerebbero il rinvio alla Corte;

c) sia suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

A quest'ultimo riguardo, va aggiunto che la formulazione letterale a maglie larghe consente di coprire non solo controversie analoghe già pendenti, ma anche quelle proponibili in via ipotetica⁶⁹. Dal tenore letterale della norma si evince, poi, la necessaria coesistenza di tutti i presupposti richiesti, risultando insufficiente la sussistenza solo di alcuni di essi.

Quanto alle caratteristiche dell'ordinanza di rimessione, il comma secondo dell'art. 363 *bis* c.p.c. ne impone, analogamente a quella con cui viene sollevata una questione di legittimità costituzionale, la motivazione. In particolare, il giudice remittente è tenuto, come anticipato, ad indicare la rilevanza della questione di diritto ai fini della decisione; rilevanza che è insussistente laddove la Cassazione si sia già pronunciata sul punto (non così se sul punto, invece, sono già state rese una o più pronunce di merito). Egli è, altresì, tenuto ad illustrare tutte le diverse interpretazioni possibili, proprio come richiesto dal requisito illustrato *sub* lett. b).

La pronuncia dell'ordinanza di rimessione presuppone il rispetto del principio del contraddittorio tra le parti costituite. Da qui l'affermazione che, alla violazione di tale principio, consegua la dichiarazione di inammissibilità del rinvio pregiudiziale, senza che l'eventuale deposito delle memorie scritte dalle parti prima della decisione della Corte sulla questione possa sanare tale vizio⁷⁰. Del resto, se così non fosse si rischierebbe di dare la stura al problema della cd. terza via⁷¹.

interpretativa da sottoporre alla Corte di cassazione risulti la più complessa e delicata, perché la questione di diritto è sempre compenetrata dalla “questione di fatto”, tanto che “l'identificazione di ognuna delle due è sempre, almeno in una certa misura, condizionata dall'altra”, v. GRAZIOSI, *op. cit.*, p. 561, ove opportunamente si precisa che per stabilire se la questione da devolvere alla Cassazione sia “necessaria alla definizione anche parziale del giudizio”, va definitivamente fissato il *thema decidendum*. Il giudice, cioè, deve avere precisa contezza del diritto soggettivo dedotto in causa, sia sotto il profilo fattuale, sia giuridico in relazione alle norme di diritto invocate dalle parti e/o ritenute dal giudice applicabili a quella controversia. Ciò comporta che il giudice dovrebbe disporre il rinvio solo dopo la chiusura della fase di cui all'art. 183 c.p.c., poiché difficilmente in un momento anteriore potrebbe risultare “compiutamente valutata la rilevanza della questione interpretativa nuova da sottoporre eventualmente al vaglio della Corte di cassazione.”

⁶⁹ C. ASPRELLA, *Riforma processo civile: il rinvio pregiudiziale in cassazione*, in www.ilprocessocivile.it, del 10 novembre 2022.

⁷⁰ G. TRISORIO LIUZZI, *La riforma della giustizia civile: il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale*, in www.judicium.it, del 10 dicembre 2021.

⁷¹ Per tutti, cfr.: S. CHIARLONI, *La sentenza della “terza via” in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie*, in *Giur.it.*, 2002, p. 1363 ss.; L. MONTESANO, *La garanzia costituzionale del contraddittorio e i giudizi civili di “terza via”*, in *Rin. dir. proc.*, 2000, p. 929 ss. E.F. RICCI, *La sentenza “della terza via” e il contraddittorio*, in *Rin. dir. proc.*, 2000, p. 751 ss.

Il deposito dell'ordinanza che dispone il rinvio pregiudiziale comporta, inoltre, la sospensione del procedimento di merito; viene sempre fatto salvo il compimento degli atti urgenti e dell'attività istruttoria non dipendente dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale.

La sospensione del giudizio di merito lascia indubbiamente perplessi in un momento storico quale quello attuale, particolarmente grave per lo stato in cui versa la giustizia civile. È, inoltre, esperienza comune che tutti quei giudizi in cui opera un'ipotesi di sospensione tecnicamente pregiudiziale a norma dell'art. 295 c.p.c. aprono al sistema dei rimedi impugnatori e, pertanto, presentano ulteriori inevitabili ricadute sul profilo della ragionevole durata del processo⁷².

Un preliminare esame delle ordinanze di rimessione è affidato dal comma terzo dell'art. 363 *bis* al Primo presidente della Cassazione, il quale, ricevuti gli atti, entro il termine di novanta giorni, valuta la sussistenza dei presupposti di cui si è detto poc'anzi.

In caso di riscontro positivo sui presupposti, assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice, nel rispetto delle regole di riparto del contenzioso; altrimenti dichiara inammissibile la questione con decreto.

Posto che le questioni di diritto oggetto di rinvio pregiudiziale presentano il carattere della novità e, come anticipato, sono foriere di interpretazioni plurime e rilevanti per numerosi giudizi, la Corte, sia a sezioni unite sia a sezione semplice, dovrebbe pronunciare sempre in pubblica udienza con la requisitoria scritta del pubblico ministero e con la facoltà per le parti di depositare brevi memorie, nei termini *ex art.* 378 c.p.c.

Il procedimento si conclude con l'enunciazione del principio di diritto che, a differenza dell'omologo istituto francese – strutturato come un parere giudiziario particolarmente autorevole e persuasivo per i giudici di merito – ha efficacia vincolante nel giudizio di merito nell'ambito del quale è stata rimessa la questione. Con l'ulteriore precisazione che, in caso di estinzione, il principio di diritto enunciato vincola le stesse parti ed il giudice, finché nel nuovo processo eventualmente intrapreso con la riproposizione della medesima domanda.

Dalla disciplina del principio di diritto enunciato dalla Cassazione⁷³ e dalla circostanza che nella nuova normativa manca uno sbarramento tem-

⁷² Per tutti, G. TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo civile di cognizione*, Bari, 1987, *passim*.

⁷³ M. FORNACIARI, *L'enunciazione del principio di diritto nell'interesse della legge ex art. 363 c.p.c.*, in *Rin. dir. proc.*, 2013, p. 32 ss.; E. ODORISIO, *Il principio di diritto nell'interesse della legge*, Torino, 2018, *passim*; G. REALI, *Il principio di diritto nell'interesse della legge*, in *La riforma del giudizio di cassazione. Commentario al D. Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, capo I e alla L. 18 giugno 2009, n. 69, capo IV*, a cura di F. Cipriani, Padova 2009, p. 177 ss.;

porale al rinvio pregiudiziale⁷⁴, si vince che dopo l'enunciazione del principio, rimangono a questo vincolati tutti i giudici poi chiamati a pronunciarsi all'interno del procedimento, incluso l'eventuale giudice di appello (in caso di rinvio pregiudiziale da parte del giudice di primo grado) e la stessa Corte di Cassazione.

Sulla falsariga di quanto previsto per la violazione del principio di diritto *ex art.* 384, comma 2, c.p.c., la mancata applicazione ad opera del giudice (del merito) dovrebbe essere censurabile in sede di impugnazione. Ciò in quanto il principio di diritto vincola il giudice del rinvio anche in caso di violazione di norme di diritto sostanziale o processuale, o per errore del principio di diritto affermato, la cui giuridica correttezza non è sindacabile dallo stesso giudice del rinvio, né dalla Cassazione, neppure sulla base di arresti giurisprudenziali successivi diversamente orientati⁷⁵. Al contempo, analogamente a quanto previsto per il giudizio di rinvio di cui all'art. 384 surrichiamato, il giudice di merito è sciolto dal vincolo laddove vengano successivamente accertati – fermi i limiti delle preclusioni maturate – altri profili fattuali che definiscono un nuovo *thema decidendum* non affrontato dal principio elaborato della Corte⁷⁶.

A differenza della normativa francese ove si prevede (art. 1031-3) che “*La Cour de cassation rend son avis dans les trois mois de la réception du dossier*”, nulla dispone l'art. 363 *bis* c.p.c. sulle tempistiche con cui la nostra Corte consegna al giudice del merito il principio di diritto al quesito che le è stato sottoposto. In effetti, il terzo comma dell'art. 363 *bis* si limita a stabilire il termine (di tre mesi) solo per l'assegnazione della questione alla sezione ovvero per l'adozione della pronuncia d'inammissibilità per mancanza dei presupposti, senza specificare i tempi della decisione ove il rinvio pregiudiziale sia ammissibile.

Il legislatore tace, dunque, sui tempi concessi alla Corte per rendere il principio di diritto; tempi che inevitabilmente sono destinati a ricadere sulla durata del giudizio di merito, rimasto sospeso nelle more.

Con ogni probabilità, la scelta di non inserire un termine è dovuta all'enorme mole d'arretrato che grava sulla Corte e che difficilmente le consentirebbe l'effettivo rispetto di un termine “ragionevole”⁷⁷. Tuttavia, perché

⁷⁴ V., però le considerazioni già svolte *sub* nota 63.

⁷⁵ Cass. 14 gennaio 2020, n. 448.

⁷⁶ Cass. 19 ottobre 2018, n. 26521. In arg. v. pure R. D'ANGIOLELLA, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, in www.giustiziainsieme.it del 15 dicembre 2022.

⁷⁷ Che già il CSM, nell'ambito della delibera del 15 settembre 2021 avesse suggerito l'inserimento di un termine, sia per un vaglio del quesito alla luce dei presupposti normativi, sia per la decisione della questione da parte della Corte ma che tale termine poco avrebbe potuto sulla celebrità della definizione del rinvio, cfr. ASPRELLA, *Riforma processo civile: il rinvio pregiudiziale in cassazione*, loc. cit. e TRISORIO LIUZZI, *La riforma della giustizia civile: il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale*, loc. cit.

l'operatività di tale istituto possa davvero determinare effetti positivi nel nostro sistema giurisdizionale, ci sembra essenziale che il principio di diritto venga reso celermente, non solo per scongiurare il rischio di una sospensione del giudizio di merito troppo ampia ed una violazione del diritto di azione e dell'art. 24 Cost., ma anche perché il nuovo istituto, e con esso la Corte di cassazione, possano concretamente svolgere la funzione di "puntuale" orientamento della giurisprudenza di merito.

Resta, infine, da dire che: *a*) lo strumento, non presupponendo la soccombenza, non integra un mezzo di impugnazione; *b*) nessuna limitazione è stata normativamente stabilita in ordine al tipo di giudizio o rito, né in relazione alla fase o al grado (incluso il giudizio d'appello ed i giudizi speciali); *c*) la genericità della previsione è tale da consentirne l'operatività anche presso le corti di giustizia tributaria, posto che l'art. 1, comma 2, cod. proc. trib. stabilisce che, per tutto quanto non disposto da tale normativa, si applicano, se compatibili, le norme del c.p.c. e che le sue pronunce, com'è noto, sono sempre ricorribili per cassazione per violazione di legge⁷⁸.

Discorso diverso va fatto, invece, per i giudici amministrativi, in quanto le loro pronunce sono ricorribili in Cassazione solo per questioni di giurisdizione; ciò specie ove si consideri che, come rimarcato anche dalla nuova formulazione dell'art. 362 c.p.c., tale giudice sempre con più difficoltà può essere annoverato tra i giudici speciali, accostandosi ormai il nostro sistema a quello francese⁷⁹.

⁷⁸ Alla luce del rapporto tra giurisdizione ordinaria e tributaria, senz'altro i giudici tributari sono ammessi alla proposizione di tale rinvio pregiudiziale, come detto in forza dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Tuttavia, va altresì considerato che nel progetto di riforma del giudizio tributario era stato introdotto appositamente tale istituto, poi stornato, anche per evidenti scelte di politica legislativa dirette ad estenderne l'accesso a tutti i giudici di merito al fine di consentire l'uniformità e la certezza del diritto.

⁷⁹ Ed infatti la nuova formulazione dell'art. 362 c.p.c. prevede che "Possono essere impugnate con ricorso per cassazione, nel termine di cui all'articolo 325 secondo comma, le decisioni in grado d'appello o in unico grado *del giudice amministrativo o di un giudice speciale*, per motivi attinenti alla giurisdizione del giudice stesso".

LE REGOLE DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ TRA IL PRINCIPIO DI RISERVA DI LEGGE E LE SPINTE EUROPEE VERSO L'ARMONIZZAZIONE DELLE BASI IMPONIBILI NAZIONALI

di Andrea Poddighe*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il meccanismo di produzione delle regole della base imponibile delle società. – 3. Cenni sul principio di riserva di legge. – 4. L'art. 83 Tuir, e l'art. 4, cc. 7 quater e quinquies, d.lgs. n. 38/2005 alla luce dell'art. 23 Cost.. – 5. Le influenze del diritto dell'Unione Europea sulla base imponibile unica delle società. – 6. Le conclusioni.

Abstract: L'introduzione della derivazione rafforzata nella determinazione della base imponibile delle società di capitali ha creato una inedita connessione tra regole di determinazione della base imponibile e principi contabili. Il presente contributo si occupa di verificare quali siano i riflessi delle modifiche dell'art. 83 Tuir sul sistema delle fonti del diritto tributario sotto la duplice prospettiva interna ed europea. In primo luogo, lo scopo del presente contributo è quello di verificare se l'art. 83 Tuir risulti rispettoso del principio di riserva di legge previsto dall'art. 23 Cost. In secondo luogo, si descrive il ruolo dell'art. 83 Tuir nell'ambito del processo di armonizzazione della base imponibile delle società da parte del diritto dell'Unione Europea.

Abstract: The article deals with assessing the impact in Italian Tax System of the unprecedented connection between the corporate tax base rules and accounting standards caused by the amendments to art. 83 Tuir called “derivazione rafforzata”. Firstly, the author proposes to verify whether the “derivazione rafforzata” complies with the art. 23 Constitution. Secondly, the article describes the role of art. 83 Tuir as part of the process of harmonization of the corporate tax base by European Union law.

1. Premessa

Le modifiche all'art. 83 Tuir, sintetizzate nell'espressione “derivazione rafforzata”, hanno comportato una sempre più stretta connessione tra le regole tributarie di determinazione del reddito delle società e i principi con-

* Ricercatore universitario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Cagliari.

tabili, con conseguenze sul sistema delle fonti del diritto tributario su cui merita di soffermarsi.

Dal punto di vista interno, proprio per effetto della modifica legislativa, i principi contabili, come meglio si dirà di seguito, sembrano collocarsi tra le fonti del diritto tributario e così facendo si allontanano dal ruolo assegnato loro dal diritto commerciale di regole tecniche finalizzate alla costruzione del bilancio di esercizio.

Da tale prospettiva, lo scopo del presente lavoro è di verificare se il meccanismo di produzione delle norme tributarie delegato ad un organo tecnico, ossia l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)¹ o l'*International Accounting*

¹ L'Organismo Italiano di Contabilità è una fondazione di diritto privato costituita nel 2001 tra rappresentanti di organizzazioni di categoria interessate alla materia contabile ossia tra coloro che svolgono la professione contabile, i *preparers*, gli analisti e investitori finanziari (c.d. *users*) e Borsa Italiana S.p.a. (si veda www.fondazioneoic.eu). Tale ente è dotato di autonomia statutaria e viene finanziato dalle imprese con parte dei diritti di segreteria per il deposito dei bilanci. Esso ha il compito di redigere i principi contabili nazionali che devono essere "ispirati alla migliore prassi operativa per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile" e, esercitando questa funzione, persegue "finalità di interesse pubblico" agendo "in modo indipendente" (Art. 9 *bis*, c. 2, D.Lgs. n. 38/2005). Gli organi di governo della fondazione sono il Collegio dei Fondatori, il Consiglio di Sorveglianza e il Consiglio di Gestione. Il Collegio dei Fondatori sovrintende le attività istituzionali dell'OIC controllandone la conformità agli scopi dell'ente e delibera sulle modifiche statutarie. Tale organo nomina i membri del Collegio di Sorveglianza (art.9 statuto). Esso è composto da rappresentanti della professione contabile (Assirevi, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e il Consiglio Nazionale dei Ragionieri), dei *preparers* (Abi, Andaf, Ania, Assilea, Assonime, Confagricoltura, Confcommercio, Confcooperative, Confindustria e la Lega delle Cooperative), degli *users* (Aiaf, Assogestioni e Centrale Bilanci) e di Borsa Italiana.

Il Consiglio di Sorveglianza indirizza e controlla l'attività dell'ente e nomina i membri del Consiglio di Gestione.

Il Consiglio di Gestione è attualmente composto dal Presidente e da diciotto membri di cui sei nominati dai rappresentanti della professione contabile, sette dai *preparers*, due dagli *users*, uno dalla Borsa Italiana, uno dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e uno da Unioncamere.

Il Consiglio di gestione svolge l'attività di gestione della Fondazione e ha il compito di scrivere ed emanare i principi contabili nazionali attraverso un procedimento complesso.

Innanzitutto, prima di deliberare, vi è l'obbligo di richiedere il parere alla Banca d'Italia, alla Consob, all'Ivass, all'Agenzia delle Entrate e ai Ministeri per le materie di interesse dei settori di rispettiva competenza.

Ricevuto il parere, o comunque dopo un mese dalla richiesta dello stesso, il Consiglio di Gestione delibera al riguardo con la maggioranza di due terzi dei suoi membri.

Se però l'autorità competente si esprime negativamente, il principio deve essere sottoposto al Consiglio di Sorveglianza per le sue osservazioni e può essere approvato solo con la maggioranza dei tre quarti dei membri del Consiglio di Gestione.

Inoltre, il parere negativo è oggetto di pubblicazione unitamente al principio contabile approvato. I membri del Comitato di Gestione, oltre a fornire pareri in materia contabile al Parlamento e agli organi governativi, partecipano al procedimento di elaborazione dei principi contabili internazionali intrattenendo i rapporti con lo *IASB*.

Standards Board (IASB)², ed al potere regolamentare del Mef possa essere coerente con l'art. 23 Cost. che assegna alla "legge" un ruolo centrale nella disciplina delle situazioni soggettive tributarie.

Il nuovo meccanismo di determinazione del reddito di impresa sembra altresì aver aperto un inedito "varco" nell'ordinamento giuridico tributario interno per la penetrazione del diritto dell'Unione Europea.

E ciò perché i principi contabili internazionali sono approvati quali regolamenti dell'Unione Europea³ e le regole contabili interne non possono avere un contenuto innovativo rispetto alle norme del codice civile che, a loro volta, attuano la c.d. Direttiva Bilanci.

Insomma, la sempre maggior vicinanza delle regole tributarie a quelle di bilancio venutasi a creare per effetto delle modifiche dell'art. 83 Tuir comporta l'applicazione del diritto dell'Unione Europea in una materia la cui armonizzazione risulta ancora agganciata all'approvazione unanime degli Stati membri (art. 115 TFUE).

² Lo *LASC* aveva il compito di emanare gli IAS/IFRS dal 1973 al 2010 fino a quanto non è stato sostituito dall'*IFRS Foundation Trustees*.

In particolare, i *trustees* della fondazione nominano i membri dello *International Accounting Standards Board* (c.d. *IASB*) e dell'*IFRIC* (*IFRS Interpretation Committee*).

Lo *IASB* è composto da quattro membri del *board* sono nominati dal Nord America, dall'Europa e dall'Asia-Oceania, un membro dall'Africa, un membro dal Sud America e due membri da altre aree.

Esso ha il compito di redigere e approvare i principi contabili internazionali e l'*IFRIC*, tra l'altro, fornisce interpretazioni degli *IFRS*.

³ Una volta deliberati dallo *IASB*, gli *IFRS* entrano in vigore nell'Unione Europea a seguito del procedimento denominato "*endorsement mechanism*", in forza del quale il principio viene vagliato dalla Commissione Europea a cui si affianca l'*Accounting Regulatory Committee* (*ARC*) che è una istituzione tecnica espressione degli stati membri (art. 6, Reg. n.1606/2002).

In particolare, la Commissione esercita un duplice controllo sui principi contabili: politico e di legittimità.

Il controllo politico attiene al rispetto da parte del principio contabile internazionale dell'interesse pubblico europeo, ossia viene valutato se la sua approvazione possa determinare svantaggi concorrenziali per le società europee che operano sul mercato globale.

Tale controllo è richiamato dal punto 15, preambolo, e dall'art. 3, Reg. n. 1606/2002.

Secondo la dottrina tale principio si riferisce alla cura dell'interesse pubblico europeo che si concretizza nell'interesse delle imprese europee a non risentire pregiudizio nella competizione con imprese soggette ad ordinamenti non europei per via della "diversità o della diversa idoneità allo scopo dei criteri adottati per la rappresentanza e la documentazione contabile dell'attività e dei beni dell'impresa" (G. SCOGNAMIGLIO, *La ricezione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, in AA.VV. (a cura di G. Scognamiglio), *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Giuffrè, Milano, p. 41).

Il controllo di legalità, invece, attiene alla verifica del rispetto dei principi contabili dell'art. 2, par. 3, Dir. 78/660/CEE, dell'art.16, par. 3, Dir. 83/349/CEE e se essi rispondono al canone del "*true and fair value*", di comprensibilità (*understandability*), di pertinenza (*relevance*), di affidabilità (*reliability*) e di comparabilità (*comparability*).

2. Il meccanismo di produzione delle regole della base imponibile delle società

Con l'introduzione della c.d. "derivazione rafforzata" il legislatore ha modificato il meccanismo di produzione delle norme della base imponibile dell'Imposta sul reddito delle società.

E ciò in quanto, contrariamente a quanto accadeva nel passato⁴, l'art. 83 Tuir è divenuto un trasformatore permanente e automatico di regole contabili in regole tributarie per gli IAS/IFRS *adopter*, gli OIC *adopter* e le micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria⁵.

Per tali soggetti Ires, infatti, la disposizione prevede che, ai fini della determinazione della base imponibile "valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

A fronte di tale previsione di difficile interpretazione⁶, l'art. 1, c. 60, L. n. 244/2007 statuiva che il Mef, con decreto *ex art.* 17, c. 3, L. n. 400/1988, dovesse dare attuazione alla novella, che allora coinvolgeva solo gli IAS/IFRS *adopter*, evitando "che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei prin-

⁴ Sino al 2007 si poteva parlare di un parziale doppio binario laddove il "contatto" tra le regole di determinazione del reddito tributario e codice civile/principi contabili atteneva al rispetto del principio di previa imputazione, che, tra l'altro, lasciava intendere che le norme del codice civile come le regole contabili valessero da un punto di vista tributario laddove il Tuir si presentasse lacunoso (L. SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV. (a cura di G. Scognamiglio), *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 193 ss.).

Tale scelta è stata per ultimo ribadita allorquando a fronte dell'obbligo per determinati soggetti di redigere il bilancio sulla base degli IAS/IFRS, l'art. 11, D.Lgs. n. 38/2005 neutralizzava gli effetti impositivi dell'applicazione degli stessi.

⁵ Invero, solo con la modifica dell'art. 83 Tuir determinata dall'art. 8, comma 1, lett. a) e b), D.L. 21 giugno 2022, n. 73, le micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria devono determinare il reddito di impresa sulla base delle regole della c.d. derivazione rafforzata. Prima di tale norma, esse dovevano determinare il reddito sulla base delle regole del Tuir.

⁶ Inizialmente, la formula scelta dall'art. 83 Tuir non rendeva chiaro in che modo gli IAS/IFRS dovessero coordinarsi con le disposizioni del Tuir specie con riferimento alle regole sull'imputazione temporale, giacché quelle previste dai principi contabili internazionali si andavano a innestare in un sistema del Tuir pressoché omnicomprensivo nella disciplina della fattispecie (G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3153). Su tali aspetti, si veda la Relazione illustrativa alla Legge Finanziaria 2008 e G. ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 316; A. VICINI ROCCHETTI, *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art. 83 del Tuir, una possibile soluzione ai dubbi interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 96; R. LUPI, *Profili tributari della valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3168; D. STEVANATO, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3155.

cipi contabili internazionali di cui al citato Reg. n.1606/2002 determinasse doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi”.

Tale disposizione è stata attuata con due D.M., nel 2009⁷ e nel 2011⁸, che hanno notevolmente ridotto la portata innovativa dell’art. 83 Tuir limitando l’ambito applicativo nella novella a gran parte delle operazioni di esterna gestione⁹.

Nel 2016, quando la derivazione rafforzata è stata estesa agli OIC *adopter* diversi dalle micro-imprese *ex art. 2423 ter c.c.*¹⁰, il legislatore ha introdotto il c. 1 *bis* dell’art. 83 Tuir che dà esplicito rilievo ai suddetti decreti ai fini della determinazione della base imponibile dei coloro che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali¹¹.

Al contempo, l’art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 ha introdotto un meccanismo permanente di produzione delle norme del reddito delle società.

Quanto alla determinazione della base imponibile dei soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili internazionali, la procedura prevede un controllo dei regolamenti UE¹² da parte del Ministro di Giustizia ai fini del coordinamento con le norme del codice civile. Dopodiché, entro sessanta giorni, il Mef provvede a emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap.

Per le società che utilizzano i principi contabili nazionali, il comma 7 *quinquies* prevede che a seguito dell’approvazione (o dell’aggiornamento di un principio contabile nazionale) da parte dell’Organismo Italiano di Contabilità, il Mef provveda, ove necessario, entro centocinquanta giorni a emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap¹³

⁷ Decreto 1° aprile 2009, n. 48.

⁸ Decreto 8 giugno 2011.

⁹ Per tale aspetto si veda A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Giuffrè, 2021, Collana *Tax Law*, 162 e ss.

¹⁰ Per effetto delle modifiche all’art. 83 Tuir susseguenti all’entrata in vigore dell’art. 8, comma 1, lett. a) e b), D.L. 21 giugno 2022, n. 73, le micro imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria determinano il reddito ai fini fiscali sulla base della derivazione rafforzata.

¹¹ In forza dell’13 *bis*, c. 2, lett. a), n. 1) e 2), D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il nuovo comma 1 *bis* dell’art. 83 Tuir dispone che per i soggetti OIC (diversi dalle micro-imprese) si applichino, in quanto compatibili “le disposizioni emanate in attuazione del c. 60, art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7 *quater* dell’articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”, ossia i d.m. 2009 e 2011.

¹² Tale decreto ministeriale deve essere emanato acquisito il parere dell’Organismo italiano di contabilità e sentiti la Banca d’Italia, la CONSOB e PISVAP.

¹³ M. Piazza, *Determinazione del reddito d’impresa dei soggetti LAS*, in *Il Fisco*, 2009, p. 3467; F. Dezzani, L. Dezzani, *d.m. 1° aprile 2009, n. 48 – Principi LAS/IFRS e reddito imponibile*, in *Il Fisco*, 2009, p. 3529.

A seguito di tale normativa, sono entrati in vigore il D.M. 3 agosto 2017¹⁴ e il D.M. 10 gennaio 2018¹⁵.

3. Cenni sul principio di riserva di legge

Occorre, ora, domandarsi se il sistema descritto sia coerente con il principio di riserva di legge in materia tributaria, anche perché, l'art. 83 Tuir e l'art. 4, c. *ter*, *quater* e *quinquies* del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 assegnano ad organi tecnici (IASB e OIC) ed al Mef l'inedito potere di “determinare” la base imponibile delle società.

Dal contesto descritto, sembra, infatti, che i suddetti organi tecnici ed il Ministro abbiano un ampio potere di modellare la base imponibile dell'imposta ossia, il criterio di riparto dell'obbligazione tributaria e, cioè, in ultima analisi, l'individuazione delle situazioni soggettive attive e/o passive in capo ai soggetti passivi.

Difatti, il criterio direttivo previsto dalla legge ossia evitare la “doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi” appare evanescente.

A fronte di ciò, il diritto interno tra cui la disciplina sul reddito delle società, soggiace ancora al principio di riserva di legge in forza dell'art. 23 Cost.¹⁶

Com'è noto, la disposizione costituzionale rappresenta una riserva di legge relativa¹⁷ con la conseguenza che il precetto espresso nella norma pri-

¹⁴Disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'Ires e dell'Irap dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS *adopter*, ai sensi dell'art. 13 *bis* del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

¹⁵Relativo al coordinamento tra la base imponibile dei soggetti IAS/IFRS *adopter* ed il nuovo IRFS 9.

¹⁶Sul concetto e il rilievo della “riserva di legge” nell'ordinamento si rinvia a S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Giuffrè, Milano, p. 1963; R. GUASTINI, *Legge (riserva di)*, in *Dig. it. disc. pubbl.*, IX, Utet, Torino, 1994, p. 163 ss.; F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, pp. 36 – 40; L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, in *Enciclopedia giuridica italiana*, Treccani, Roma, 1991. Con specifico riferimento all'art. 23 Cost. si rinvia a A. FEDELE, *Articolo 23*, in AA.VV. (a cura di G. Branca), *Commentario alla Costituzione*, Zanichelli, Bologna-Roma, 1978, 103 ss.; FEDELE *op. cit.* *Riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, *Il diritto tributario e le sue fonti*, 1, Cedam, Padova, 1994, p. 157 ss.; M. LONGO, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art.23 Cost.*, Utet, Torino, 1968, p. 11 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Esi, Napoli-Roma, 2006, p. 162 ss.

¹⁷Secondo la dottrina la relatività della riserva di legge si desume più che dal dato testuale, dall'evenienza per la quale la Costituzione ha visto una recessione della tutela della libertà economica come è dimostrato dal fatto che essa non è inclusa nel novero dei diritti fondamentali degli

maria istitutiva di un tributo può essere integrato da atti normativi secondari quali i regolamenti.

Al di là della *rationes* alla base della norma costituzionale¹⁸, consentire alla sola legge il compito di delineare il nucleo di una prestazione imposta significa garantirne il controllo di costituzionalità da parte della Consulta che, contrariamente a quanto appare ad una dottrina più rigorosa¹⁹, ritiene che la disposizione assegni la competenza esclusiva alla norma primaria esclusivamente in materia di individuazione dei soggetti passivi e del presupposto dei tributi²⁰.

Viceversa, il potere regolamentare recupera importanti spazi di intervento in materia di individuazione della base imponibile e dell'aliquota, ossia

interessi patrimoniali sui quali la norma tributaria va ad incidere (così G. ZAGREBELSKY, *Diritto costituzionale. Vol I. Il sistema delle fonti del diritto*, Giappichelli, Utet, Torino, 1988, 56 ss.).

Sulla relatività della riserva di legge si vedano le sentenze della Corte Costituzionale nn. 129/1969 e 84/1986. Peraltro, per la Consulta tale relatività comporta un più ampio intervento delle fonti secondarie laddove le prestazioni imposte riguardino prestazioni patrimoniali, giacché su di esse (contrariamente alle prestazioni personali) “incidono notevolmente la varietà e la intrinseca mutevolezza delle situazioni prese in considerazione, le quali sono collegate al continuo fluire delle vicende economiche e quindi generalmente irriducibili a trattamenti omogenei” (Corte Cost., n. 34/1986).

Si veda altresì la Corte Cost. nn. 157/1996, 180/1996, 111/1997, 215/1998, 105/2003.

¹⁸Per tali aspetti si rinvia a L. Antonini, *Commento all'art.23*, in AA.VV. (a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti), in *Commentario alla Costituzione*, Utet, Torino, 2006.

¹⁹ Mentre Giannini, (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956) dà una nozione più lasca, Berliri vi ricomprensive la determinazione della base imponibile (A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1972) e Micheli la amplia fino alla determinazione delle norme sull'accertamento in quanto concorrono ad individuare il diritto di credito dell'Erario (G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1988, p. 49).

Per Trimeloni devono essere “indicati (ossia espressi) i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'autorità nell'esercizio del potere impositivo; e cioè, non sia rimessa all'arbitrio di quest'ultima la determinazione del *quantum* e delle modalità di adempimento della prestazione oppure l'individuazione dei soggetti obbligati all'adempimento o la determinazione dei presupposti soggettivi ed oggettivi della prestazione”. L'autore comunque specifica che è costituzionalmente legittima la mancata indicazione nella legge del limite massimo della prestazione patrimoniale imposta purché la legge ponga direttive vincolanti al soggetto impositore per fissare il *quantum* della prestazione dovuta. Sul punto, poi, è legittima la delega all'autorità solo se rientra nel poter porre in essere valutazioni attinenti alla sfera della discrezionalità tecnica (M. TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Dig.*, IV, Sez. Comm., IV, 1989, p. 660).

Viceversa, la natura di norma di garanzia dell'art.23 Cost. si applica sia alle norme che identificano i soggetti passivi sia a quelle che attengono all'entità del tributo; di conseguenza, la dottrina ritiene che il riferimento alla discrezionalità tecnica nella determinazione della base imponibile del tributo non appare idoneo a soddisfare le esigenze di garanzia e ciò in quanto interventi del Governo (con i regolamenti) e dei Ministri (con decreti) influiscono “sulla effettiva configurazione del criterio di riparto adottato” (P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, Milano, 2016, p. 20).

²⁰ Per es., Corte Cost. n. 55/1963, n. 72/1969, n. 127/1988, n. 236/1994, n. 215/1998.

della misura dell'imposizione laddove per il Giudice delle leggi è sufficiente che l'atto avente forza di legge indichi i criteri e i limiti delle scelte regolamentari per poterne affermare la legittimità costituzionale²¹.

Criteri e limiti dell'imposizione che non devono necessariamente risultare dalla formula della norma, ma possono essere desunti "da tutto il contesto della disciplina relativa alla materia di cui essa fa parte"²², anche in relazione agli organi competenti a determinare la misura della prestazione²³. Per dirla con le parole della Consulta, la norma è legittima laddove il "modulo procedimentale (...) concorre ad escludere l'eventualità di arbitrii da parte dell'Amministrazione" nella determinazione dell'ammontare dell'imposizione²⁴.

In tale ambito, vi sono state pronunce del Giudice costituzionale in cui si è sancita la costituzionalità della disposizione che al fine della determinazione della base imponibile del tributo faccia riferimento a criteri tecnici²⁵ o all'ausilio di organi tecnici nella deliberazione del *quantum* da versare²⁶ oppure a una composizione dell'organo deliberante che contempli la partecipazione dei rappresentanti di categoria su cui la prestazione patrimoniale va a incidere²⁷.

²¹ In senso adesivo A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, AA.VV. (a cura di A. Di Pietro), *L'accertamento tributario. Principi, metodi e funzioni*, 1994, Giuffrè, Milano, p. 18.

²² Corte Cost., n. 34/1986.

²³ Corte Cost. n. 4/1957, n. 51/1960, n. 21/1969 e n. 67/1973.

²⁴ Corte Cost. n. 507/1988. Su tale aspetto, si veda G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giapichelli, Torino, 2014, p. 45; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Utet, Torino, V Ed, 2016, p. 22; A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema dell'impresa*, Milano, 1993, p. 135. Peraltro, è stato affermato che "l'unico limite idoneo a delimitare la discrezionalità dell'Amministrazione è l'aliquota massima, col potere dell'ente impositore di graduarla in base alle proprie esigenze", E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, VI ed., Giuffrè, Milano, 2011, p. 109.

²⁵ Si veda ad esempio, la Corte Cost., n. 122 dell'8 luglio 1957 nella quale si considera legittima la norma che fissa un "sovra-canone" per lo sfruttamento dell'acqua dei bacini al fine della produzione elettrica, giacché l'ammontare si determinava facendo riferimento ad una "traccia di ordine tecnico". Oppure, alla Corte Cost. n. 51/1960, in cui pur in assenza di una predeterminazione dell'ammontare della tariffa dei rifiuti solidi urbani, la norma venne considerata legittima perché come limite massimo si faceva riferimento alla spesa necessaria per l'espletamento del servizio.

²⁶ A titolo di esempio, si veda Corte Cost., n. 34/1986, n. 122/1957, n. 48/1961, n. 72/1969, n. 257/1982; n. 31/1985, n. 180/1996, n. 36/1959, n. 435/2001, n. 48/1961, n. 129/1969.

²⁷ Per esempio, la Corte ha escluso la violazione dell'art. 23 Cost. sulla base della composizione del funzionamento degli organi competenti a determinare la prestazione imposta (si vedano, ad esempio, Corte Cost., n. 4/1957, n. 55/1963, n. 67/1973, n. 51/1960, n. 21/1969, n. 72/1969, n. 34/1986 e n. 507/1988). Inoltre, nella sentenza n. 72/1969 la discrezionalità del Ministro nella determinazione delle tariffe telefoniche è stata esclusa, giacché il Comitato Interministeriale Prezzi aveva competenza a determinare le tariffe ossia a svolgere un'attività che, peraltro, è "collegata a elementi di natura tecnica che ne circoscrivono l'ambito". Ancora, nella sentenza n. 507/1988, si precisava la legittimità ai sensi dell'art. 23 Cost. dei diritti di borsa, in quanto essi erano approvati dalla Camera di Commercio e, su proposta del Ministro, deliberati con decreto del Capo dello Stato.

La dottrina ha espresso perplessità sulla correttezza di questi orientamenti giurisprudenziali facendo notare che la ponderazione degli interessi coinvolti non sembra potersi garantire per

4. L'art. 83 Tuir, e l'art. 4, cc. 7 quater e quinquies, D.Lgs. n. 38/2005 alla luce dell'art. 23 Cost

Il nuovo art. 83 Tuir e i D.M. attuativi si inseriscono nel massiccio processo di “delegificazione” che ha investito la materia tributaria. Esso ha inizialmente riguardato gli enti locali con riferimento ai regolamenti attuativi della finanza locale, ma poi ha invaso gli altri campi come, ad esempio, le disposizioni sulle imposte dirette.

L'assegnazione al Governo²⁸ di un potere normativo sempre più vasto ha messo a dura prova il sistema delineato dall'art. 23 Cost. in quanto il legislatore ha, con frequenza²⁹, approvato norme deleganti poco rispettose delle cautele previste dal principio di riserva di legge e, per tale motivo, in grado di stravolgere il sistema delle fonti in quanto una delega contiene, esplicitamente o implicitamente, una seconda delega a integrare e modificare la disciplina.

Si è persino arrivati a utilizzare fonti del diritto “anomale” come i D.M. “di natura non regolamentare” per la determinazione della base imponibile di un tributo³⁰.

effetto di pareri resi da organi con semplice funzione consultiva (A. Fedele, *Commento all'Art. 23 Cost.*, in AA.VV. (a cura di G. Branca), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna-Roma, 1978, p. 114).

²⁸ Si tenga presente che la dottrina denuncia da tempo l'evenienza per la quale il secondo comma dell'art. 17, L. n. 400/1988 è stato più volte derogato da successive leggi o atti con forza di legge che però non presentano le garanzie innestate nel modello di delegificazione indicato in detta disposizione.

In altri termini, si assiste all'espandersi di un potere regolamentare del Governo da un lato spoglio delle cautele previste dall'art. 76 Cost. e dall'altro lato “permanente”, ossia caratterizzato da “una stabilità di attribuzione sconosciuta alla stessa potestà legislativa delegata”. Tutto determina una modifica del sistema delle fonti primarie e secondarie ossia “la forma di governo tracciata dalla costituzione, per l'abnorme incremento del ruolo dell'esecutivo nella produzione legislativa” (F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 199).

²⁹ In favore del Governo ma anche di soggetti diversi. Per esempio, si pensi alla delegificazione in favore dei comuni e delle province (art. 4, L. n. 142/1990), delle autorità amministrative indipendenti (per es. art. 1, c. 9-22, L. n. 249/1997), in favore dell'Università (artt. 7 e 11 L. n. 169/1999). Si veda G. TARLI BARBIERI, *Le delegificazioni, 1989-1995: la difficile attuazione dell'art. 17, secondo comma, della Legge 23 agosto 1988, n. 400*, Giappichelli, Torino, 1996; G. DEMURO, *La delegificazione*, in *Il Foro it.*, pt. V, Zanichelli, Bologna, 1989, p. 355 ss.

³⁰ Mi riferisco, ad esempio, a quanto previsto dagli artt. 129 e 142 Tuir in forza dei quali la norma delega il Governo ad attuare le disposizioni relative al consolidato nazionale ed al consolidato mondiale con “decreto ministeriale di natura non regolamentare”. Se la Costituzione configura un sistema delle fonti “chiuso” si dubita che tali norme siano legittime (F. BATISTONI FERRARA, *Le deleghe per l'emaneazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Esi, Napoli, 2006, p. 533 ss.).

Su tali aspetti si rinvia a F. SORRENTINO G. CAPORALI, *Legge (Atti con forza di)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, vol. IX, Utet, Torino, 1994, p. 100; su queste tematiche, si veda altresì F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 185.

Ciò detto, occorre prendere posizione sulla possibile violazione dell'art. 23 Cost. da parte dell'art. 83 Tuir e dell'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n.38/2005.

A tale proposito, se si ritiene che la base imponibile possa concorrere quale elemento costitutivo del presupposto³¹ e quindi se si afferma che il fatto contabile concorra a indicare il presupposto dell'Ires, si deve concludere per l'incostituzionalità della normativa che assegna al Mef, con la "mediazione" di un organismo di "diritto privato" (OIC o IASB) o della Commissione Europea per i principi contabili internazionali, la determinazione del fatto generatore della capacità contributiva.

Se invece, come appare più corretto, si ritiene che i principi contabili concorrano a determinare esclusivamente la base imponibile dell'imposta ossia il *quantum* della stessa, il sistema delineato dall'art. 83 Tuir appare, a tutta prima, legittimo alla luce della giurisprudenza costituzionale in precedenza citata. Infatti, il rinvio ai principi contabili nazionali e internazionali ossia a una determinazione della base imponibile sulla scorta di criteri tecnici e l'evenienza per la quale organi "espressione" dei soggetti passivi (OIC e lo IASB/Commissione Europea³²) partecipano alla determinazione delle regole di formazione del reddito di impresa sembrano limitare la discrezionalità del Mef nella determinazione del *quantum debeatur* dell'Ires.

Invero, una lettura più approfondita delle disposizioni non fuga tutte le perplessità, in quanto né l'art. 83 Tuir né l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005 sembrano precisare i criteri direttivi a cui il Mef si debba conformare nella sua azione di "filtro".

Difatti, mentre per quel che riguarda il coordinamento tra codice civile e principi contabili l'art. 4, c. 7 *ter*, D.lgs. n. 38/2005 prevede che esso si realizzi con particolare riguardo alla funzione di bilancio (e quindi alla rappresentazione veritiera e corretta), né l'art. 83 Tuir né tantomeno l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies* individuano alcuna direttiva cui il Mef deve ispirarsi.

L'art. 83 Tuir continua a disporre in modo evanescente che "valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione,

³¹ Può aversi "identificazione o sovrapposizione di concetti: il reddito, ad esempio, è al tempo stesso presupposto e base imponibile; quando un'imposta non si applica se la base imponibile non supera un certo ammontare (minimo imponibile), la misura dell'imponibile diviene elemento del presupposto" (F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte Generale, XI ed., Utet, Torino, 2011, 111). Propende per una nozione autonoma di presupposto sulla base della qualificazione giuridica nel suo complesso (come vicenda idonea a permettere la definitiva acquisizione delle somme da parte del soggetto attivo del tributo) e per ciò abbandonando la sua individuazione nel fatto generatore dell'obbligazione tributaria (G. FRANSONI, in AA.VV. (a cura di A. Fantozzi), *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2012, p. 268 ss.). Di conseguenza, secondo tale prospettiva, il presupposto non coincide con l'indice di capacità contributiva.

³² La Commissione Europea in tale ruolo è tecnicamente assistita dall'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) istituito in forza dell'art. 6, Reg. n.1606/2002).

i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”, mentre l’art. 4, c. 7 *quater/quinquies* si limita a statuire che il Ministro competente provvede a “emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap”³³.

La dottrina³⁴ che si è occupata della problematica, pur ammettendo che “difetta qualsiasi specificazione dei criteri direttivi da considerare nella fissazione delle disposizioni di coordinamento”, ha proposto una soluzione che possa far propendere per la legittimità del meccanismo di produzione delle regole tributarie per la determinazione della base imponibile delle società.

Sul presupposto che le normative che hanno istituito i meccanismi del 2007 e del 2016 abbiano la stessa funzione, si ritiene che i principi direttivi stabiliti dalla legge a cui il Mef si deve ispirare possano essere ricavati dall’art. 1, c. 60, L. 244/2007, ossia dalla norma che individuava i criteri direttivi allorquando il legislatore ha sancito la derivazione rafforzata per coloro che redigono il bilancio avvalendosi dei principi contabili internazionali.

In realtà, se si eccettua il riferimento ad evitare che “la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni dei principi contabili determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi”, il comma 60 assegnava al Mef il compito di individuare i criteri direttivi della materia³⁵.

³³ Contrariamente a quanto qui accaduto, la disciplina Irap è stata modificata da parte del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni nella L. n. 19 del 27 febbraio 2017, che, introducendo il c.d. principio di derivazione rafforzata, è intervenuta sull’art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997 che individua le modalità di determinazione del valore della produzione netta.

L’intervento legislativo si è reso necessario a seguito dell’eliminazione della sezione straordinaria del conto economico ad opera del D.Lgs. n. 139/2015 per i bilanci relativi agli esercizi con inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

³⁴ G. FALSITA, *Manuale di diritto tributario*, pt speciale, Cedam, Padova, 2018, p. 340, nota 20.

Altri invece per il rispetto del principio di riserva di legge ritengono sufficiente il richiamo dell’art. 83 Tuir (così V. MASSONE, *I nuovi principi contabili o.i.c. e la loro valenza giuridica alla luce del principio di derivazione rafforzata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, p. 936).

³⁵ La norma testualmente afferma: “con decreto del Mef, da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59. In particolare, il decreto deve prevedere:

(...)

b) i criteri per la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio di esercizio in base ai richiamati principi contabili internazionali e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali;

c) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di aggregazioni aziendali con la disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie, anche ai fini del trattamento dei costi di aggregazione;

d) i criteri per il coordinamento dei principi contabili internazionali con le norme sul consolidato nazionale e mondiale;

Pertanto, si può aderire a tale impostazione solo se si immagina che i criteri direttivi non siano esclusivamente quelli sanciti dal comma 60, ma siano anche quelli presenti nei D.M. approvati (D.M. 2009 e 2011) e, in particolare, quelli presenti nell'art. 2, D.M. 2009 che rappresentano, ad avviso di chi scrive, la cifra della derivazione rafforzata³⁶.

Tale impostazione, peraltro, sarebbe, in un certo qual modo, avvalorata proprio dal comma 1 *bis* dell'art. 83 introdotto nel 2016³⁷ in forza del quale gli OIC *adopter* “si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7 *quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”.

In tale senso, dai D.M. 2009 e 2011 si evincono una serie di principi che, in generale e in via non esaustiva, si possono così riassumere: la disciplina della competenza esterna si conforma alle regole contabili, mentre continuano ad applicarsi tutte le norme del Tuir che “prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento”.

In conclusione, l'art. 4, cc. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005 non appare contrario all'art. 23 Cost. in quanto questa disposizione unita all'art. 83 Tuir, all'art. 1, c. 60, L. 244/2007 ed all'art. 13 *bis*, c. 2, lett. a), n. 2), D.L. n. 244/2016 individua i criteri direttivi cui si deve ispirare il Mef nella funzione di filtro all'ingresso dei principi contabili.

e) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di cancellazione delle attività e passività dal bilancio con la disciplina fiscale relativa alle perdite e alle svalutazioni;

f) i criteri di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, con particolare riguardo alle disposizioni relative alla prima applicazione dei principi contabili internazionali;

g) i criteri di coordinamento per il trattamento ai fini fiscali dei costi imputabili, in base ai principi contabili internazionali, a diretta riduzione del patrimonio netto;

h) i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo;

i) i criteri per consentire la continuità dei valori da assumere ai sensi delle disposizioni di cui al comma 58 con quelli assunti nei precedenti periodi di imposta”.

³⁶ A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Giuffrè, 2021, Collana *Tax Law* diretta da Miccinesi-Pistolesi-Stevanato e Ault, p. 162 e ss.

³⁷ Art. 13 *bis*, comma 2, lett. a), n. 2), D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19.

5. Le influenze del diritto dell'Unione Europea sulla base imponibile unica delle società

Nell'ordinamento comunitario ci si è resi conto che le norme vigenti in materia di tassazione delle società non sono più adatte al contesto attuale e che è necessario un maggior coordinamento fiscale fra Stati: di norma il reddito delle società è tassato a livello nazionale, ma il mercato, divenuto più globalizzato, digitale e mobile, e le strutture societarie sempre più complesse, impongono di ripensare i regimi nazionali di imposta sulle società per evitare che le asimmetrie che questi presentano³⁸, consentano alla pianificazione fiscale aggressiva di prosperare, falsando il funzionamento del mercato interno³⁹ e mettendo in discussione il principio di libera concorrenza⁴⁰.

Gli Stati Membri, tuttavia, non possono agire unilateralmente per contrastare efficacemente la concorrenza fiscale nell'Unione europea: occorre una strategia politica coordinata a livello di ordinamento comunitario.

Nonostante il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea e il successivo Trattato sull'Unione Europea non prevedessero e non prevedano un obbligo di procedere verso l'armonizzazione dell'imposizione sulle società, la Commissione Europea ha sin dall'inizio del suo operato ritenuto tale tema di centrale importanza al fine del rafforzamento del mercato unico europeo⁴¹.

Più precisamente, la Commissione ha finanziato numerosi studi scientifici per verificare se le differenze tra le normative interne sull'imposta sulle società comportassero una distorsione della concorrenza e, in caso di risposta positiva, per individuare quali meccanismi avrebbero potuto risolvere il problema.

In materia si sono succeduti il rapporto *Neumark* (1962), il *Memorandum d'armonizzazione delle imposte dirette* (1967), il *Rapporto Van den Tempel* (1970), il *Rapporto Burke* (1980) che, con differenti sfumature, evidenziavano come lo *status quo* limitasse l'efficienza del mercato comune⁴².

³⁸ Tali asimmetrie creano rischi di doppia imposizione e di doppia non imposizione, quindi ostacolano la libera concorrenza tra le imprese.

³⁹ Cfr. Proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società COM (2016) 683 final.

⁴⁰ Per questi aspetti si rinvia a P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in AA.VV. (a cura di P. Boria), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Cedam, Padova, 2018, p. 5 e ss. e S. BIASCO, *I danni della concorrenza fiscale in Europa*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 119.

⁴¹ Ricordo che gli artt. 110-113 del TUE (che riprendono il contenuto degli artt. 90-93 del Trattato CE) prevedono che il Consiglio con procedura legislativa speciale adotti disposizioni per armonizzare le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette al fine "dell'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno delle imposte indirette". Al contrario, in merito alle imposte dirette nessuna norma ne impone la loro armonizzazione. Su questi aspetti si veda P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2015; C. SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionali*, Giappichelli, Torino, 2011.

⁴² Per gli opportuni approfondimenti si rinvia a C. SACCHETTO, *Politiche Comunitarie (VII Politica fiscale)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, 1990, p. 2.

Questi rapporti convinsero la Commissione a perorare la causa dell'inclusione dell'armonizzazione delle imposte dirette nell'ambito degli scopi della Comunità Europea.

Con la comunicazione del 20 aprile 1990⁴³, la Commissione abbandonò tale approccio giudicato eccessivamente ambizioso con riferimento al contesto politico.

Difatti, da tale momento, l'obiettivo divenne la convergenza delle imposte sulle imprese attraverso il principio di sussidiarietà che si declinava nell'individuare a livello europeo un pacchetto di misure essenziali per la creazione del mercato unico concernenti, in generale, le transazioni tra imprese di Paesi diversi.

Nel giugno 1990 il cosiddetto "Pacchetto a tre" conteneva proposte di tre direttive che poi furono approvate dal Consiglio.

La c.d. Direttiva "madre-figlia"⁴⁴ in cui si prevede l'abolizione delle ritenute d'acconto sui dividendi intersocietari pagati dalle figlie alle imprese madri all'interno della CE al fine di eliminare la doppia imposizione su tali distribuzioni.

La Direttiva sulle operazioni straordinarie transfrontaliere⁴⁵ che stabiliva la rimozione di eventuali normative fiscali interne che limitavano le fusioni transfrontaliere.

La Direttiva sulla Convenzione d'arbitrato al fine di evitare forme di doppia imposizione relative alla disciplina dei prezzi di trasferimento⁴⁶.

Dopodiché, il *Rapporto Ruding* (1992) ebbe il merito di evidenziare che la convergenza spontanea dei sistemi fiscali non avrebbe potuto risolvere le distorsioni nel mercato create dalle differenti normative interne.

Si proponeva, allora, l'eliminazione delle disposizioni discriminatorie, l'individuazione di regole comuni per determinare la base imponibile delle società al fine di stabilire un livello minimo di imposizione e, infine, di rimodulare in modo trasparente le agevolazioni fiscali.

Nel 1996, in occasione del Consiglio Ecofin di Verona, la Commissione presentò il documento "La fiscalità nell'Unione Europea" approvato dalla comunicazione della Commissione COM 546 def. 22.10.1996 (c.d. Promemoria Monti).

⁴³ "Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento sulle linee guida sulle imposte sulle società" del 20 aprile 1990.

⁴⁴ Dir. 90/435/CEE del Consiglio recepita nel nostro ordinamento con la L. n. 142 del 19 febbraio 1992 relativa al trattamento fiscale dei dividendi di società collegate residenti in diversi Paesi. Tale direttiva è stata poi modificata con la Dir. 2003/123/CE del 13 gennaio 2004.

⁴⁵ Dir. 90/434/CE del Consiglio introdotta in Italia con il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544. Poi modificata con la Legge 8 febbraio 2006, n. 29.

⁴⁶ Dir. 90/436/CE del Consiglio.

La Commissione individuò gli obiettivi della politica fiscale: stabilizzazione delle entrate tributarie, funzionamento del mercato interno e promozione dell'occupazione. E nelle comunicazioni che ne seguirono emergeva la convinzione della Commissione che il mancato coordinamento delle politiche fiscali rappresentasse un elemento di distorsione del funzionamento del mercato unico perché generava, tra l'altro, una concorrenza sleale.

Si proponeva di eliminare la doppia imposizione dei flussi transfrontalieri e di estendere la Direttiva "madre-figlia" a tutti i soggetti colpiti da imposta sulle imprese indifferentemente dalla loro forma giuridica e di estendere la Direttiva sulle fusioni a tutti i tipi di trasformazioni societarie implicanti trasferimenti di attività.

La Risoluzione del Consiglio, n. 2061 del 3 dicembre 1997 approvò il Codice di Condotta che rappresentava un mero impegno "politico" per gli stati ad evitare una concorrenza sleale⁴⁷.

Nel 1999 vide la luce un nuovo studio della Commissione Europea denominato "*Company Taxation in the Internal Market*" cui è seguita una comunicazione nel 2001⁴⁸.

Tra le varie questioni⁴⁹, in tale sede è emersa la proposta relativa all'utilizzo di una unica base imponibile consolidata (CCCTB) quale strumento per rendere più efficiente, più efficace e più semplice il mercato comune⁵⁰.

⁴⁷ Con l'approvazione di un "codice di condotta" per la tassazione delle imprese si istituisce una sorta di impegno politico dal contenuto giuridicamente non vincolante che fissa alcune regole dirette a contenere fenomeni di concorrenza fiscale dannosa tra Stati. Tale documento, dapprima approvato dalla Commissione in data 1.10.1997, poi recepito dal Consiglio ECOFIN in forma espressa, con risoluzione del 1.12.1997 (c.d. "Pacchetto Monti"), infine approvato con decisione del Consiglio ECOFIN del 7.3.2003, prevede il blocco di nuove misure fiscali agevolative e, soprattutto, il graduale smantellamento delle regole tributarie esistenti che, favorendo la localizzazione delle attività produttive in un determinato territorio nazionale, apparivano idonee a produrre situazioni concorrenziali rispetto agli altri Paesi. Cfr. sul tema F. GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 970 e ss.

Essa ha l'obiettivo di contrastare quelle pratiche fiscali che possano determinare vantaggi così consistenti da influenzare le scelte di allocazione dell'impresa in un territorio differente rispetto a quello abituale (o nel quale si esplica l'attività principale).

⁴⁸ Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali, Com. (2001), 582, del 23 ottobre 2001.

⁴⁹ Un'altra possibile soluzione si ravvisava nello schema della *Home State taxation* per il quale gli Stati membri si impegnavano ad un mutuo riconoscimento del regime fiscale vigente. Essa aveva il pregio della accettabilità politica, ma era di difficile applicazione perché ogni Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto conoscere le legislazioni degli altri Paesi.

⁵⁰ Unitamente a ciò, una ulteriore azione di contrasto alla concorrenza fiscale nell'UE è quella che ha preso le mosse da una serie di direttive approvate tra il 2011 e il 2015 volte a rafforzare la cooperazione tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri e ad ampliare la trasparenza finanziaria.

Mi riferisco alla Dir. 2011/16/UE che ha rafforzato la cooperazione tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri per determinate categorie di reddito (reddito di lavoro dipenden-

I gruppi di società (di capitali) che operano a livello internazionale avrebbero potuto determinare la base imponibile in forza di regole autonome rispetto al bilancio e valevoli in tutto lo spazio della Comunità europea.

Lo scopo dichiarato di questa proposta era altresì quello di prevedere una disciplina in grado di limitare l'evasione e l'elusione dell'imposta sulle società favorite da una compresenza di più regole per la determinazione della base imponibile presenti nello spazio europeo.

Il gettito proveniente da tale nuova imposta poi sarebbe stato suddiviso tra i diversi Stati in cui le società controllate hanno sede sulla base di aliquote determinate dalle rispettive normative interne.

Dopo numerose consultazioni e ulteriori studi finalizzati alla verifica se i principi contabili internazionali potessero rappresentare un punto di partenza per la determinazione dell'unica base imponibile⁵¹, nel giugno del 2016 la Commissione ha rilanciato il progetto con una proposta di direttiva ai sensi dell'art. 115 TFUE⁵².

La Commissione ha previsto di modificare l'imposizione sulle società in due tappe.

In primo luogo, si propose al Consiglio di approvare una direttiva che disciplina la base imponibile comune (CCTB). Dopodiché, la Commissione suggerì di istituire una base imponibile relativa ai gruppi (CCCTB) a cui seguirebbe una ripartizione dell'utile sulla base di indicatori presuntivi secondo il metodo del "*formulary apportionment*"⁵³.

La proposta di CCTB, sebbene rivitalizzata dal Consiglio dell'Unione Europea del 27 novembre 2019⁵⁴, ha recentemente lasciato il passo alla

te, pensioni, reddito degli amministratori, proventi immobiliari e proventi assicurativi); alla Dir. 2014/107/UE, recepita dall'Italia con la L. n. 95/2015 e che ha introdotto, a partire dall'1 gennaio 2016, l'obbligo per gli intermediari finanziari di acquisizione del codice fiscale e di una autocertificazione attestante la residenza fiscale per tutti i clienti titolari di rapporti finanziari. Si ricorda, infine, che è stata ampliata la cooperazione amministrativa attraverso lo scambio di informazioni automatico. Infatti, la Dir. 2015/2376/UE, ha definito il meccanismo dello scambio automatico obbligatorio delle informazioni relative a posizioni finanziarie dei residenti di ciascuno Stato membro nello Stato ove sono investiti capitali.

⁵¹ Si vedano sul punto la Comunicazione della Commissione Europea del 2001 e del 2003.

Si possono trovare gli studi e le comunicazioni della Commissione Europea all'indirizzo http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

⁵² Sul punto si rinvia a G. MARINO, *L'Ires nel contesto della tassazione delle società nella UE: bilanci e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 131; G. MELIS, R. TISCINI, *La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in chiave comparatistica*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 97.

⁵³ Le proposte di direttiva si trovano in <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-common-corporate-tax-base-ccctb/12-2016>.

⁵⁴ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14291-2019-INIT/it/pdf>.

Direttiva ATAD 1 e 2⁵⁵ che, pur proponendo qualche regola che ha l'effetto di armonizzare alcuni specifici aspetti della base imponibile (per es. nel caso della deducibilità degli interessi passivi) si preoccupa, essenzialmente, di evitare l'erosione della base imponibile delle imposte dirette dallo Stato in cui la ricchezza viene prodotta attraverso l'istituzione di una unica *exit tax*, una unica norma sull'abuso del diritto nonché l'eliminazione dei disallineamenti da ibridi.

In questo contesto, in cui la direttiva sulla base imponibile unica risulta, di fatto, arenata, il Consiglio dell'Unione Europea il 14 dicembre 2022 ha approvato la Direttiva n. 2523 relativa alla c.d. *Global Minimum Tax*⁵⁶.

Si tratta, di una direttiva che intende assicurare un livello di imposizione minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e per i gruppi “nazionali su larga scala”⁵⁷.

In estrema sintesi, la base imponibile si determina a livello di singola giurisdizione partendo dal risultato del bilancio consolidato al quale si apportano “aggiustamenti” per evitare distorsioni tra le legislazioni interne e tenendo conto del trattamento del reddito in altre giurisdizioni (in caso di adesione alla trasparenza, presenza di stabile organizzazione, pagamento di imposte sui dividendi *etc.*...).

Una volta calcolata in questo modo la base imponibile occorre verificare se l'imposizione effettiva supera il 15% e, se è inferiore, occorre pagare l'imposta versando l'IIR o l'UTPR.

Per quello che interessa in questa sede, il punto di partenza per determinare la base imponibile finalizzata alla verifica del rispetto della tassazione minima sono i principi contabili internazionali o interni (art. 16) a cui si applicano i c.d. “aggiustamenti” (art. 17)⁵⁸.

Accanto a questo procedimento di “armonizzazione positiva” della base imponibile delle società, la Corte di Giustizia è stata portatrice della

⁵⁵ Mi riferisco alla Dir. 2016/1164/UE (*Anti Tax Avoidance Directive*), nel testo modificato dalla Dir. 2017/952/UE (c.d. “ATAD2”).

⁵⁶ La Direttiva si innesta in un percorso tracciato dall'OCSE contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili al fine di assicurare che gli utili delle imprese multinazionali siano tassati nel luogo in cui sono svolte le attività economiche che li generano e in cui viene creato il valore (*base erosion and profit shifting* — BEPS). Più precisamente, l'obiettivo della *Global Minimum Tax* si è tradotto nelle “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*” approvate il 14 dicembre 2021 dal quadro inclusivo dell'OCSE/G20 sulla BEPS. Su tali aspetti, si veda A. P. DOURADO, *Is There A Need for A Directive on Pillar Two?*, Interfax, 2022, p. 521.

⁵⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=en>.

⁵⁸ In merito a tale aspetto, si veda E. Eberhartinger, G. Winkler, *Pillar Two and the Accounting Standards*, Intertax, 2023, p. 134.

c.d. “armonizzazione negativa” pronunciandosi sempre più spesso per l’incompatibilità con le regole europee di norme interne sulle imposte dirette facendo leva sulla violazione del principio di non discriminazione oppure sulla violazione di una delle libertà fondamentali⁵⁹.

In questo contesto, si registra la sentenza *Marcas* (Corte Giust. UE, 13 gennaio 2022, C-363/20, *Marcas*) che sembra dare una spinta verso l’uniformità della base imponibile.

In estrema sintesi, l’art. 1 della legge ungherese relativa all’imposta sulle società⁶⁰, pur prevedendo che le regole di determinazione della base imponibile dovessero interpretarsi “tenendo conto delle disposizioni della legge sulla contabilità e in conformità con le stesse”, statuiva che “le deroghe alle prescrizioni della legge sulla contabilità destinate a garantire il rispetto del principio del quadro fedele” non potevano “comportare modifiche dell’importo dell’imposta dovuta”.

Tale norma è stata giudicata dal giudice del rinvio contraria agli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE che consentono, in casi eccezionali, agli amministratori di derogare una specifica disposizione di diritto contabile al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria ed economica.

La Corte di Giustizia UE, dopo aver affermato che i Trattati e le norme derivate non contemplano una disciplina armonizzata in materia di controlli fiscali (punto n. 39) e di imposte dirette (punti 41 e 42), e dopo aver eluso le prospettazioni del giudice del rinvio in cui si chiedeva di valutare la compatibilità della norma interna con taluni diritti procedurali ed in materia di sanzioni garantiti dal diritto dell’Unione Europea (il diritto ad un giusto procedimento, alla certezza del diritto, alla tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità), ha precisato che il diritto dell’Unione Europea non esclude che i bilanci siano utilizzati a base di riferimento per il calcolo delle imposte sulle società.

Pertanto, gli artt. 2, par. 3, e 31 della IV Dir. non ostano al potere dell’Amministrazione tributaria di “contestare” talune scritture contabili di una società per il motivo che queste ultime non rispettano i principi della completezza e dell’autonomia dei periodi d’imposta, salvo che il loro mancato rispetto non costituisca una deroga eccezionale necessaria per garantire

⁵⁹ Non potendo ripercorrere in questa sede gli interventi della Corte di Giustizia, si rinvia a G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell’imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1152; F. AMATUCCI, *L’influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sulla individuazione dei soggetti passivi Ires*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, 11079.

⁶⁰ L’articolo 1, paragrafo 5, dell’*a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (L. n. LXXXI del 1996).

il rispetto del principio del quadro fedele. Deroga la cui giustificazione deve trovare spazio nella nota integrativa e che non si deve prestare alla “ripartizione del risultato economico dell’impresa interessata su più esercizi al fine di ottimizzare l’imposizione” ossia, in ultima analisi, alla produzione di un danno per l’Erario⁶¹.

Stando al contenuto della pronuncia, i principi generali di redazione del bilancio acquisiscono una valenza di portata generale nell’ambito della determinazione della base imponibile, sempreché la loro applicazione non si sia prestata a condotte elusive o evasive e cioè sempreché non sia stato prodotto un danno all’Erario.

La dottrina che ha commentato la sentenza⁶² ha dubitato della correttezza della soluzione offerta dalla Corte in quanto la legislazione sulle imposte sulle società non è oggetto di armonizzazione.

Sebbene sia complesso giustificare la pronuncia alla luce dei limiti della competenza legislativa del diritto dell’Unione Europea⁶³, il ragionamento della Corte di Giustizia presenta, a mio avviso, una certa linearità: il diritto contabile è materia di competenza del diritto dell’Unione Europea, conseguentemente, laddove la determinazione del reddito delle società si ispiri alle regole contabili, esso si assoggetta alla sindacabilità del giudice di Lussemburgo.

In tal senso, sembra che la motivazione della sentenza possa trovare una sua collocazione sistematica nel fenomeno della “sovratrasposizione” delle direttive⁶⁴.

Si tratta di un ampliamento “volontario” dell’applicazione di una direttiva da parte dello Stato Membro ad ambiti non coperti dalla competenza dei Trattati che, usualmente, è necessario per evitare contrasti con principi costituzionali interni.

Tale ampliamento è ritenuto legittimo dalla Corte di Giustizia se non vi è

⁶¹ Par. 52.

⁶² R. SZUDOCZKY, B. KÁROLYI, *Case C-363/20 Marvas MC v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Ágazatósága*, Ad in AA.VV. (a cura di G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, A. Storck), *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2021: Series on International Tax Law*, Volume 132, 2022, p. 33 e ss.

⁶³ In merito alla tassazione delle società, “*this field belongs to the competence of the Member States, which nevertheless must be exercised in conformity with EU law (...) the only potential connection where the Member State might implement EU law is related to the Directives that prescribe certain accounting principles. This harmonization does not deal with tax law in the strict sense?*” (così, SZUDOCZKY E KÁROLYI, op. cit., p. 33 e ss.). Peraltro, l’autore si prodiga nel verificare se, nel contesto fattuale oggetto del processo, invocare la sola direttiva sia sufficiente per affermare l’attuazione del diritto dell’Unione Europea oppure se sia possibile fare leva sui principi contenuti nella Carta di Nizza o nei Trattati per stabilire una connessione tra il caso concreto e gli scopi del diritto eurounionale.

⁶⁴ Definisce il fenomeno in tal modo P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 38.

conflitto con il diritto dell'Unione Europea⁶⁵. Se tale condizione è rispettata, i Giudici di Lussemburgo ritengono che il legislatore interno abbia implicitamente accettato di interpretare tale porzione del diritto in conformità alla norma secondaria europea⁶⁶.

Inoltre, la stessa Corte è pienamente consapevole di tale ampliamento delle competenze laddove ne afferma la legittimità perché non genera alcun conflitto con il diritto dell'Unione Europea⁶⁷.

6. Le conclusioni

Dalle pagine che precedono emerge che la determinazione della base imponibile delle società risulta ancora una materia la cui competenza è riservata alla normativa interna.

Per tale motivo, la sua legittimità dipende ancora dall'assenza di alcun contrasto con i principi costituzionali, tra i quali il principio di riserva di legge statuito dall'art. 23 Cost.

Se è vero che l'art. 83 Tuir rinvia ai principi contabili internazionali e nazionali che sono entrambi espressione del diritto dell'Unione Europea, quali regolamenti europei e quali regole attuative della Direttiva Bilanci, i Trattati ed il diritto derivato non contemplano un obbligo di armonizzazione in materia di imposte sulle società.

Detto in altri termini, in materia di determinazione della base imponibile delle società di capitali non vi è stata ancora alcuna cessione di sovranità alla UE e ciò che legittima l'applicazione dei principi contabili internazionali continua ad essere l'art. 83 Tuir in combinato con l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005.

Pertanto, la disciplina tributaria sul reddito delle società deve essere basata sulla legge onde consentire il rispetto dell'art. 23 Cost.⁶⁸.

⁶⁵ Corte Giust. UE, 17 luglio 1997, C-28/95 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* e 18 ottobre 1990, C-297/88 and C-197/89, *Massam Dzodzi v Belgian State*.

⁶⁶ La sovrapposizione delle direttive (che non configga con esse) “ne amplia l'ambito di applicazione per effetto di scelte di politica legislativa nazionale e, come si è detto, anche al fine di evitare possibili contrasti con i principi costituzionali” (Così P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 39).

⁶⁷ Par. 41: “(...) sebbene la quarta direttiva non abbia per oggetto di fissare le condizioni alle quali i conti annuali delle società possono o devono servire come fondamento per la determinazione, da parte delle autorità fiscali degli Stati membri, della base imponibile e dell'importo delle imposte, quali l'imposta sulle società di cui trattasi nel procedimento principale, non è, per contro, affatto escluso che i conti annuali possano essere utilizzati come base di riferimento da parte degli Stati membri per fini fiscali (sentenza del 7 gennaio 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, punto 70)”.

⁶⁸ Vedasi per l'ammissione di un tale giudizio di costituzionalità, la Corte Cost. n. 427/2000.

A questo proposito, si è osservato che la base imponibile disciplinata mediante il concorso delle regole contabili e del potere regolamentare del Mef non risulta incostituzionale.

E ciò in quanto lo IASB e l'OIC sono organi tecnici composti da coloro sui quali grava l'imposta sulle società ed in quanto la legge individua i criteri guida che il Mef deve seguire nell'adeguare le regole contabili al sistema tributario.

D'altro canto, la sovranità nazionale viene erosa sempre di più dalle direttive europee che entrano in vigore, tra cui quella relativa alla *Global Minimum Tax*, e dall'opera della Corte di Giustizia che con la sentenza *Marcas* del 2022 sembra affermare che laddove un ordinamento giuridico interno opti per la determinazione della base imponibile sulla base dei principi contabili, la norma interna deve necessariamente rispettare quanto previsto dalla Direttiva Bilanci, non potendo il legislatore escludere l'applicazione dei suoi principi generali.

In tale caso, infatti, il legislatore si è sottoposto volontariamente al diritto dell'Unione Europea e quindi alla giurisprudenza del Giudice di Lussemburgo.

A prescindere dalla correttezza della motivazione della sentenza *Marcas*, la strada verso l'uniformità delle imposizioni sulle società sembra tracciata ed è, oramai, imminente.

Tuttavia, in attesa di una Direttiva che disciplini per tutte le società di capitali la determinazione della base imponibile unica (in quanto la GMT attiene solamente ai gruppi multinazionali e nazionali di rilevantissima dimensione) sembra che una sorta di armonizzazione vi sia già per effetto della diffusa applicazione a livello europeo del meccanismo di derivazione del reddito delle società dall'utile di bilancio⁶⁹.

⁶⁹ Si pensi al sistema francese (A. DE BISSY, *Comptabilité et fiscalité: Du résultat comptable au résultat fiscal*, Lexis Nexis, Paris, 2016, pp. 9 – 33 ss.; si veda altresì R. JAUNE, *Accounting and Taxation: France*, France, in AA.VV., *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach* (a cura di M. Grandinetti), Wolter Kluwer, 2016, 102; S. SAMBOU, *Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique?*, L'Harmattan, Paris, 2014. R. JAUNE, *Accounting and Taxation: France*, in AA.VV. (a cura di M. Grandinetti), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach*, Wolter Kluwer, 2016, p. 101; M. COZIAN-F. DEBOISSY-M. CHADEFaux, *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 41 ed., Lexis Nexis, Paris, 2017, 74) a quello spagnolo (I. JIMÉNEZ COMPAIRED, J. MARTÍNEZ, M. L. RUIZ BAÑA, *Impuesto sobre Sociedades*, in AA.VV. (a cura di J.M. Queralt, J.M. Tejerizo López, J.Á. Martínez), *Manual de derecho tributario: parte Especial*, 2022, pp. 333-434; G.M. LUCHENA MOZO, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. (a cura di L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S.M. González), *Manual de Derecho Tributario: parte especial*, 2018, pp. 181-234; F.J. CAÑAL GARCÍA, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. (a cura di L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González), *Manual de Derecho Tributario: parte especial*, 2018, pp. 235-266) o a quello tedesco. A tale ultimo proposito, il sistema tedesco presenta una derivazione meno marcata ma pur sempre indiretta in quanto i

A tale proposito, non si ritiene che tale situazione, creata *de facto*, sia coerente con gli obiettivi che l'armonizzazione delle imposte sulle società si prefigge e che sono stati recentemente ribaditi dalla Comunicazione del 18 maggio 2021 al Consiglio ed al Parlamento⁷⁰, tra cui vi sono la riduzione dell'elusione e dell'evasione fiscale.

Il principio contabile viene emanato dall'OIC o dallo IASB allo scopo di declinare la rappresentazione veritiera e corretta ontologicamente scelta dagli esperti del settore in un dato momento storico a seconda dell'informativa che si intende fornire con il bilancio.

Porlo come riferimento condiviso per la determinazione della base imponibile collide solo parzialmente con gli interessi tributari in gioco.

Le relazioni e gli studi sulle proposte di direttive sulla base imponibile unica, i considerando della Direttiva sulla *Global Minimum Tax* nonché la Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza *Marcas* concordano, infatti, nel dover limitare l'applicazione del principio contabile che possa agevolare l'elusione o l'evasione delle imposte nonché l'incertezza dei rapporti giuridici⁷¹.

Avere un parametro unico per misurare la base imponibile delle società rappresenta di per sé una stretta alle condotte elusive ed evasive. Tuttavia, servirsi esclusivamente dei principi contabili senza prevedere specifiche variazioni potrebbe determinare conseguenze non in linea con la prevenzione delle stesse nonché con la valorizzazione della certezza dei rapporti giuridici⁷².

principi contabili possono comunque rappresentare un canone interpretativo. Anche in questo caso, la limitazione è dovuta ai differenti obiettivi perseguiti dalla norma contabile rispetto a quella fiscale. Su tali aspetti si veda A. EGGERT, *Accounting and Taxation: Germany*, in AA.VV. (a cura di M. Grandinetti), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Wolters Kluwer (UK), 2016, p. 115 ss.

⁷⁰ Con la Comunicazione del 18 maggio 2021 al Consiglio ed al Parlamento, la Commissione Europea intende presentare entro il 2023 la proposta c.d. BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*).

⁷¹ Quest'ultimo valore riecheggia sempre di più negli atti normativi europei. Ad esempio, proprio in relazione alla Direttiva sulla *Global Minimum Tax*, nel considerando n. 4 emerge che "un quadro comune dell'Unione elaborato per essere compatibile con le libertà fondamentali garantite dal trattato sul funzionamento dell'Unione europea fornirebbe ai contribuenti la certezza del diritto nell'attuazione di tali norme".

⁷² In senso analogo, ma da altra prospettiva, la dottrina interna ha giustificato la variazione del reddito tributario dall'utile di bilancio in virtù della necessaria tutela di specifici interessi tributari di derivazione dal principio di capacità contributiva quali la prevenzione dell'evasione e dell'elusione e la certezza dei rapporti giuridici. A tale proposito, si veda A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Il fisco*, 1984, p. 2755, M. A. GALEOTTI FLORI, A.A.V.V. (a cura di I. Caraccioli e M.A. Galeotti Flori, F. Tanini), *Il reddito di impresa nei tributi diretti*, Cedam, Padova, 1990, p. 16; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV. (a cura di F.

In particolare, tali valori possono essere messi in discussione dalla discrezionalità tecnica di cui godono gli amministratori nella determinazione del valore delle poste stimate e di quelle congetturarli.

Tesaurò), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Utet, Torino, 1994, ID., *Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2014; ID., *Abuso delle regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in AA.VV. (a cura di M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo), *Atti della Giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Cedam, Padova, 2012, 55; P. Boria, *L'Interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 132 e ss.; G. FALSITTA, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1985, p. 19 e A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1993, I, p. 616; R. LUPI, *La determinazione del reddito e patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 709; ID., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 736.

In merito a tale aspetto, si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 262/2020 che riprende le argomentazioni della dottrina.

IRRILEVANZA FISCALE NELLA CESSIONE DEL MARCHIO D'IMPRESA DA PERSONA FISICA: ANALISI DEL VUOTO NORMATIVO

di Bernardino Quattrociochi*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La distinzione tra concessione e cessione del marchio. – 3. Possibili collocazioni del reddito da trasferimento del marchio nelle categorie reddituali del TUIR. – 4. La soluzione della giurisprudenza di merito: l'irrilevanza fiscale della cessione del marchio. – 5. Conclusioni.

Abstract: La capacità di un prodotto di essere percepito come utile, di qualità o economico risulta determinante nel processo di scelta del consumatore, il quale tende a preferire beni in linea con le sue attitudini e norme personali. In questo senso, tra i segni distintivi, il marchio si caratterizza per la funzione di contraddistinguere beni e servizi di un'azienda nel mercato e per veicolare i valori e la cultura di un'impresa al consumatore finale. L'ordinamento italiano, con l'adozione del codice della proprietà industriale (CPI), emanato con Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30, ha introdotto nel sistema italiano una disciplina organica e strutturata in materia di tutela, difesa e valorizzazione dei diritti di proprietà intellettuale, riordinando e accorpando oltre 40 testi normativi tra leggi e provvedimenti, conseguenti in particolare all'adeguamento delle norme italiane ai regolamenti comunitari e alle disposizioni delle convenzioni internazionali a cui l'Italia ha aderito. Negli anni, però, sono emerse alcune criticità di natura fiscale sulla circolazione dei marchi e in particolare per il trasferimento del marchio da soggetti privati. Il presente studio ha analizzato l'evoluzione della normativa fiscale italiana in tema di cessione del marchio, nella particolare fattispecie del trasferimento da soggetto non imprenditore, analizzando i diversi momenti *ex-ante* ed *ex-post* del TUIR. I risultati della ricerca hanno condotto ad individuare l'esistenza di un vuoto normativo.

Abstract: The ability of a product to be perceived as useful, of quality or cheap is decisive in the process of choice of the consumer, who tends to prefer goods in line with his personal aptitudes and standards. In this sense, among the distinctive signs, a trademark is characterized by the function of distinguishing goods and services of a company in the market and to convey the values and culture of a company to the final consumer. The Italian legal system, with the adoption of the industrial property code (CPI), issued with Legislative Decree February 10, 2005, n. 30, introduced into the Italian

* Professore ordinario di Economia e gestione delle imprese, Sapienza Università di Roma.

system an organic and structured discipline on the subject of protection, defense and enhancement of intellectual property rights, rearranging and merging over 40 regulatory texts between laws and provisions, resulting in particular from the adaptation of Italian laws to Community regulations and the provisions of the international conventions to which Italy has adhered. Over the years, however, some critical issues of a fiscal nature have emerged regarding the circulation of trademarks and in particular for the transfer of the trademark from private entities. This essay analyses the evolution of the Italian tax legislation on the subject of the transfer of the trademark, in the particular case of the transfer from a non-entrepreneur, so as to understand the different ex-ante and ex-post moments of the TUIR. The results of the research led to the identification of a current existence of a regulatory vacuum on such relevant topic.

1. Introduzione

Il presente contributo, che ha ad oggetto un tema di grande attualità giuridica nel sistema delle imposte dirette, è il frutto del lavoro di ricerca svolto da un economista e, pertanto, l'approccio adottato, come si vedrà, si connota per una spiccata valorizzazione dei profili economici correlati alla disciplina fiscale della circolazione dei marchi, nonché per un inquadramento del tema connotato da maggiore sintesi rispetto ad analoghi approfondimenti condotti da giuristi.

Invero, la ricerca economica sui marchi, e più in generale sugli *intangible assets*, ha origine nella Chicago School of Economics (in specie si vedano gli studi di Landes & Posner del 1987 ovvero, più recenti, di Saiz & Castro del 2018) in settori disciplinari eterogenei (giuridici, finanziari, di marketing e gestionali)¹.

¹ La prima definizione di *intangible assets* e di studio sistematico del tema in campo economico si ha proprio presso la Chicago School of Economics, ove si precisa che i beni intangibili (di cui il marchio è il caso più emblematico) sono generalmente definiti in senso sottrattivo, ossia come asset che mancano di una componente fisica. Esempi familiari e importanti di intangible assets, oltre ai marchi, includono brevetti, copyright su software e database, elenchi di clienti, etc. Appaiono illuminanti, negli studi economici sviluppatasi in questo contesto, le parole di N. CROUZET, J. C. EBERLY, A. L. EISFELDT, AND D. PAPANIKOLAOU, *The economics of intangible capital*, in *Journal of Economic perspectives*, 2022, 29, per cui “Intangibles are capital, like machinery or structures, in the sense that creating them requires foregoing consumption today (investment) to achieve more output in the future. Unlike machinery or structures, however, intangibles lack a physical presence. At an abstract level, intangibles consist of information. As information without a physical form, intangibles must be stored in some medium in order to be used in production. The need to store intangibles creates their two fundamental properties, which we will call non-rivalry in use and limited excludability.”

In particolare, mentre la ricerca giuridica si concentra da sempre sulla tutela dei marchi, la ricerca economica ne indaga gli usi e gli effetti nei diversi settori, la ricerca gestionale si concentra invece sullo sviluppo di strategie d'impresa volte alla loro valorizzazione².

Proprio i marchi, tra tutti gli *intangible assets*, hanno infatti da sempre esercitato l'interesse della dottrina sia economica che giuridica in ragione delle loro caratteristiche precipue³.

In specie, i marchi sono generalmente registrati e conferiscono al titolare il diritto di utilizzare o consentire ad altri di utilizzare un marchio registrato su beni o servizi dietro cessione di un corrispettivo.

Rispetto ai brevetti, i diritti sui marchi possono essere estesi a tempo indeterminato e, inoltre, è più probabile che i marchi diventino marchi di alto valore negli investimenti e nelle promozioni a lungo termine riuscendo a collegare i valori e la reputazione di un'azienda ai sentimenti dei consumatori. Questo può creare relazioni simbiotiche e durature conferendo, in questo senso, un relativo monopolio sul mercato creando barriere all'ingresso o processi di differenziazione nelle politiche di marketing, riuscendo così a garantire il posizionamento di mercato di un'azienda⁴.

Anche per queste ragioni, nell'ordinamento nazionale e sovranazionale sono rinvenibili stringenti normative volte alla tutela di tali *assets* aziendali, sovente strategici.

Sul piano sovranazionale, il tema ha subito un primo tentativo di regolamentazione già nel 1883, mediante la nota Convenzione di Parigi, aggiornata più volte, l'ultima delle quali nel 1967 con la Convenzione di Stoccolma, la quale ha condotto alla costituzione dell'Organizzazione Mondiale della Proprietà Intellettuale (OMPI o WIPO) con sede in Ginevra che, attualmente, funge da soggetto regolatore su scala mondiale⁵.

Si veda, nella dottrina italiana, per un approfondimento sul tema M. ARE, voce – “Marchio”, in Enc. dir., XXV, Milano, 1975.; R. FRANCESCHELLI, *Sulla funzione del marchio*, in *Studi in onore di Paolo Greco*, I, Padova, 1965; Id., *Studi riuniti di diritto industriale*, Milano, 1972.

² Lo evidenzia precisamente G. M. GOLINELLI, *Ridefinire il valore della marca*, in *Sinergie Italian Journal of Management*, n. 63, 2004, p. 221 ss.

³ In questo senso, nella dottrina anglosassone BENTLY, SHERMAN, *Intellectual Property Law*, Oxford University Press, 2001, nella dottrina italiana LA VILLA, GUIDETTI, *I marchi di impresa*, in AA. VV., *Brevetti, Marchio, Ditta*, Insegna, vol. 1, Torino, 2003.

⁴ Il tema è ampiamente trattato da J. M. RAMÍREZ-HURTADO, B. QUATTROCIOCCI, *Multi-Sectoral Analysis of Strategic Groups in Franchising: A Study in Italy*, in *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 2018, p. 318 ss.

⁵ La Convenzione di Parigi, redatta in occasione dell'Esposizione Universale del XIX secolo, all'art. 1, si caratterizza per i seguenti commi di apertura “La protezione della proprietà industriale ha per oggetto i brevetti d'invenzione, i modelli d'utilità, i disegni o modelli industriali, i marchi di fabbrica o di commercio, i marchi di servizio, il nome commerciale e le indicazioni di provenienza o denominazioni d'origine, nonché la repressione della concorrenza sleale. La proprietà industriale

Sul versante domestico, il Legislatore italiano ha invece disciplinato il marchio in via primaria nel codice civile, *ex art.* 2569 e art. 2571.

Negli anni si sono alternate numerose riorganizzazioni del sistema giuridico dei marchi in Italia che hanno portato ad una disciplina organica e strutturata in materia di tutela, difesa e valorizzazione dei diritti di proprietà intellettuale, riordinando e accorpando oltre 40 testi normativi tra Leggi e provvedimenti.

Il risultato di tale processo normativo si ritrova nel D. Lgs. n. 30 del 10 febbraio 2005, meglio noto come “Codice della proprietà industriale” (CPI), in particolare all’art. 7, il quale indica i marchi d’impresa come: “*tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un’impresa da quelli di altre imprese*”⁶.

Recentemente, il nuovo Decreto Ministeriale del Ministero dello Sviluppo Economico n. 119 del 01/06/2021, ha recepito nell’ordinamento italiano la Direttiva (UE) 2015/2436 sul marchio d’impresa e sul marchio comunitario introducendo importanti novità e ampliando significativamente il concetto di marchio. La principale novità introdotta risiede nel principio generale della libertà di rappresentazione purché vi sia chiarezza rappresentativa tale da consentire alle autorità competenti e al pubblico di determinare precisamente ed esattamente l’oggetto della protezione. La rappresentazione diviene quindi elemento decisivo ai fini della tutela del marchio, in quanto definisce l’oggetto della registrazione e, quindi, della protezione.

Sebbene il Legislatore abbia ben definito gli elementi essenziali e gli strumenti di tutela di un marchio, nel nostro ordinamento fiscale vi si ritrovano alcune criticità legate alla circolazione di tali beni immateriali.

Negli anni il sistema fiscale nazionale ha subito importati riforme strutturali, tra cui la nota riforma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)

s’intende nel significato più largo e si applica non solo all’industria e al commercio propriamente detti, ma anche alle industrie agricole ed estrattive e a tutti i prodotti fabbricati o naturali, come: vini, granaglie, foglie di tabacco, frutta, bestiame, minerali, acque minerali, birre, fiori, farine”. Si tratta, evidentemente, di una nozione arcaica di proprietà industriale che, tuttavia, contiene già in nuce gli elementi essenziali che domineranno la materia nei decenni successivi.

Per ripercorrere la storia della WIPO, si rimanda a F. GURRY, *Introduction to the 1994 Worldwide Forum of the Arbitration of Intellectual Property Disputes*, in *Am. Rev. Int. Arbitration*, 1994; J. MILLS, *Note, Alternative Dispute Resolution in International Intellectual Property Disputes*, in *Ohio St. J. On disp. Resol.*, 235, 1996; CAMILLE A LATURNO, *Comment, International Arbitration of the creative: a look at the World Intellectual Property Organization’s New Arbitration Rules*, in *Transnational law*, 1996, p. 371 ss.

⁶ Sul tema, ampiamente, si vedano G. FLORIDIA, *Il CPI: disposizioni generali e principi fondamentali*, in *Il diritto industriale*, 2005, pp. 11 ss.; D. SARTI, *voce: Proprietà industriale (codice della)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XV Agg., 2007.

che non hanno puntualmente regolamentato il tema, creando dei vuoti normativi tali non consentire una chiara collocazione dei redditi derivanti dalla cessione di un marchio da parte di una persona fisica non imprenditore⁷.

Il punto centrale del presente contributo si concentrerà pertanto sul vuoto normativo riscontrato del TUIR in tema di cessione di un marchio da soggetto privato non imprenditore a soggetto giuridico imprenditore.

Ipotesi questa, posta in evidenza anche da alcune recenti interpretazioni rese dai giudici tributari nei gradi di merito.

2. La distinzione tra concessione e cessione del marchio

In Italia la fattispecie del trasferimento del marchio è stata oggetto di lungo dibattito in dottrina e di varie “correnti” interpretative della normativa succedutesi nel tempo⁸.

In ogni caso, trattandosi di un diritto avente contenuto patrimoniale, non si è mai dubitato che esso possa essere negozialmente attribuito dal suo titolare ad altro soggetto, secondo tradizionali schemi di circolazione civilistica⁹.

Nella prassi commerciale, atti di disposizione aventi per oggetto il diritto di marchio sono comunemente indicati quali “cessione” e “licenza”, poi mutuati dal linguaggio legislativo.

Le due nozioni si connotano per un aspetto sostanziale evidentemente comune: nell'un caso come nell'altro, l'attuazione del programma negoziale

⁷ Per un esame complessivo della disciplina fiscale della cessione del marchio nell'ambito del TUIR si rimanda a M. ORLANDI, *Proprietà industriale ed attività immateriali (aspetti civilistici, fiscali e contabili)*, Torino, 2008.

Si vedano anche M. CHIONCHIO, B. MONTEFORTE SPECCHI, *Non imponibilità dei proventi derivanti dalla cessione del marchio da parte di soggetti non imprenditori*, in *Il fisco*, 2018, p. 318 ss. ove si legge che “L'introduzione del T.U.I.R. ha creato notevoli dubbi in merito al regime fiscale da applicare alla cessione e alla concessione in godimento del marchio da parte di soggetti non imprenditori (soggetti privati ed esercenti arti o professioni), posto che, fino al recente intervento legislativo del 2006, il Testo Unico non faceva alcuna menzione a tali proventi”.

⁸ Per un esame delle varie teorie sorte nel tempo circa il trasferimento del marchio si rimanda a G. MARASÀ, *La circolazione del marchio*, in G. MARASÀ, P. MASI, G. OLIVIERI, P. SPADA, M.S. SPOLIDORO, M. STELLA RICHTER, *Commento tematico della legge marchi*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 95 ss.; A. VANZETTI, *La funzione del marchio in un regime di libera cessione*, in *Riv. dir. ind.* 1998, I, p. 71 ss.; V. DI CATALDO, *Note in tema di comunione di marchio*, in *Riv. dir. ind.* 1997, I, p. 5 ss.; D. SARTI, *Diritti esclusivi e circolazione dei beni*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 109 ss. e p. 225 ss.; P. AUTERI, *Cessione e licenza di marchio*, in G. Ghidini (a cura di), *La riforma della legge marchi*, Cedam, Padova, 1995, p. 85 ss.; P.G. MARCHETTI, *Note sulla libera trasferibilità del marchio*, *ivi*, 161 ss.

⁹ In questi termini A. VANZETTI-V. DI CATALDO, *Manuale di diritto industriale*, Milano, 2012, 271 ss.; G. SENA, *Il diritto dei marchi. Marchio nazionale e marchio comunitario*, Milano, 2007, p. 165 ss.

prevede che il marchio venga usato da un soggetto diverso dall'originario titolare.

Tuttavia, la distinzione è rinvenibile sul piano temporale giacché la sostituzione è definitiva, nell'altro temporanea.

In specie, a seguito dell'introduzione del CPI, l'art. 23 del CPI codifica queste due forme di trasferimento: (i) la cessione, in cui il marchio viene trasferito a titolo definitivo per la totalità o per una parte dei prodotti o servizi per i quali è stato registrato; (ii) la concessione o licenza, in cui il marchio è oggetto di licenza temporanea anche non esclusiva per la totalità o per parte dei prodotti o dei servizi per i quali è stato registrato.

Pertanto, essendo il tenore normativo chiaro, il legislatore ha previsto due ipotesi per il trasferimento di un marchio prevedendo una distinzione netta: la prima prevede il definitivo passaggio di proprietà del marchio, la seconda prevede un trasferimento di natura temporanea¹⁰.

3. Possibili collocazioni del reddito da trasferimento del marchio nelle categorie reddituali del TUIR

Il CPI ha definito le forme di trasferimento del marchio scindendo le due ipotesi di cessione e concessione.

Non pochi dubbi, però, rimangono sul trattamento fiscale delle due operazioni e, in particolar modo, sulle operazioni di cessione del marchio da parte di un soggetto non imprenditore. Proprio tale ipotesi rappresenta l'oggetto del presente studio.

Il sistema fiscale italiano può essere analizzato in due momenti distinti: (i) il primo momento è legato al D.P.R. n. 597 del 1973 il quale ha istituito l'imposta sul reddito delle persone fisiche; (ii) il secondo momento è legato all'emanazione del D.P.R. n. 917 del 1986 il quale ha introdotto il TUIR. Pertanto, l'analisi condotta da questa ricerca ha valutato all'assoggettamento fiscale dei redditi derivanti dalla cessione del marchio nelle fasi *ex-ante* ed *ex-post* il TUIR.

Nel periodo *ex-ante* il TUIR la normativa era dettata dal D.P.R. 597/1973 che non presentava dubbi interpretativi. Di fatti, l'art. 49, comma 3, lett. b), nel disciplinare la categoria dei "Redditi da lavoro autonomo", considerava quali appartenenti alla categoria anche: "i redditi derivanti dalla utilizzazione

¹⁰ Sui profili generali del trasferimento del marchio si rimanda a G.E. Sironi, *sub art. 23*, in A. Vanzetti (a cura di), *Codice della proprietà industriale*, Giuffrè, Milano, 2013, 475 ss.; SARTI, *op. cit.*, p. 107 ss. i quali evidenziano un elemento distintivo e comune della disciplina di questi due strumenti di trasferimento: il titolare del marchio può oggi monetizzare agevolmente, mediante cessione e licenza, il valore monetario in esso insito.

economica di marchi di fabbrica e di commercio". L'espressione "utilizzo economica" permetteva di ricollegare lo sfruttamento del marchio alla produzione di reddito (autonomo) tassabile ottenuto mediante cessione o concessione del marchio¹¹.

Con l'introduzione del TUIR la categoria dei "Redditi autonomi" ha subito significativi interventi normativi. In particolare, il citato art. 49, comma 3, lett. b) è stato sostituito dall'attuale art. 53 del D.P.R. n. 917/1986, il quale, al comma 2, lett. b) considera come redditi da lavoro autonomo esclusivamente: "*i redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali*", non menzionando più esplicitamente i marchi¹².

Il Legislatore ha dunque creato un vuoto normativo tale da non permettere più una chiara classificazione dei redditi che derivano dal trasferimento di un marchio da soggetto non imprenditore.

Sul punto la dottrina e la prassi hanno determinato nel tempo differenti correnti di pensiero interpretative, proponendo due possibili classificazioni: (i) Reddito da lavoro autonomo; (ii) Redditi diversi.

4. Redditi da lavoro autonomo

Una prima corrente dottrinale considera i corrispettivi derivanti dal trasferimento di un marchio fiscalmente rilevanti nella categoria dei redditi da lavoro autonomo¹³.

In linea generale, come noto, la categoria dei redditi da lavoro autonomo è disciplinata dall'art. 53 TUIR, il quale li intende come quei redditi che:

¹¹ Tale statuizione si inseriva, in termini "positivi", individuando espressamente nei marchi degli elementi generatori di profitto, all'interno di una categoria reddituale che, all'epoca, era concepita in termini essenzialmente "negativi", ossia per sottrazione rispetto alle attività economiche rilevanti ai fini dei redditi fondiari e d'impresa. Si vedano sul tema SACCHETTO, C., *I redditi di lavoro autonomo: nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984; D'AYALA VALVA, F., *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22 dicembre 1986*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 321.

¹² L'art. 53, comma 2, lett. b) si riferisce ad una serie di fattispecie (sfruttamento di privati industriali e intellettuali al di fuori dell'attività d'impresa) che non generano redditi da lavoro autonomo in senso stretto, poiché difettano di uno o più elementi identificativi della categoria reddituale, ma che vi vengono nondimeno ricondotti per assimilazione. In particolare, tali fattispecie sono ricondotte alla categoria reddituale dei redditi di lavoro autonomo anche nell'ipotesi in cui il percettore non possa essere considerato lavoratore autonomo, poiché non esercita alcuna arte o professione. In questi termini F. ODOARDI, *Redditi da lavoro autonomo*, in *Enc. Treccani Online*, 2012.

¹³ In questi termini, in particolare, M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2022, p. 1035.

“*derivano dall’esercizio di arti e professioni?*”, ossia dall’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività economicamente rilevanti diverse da quelle esercitate a titolo di impresa ovvero in forma collettiva societaria.

L’art. 53, comma 2, TUIR offre ulteriori ipotesi di reddito che il Legislatore, a titolo di assimilazione, considera imponibili quali redditi da lavoro autonomo, tra i quali il principale. Tra questi, come dinanzi indicato, vi sono, alla lettera b), le ipotesi dei redditi derivanti dallo sfruttamento di opere dell’ingegno o di brevetti.

Sulla base del precetto normativo appena richiamato, la richiamata dottrina ha affermato che il vuoto normativo creatosi per effetto degli interventi del Legislatore in materia fiscale fosse agevolmente colmabile interpretando il marchio come un’opera dell’ingegno e, pertanto, che il corrispettivo generatosi dal trasferimento di questo fosse qualificabile alla stregua di un reddito da lavoro autonomo.

Si evidenzia, tuttavia, che di ostacolo a questa ricostruzione si pongono due importanti argomentazioni.

In primo luogo, la Relazione Ministeriale al TUIR nega espressamente che i proventi tratti dallo sfruttamento dei marchi possano essere ricondotti in questa categoria reddituale giacché essi si riconnettono – salvo rare eccezioni – alla cessione di azienda o alla concessione in licenza del marchio, che presuppongono lo svolgimento di un’attività commerciale¹⁴.

In secondo luogo, è ostativo a questa ricostruzione il noto principio di divieto di interpretazione analogica o estensiva della materia tributaria sostanziale, onde evitare una illegittima violazione e compromissione della riserva di legge di cui all’art. 23 Cost.¹⁵

¹⁴ A fini di completezza, si precisa che le motivazioni che hanno spinto il legislatore ad eliminare l’espressa disciplina normativa relativa al trattamento fiscale dei proventi realizzabili da un privato dalla cessione di un marchio sono esposte dalla Relazione Ministeriale al TUIR, nella quale si legge che: “*ai redditi derivanti dall’utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio non si può riconoscere né natura di redditi di lavoro autonomo né quella di redditi diversi, dato che l’utilizzazione dei marchi d’impresa avviene o in sede di trasferimento dell’azienda, o di un ramo di essa, o mediante la concessione di licenze non esclusive e quindi nell’esercizio d’impresa (salvo ipotesi marginali per le quali potrà, eventualmente, soccorrere l’ampia previsione dell’art. 81, n. 11 [ora art. 67, comma 1, lett. l])*”.

¹⁵ Si veda su tutti G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, p. 69. Il principio della riserva (relativa) di legge prescrive infatti che la materia tributaria, nella sua dimensione sostanziale, debba essere disciplinata in via esclusiva da norme primarie, con riferimento agli elementi essenziali della fattispecie tributaria, quali il presupposto d’imposta, la base imponibile e i soggetti, non essendovi spazio per norme secondarie o per interpretazioni a carattere creativo o estensivo.

5. Redditi diversi

Altra impostazione interpretativa deriva dalla prassi che considera i corrispettivi derivanti dal trasferimento di un marchio quale reddito diverso.

Tale tesi fa leva sulla Relazione Ministeriale al TUIR, ove escludendo la qualificazione in termine di lavoro autonomo, si ammette che, al di fuori dell'esercizio dell'impresa, i proventi derivanti dalla cessione del marchio configurino un reddito diverso¹⁶.

L'attuale art. 67 del TUIR elenca in modo tassativo le forme di reddito che, non rientrando in nessuna delle altre categorie, ritiene comunque fiscalmente rilevanti e quindi soggette ad imposizione.

Il dettato normativo, infatti, prescrive che sono redditi diversi quelli che: “non costituiscono redditi di capitale ovvero, se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente”.

La norma, disciplinando tipologie eterogenee di reddito prive di una connessione logica tra di loro prevede, comunque, necessariamente la sussistenza di due criteri: (i) determinazione di un incremento di ricchezza; (ii) assenza dei requisiti previsti per le altre categorie.

Per la fattispecie qui discussa, al netto che le operazioni di cessione o concessione del marchio non sono riconducibili nell'ambito del reddito d'impresa ex art. 55 in quanto non conseguite nell'esercizio di imprese commerciali ma, potendo potenzialmente determinare un incremento di ricchezza, potrebbero essere ricondotte nella categoria dei redditi diversi e, in particolare, la dottrina ritiene come le due fattispecie di trasferimento possano rientrare nella lettera l) del comma 1 dell'art. 67, la quale dispone che rientrano nella categoria di redditi diversi i: “redditi derivanti da attività di lavoro autonomo, non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”.

Nello specifico caso, il soggetto titolare del marchio, cedendo o concedendo in uso il bene immateriale consente ad un terzo di utilizzarlo ai propri fini¹⁷.

Sul punto, la prassi dell'Agenzia delle Entrate, sembra confortare questa ricostruzione esegetica.

Invero, con la Risoluzione n. 81/E dell'11 marzo 2002, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito la portata della norma in esame precisando che tali

¹⁶ In questi termini anche M. CECCON, G. REBECCA, *Concessione in licenza di marchi da parte di privati: quale trattamento fiscale?*, in *Il fisco*, 2014, 1628; E. BELLICONTARINI, *Regime fiscale delle royalties derivanti dalla licenza di un marchio da parte di un privato*, in *Riv. dir. trib.*, 2019.

¹⁷ In questo senso anche S. D'ALESSIO, P. D'ANNIBALE, *Compensi per la cessione di un marchio percepiti da soggetti privati: redditi diversi o irrilevanza fiscale?*, in *Il fisco*, 2020, p. 923 ss.

redditi rientrano tra i: “redditi derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere le cessioni o le concessioni in uso dei marchi di fabbrica e di commercio non effettuate da imprenditori?”.

Nello stesso senso anche Risoluzione n. 30 del 16 febbraio 2006 con la quale l’Amministrazione Finanziaria ribadisce che le somme corrisposte al soggetto titolare del “marchio” assumono rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito di tale soggetto.

Tali importi vengono, infatti, corrisposti a fronte dell’assunzione di obblighi ben precisi che consistono nel permettere ad un altro soggetto l’utilizzo del proprio “marchio”.

L’importo percepito a fronte di tale obbligo deve quindi essere assoggettato a tassazione in capo al soggetto percipiente in applicazione della disposizione dettata dall’articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR che espressamente qualifica come redditi diversi quelli derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere¹⁸.

La posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate non risulta però condizionale per molteplici ragioni.

Si evidenzia, innanzitutto, che se il provento deriva dalla cessione o dal trasferimento del marchio, non viene allora in rilievo alcun obbligo di fare, non fare o permettere in quanto appare incompatibile con il fondamentale istituto della proprietà civilistica che, ad un bene (materiale o immateriale) ceduto, corrisponda ancora una potestà, declinabile i termini di “permettere una attività”, del soggetto cedente che se ne è spogliato¹⁹.

Infine, la giurisprudenza della Suprema Corte ha, a più riprese, precisato che gli obblighi di permettere, che assumono rilievo ai sensi del citato art. 67, comma 1, lett. l) concernono in via esclusiva i diritti personali (si pensi, ad esempio, il diritto allo sfruttamento dell’immagine personale a fini pubblicitari) e non già i diritti reali quali sono quelli esercitati sui marchi²⁰.

Ne consegue, in questa prospettiva, che anche la qualificazione reddi-

¹⁸ Si legge infatti nel documento di prassi da ultimo citato che “l’importo percepito dal professionista titolare del marchio, in quanto connesso all’assunzione dell’obbligo di permettere ad un altro professionista l’utilizzo del marchio è soggetto a tassazione quale reddito diverso ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera l), del D.P.R. n. 917/1986, il quale, espressamente, qualifica come redditi diversi quelli derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere”.

¹⁹ In maniera molto lucida, questo aspetto viene rilevato da C. BARUCHELLO, G. REBECCA, *Licenza e cessione di marchio da parte di privato: effetti fiscali*, in *Il fisco*, 2005, 2892 secondo i quali “una simile argomentazione parrebbe sussistere in ipotesi di licenza del marchio, considerato che il licenziante permette al licenziatario di usufruire del proprio marchio e che la titolarità del bene immateriale rimane in capo al licenziante; ma lo stesso ragionamento sembrerebbe alquanto ‘azzardato’ se fatto per la cessione del marchio, caso in cui con più difficoltà si riesce ad intravedere un obbligo di permettere vero e proprio, dal momento che si verifica un trasferimento della proprietà dal cedente al cessionario”.

²⁰ Lo affermano Corte Cass., Sez. V, n. 26143/2018 e Corte Cass., Sez. V, n. 15333/2014.

tuale di detti proventi quali redditi diversi non appare convincente in punto di diritto.

6. La soluzione della giurisprudenza di merito: l'irrelevanza fiscale della cessione del marchio

Dal vuoto normativo determinato dall'introduzione del TUIR, negli anni sono emerse differenti ricostruzioni anche nella giurisprudenza, in specie di merito, con lo scopo di colmare per via interpretativa tale assenza di disciplina.

Come già esposto, parte della dottrina ritiene che i redditi derivanti da trasferimento di un marchio possano essere assimilabili per le persone fisiche alla categoria dei redditi autonomi sulla base dell'assunzione che un marchio sia equiparabile ad un'opera dell'ingegno.

Tale interpretazione, per la giurisprudenza tributaria, lascia però spazio a non pochi dubbi sulla concreta assimilabilità di un marchio ad un'opera dell'ingegno in quanto, quest'ultima, è cosa sostanzialmente differente da un marchio e, inoltre, tipicamente disciplinata dagli art. 2575 e c.c.

La disciplina codicistica prevede espressamente che un'opera dell'ingegno è una creazione di: *“carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia qualunque ne sia il modo o la forma di espressione”*.

Emblematica, in relazione a questi profili, è la sentenza n. 2123 del 07 giugno 2021 della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della Lombardia (già Commissione Tributaria Regionale della Lombardia), la quale ha nettamente respinto la detta ricostruzione ermeneutica sul presupposto che il corrispettivo derivante dalla vendita di un marchio al di fuori dell'esercizio di impresa non può essere inquadrato tra i redditi di lavoro autonomo, come avviene, invece, per i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno.

Infatti, per la CGT di II Grado della Lombardia tale impostazione è errata nell'equiparare il marchio alle opere di ingegno giacché si effettua, così procedendo, una interpretazione per *analogia legis* che, in quanto tale, non è consentita nel diritto tributario (per i noti vincoli imposti dall'art. 23 Cost. circa la riserva legge relativa sulla materia tributaria).

I Giudici tributari hanno altresì rigettato anche la seconda ricostruzione che vedrebbe il reddito derivante dal trasferimento di un marchio da persona fisica quale reddito diverso in quanto rientrante nell'ipotesi dell'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere. Tale ricostruzione, invero, risulterebbe accettabile nella sola ipotesi di concessione del marchio considerando che,

il concedente permette al concessionario di usufruire del proprio marchio conservando la proprietà del medesimo bene immateriale.

Lo stesso ragionamento non può, invece, in alcun modo sussistere in ipotesi di cessione della proprietà del marchio atteso che non è possibile intravedere un obbligo di permettere dal momento che si verifica, con l'atto di cessione, il trasferimento della proprietà del bene dal cedente al cessionario.

Di tale avviso è la sentenza n. 524 del 24 giugno 2019 della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Veneto (già Commissione Tributaria Regionale del Veneto), la quale afferma che le ipotesi di cessione e concessione non sono assimilabili tra di loro e che solamente quest'ultima presenta i requisiti per essere assoggettabile alla categoria di redditi diversi.

La CGT di II Grado del Veneto muove dal principio per cui la norma tributaria, come noto, non può essere interpretata estensivamente o in via di *analogia legis*, pena la violazione dell'articolo 23 Cost. che sancisce il principio di riserva di Legge. Il Collegio ritiene infatti che la cessione dei marchi non possa essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, per le ragioni anzidette, e, per l'effetto, non possono trovare cittadinanza in questa categoria fattispecie che non integrano alcuno dei casi ivi previsti dal legislatore.

Alla luce di quanto precede, per la giurisprudenza di merito, pare configurarsi una ipotesi di non imponibilità di detti proventi.

La prima a pronunciarsi in tal senso è stata Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Trento (già Commissione Tributaria Provinciale di Trento) con la sentenza n. 193 del 1 dicembre 2017, la quale ha riconosciuto il diritto al rimborso del contribuente, in relazione ad una richiesta presentata per i tributi versati sui proventi conseguiti dalla cessione di un marchio, giacché *“in difetto di una specifica disposizione, la cessione di un marchio non può essere equiparata ad un reddito imponibile vertendosi in un'ipotesi di indebito oggettivo”*.

Successivamente, a questa ricostruzione, si è accodata anche la Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Veneto (già Commissione Tributaria Regionale del Veneto), sentenza n. 524 del 24 giugno 2019, per la quale sussiste sul punto una specifica *“lacuna legislativa”* che è di ostacolo a fondare l'imponibilità dei proventi in esame, non potendosi ricostruire un regime impositivo in via ermeneutica.

Infine, questa posizione è stata ribadita dalla Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Bari (già Commissione Tributaria Provinciale di Bari), sentenza n. 2112 del 28 ottobre 2019, secondo cui il legislatore ha addirittura volontariamente ritenuto di *“escludere l'imponibilità”* dei proventi scaturiti dalla cessione del marchio, salvo che ciò non avvenga all'interno del regime d'impresa²¹.

²¹ L'irrelevanza fiscale della cessione del marchio al di fuori dell'impresa è, in dottrina, anche sostenuta da D'ALESSIO, D'ANNIBALE, *op. cit.*, p. 923 per i quali *“i compensi percepiti da un privato per la cessione di un marchio, al di fuori di una attività professionale o imprenditoriale, non possono rientrare né tra*

7. Conclusioni

Il tema dell'assoggettamento fiscale dei redditi derivanti da trasferimento di un marchio ad opera di un soggetto non imprenditore si presenta di sicuro interesse scientifico. Le differenti interpretazioni susseguitesi negli anni e dovutesi per il vuoto normativo emerso a vale del processo di revisione del sistema fiscale ad opera del Legislatore non hanno avuto supporto dalla giurisprudenza fiscale.

Le recenti sentenze dei giudici tributari di merito sembrano sciogliere definitivamente i dubbi emersi dalle differenti interpretazioni proposte dalla dottrina e dalla prassi affermando che (i) il marchio non è considerabile come un'opera dell'ingegno e, pertanto, un suo trasferimento da persona fisica non rientra nell'ipotesi di reddito autonomo e che (ii) non ricorrono i presupposti per qualificare tali proventi quali redditi diversi derivanti da obbligo di fare, non fare e permettere prevista dall'art. 67, comma 1, lett. l).

A sostegno di questa ricostruzione, preme precisare, si pone anche un dato normativo di diritto positivo giacché – nella prospettiva del brocardo latino *ubi lex voluit dixit* – il legislatore, all'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR dispone in relazione ai redditi percepiti da soggetti non residenti che “*si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: [...] c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico*”.

Pertanto, ove si è ritenuto opportuno riconoscere la rilevanza impositiva del marchio (come detto, in relazione ai soggetti non residenti in Italia), il legislatore non ha esitato ad esplicitarlo in una previsione normativa chiara e precisa.

Il silenzio che invece si registra nella cessione del marchio tra soggetti che non operano in regime di impresa pare escludere, in maniera netta e non diversamente interpretabile, la rilevanza a fini fiscali di questo fatto economico.

In definitiva, la fattispecie della cessione del marchio non trova una giusta collocazione in nessuna delle categorie di reddito previste dal TUIR e, pertanto, è fiscalmente non rilevante²².

i redditi di lavoro autonomo né tra i redditi diversi, risultando, ad oggi, non tassabili per via della mancanza di una disciplina normativa espressa e dell'impossibilità di interpretare estensivamente norme la cui ratio e fattispecie sostanziale non sono in alcun modo assimilabili al caso di specie”.

²² Si vedano, a tal proposito, le parole di BELLÌ CONTARINI, *op. cit.*, p. 2 per il quale “*Invero, in tale contesto – concessione in uso del marchio da parte del titolare, non esercente attività di impresa, che dunque si limita ad incassare le royalties ovvero dei passive income – appare corretto affermare l'insussistenza del presupposto soggettivo, trattandosi di un'operazione che, sebbene ricorrente, non concreta l'esercizio di alcuna attività, come tale neppure inquadrabile sub specie di attività di impresa o di lavoro autonomo di cui agli artt. 4 e 5 del medesimo decreto*”.

FUTURE PERSPECTIVES OF EUROPEAN CORPORATE TAXATION. TOWARDS AN HARMONIZED EUROPEAN CORPORATE TAXATION WITHIN THE MEMBER STATES

di Filippo Luigi Giambrone*

SUMMARY: 1. Introduction into the topic concerning EU corporate taxation. – 1.1. Overview of the EU corporate framework. – 2. European perspectives – Challenges and Flagship Initiatives. – 2.1. Access to finance for technology-intensive scale-ups. – 2.1.1 Challenges. – 2.1.2 Flagship initiative on the financing of scale-ups in the field of technology-intensive innovation. – 2.2. Perspectives regarding the European Corporate taxation: Incentives to restore a balance of debt and equity. – 2.3. Consistency with existing and possible future rules in this area -2.4) Stock exchange listing. – 2.5. Late-stage financing through venture capital. – 2.6. Increasing diversity and revitalising investment. – 3. EU tax policy framework. – 3.1 Context. – 3.2 Ensuring effective taxation. – 4. Future perspectives regarding the Reform of the international framework for corporate taxation. – 5. Conclusions.

Abstract: The European Commission has proposed an exemption to reduce debt incentives (DEBRA) to facilitate companies' access to finance and promote their resilience. The introduction of an allowance is intended to provide equity, they are treated in the same way as debt capital. Tax systems in the EU allow the deduction of debt interest payments when calculating the tax base for corporate tax purposes, while capital financing costs such as dividends are largely non-deductible. This imbalance in tax treatment is one of the factors that favours the use of debt versus equity to finance investments.

This Directive is part of the EU corporate taxation strategy targeted at guaranteeing a fair and efficient tax system across the EU. In order to prevent abuse, the deductibility of the allowance has already been limited to a maximum of 30 % of the taxpayer's EBITDA for each tax year by means of the ATAD Directive by the project to combat profit shortening and profit shifting (BEPS) and the implementation at EU level through the ATAD Directive. It is proposed to coordinate the two restrictions. The Proposal also supports the EU Capital Markets Union Action Plan, which to help raise capital in the post-pandemic period. With the Capital Markets Union will incentivise long-term investments to ensure sustainable and to promote the transformation of the EU economy. The EU commission has suggested several recommendations to solve problems, which enterprises are facing.

* Ricercatore di diritto tributario presso l'Università degli Studi del Sannio.

The removal of obstacles, lack of partners and opportunities, and difficulties in financing should be a priority within the EU. The future of the EU corporate taxation law should reflect a more coordinated approach across all EU policies.

1. Introduction into the topic concerning EU corporate taxation

Corporate taxation in the Member States of the European Union has not yet been harmonised. There are serious differences in both the tax bases and the tax rates. These burden differences affect cross-border investment in the European Single Market. There are distortions of the choice of location, the type of investment and its financing. An efficient allocation of resources is therefore not achievable; the competitiveness of EU-based businesses is limited and welfare losses for the Community as a whole. Moreover, the tax gap within the EU tends to shift book profits to Member States with low profit tax rates. This is mainly due to the relocation of silent reserves as well as by a tax rate-oriented allocation of losses or expense and income, especially in the context of the design of financing structures and transfer prices.

This outcomes in tax losses and conflicts between Member States over the distribution of tax revenues.¹ In order to protect national tax revenues against escalating tax planning, measures are in place in many Member States aimed at preventing relocation of profits abroad. This includes, for example, limitations on interest deductions related to the financing of undertakings, restrictions on cross-border loss relief; Obstacles to the withdrawal or transfer of companies, as well as tightened controls, corrections and documentation requirements for intra-corporate companies Transfer pricing. Essential elements of these rules conflict with the prohibitions on discrimination and restriction of the fundamental freedoms of the Treaty, with the freedom of establishment and the free movement of capital. The jurisprudence of the European Court of Justice makes it increasingly difficult for Member States to limit international tax planning. Only the Member States have the choice: either a restrictive regime, which is aimed only at foreign matters, also extends to domestic relations, or to remove the measures limited to foreign matters.

In the first case, additional burdens are imposed on domestic undertakings for which there is otherwise no justification; in the second case, international tax planning is given more scope than seems justified from a national point of view.² Without a certain degree of coordination of Member States'

¹ Bundesministerium für Finanzen, *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, p. 3 ff.

² Bundesministerium für Finanzen, *op. cit.*, p. 3 ff.

tax policies in the field of corporate taxation in general and group taxation in particular, these problems will not be solved. Otherwise, neither the economic objectives of the internal market nor a satisfactory distribution of tax revenues will be achieved. There are different possibilities for an EU-wide reform of group taxation,³ which the Advisory Council has examined in detail. In the balance of the pre-existing disadvantages of these reform options were based on a total of seven criteria. In particular, the aim must be to eliminate distortions of economic decisions as far as possible, eliminate incentives to shift book profits to low-tax countries, reduce the costs of dealing with the tax system for taxpayers (compliance costs) and administrative costs, limit harmonisation needs at EU external borders to a minimum, to minimise the impact on the distribution of tax revenues among Member States; to ensure compatibility with the provisions of constitutional, EC and double taxation law and to ensure compatibility between national corporate taxation structures and the measures envisaged at Community level. As reform opportunities, in accumulation to harmonising corporate tax rates, the Advisory Council examined a unification of the rules on tax profit determination in the EU and two more far-reaching coordination measures, both of which include the creation of a common consolidated corporate tax base for groups operating across the EU. This has led to the following results.

Harmonisation of tax rates without harmonising the determination of profits would initially reduce the tax burden gap within the EU. Nevertheless, such a measure would be insufficient, since the influence of different profit determination rules on the level of the effective tax burden remains.

In addition, there are significant obstacles to cross-border business in the internal market from the foreclosure of the national tax bases based on the coexistence of residence and source principles. After all, this coexistence is decisive for the increasing conflicts over the distribution of tax revenues between Member States and the related conflicts with EU law, which create

³ For an overview concerning the international taxation system please cfr. V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. DE'CAPITANI DI VIMERCANTE, C. CORRADO OLIVIA, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, Cedam ed., 2012, XXVI ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, Giappichelli ed., 2017. Please also refer to G. CORASANITI, *Aggressive tax competition and State aid: brief considerations regarding the "Apple case"*, in Proceedings of the Conference held in Rome at the Sapienza University of Rome on 19 February 2017, P. BORIA (edited by), Milan, Cedam ed., 2018, p. 86; for an overview regarding the Italian permanent establishment in VAT Cfr. P. PURI, *La stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. Dir. trib.*, 2/2000; P. PISTONE, *On Abuse and Fraud in VAT: Setting the Appropriate Boundaries for GAARs in the EU VAT System*, in M. LANG et al(eds.), *Improving VAT/GST – Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, pp. 591-602; P. PISTONE, C. MASSONER, *Die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Anrechnung von Quellensteuern im Ansässigkeitsstaat*, in M. LANG, J. SCHUCH, C. STARINGER (eds.), *Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländischen Empfänger*, pp. 133-153.

domestic measures against the shifting of profits to low-tax countries. As tax rates are seen as a key component of national tax autonomy, there is currently no political intention to align tax rates across the EU. Aligning the rules on tax profit determination in the EU would have the advantage not to be underestimated, the tax compliance and administrative costs; to reduce those resulting from the handling of 27 different national tax systems. However, in the case of uniform profit determination rules, tax competition would narrow down and intensify to tax rate competition. The pressure to lower tax rates would increase.

In addition, the alignment of the winning rules cannot eliminate the incentive to shift real economic activity and book profits to low-tax countries as long as there are significant differences in the tariff burden on corporate profits. Establishing a common consolidated corporate tax base for companies operating across the EU, there are in principle two Opportunities. On the one hand, according to the European Commission, consolidated consolidated profit for the purposes of taxation could be based on a formula split among Member States (Formula Apportionment). This proposal conceptually implements the source principle within the EU. The formula-divided consolidated tax base is subject to final taxation in the respective member states of the Group companies. Alternatively, it is possible to maintain the prevailing taxation based on direct profit allocation (separate entity accounting), but all the results of the group units can be attributed to the parent company and taxed in its country of residence. The countries of residence of the subsidiaries retain their tax entitlements for the respective profits. Double taxation is avoided by the method of crediting. In the case of losses of the subsidiaries, the loss is initially attributed to the parent company, but in the event of subsequent profits of the subsidiary, the parent company is subject to post-taxation. Within the EU, this method of attribution is applied to: company level the residence or residence principle. However, an in-depth review of these broader coordination measures has shown that the existing tax rate differences between Member States do not sustainably reduce tax-related distortions of economic decisions. On the contrary: There may be new distortions and disincentives in addition.

Therefore, a consolidated corporate tax base can only in the case of reduced tax rate differences, improve the functioning of the internal market. The tax rate differences could be reduced by introducing a minimum tax rate or a tax rate corridor (minimum and maximum tax rate). Such a minimum tax rate has advantages, but also raises economic problems and is currently unlikely to be enforceable in the EU.⁴

⁴ Bundesministerium für Finanzen, *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, p. 3 ff.

Overall, the Advisory Board considers that the benefits of enhanced coordination of corporate taxation are limited in the case of tax rate differences that continue to exist. While aligning the rules on profit determination reduces compliance costs for cross-border companies, but the tax rate competition. The creation of a consolidated corporate tax base (in conjunction with Formula Apportionment or Separate Entity Accounting) is discouraged without agreements leading to a greater adjustment of tax rates to corporate profits in the EU.⁵

1.1. Overview of the EU corporate framework

Growth-intensive companies create far more new jobs compared to other companies.⁶ Many of these companies are start-ups that develop into larger companies. This will improve innovation and competitiveness in the EU, which in turn benefits the economy. Such “scale-ups” also offer social benefits, such as flexible and modern employment relationships.

As part of the Single Market Strategy⁷, the Commission announced that it would look for solutions to make the single market more efficient for start-ups and scale-ups. Ultimately, improving the entrepreneurial environment for start-ups and scale-ups in Europe has a direct positive impact on jobs and growth in the EU. Start-ups are often technology-based⁸ and generally combine rapid growth, a strong reliance on product innovations, processes and finances, a great deal of attention to new technological developments, and a comprehensive use of innovative business models and collaborative platforms. Several Member States are considering initiatives to create, or have already launched, an environment conducive to innovation and entrepreneurship.

As a result, there are no major differences between the EU and the US in terms of the creation of new businesses.⁹ This is particularly evident in the technology sector where EU companies are currently developing into global market leaders in certain sectors with medium/high levels of technology (e.g. mechanical engineering, automotive). Several EU initiatives contribute to boosting job creation and growth, namely the European Fund for State-

⁵ Bundesministerium für Finanzen, *op. cit.*, p. 3 ff.

⁶ Europäische Kommission, *Europas Marktführer von morgen: die Start-up- und die Scale-up-Initiative*, 2016; M. HENREKSON, D. JOHANSSON, *Gazelles as job creators: a survey and interpretation of the evidence*, 2010, vol.35, II, 227 ff, according to the authors “4% of enterprises create 70% of new jobs.”

⁷ Cfr. F. GIAMBRONE, *New fiscal, monetary, financial, banking and capital perspectives of the European Union*, in *Centro Interuniversitario popolazione, ambiente e Cultura*, Nr. 39, 2021.

⁸ Nt. *Konnektivität; 5G und Breitband usw.*

⁹ Europäische Kommission, *Europas Marktführer von morgen: op. cit.*; Nt. *However, there are differences between EU Member States* cfr. OECD, *Entrepreneurship at a glance*, 2015.

gic Investments (EFSI)¹⁰ and its expansion and reinforcement, but also the Single Market Strategy¹¹, the Digital Single Market¹² and the Capital Markets Union¹³ have created the framework for further success. The Capital Markets Union will strengthen the third pillar of the Investment Plan for Europe. It will benefit all 28 Member States, while also benefiting Economic and Monetary Union by promoting economic convergence and mitigating economic shocks in the euro area, as explained in the Five Presidents' Report on the Completion of Economic and Monetary Union.¹⁴ Stronger capital markets will fit into the strong European tradition of bank financing and Release more investment from the EU and the rest of the world: The Capital Markets Union will help mobilise capital in Europe and deliver to all companies, in particular SMEs, infrastructure projects and long-term sustainable projects needed to grow and create jobs. It will provide households with better opportunities to achieve their pension objectives; better link financing and investment projects across the EU: Member States with small markets and high growth potential can benefit greatly from better channelling of capital and investments in their projects. Member States with more developed capital markets will benefit more cross-border investment and savings opportunities; Making the financial system more stable: Integrated financial and capital markets can help Member States, especially in the euro area, to manage the impact of shocks together.

By opening a wider range of sources of funding, the Capital Markets Union will contribute to sharing financial risks and making EU citizens and businesses less vulnerable to bank shrinkage in the future. In addition, further developed equity markets enable more investments in the long term, as opposed to growing credit financing; deepen financial integration and increase competition: more cross-border risk sharing, deeper and more liquid markets, and diversified markets; funding sources will deepen financial integration, reduce costs and increase Europe's competitiveness. In short, the Capital Markets Union will better combine savings and growth. It will help savers and investors to more choice and better returns.

It will open up more financing opportunities for companies at the different stages of their development.¹⁵ In addition, a stronger focus of the

¹⁰ European Commission, *Europe's next leaders: the Start-up and Scale-up Initiative*, 2016.

¹¹ Cfr. European Commission, *Europe's next leaders*, *op. cit.*

¹² Europäische Kommission, *Strategie für einen digitalen Binnenmarkt für Europa* {SWD(2015) 100 final.

¹³ Europäische Kommission, *Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion*, 2015; A. F. URICCHIO, F. L. GIAMBRONE, *The eu budget powering the recovery plan for Europe, in open review of Management banking and finance*, 2020.

¹⁴ Europäische Kommission, *Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion*, p. 3.

¹⁵ Europäische Kommission, *Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion*, *op. cit.*, p. 4.

European Structural and Investment Funds on innovation and support for SMEs, 140 000 start-ups and scale-ups will provide venture capital support.¹⁶ EFSI agreements already benefit from 377 000 SMEs, including start-ups. However, instead of flourishing and expanding in Europe and beyond, too few European start-ups survive the critical phase of two to three years, and even less are evolving into larger companies.¹⁷ There are many reasons for this situation: Estimates suggest that up to 1 million new jobs will be created in the EU over the next 20 years and up to 2 Bio. EUR in additional GDP could be generated if the share of scale-ups were as high as in the US.¹⁸ Due to the positive link between enterprise size and productivity, this would improve productivity growth in Europe.¹⁹ Furthermore, finding ways to help start-ups expand could also benefit traditional companies by promoting their business and growth within the internal market. The results of the public consultation carried out by the Commission at the beginning of 2016 confirmed this picture.²⁰ As the main findings²¹, the following is stated: Start-ups looking to expand their business are still facing too many regulatory and administrative hurdles, especially in a cross-border context. For both start-ups and scale-ups, there are too few ways to find and collaborate with potential financial partners, business partners and local authorities. Access to finance is one of the main obstacles to business enlargement. In short, the still too fragmented Single Market²² can still limit the growth potential of start-ups and scale-ups in particular. They are obviously hampered by regulatory and administrative hurdles to innovation, valorisation of intangible assets and an EU-wide enterprise expansion. Companies may choose to move their operations to countries outside the EU with higher growth potential, thus losing jobs in the EU.

European authorities, start-ups and their business partners need to work together to avoid wasting valuable efforts by start-ups. A partnership is need-

¹⁶ Europäische Kommission, *Europas Marktführer von morgen*, *op. cit.*

¹⁷ Nt. *The share of companies that grow by less than 5 % or not at all is above 45 % in Europe compared to 37 % in the US*; A. BRAVO-BIOSCA, *A look at business growth and contraction in Europe*, 2011, p. 1 ff.

¹⁸ Europäische Kommission, *Europas Marktführer von morgen: die Start-up und die Scale-up-Initiative*, 2016.

¹⁹ Siehe EUROSTAT, *Statistics Explained: Entrepreneurship — Statistical indicators*, 2016. “Die Produktivität ist in Unternehmen mit mehr als 1000 Mitarbeitern weitaus höher als in anderen Unternehmen (Dänische Unternehmensbehörde).“

²⁰ Cfr. European Commission, *op. cit.*, p. 3 ff.

²¹ Cfr. European Commission, *op. cit.*, p. 3 ff; Ch. SMEKAL, *Steuerpolitik in Deutschland und Österreich: 2 Nachbarn- verschiedene Wege?*, in V. ULRICH, W. RIED (eds.), *Effizienz, Qualität und Nachhaltigkeit im Gesundheitswesen*, Baden-Baden, 2007, 93 ff.; 1 BvR 16/13, ord. 6 November 2019; 1 BvR 276/17, ord. 6 November 2019; G. CORASANITI, *Manuale di diritto tributario internazionale*, (a cura di) V. UCKMAR, P. DE' CAPITANI, I edizione Cedam, 2009, p. 333.

²² Nt. *Including the Digital Single Market*.

ed with national, regional, and local authorities, with the start-ups themselves. This includes the need for authorities to create the conditions for start-ups to expand their business activities. In return, these start-ups can create jobs, maintain themselves in the market and take on social responsibility.

The recently published Scale-up Europe Manifesto²³ shows that start-ups are ready to work together. The Commission welcomes this initiative by stakeholders in this field and its recommendations have been incorporated into the Commission's reflections on these issues. This initiative addresses three problems: Obstacles, lack of partners and opportunities, and difficulties in financing. It is based on: a coordinated approach across all EU policies, based on existing or to be developed, including sectoral approaches such as in the space sector; Several limited and targeted practical measures; and most importantly, Partnership.²⁴

2. European perspectives – challenges and flagship initiatives

2.1. Access to finance for technology-intensive scale-ups

2.1.1. Challenges²⁵

Europe is one of the fastest growing regions in terms of private investment.¹⁹ In the period 2016-2020, Europe experienced stronger growth than China and the US20, while considering the lower starting position. European start-ups also accounted for 33 % of the total global capital invested, which amounted to around USD 5 million, compared to 35 % for start-ups in the US.²⁶

Nevertheless, the number of scale-ups in technology-intensive areas in the EU is significantly lower than in the US and China, and the financing of scale-ups remains behind that of start-ups. Several factors are slowing down the EU. Traditional banking products such as loans, credit lines and

²³ European Commission, *Scale Up Europe: A Manifest for change and empowerment in the digital age*, 2016.

²⁴ Europäische Kommission, *Europas Marktführer von morgen: die Start-up- und die Scale-up-Initiative*, 2016.

²⁵ Europäische Kommission, *Eine neue europäische Innovationsagenda*, 2022, p. 4.

²⁶ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 4 “With the revolutions of the seventeenth and eighteenth centuries and with the affirmation of modern constitutionalism changes the model of the exercise of tax power, imposing the bargaining between the authority of the sovereign and the parliamentary consent (instead of the sole authoritarian decision of the sovereign). In each of the countries involved (England, United States of America and France) there is a metamorphosis of the fiscal order that is worth changing the conceptual scope of the social code”. For a better understanding in this regard Cfr. P. BORIA, *No taxation without representation. La formazione storica del principio del consenso alla tassazione*, in *Riv. dott. Fisc.*, 1/2022, p. 15 ff.

overdrafts remain the main external source of financing for European companies. Alternative resources offered on the market, such as equity, play a secondary role in the EU; in addition, the tax system stabilises the status quo as interest payments on debt financing are tax deductible, while in most Member States the costs related to external equity financing do not entitle to deduction.

The short-term nature of traditional financing, coupled with the comparative financial disadvantage of equity compared to indebtedness, represents a significant obstacle to investment in innovation, especially in the growth phase. Technology-intensive innovation requires large amounts of patient capital, as the companies concerned generally have the following characteristics: Lack of continuous revenue sources and secured cash flow; they have substantial intellectual property, but have little material security; they will only achieve their results over time in terms of both marketable products and financial returns. Unlike in the US and China, the EU also lacks large venture capital funds that are willing to participate in large-scale transactions. The distribution of venture capital investors across the different types of investors shows that pension funds and insurance companies account for only 12.7 % of the total venture capital funds raised in the EU29 in 2020. On the other hand, government agencies accounted for the largest share at almost 35 %. This shows that the European venture capital market is fragmented and risk-averse and many investors engage only in the early stages of companies in small and regional markets, resulting in less and smaller late-stage financing rounds in Europe.²⁷

2.1.2. Flagship initiative on the financing of scale-ups in the field of technology-intensive innovation

This flagship initiative focuses on measures to accelerate the growth of start-ups in the field of technology-intensive innovation in the EU. Funding of around EUR 45 billion could be mobilised for scale-ups³⁶ from potential private capital sources by 2025, and the cost of listing on public markets could be reduced.

2.2. Prospectives regarding the European Corporate taxation: Incentives to restore a balance of debt and equity²⁸

The Commission has proposed an exemption for corporate tax as an incentive against a preference for debt over equity financing (DEBRA),

²⁷ Europäische Kommission, *Eine neue europäische Innovationsagenda*, p. 5.

²⁸ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 6.

which would increase its availability across the EU by reducing the costs of new equity and making its use more attractive for companies.

On 18 May 2021, the European Commission adopted a Communication on Corporate Taxation for the 21st Century²⁹ to promote a sound, efficient and fair corporate tax system in the EU. It outlines both a long-term and a short-term vision of supporting Europe's recovery after the COVID-19 pandemic and ensuring adequate public revenues in the coming years. Similarly, the EU Action Plan for the Capital Markets Union³⁰ aims to help companies raise the capital they need and improve their equity position, especially during a recovery period accompanied by higher deficits and debt levels and higher capital investment needs. In particular, the measure of the Capital Markets Union³¹ provides incentives for increased long-term investment by institutional investors, thereby helping to strengthen equity financing in the corporate sector in order to promote the transition to a sustainable and digital EU economy.³² A debt incentive initiative at EU level complements the above-mentioned measure 4 with the aim of creating a fair and stable business environment that can promote sustainable and employment-intensive growth in the Union.

Tax systems in the EU allow the deduction of debt interest payments when calculating the tax base for corporate tax purposes, while capital financing costs such as dividends are largely non-deductible. This imbalance in tax treatment is one of the factors that favours the use of debt versus equity to finance investments. At present, only six Member States are taxed against debt incentives and the relevant national measures vary widely. If fiscal debt incentives are not effectively reduced throughout the internal market, EU companies will continue to lack sufficient incentives for equity financing instead of debt financing, and tax planning considerations will further distort the distribution of investment and growth.³³

To address tax debt incentives in a coordinated manner throughout the internal market, this Directive lays down rules to provide for the tax deductibility of notional interest to capital increases under certain conditions and

²⁹ Cfr. Europäische Kommission, *Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert*, 2021.

³⁰ Europäische Kommission, *Eine Kapitalmarktunion für die Menschen und Unternehmen – neuer Aktionsplan*, 2020.

³¹ A.F. URICCHIO, F. L. GIAMBRONE, *Eu finance at the Emergency Test*, in collana del Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo, società ambiente e culture, 2021; F. GIAMBRONE, *Finanzföderalismus als Herausforderung des Europarechts*, in collana del Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo, società ambiente e culture 2021.

³² Europäische Kommission, *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke*, 2022.

³³ ID, *op.cit.*

to limit the tax deductibility of excess borrowing costs. The Directive shall apply to all taxable persons subject to corporation tax in one or more Member States, except for financial undertakings. As small and medium-sized enterprises (SMEs) tend to have greater difficulties in obtaining financing, it is proposed that SMEs be granted a higher notional interest rate.³⁴ This proposal also responds to the European Parliament's expectation that the Commission will present a proposal for an exemption to reduce leverage incentives, which contains effective rules to combat tax avoidance to prevent the use of capital allowances as a new instrument to erode the base.³⁵

2.3. Consistency with existing and possible future rules in this area

This Directive is part of the EU corporate taxation strategy aimed at ensuring a fair and efficient tax system across the EU. In 2016, the Anti-Tax Avoidance Directive ('ATAD Directive')⁵ was adopted in order to ensure a fairer tax environment in the Member States through the coordinated implementation of the main anti-tax avoidance measures, largely stemming from the international project to combat profit shortening and profit shifting (BEPS). Although the fight against tax avoidance is not the primary objective of this proposal, it also contains a rule on an interest rate barrier. In view of the different objectives of this proposal and the rule on the interest-rate limitation of the ATAD Directive, both rules on the limitation of the deductibility of interest should be applied in parallel. However, existing tax instruments at EU level do not include measures to reduce leverage incentives in the internal market by making the tax treatment of debt and equity more balanced across the EU.

This Directive builds on the Commission Communication on Corporate Taxation for the 21st century for a sound, efficient and fair corporate tax system in the EU and takes up one of the policy initiatives foreseen in this Communication. In doing so, it complements a number of other policy initiatives that are supported in parallel by the Commission in the short and long term. These policy initiatives include a proposal entitled "Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)" (Companies in Europe: a framework for corporate taxation), a common EU corporate tax framework based on a common tax base and the formula-based allocation of profits to the Member States (form tracing).

While the BEFIT proposal is still at an early stage of development, the two initiatives contribute to the same vision of a fair, efficient and sustainable business environment in the EU. The Communication "Enterprises in Europe: a framework for corporate taxation" (or BEFIT — "Business in

³⁴ Europäische Kommission, *op. cit.*

³⁵ ID, *Bericht über die Auswirkungen der einzelstaatlichen Steuerreformen auf die Wirtschaft in der EU*, 2021.

Europe: Framework for Income Taxation”) will become uniform EU-wide rules for the creation of corporate taxation with a fairer allocation of tax sovereignty between Member States. BeFit will reduce bureaucracy, reduce compliance costs, close tax loopholes, maintain jobs in the EU and invest in the single market promotion. In addition, BEFIT will also replace the pending proposal for a common consolidated corporate tax base (CCCTB)³⁶, which will be withdrawn. BeFit will form a common corporate tax framework for the EU based on a common tax base and formula-based allocation of profits to Member States. It will build on the progress of international negotiations, where these two concepts already exist. The formula for partially reallocating Pillar 1 profits and common rules for the calculation of the tax base for the purposes of Pillar 2. BeFit aims to ensure that businesses can operate in the internal market without major tax obstacles. At the same time, it will ensure that discrepancies between corporate tax systems do not prevent Member States from generating revenue to finance national spending priorities. Common rules for determining the corporate tax base will significantly simplify business groups operating in the internal market. Instead of complying with the corporate tax rules of 27 Member States, a group of companies will be able to determine their tax liability in each EU Member State under a single set of rules. This will also pave the way for further administrative simplifications such as the possibility of a single EU corporate tax return for a group.

Consistency with the Union’s policy in other areas. This proposal contributes to the Capital Markets Union. The main objectives of the Capital Markets Union are to improve the access of EU companies to finance and to promote the integration of national capital markets into a genuine single market. By reducing tax indebtedness incentives, the proposal aims to ensure an excessive

To prevent dependence on debt capital and to promote the stronger focus of companies on equity. Consequently, businesses will be in a better position to make investments for the future, which will boost growth and innovation as well as the EU’s competitiveness. This also strengthens companies’ resilience to unpredictable changes in the business environment and reduces the risk of insolvency, which in turn contributes to improving financial stability. If this proposal is adopted by the Council, costs of raising equity could be deductible for tax purposes and the deductibility of interest could be limited. All non-financial corporations would be entitled to tax deductibility of new equity, and a higher fictitious interest rate could be provided for small and medium-sized enterprises compared to larger companies (i.e. they would benefit from higher deductions). The European Commission has proposed an exemption to reduce debt incentives (DEBRA)³⁷ to facilitate

³⁶ Europäische Kommission, *op. cit.*

³⁷ Europäische Kommission, *op. cit.*

companies' access to finance and promote their resilience. The introduction of an allowance is intended to treat equity in the same way as debt capital. The proposal provides that increases in a taxpayer's equity from one tax year to the next are deductible from their tax base, as well as debt capital. This initiative is part of the EU Corporate Taxation Strategy, which aims at a fair and effective EU-wide tax system and contributed to the Capital Markets Union by facilitating access for EU companies to finance and by promoting the integration of national capital markets into a genuine single market.³⁸

2.4. Stock exchange listing

In line with the objectives of the Commission's 2020 Capital Markets Union Action Plan, the Commission will present a stock exchange listing act in the second half of 2022. The Stock Exchange Listing Act simplifies stock market listing requirements for certain types of companies to reduce costs and increase legal certainty for issuers while safeguarding investor protection and market integrity. In order to allow certain founders and families (e.g. issuers listed on SME growth markets) to maintain control after the IPO, but also to raise more capital and make use of the benefits associated with the listing, the act on listing may also propose a minimum harmonisation of national legislation on the structure of the two classes of shares across the EU. In addition, thanks to the EU guarantees under the InvestEU initiative to promote the IPO of SMEs³⁸, the European Investment Fund will invest in SMEs that go public or are planning a listing. This will attract additional private investment in the expansion and growth of SMEs.³⁹

2.5. Late-stage financing through venture capital

The InvestEU Guarantee Agreement, signed by the European Commission and the EIB Group in March 2022, paves the way for the implementation of InvestEU financial products in the research, innovation, and digitalisation policy area, under which the EIB Group will allocate a total of EUR 5.5 billion by 2027 to support breakthrough innovation. Following a successful pilot project⁴⁰, the mechanism of the European Scale-up Action on Risk Capital (ESCALAR) will be extended under InvestEU. This expansion aims at mobilising numerous and new private capital sources and institutional investors by complementing venture capital with quasi-equity with a lower risk profile. This can potentially double the investment capacity of a venture capital

³⁸ ID., *Steueranreize für Eigenkapital vor, um das Wachstum von Unternehmen zu unterstützen und sie stärker und widerstandsfähiger zu machen* Brüssel, 2022.

³⁹ Europäische Kommission, *Eine neue europäische Innovationsagenda*, 2022, p. 6.

fund without distorting the nature of the European venture capital landscape by mobilising additional private investments on unequal terms. As part of this project, the Commission will convene the leaders of major institutional investors (pension, insurance, and sovereign funds) to explore possibilities and requirements for increasing investment in venture capital funds. The InvestEU programme also aims to provide a framework to help financial institutions and their investment experts to better assess, assess and enhance intangible assets and facilitate the use of intellectual property by SMEs as security. In addition, the Commission, together with the Member States and the EIB, will assess the complementarity between existing EU financial instruments and recent initiatives such as the European Tech Champions Initiative (ETCI) (for which the EIB Group will initially provide up to EUR 500 million) in order to bridge the gap that exists in terms of the expansion capacity of European companies in the field of technology-intensive innovation.⁴⁰

2.6. Increasing diversity and revitalising investment

The Commission will test an innovation index on equality and diversity. It will collect data on women and other less represented groups, including persons with disabilities, in innovative start-ups and scale-ups, as well as on investors and funds investing in such companies. The project will be based on a study assessing gender investment gaps for both women-led companies and women-led funds. The aim of the study is to develop a harmonised methodology for sound and systematic data collection and recommend adequate data analysis to provide better information for policy decisions. Programmes such as Women2Invest of the European Institute of Innovation and Technology (EIT) will further contribute to greater diversity by supporting investors in finding access to and recruiting from a more diverse pool of potential employees.⁴¹

3. EU tax policy framework⁴²

3.1. Context

The context of EU corporate taxation policy has changed fundamentally last year. COVID-19 has hit the societies and economies in Europe and worldwide. The public health crisis has led to the most serious economic crisis in the EU's history, which has profound social implications and exac-

⁴⁰ ID, *op. cit.*, 8.

⁴¹ Europäische Kommission, *Eine neue europäische Innovationsagenda*, 2022.

⁴² Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 1 ff.

erbrates inequalities. The pandemic occurred against the backdrop of other major developments that shape our economies and societies. These include population ageing, climate change, environmental degradation, globalisation, and labour market change. The pandemic has also accelerated existing trends in digitalisation as more people and businesses shop, work, communicate and do business via the Internet. These trends have a significant impact on the existing tax bases and make it necessary to reflect on the design of efficient, sustainable, and fair tax frameworks for the future, considering the overall tax mix. There is also a consensus that the basic concepts of the tax seat and the source of taxation on which the international tax system has been based over the last hundred years are now obsolete. Nowadays, businesses are carried out regularly without a physical presence in a state. The current rules are not suitable for this situation. Globalisation has also created new opportunities to undermine the existing principles through tax planning models.⁴³

In response, governments have increasingly adopted a patchwork of measures to combat tax avoidance and tax evasion. Although individual problems have been successfully solved, on the other hand, the complexity of the systems has increased. Triggered by several tax scandals, strict enforcement of state aid rules and the need to finance public spending after the financial crisis, discussions on a reform of the international corporate tax framework in the beginning of the 2010s were intensified in the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁴⁴ project to combat profit shortening and profit shifting led by OECD and G20. The project brought its first results in 2015, which were subsequently implemented in the EU through, inter alia, the Anti-Tax Avoidance Directive 2.

In the international discussions, a global solution is now emerging to reform the outdated international system of corporate taxation, which includes measures to redistribute taxation rights and effective minimum taxation.⁴⁵ EU business taxation measures need to be embedded in a comprehensive EU tax agenda. It focuses on the need for a balanced mix of tax revenues and a tax system guided by the principles of fairness, efficiency and simplicity.

The following priorities are crucial to achieving this vision: (I) Promoting fair and sustainable growth. The EU's tax agenda contributes to the overall objective of fair and sustainable growth by supporting overarching EU policies such as the European Green Deal⁴⁶, the Commission's digital

⁴³ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 2 ff.

⁴⁴ Europäische Kommission, *Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts*, 2016, p. 1 ff.

⁴⁵ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 1 ff.

⁴⁶ Cfr. A.F. URICCHIO, G. CHIRONI, F. SCIALPI, *Sostenibilità e misure fiscali e finanziarie del d.l. clima*, in *AmbienteDiritto.it*, 2020, n. 3.

agenda, the new industrial strategy for Europe and the Capital Markets Union.⁴⁷ It should also contribute to promoting inclusive recovery in line with the principles of the European Pillar of Social Rights.⁴⁸ The EU tax framework must be designed to contribute to a stronger single market for Europe's recovery, in line with the new 2020 Industrial Strategy and its May 2021 update. It should reduce compliance costs for businesses, facilitate cross-border investment and create the right conditions for SMEs and larger enterprises to thrive in a green and digital Europe. The EU tax framework also plays a key role in promoting the development of the Capital Markets Union by removing tax barriers to cross-border investment and ending corporate debt-friendly taxation.

3.2. Ensuring effective taxation

Ensuring effective tax collection is crucial for the financing of high-quality public services and a precondition for the fair sharing of the tax burden among taxpayers. It also contributes to a level playing field for businesses and improves the EU's competitiveness. Every year, Member States in the EU escape billions of euros through tax fraud, tax evasion and tax avoidance.⁴⁹ The tax law of each Member State can also lead to tax defaults in other Member States, for example if royalties and interest payments can be paid to recipients in low or zero tax jurisdictions without paying taxes in the EU.⁵⁰ Tax systems need to be modernised to better reflect current and future economic and social developments. Member States' public budgets are heavily dependent on labour taxation and social security contributions, which account for more than 50 % of total tax revenue in the EU-27. VAT⁵¹

⁴⁷ European Commission, *Capital Markets union for people and business- new action plan*, 2020.

⁴⁸ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 2 ff.

⁴⁹ As a result of tax avoidance at international level by natural persons, EU Member States avoid tax revenues of EUR 46 billion annually. See ECOPA and CASE, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, Taxation Papers, 2019, p. 76. *This is estimated to result in losses due to corporate tax avoidance of EUR 35 to EUR 70 billion per year.* See R. DOVER, B. FERRETTI, D. GRAVINO, E. JONES, S. MERLER, *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union*, European Parliamentary Research Service, 2015, PE 558.773; M. ÁLVAREZ-MARTINEZ, S. BARRIOS, D. D'ANDRIA, M. GESUALDO, G. NICODEME, J. PYCROFT, *How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach*, in *CEPR Discussion Papers*, 2018, 12637; T. TORSLOV, L. WIER, Torslöv, G. ZUCMAN, *The Missing Profits of Nations*, in *NBER Working Paper*, 2018, 24701.

⁵⁰ Europäische Kommission, *Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert*, COM(2021) 251 final, *op. cit.*, p. 4 ff.

⁵¹ A. F. URICCHIO, S. LOTTITO FEDELE, *Operazioni fittizie e inesistenti: la Corte esclude la detrazione Iva*, in *Rivista C. conti*, 2019, III; For a better understanding concerning risk management in the fight against corruption: specific interventions and quality of administration Cfr. F. ROTA, *La*

accounts for more than 15 % of the total tax revenue; other tax types, such as environmental taxes (~6 %), real estate taxes (~5 %) or corporation tax (~7 %) each account for only a small share.⁵² Although the overall composition of tax revenues in the EU⁵³ has remained relatively stable over the last twenty years⁵⁴, megatrends such as climate change and the digital transformation of the labour market are likely to have an impact on the tax mix in EU Member States in the future.⁵⁵

Due to the ageing of the population and the increase in atypical forms of employment, the taxation of labour may no longer generate the same revenue as at present. As already underlined in the Green Paper on Ageing and in the 2021 demographic ageing report, we will need to reconsider the taxation of labour and the consequences for the taxation of other factors. At the same time, the need for sustainable revenue and Take account of inter-generational justice and ensure the sustainability of social security systems. The traditionally high tax and tax burden on labour in the EU, also compared to other advanced economies, needs to be further reduced to promote competitiveness, employment and the creation of new jobs after the crisis.⁵⁶

At the same time, excise duty rates have already reached a historic high with the increase in VAT rates after the financial crisis. One of the priorities should be to limit inefficient reduced VAT⁵⁷ rates and exemptions, which often do not have the expected effect.

Behavioural taxes such as environmental or health taxes are becoming

gestione del rischio nel contrasto alla corruzione: interventi specifici e qualità dell'amministrazione, in *Persona e amministrazione*, 2018, n. 1.

⁵² https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis/taxation/datataxation_de.

⁵³ For an in depth analysis concerning tax treaties and procedural law within the European Union Cfr. P. PISTONE, G. KOFLER, M. LANG, A. RUST, J. SCHICH, K. SPIES, C. STARINGER(eds.), *Tax Treaties and Procedural Law*, vol. 18 WU Vienna European and International Tax Law and Policy Series, 2020; C.A. GIUSTI, F. L. GIAMBRONE, *The nomophylactic function of the European Court of Justice in tax matters within the Italian and German experience. Possible Dispute Settlement Solutions for the Member States*, in, *comparative law review* 2019.

⁵⁴ Europäische Kommission, Annual Review of Taxation – 2021 Edition.

⁵⁵ Europäische Kommission, *Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert*, COM(2021) 251 final, *op. cit.*, p. 6 ff; for a general overview related to the eu tax system Cfr. A. F. URICCHIO, F. L. GIAMBRONE, *Neue Entwicklungen im italienischen Steuerrecht als Herausforderung des neuen Europäischen Entwicklungsprozesses*, 9 ff; for an overview concerning the Italian tax framework cfr. A. F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, 34 ff.

⁵⁶ Nt. *Zwischen 2012 und 2020 ist die durchschnittliche Steuer- und Abgabenbelastung in der EU-27 für eine alleinstehende Person, die das Durchschnittsgehalt verdient, um mehr als 2 Prozentpunkte gesunken.*

⁵⁷ *The Value Added Tax (VAT) is certainly the main tax in terms of revenue among the indirect taxes, governed by Decree No 633 of the President of the Republic of 26 October 1972 and subsequent amendments. Levied gradually, at the various stages of production and distribution of a good, is a consumption tax that is imposed on the final consumer and must not be affected by the number of steps a good take before reaching the final consumer. Its assumption is the value added, i.e. the part of the value of a good or service that the undertaking*

increasingly important for EU tax policy. Carefully designed environmental taxes promote the green transition by sending the right price signals and implementing the polluter pays principle. They also generate revenue that could offset some of the necessary tax cuts in labour taxation. Similarly, health taxes such as tobacco or alcohol can help improve public health, save lives while reducing pressure on public health systems.

Finally, a future-proof tax mix requires the fair and effective taxation of capital income from both natural persons and companies. At the same time, simplification and other measures are needed to reduce administrative burdens. In addition, periodic taxes on real estate can be a relatively efficient means of generating additional tax revenue. However, this requires appropriate resolution of the distribution and management problems associated with the valuation of real estate.⁵⁸

The above-mentioned principles should also apply to the own resources system for financing the EU budget. In accordance with the mandate given by the European Council and the commitments it has made in the Interinstitutional Agreement⁵⁹ on the new Multiannual Financial Framework, the Commission will also: Present proposals for new own resources to repay NextGenerationEU. Following a first set of proposals on, inter alia, a carbon border adjustment mechanism, a digital tax, and the revision of the EU Emissions Trading System, which the Commission has presented in

*adds with its activity, and which results from the difference between the value of the goods and services produced and sold by the undertaking and the value of the goods and services purchased by the undertaking and used in production. With VAT, therefore, an example of a perfect tax translation is realised: for all those involved in the production and distribution cycle of a good or service, the tax turns out to be a neutral transaction, except for the final consumer, who, by purchasing the goods or service to satisfy their own needs and not to sell it, pays the tax by taking the full burden. Transactions are considered to be subject to VAT when there are three requirements — objective, subjective and territorial — and, in this case, are subject to all the requirements laid down in Title II of Presidential Decree No 633/1972. An interesting case is embodied by the “circulation” of the manufacturer’s preliminary sales and VAT invoicing regarding the Italian legal order confront, P. PURI, *La “circolazione” del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione Iva*, in *Fondazione Nazionale del Notariato*, 1/2022, according to whom, for the purposes of value added tax, the question is then made more complex by the taxable nature of the supply of the preliminary contract (even in the case of a supply free of charge) and the particular consequences that always for VAT purposes derive from the negotiation clauses normally used to overcome the problem of the supply of the contract. Of particular interest in these cases is the question of taxation with the consequent possibility of deduction and/or recovery of the tax paid on price advances at the time of the preliminary conclusion. Complications that — as we will see — we also find in some alternative figures that the application practice uses to achieve the same results.*

⁵⁸ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 5 ff.

⁵⁹ Europäische Kommission, *Interinstitutionelle Vereinbarung zwischen dem Europäischen Parlament, dem Rat der Europäischen Union und der Europäischen Kommission über die Haushaltsdisziplin, die Zusammenarbeit im Haushaltsbereich und die wirtschaftliche Haushaltsführung sowie über neue Eigenmittel, einschließlich eines Fahrplans für die Einführung neuer Eigenmittel*, in, ABl. L 433I, 22.12.2020, 28.

July 2021, it will later propose further new sources of own resources, such as a financial transaction tax and own resources related to the business sector.⁶⁰ Digital companies⁶¹ tend to pay less taxes than other companies, and the taxes they pay do not always benefit the countries in which they operate. The purpose of the Digital Tax⁶² is to ensure that the digital sector makes a fair contribution to financing the recovery in the EU and to society as a whole. It will be designed independently of the announced global agreement on the reform of international corporate tax and will be consistent with WTO and other international commitments. The tax will be consistent with the key policy objective of supporting and accelerating the digital transformation.

It will exist in parallel with the implementation of an OECD agreement on the allocation of part of the tax revenue of the largest multinationals, if the latter has been ratified and transposed into EU law. Corporate taxation should ensure that⁶³ the tax burden is distributed fairly between companies and that taxable revenues are disseminated fairly between the different jurisdictions.⁶⁴ The whole system should be simple to reduce compliance costs

⁶⁰ Europäische Kommission, *op. cit.*; Europäische Kommission, *op. cit.*

⁶¹ Cfr. A.F. URICCHIO, S. A. PARENTE, *Data Driven e Digital Taxation: Prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in, *Diritto e pratica tributaria internazionale* n. 2/2021, according to Antonio F. Uricchio “*the spread of new enabling technologies and tools for the conservation and circulation of big data have generated new forms of wealth. In the face of this phenomenon, the search for new taxable situations and new taxation criteria can not only be arbitrary, but must reflect the criterion of the suitability for the contribution of the case and the subject obliged according to economically appreciable situations. The most significant experiences on the imposition of big players in the digital economy have affected certain foreign legislation, both in advanced economic systems and in developing countries. However, in the current frameworks, taxation of the digital economy still appears to be an open construction site with several proposals drawn up in various areas to determine a minimum level of effective taxation, not necessarily linked to traditional economic capacity indices. Recently, the European Council also confirmed the indistinguishability of a web taxation intervention on the assumption that the objectives of digital transformation and sustainability will be the pillars of the post-pandemic recovery; For an overview regarding the judgements of the EU Court of Justice in tax matters*”; cfr. C.A. GIUSTI, F. L. GIAMBRONE, *The nomophylactic function of the European Court of Justice in tax matters within the Italian and German experience. Possible Dispute Settlement Solutions for the Member States*, in, *comparative law review* 2019; C.A. GIUSTI, F. L. GIAMBRONE, *The Biffi Judgement and the Suarez case. Judicial decision of the ECJ and possible reforms of the Italian civil code from an European point of view*, 2020, in, *Annali del Cersig*.

⁶² Cfr. F. GALLO, A. F. URICCHIO, *La tassazione dell'economia digitale*, 2022; A. F. Uricchio, G. Selicato, *Green deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, in *Atti della II summer school in circular economy and environmental taxation*, 2022.

⁶³ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 6 ff.

⁶⁴ For an overview concerning the international taxation system please cfr. V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. de'CAPITANI DI VIMERCATE, C. CORRADO OLIVIA, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2012, XXVI ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017. Please also refer to G. CORASANITI, *Aggressive tax competition and State aid: brief considerations regarding the “Apple case”*, in *Proceedings of the Conference held in Rome at the Sapienza University of Rome on 19 February 2017*, P. BORIA (edited by), Milan, Cedam ed., 2018, p. 86; for an overview regarding the Italian permanent establishment in VAT Cfr. P. PURI, *La stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. Dir.*

and encourage investment and growth to strengthen the internal market. Although some obstacles to the internal market have already been removed in other areas, companies operating in the EU continue to struggle with up to 27 different national tax systems.

The patchwork of national tax rules causes unnecessary compliance costs for businesses and makes cross-border investment in the internal market more difficult. This applies not only to larger companies, but also to SMEs, start-ups and other companies that want to grow, expand, and trade across borders.

At the same time there are loopholes and complexity that excavate opportunities for aggressive tax planning and hinder the creation of a level playing field. This affects investment and growth and the EU's competitiveness compared to other international partners. Policy decisions in the field of corporate taxation also influence the investment friendliness of the tax system.

Finally, a tax system should reduce unintentional distortions of business decisions, for example against equity and debt financing, thus promoting sustainable and long-term corporate financing and the recapitalisation of companies that have been dangerously indebted, including because of the COVID-19 crisis.⁶⁵ The EU⁶⁶ has already made significant progress in recent years, for example by adopting and starting the implementation of the Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD) and the Directive on Administrative Cooperation (DAC)⁶⁷. Within the framework of the Code of Conduct

trib., 2/2000; P. PURI, *La "circolazione" del preliminare di vendita del costruttore e la fatturazione Iva*, in *Fondazione Nazionale del Notariato*, 2022, I; P. PISTONE, *On Abuse and Fraud in VAT: Setting the Appropriate Boundaries for GAARs in the EU VAT System*, in M. LANG, I. LEJEUNE (eds.), *Improving VAT/GST – Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, pp. 591-602.

⁶⁵ Europäische Kommission, *op. cit.*, 7 ff; With regard of the COVID 19 impact on the improper alteration of the institutional balance Cfr. P. FORTE, *Caratteri della decisione pubblica di emergenza contemporanea*, in *L'Ircocervo*, 2021, p. 110 ss.

⁶⁶ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 8.

⁶⁷ Europäische Kommission, *Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Besteuerung*, in *ABl. L 64* vom 11.3.2011, 1 ff; For an overview concerning the international taxation system please Cfr. V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. de'CAPITANI DE VIMERCANTE, C. CORRADO OLIVIA, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2012, XXVI ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, Giappichelli ed., 2017. Please also refer to G. CORASANITI, *Aggressive tax competition and State aid: brief considerations regarding the "Apple case"*, in *Proceedings of the Conference held in Rome at the Sapienza University of Rome on 19 February 2017*, P. BORIA (edited by), Milan, Cedam ed., 2018, p. 86; for an overview regarding the Italian permanent establishment in VAT Cfr. P. PURI, *La stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. Dir. trib.*, 2/2000; P. PISTONE, *On Abuse and Fraud in VAT: Setting the Appropriate Boundaries for GAARs in the EU VAT System*, in M. Lang et al(eds.), *Improving VAT/GST – Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, pp. 591-602.

Group (Business Taxation), Member States shall continue the peer review of their respective tax systems to ensure that they comply with the principles of fair tax competition. The European Parliament is also in the field of Taxation in general and corporate taxation. In addition, in July 2020, the Commission adopted an ambitious Action Plan⁶⁸ on fairer, simpler, and more appropriate taxation.

This Action Plan is one of the key elements of an ambitious comprehensive EU tax agenda for the coming years, which also includes the following important initiatives: a well-designed tax system plays an important role in supporting the green transition. The use of taxation as a policy tool will contribute to achieving climate neutrality by 2050 and the other environmental objectives set out in the European Green Deal.⁶⁹

Initiatives such as the revision of the Energy Taxation Directive and the establishment of a carbon border adjustment mechanism are part of the European Green Deal, which also aims to create the framework for far-reaching tax reforms at national level, eliminating subsidies for fossil fuels, shifting the tax burden from labour to pollution while taking into account social considerations. As part of the actions taken to support this objective, the Commission will organise a conference on more environmentally friendly taxation in 2020.

In the meantime, it will also bring additional tax revenue to public budgets to support smart investments in favour of a green transition. Environmental taxes help to give producers, users and consumers the right price signals and incentives to promote less polluting consumption and promote

⁶⁸ Europäische Kommission, *Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie*, 1 ff.

⁶⁹ Nt. *The European Green Deal introduced by the European Commission represents the kick-off of a new environmental and climate protection policy. Environmental safeguards and sustainability seem to be the leitmotif of European politics in the future. Ambitious goals are prompting a profound ecological transformation. Nevertheless, many of the challenges raised in recent years still persist.* COM (2020) 312 final. For a further understanding please Cfr. A.F. URICCHIO, *The Future of European Environmental Policy in Appreciation of German Federal Constitutional Jurisprudence*, in Italian law journal, 2022, n. 1, p. 327. According to the author above all, "existing European environmental law is often insufficiently implemented by the Member State level. Environmental and climate protection is also not adequately integrated into other policy areas, such as agricultural and transport policy. The ecological turnaround seems to step up to the place and further develop elements of the previous reform discussion. A CO2 border compensation system for selected sectors is going to be proposed in order to reduce the risk of relocation of economic activities and emissions abroad (carbon leaks)." For further reading cfr. A. F. URICCHIO, F.L. GIAMBRONE, *Entwicklungen im italienischen Steuerrecht als Herausforderung des neuen europäischen Entwicklungsprozesses*, 2021; F. GIAMBRONE, *Aspekte des türkischen Familienrechts und Würdigung familienrechtlicher Rechtsinstitute aus Italien und Österreich. Eine Rechtsvergleichung*, 2016; for a comparative overview cfr. F. GIAMBRONE, *Eine Aspekte zu den Begriffen Errungenschaft und Eigentum im türkischen gesetzlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung*, 2014; A. F. URICCHIO, *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, 2022, pp. 15-36.

sustainable growth. They can also offer opportunities for tax reductions in other sectors, e.g. at work and, given that the revenue needed to ensure an adequate level of social protection is guaranteed, they can be a winning solution to address both environmental and employment issues.

A profound reform of the corporate tax regime, to adapt it to our modern and increasingly digitised economy, is now more important than ever to support growth and generate the necessary revenues in a fair way, realigning tax rights with value creation and setting a minimum level of effective taxation of corporate profits. The Commission actively supports the discussions conducted worldwide by the OECD and the G20 and stands ready to act in the absence of a comprehensive agreement. By the end of the year, the Commission will define the next steps, following global discussions in the framework of an action plan on corporate taxation for the 21st century.⁷⁰ The global fight against tax evasion and avoidance requires decisive action. The COVID-19 pandemic has triggered unprecedented action at national and Union level to support Member States' economies and facilitate their recovery. This involves State intervention to ensure liquidity and access to finance for companies, a substantial part of which is subject to Union State aid rules. The Union list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes ('the EU list of non-cooperative jurisdictions') is designed to address threats to the tax bases of EU Member States.

In this context, the Commission recommended that Member States make their financial support to Union companies subject to the absence of links between those undertakings and the jurisdictions on the Union list. To fully achieve the EU's fair taxation agenda, all existing policy instruments need to be activated. It is in this context that the Commission will examine how to make full use of the provisions of the Treaty on the Functioning of the EU (TFEU) that allow for the adoption of proposals on taxation by ordinary legislative procedure, including Article 116 TFEU.⁷¹ Alongside these tax flagship initiatives, EU tax policies will continue to contribute to the Commission's wider programme.

For example, the revision of the Tobacco Taxation Directive and the Alcohol Excise Directive and the provision on cross-border acquisitions by individuals in the Horizontal Excise Directive will be launched to better contribute to public health objectives and avoid tax fraud. The Commission will also move forward with its programme for fair, simple and sustainable taxation in the framework of the European Semester, which includes taxation as an instrument for defining a holistic programme for a green and socially just

⁷⁰ Europäische Kommission, *Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie*, p. 1 ff.

⁷¹ Cfr. Europäische Kommission, *op. cit.*

transition, including through the promotion of green budgetary instruments. In addition, the Commission continues to support the implementation of its programme for fair and simple taxation through its technical assistance programmes. The EU COMMISSION adopted in 2020 also the Communication on Tax Good Governance in the EU and beyond⁷², with which the EU is even more committed to transparency and fair taxation at European and global level.

4. Future perspectives regarding the Reform of the international framework for corporate taxation

On behalf of the G20, the OECD Inclusive Framework is looking for a global consensus solution to reform the international framework for corporate taxation. The discussions will focus on two major areas of work: Pillar1 (partially reclassification of taxation rights) and Pillar⁷³ (effective minimum taxation of profits of multinational companies). Both pillars address different but interrelated issues related to the increasing globalisation and digitalisation of the economy.

The aim of the work of Pillar 1 is to adapt the international rules for the taxation of corporate profits in such a way that they reflect the changing business models, such as the fact that companies can operate without being physically present. Market states should have the right to tax some of the profits of certain non-resident companies by redistributing a share of these global profits between the jurisdictions in which the company has customers or users based on an agreed formula.

The discussions on Pillar 1 initially focused primarily on businesses in the digital sector. However, the proposed solution could now be simplified and cover fewer multinational companies; to this end, the scope could be extended so that the largest and most profitable multinational groups are covered by the scheme, regardless of the sector in which they operate.⁷⁴

⁷² Cfr. European commission, *Communication on Tax Good Governance in the EU and beyond*, 2020, p. 1 ff.

⁷³ Europäische Kommission, *op. cit.*, p. 9 ff

⁷⁴Nt. *With regard of the Member States, which should decide to join their forces by sharing more competences, resources an taking decisions together in an unanimous way. From an administrative point of view, we should also remind about the fact that Member States Politics are incardinated within its administrative discretion. By trying to look at the traditional aspect of administrative discretion, without going too far back in time, after the former has been treated substantially as little more than a matter of merit, it has matured, emerged, a constitutionally advanced reading has been refined, referring to the interests in place in the decision to be taken, in the ongoing business; but at the same time, this approach has involved another important finding, more or less coeval, of the existence of a "political share" of the administrative decision, i.e. the indispensable presence of a certain screening*

Pillar 2 aims to stop excessive tax competition by ensuring that multinationals tax their total profits at a certain minimum tax rate each year. The globalisation of the economy and the increasing use of intangible assets in global value chains have enabled some multinational companies to shift their profits to low-tax areas.

Pillar 2 aims to allow countries to raise the tax levels paid by multinational companies to an effective minimum level while allowing each country to define the characteristics of their respective tax systems. Such an effective minimum taxation of corporate profits will limit the possibilities of tax avoidance. Both pillars of the future global agreement are in line with the Commission's vision for a 21st century corporate taxation framework. Their objectives complement each other, and during international discussions a solution for both must be found. They contribute to the implementation of the important principles of formula-based profit sharing (using a formula for partial reallocation of taxation rights under Pillar 1) and a common definition of the tax base.⁷⁵

5. Conclusions

Launched in 2014, the European Capital Markets Union project aims to strengthen capital market financing in the Member States of the European Union as a complement to bank financing and to promote the deepening of financial integration.⁷⁶ To this end, the European Commission presented in 2015 an action plan aimed at overcoming barriers to capital market financing in Europe.⁷⁷

In addition to the general promotion of capital market financing, this plan focuses on certain market segments, such as capital market access for

*of the situation, and above all of options, which would have to do with politics. For a more detailed analysis of the issue in concern Cfr. P. FORTE, *Pubblica amministrazione ad eminenza scientifica e tecnologica. Riflessioni teoriche*, in *Istituzioni del Federalismo*, 2021, Nr. 4, p. 995 ss. The author "subjects administrative discretion to a test of effort in relation to our time characterised by technique, scientific knowledge, and the "distinction" between politics and administration, and finds evidence to assume that the administrative one, purified by the political quota, is not a function of the aims, but a practice for achieving objectives established elsewhere, even when they have vague, indeterminate definitions, since it consists precisely in determining a decision. Today's administrative decision, therefore, must be unfolded, it can be said physiologically, using techno-scientific knowledge, expertise, basing on the reasons for decision-making and the reliability of the resulting act, in a kind of technique of the singular fact."*

⁷⁵ See European Commission, *Communication on Business Taxation for the 21st Century*, 2021.

⁷⁶ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Jahresgutachten 2015*, paragraphs 437 et seq.

⁷⁷ Europäische Kommission, *Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion*, 2015; European Commission, *Towards an Integrated Energy Technology (SET) Plan: Accelerating the European Energy System Transformation*, 2015c

small and medium-sized enterprises (SMEs), long-term infrastructure and venture investments, private placements and credit securitisation.⁷⁸ Initially, the framework conditions for a Capital Markets Union should be established by 2019. Improved access to capital market financing could prove beneficial for several reasons. Greater diversification of financing sources for companies reduces dependency on the banking sector, which is particularly important in times of financial crises.⁷⁹ This is how Gambacorta et al. (2014), that recessions associated with financial crises are particularly difficult for countries with bank-based financial systems. In addition, improved access to capital market financing can increase risk sharing among Member States through the factor income or savings channel. Finally, comparatively risky companies could benefit from improved capital market access. In addition to start-up financing, this concerns young enterprises in the growth phase, whose insufficient funding is often cited as a barrier to the establishment of such companies in Europe.⁸⁰ The area of equity financing is particularly weak in Europe.⁸¹ This is favoured by the design of the tax system.⁸²

In most EU Member States, debt financing is tax-privileged.⁸³ Tax inequality creates incentives for companies to excessive debt financing, which should at the same time increase the tendency towards bank financing.⁸⁴ These hurdles exist even more in cross-border financing, which could explain the low risk sharing via capital markets. From the point of view of private investors, different withholding taxes in Member States are likely to constitute barriers to cross-border movements of capital.

While most bilateral tax treaties provide for a refund to avoid double taxation, investors may need complex procedures go through.⁸⁵

⁷⁸ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Jahresgutachten 2015*, Box 15.

⁷⁹ ID., *Jahresgutachten 2015*, Box 16; A. THOMDAKIS, *How close are we to a Capital Markets Union?*, in *European Capital Market Institute Commentary*, 2017, No. 44, Brüssel.

⁸⁰ ID., *Jahresgutachten 2015*, paragraphs 690 et seq.; For a better understanding regarding the evolution of the rules of international tax law cfr. A. F. URICCHIO, *L'evoluzione delle norme del diritto tributario internazionale: verso un diritto tributario «globale»?*, in *Riv. di dir. tri. Int.*, numero unico 2020, I.

⁸¹ D. VALLANTE, *Europe's Untapped Capital Market: Rethinking Financial Integration After the Crisis*, 2016.

⁸² L.P. FELD, J.H. HECKEMEYER, M. OVERSCH, *Capital structure choice and company taxation: a meta-study*, in *Journal of Banking & Finance*, 2013, vol. 37, issue 8, pp. 2850–2866.

⁸³ Cfr. European Commission, *Tax reforms in the EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, 2013; F. BREMUS, J. HUBER, *Corporate taxation, leverage, and macroeconomic stability*, in *DIW Roundup*, p. 93, Berlin, 2016.

⁸⁴ Europäische Kommission, *Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion*, cit.; F. BREMUS, J. HUBER, *Corporate taxation, leverage, and macroeconomic stability*, in *DIW Roundup* 93, Berlin, 2016.

⁸⁵ Europäische Kommission, *Beschleunigung der Kapitalmarktunion: Beseitigung nationaler Hindernisse für Kapitalströme*, 1–17, 14 ff.

In the context of the proposal on the common corporate tax base, proposals are also made on how to address the tax advantage of debt. For this purpose, a tax deduction is to be granted in the case of equity issuance. The European Commission proposes that a fixed percentage of a company's new equity is tax deductible each year.⁸⁶ It consists of a risk-free interest rate and a risk premium. This is in principle in line with the proposal by the Council of Experts for years to adjust the share capital interest rate.⁸⁷

Reducing the tax privilege of debt would be a major contribution to strengthening equity financing in Europe. This would incentivise companies to finance more through equity and help banks strengthen their equity ratios. Both would increase the resilience of the financial system. Moreover the taxation aspects deriving from the competition between the Member States should be highlighted.⁸⁸ Intensive tax competition between EU Member States, in particular the competition for book profits, could lead to a further decline in tax rates on corporate profits and, ultimately, to a far-reaching erosion of corporate taxation.⁸⁹ It is true that this would also be accompanied by decreasing tax rate differences, thus reducing the economic distortions caused by the tax rate differences.

Nevertheless, such an erosion would pose serious problems to tax policy. On the one hand, it is necessary to clarify how the tax revenue losses associated with falling tax rates can be compensated. On the other hand, the question arises whether further declining tax rates on corporate profits with a fair distribution of economic performance tax burdens are compatible.

The assessment of the tax reduction pressure caused by tax competition depends firstly on the assessment of whether the political decision-making process without such pressure leads to an appropriate level of government budgets.

If one considers that imperfections of the political process tend to lead to excessive expansion of state activity, one will be critical of the limitation of tax competition by minimum tax rates. A low-level adjustment by competition could affect the tax system by erosion in taxation of corporate

⁸⁶ Europäische Kommission, *Vollendung der Kapitalmarktunion bis 2019: Beschleunigung der Umsetzung*, 7 ff; for further literature in this regard cfr. European Commission, *Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, 2018; M. DRAGHI, *Rede von EZB-Präsident Mario Draghi anlässlich des 37. Treffens des International Monetary and Financial Committee (IMFC)*, 2018a, Washington, DC.

⁸⁷ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Jahresgutachten 2017* Box 2; *Jahresgutachten 2015* paragraphs 728 et seq.; *Jahresgutachten 2012* digits 407 et seq.

⁸⁸ L.P. FELD, J.H. HECKEMEYER, M. OVERSCH, *Capital structure choice and company taxation: a meta-study*, in *Journal of Banking & Finance*, 2013, vol. 37, issue 8, pp. 2850–2866.

⁸⁹ Bundesministerium für Finanzen, *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, p. 76 ff.

profits.⁹⁰ The main question is whether the current progressive income taxation with partly high marginal tax rates can be maintained if profit income is significantly lower, at least at company level. It could be argued here that low corporate taxes can be offset by higher taxation of profit distributions. However, this is limited in view of the mobility of financial assets. Taxation of distributions is also limited by EU law and double taxation agreements.⁹¹ The taxation of profit distributions must also consider that equity financing should not be disadvantaged as far as possible compared to other forms of financing, in particular debt financing.

One way to solve this problem would be the introduction of a flat rate tax system with significantly lower peak tax rates.⁹² Although there are many reasons for the abolition of the direct progressive tariff of income tax, this would be a very far-reaching reform step, which currently has little prospects for enforcement. Another solution would be the transition to a dual income tax system that subjects capital income to a low proportional tax rate, while other incomes are directly progressive and taxed at higher rates. The introduction of minimum tax rates on profits of corporations also raises several problems. Firstly, this minimum tax rate would only apply within the EU. Competition with third countries would continue to exist. The fact that the EU's external borders have more possibilities to prevent the shift in book profits is, of course, relativised. Second, there is the possibility that once introduced, presumably at first moderate minimum tax rate from the fiscal interests of the EU Member States via a meaningful measure is increased. Remaining tax competition with third countries however, the weight of this fear decreases.

Thirdly, it should be borne in mind that in the case of unified winner determination, a coordination the tax rate limits the possibilities of individual Member States, tax policy to respond flexibly to unforeseeable future challenges, such as increased tax competition caused by economic or technological changes by third countries.

Fourthly, it should be noted that the growth prospects in the Eastern European Member States would be affected by a minimum rate of taxation. For these states, the possibility of using low rates of profit tax Attracting activity is an important economic policy instrument. In addition, the Italian

⁹⁰ ID, *op.cit.*, p. 76 ff.

⁹¹ C. FUEST, Ch. SPENGLER, K. FINKE, J. HECKEMEYER, H. NUSSER, *Profit shifting and aggressive tax planning by multinational firms: Issues and options for reform*, in ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, 2003.

⁹² Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung*, Schriftenreihe des BMF, *op.cit.*, Heft 76.

contribution to the financing of the EU budget can be reduced because of the positive economic development of these countries.⁹³ Overall, the Advisory Council considers that the introduction of a minimum rate for national corporate taxes in the EU has advantages and disadvantages, which do not allow a clear assessment.⁹⁴

If you choose a minimum tax rate, there is a lot of support to seek greater coordination of the tax base. Politically, however, the agreement on such a minimum rate or a tax rate corridor seems unlikely at the moment. For this reason, the Italian fiscal policy will have to develop strategies to pursue its objectives in a European environment, which is characterised by an intensive Competition of corporate taxes. There is no prospect of this competition by coordinating corporate taxation in the EU and to limit the full respect of national tax rate sovereignty.

The considerations set out in this opinion lead to the following results: as a starting point one should bear in mind that alignment of the rules on tax winnings in the European Union would have the underestimated advantage of reducing compliance costs currently resulting from dealing with 27 different national tax systems. However, in the case of uniform profit determination rules, tax competition would narrow down and intensify to tax rate competition.⁹⁵

The pressure to lower tax rates would increase. With the understanding that there are differences in the tariff burden on corporate profits, the incentives existing in the status quo to shift both real economic activity and book profits to low-tax countries remain even after an adjustment of the profit determination rules.⁹⁶

As a far-reaching coordination measure, the European Commission has proposed to abandon taxation based on direct profit sharing and to move to split the EU-wide profits of individual companies according to a formula among the Member States for tax purposes (Formula Apportionment).

It remains, however, that the consolidated profit is finally taxed by the Group companies (source principle). Alternatively, it is conceivable to maintain taxation based on direct profit allocation, but to tax the profits of all subsidiaries in addition by offsetting foreign taxes at the parent company (seating principle). With tax rate differences still in place, none of these further coordination measures can sustainably reduce tax-related distortions of economic decisions in the European Single Market. On the contrary, new distortions and disincentives can be added.⁹⁷

⁹³ Bundesministerium für Finanzen, *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats*, cit., 76 ff.

⁹⁴ A. F. URICCHIO, F. GIAMBRONE, *European Finance at the Emergency test*, Bari, 2020.

⁹⁵ Bundesministerium für Finanzen, *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats*, cit., p. 76 ff.

⁹⁶ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?* cit., Heft 76.

⁹⁷ Bundesministerium für Finanzen, *op. cit.*, p. 76 ff.

Only in the case of reduced tax rate differences can the above-mentioned further coordination measures improve the functioning of the European Single Market.

The tax rate differences among Member States could be reduced by introducing a minimum tax rate or a tax rate corridor (minimum and maximum tax rate). Such a minimum tax rate has advantages, but also raises economic problems arise and are currently difficult to enforce in the EU.

In the absence of agreements leading to a greater alignment of tax rates to corporate profits in the European Union, there is coordination of corporate taxation on the approximation of the rules for determining profits goes beyond (Formula Apportionment or Seat Principle with Separate Entity Accounting) not recommended. From a more general, European perspective it should be highlighted that the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) grants Member States the sovereign right to decide on their tax policies, but requires them to comply with EU standards.

At the same time, Member States' tax policy decisions have a clear impact on the functioning of the internal market.

A certain degree of political coordination is therefore desirable to avoid problems such as legal uncertainty, bureaucracy, the risk of double taxation and difficulties in applying for tax refunds, all factors that can ultimately discourage businesses and citizens from doing business across borders. At the same time, tax fragmentation, coupled with a lack of cooperation between tax authorities, could encourage arbitrage and aggressive tax planning.⁹⁸

The Impact on small and medium-sized enterprises should furthermore be analysed.

The disadvantages of tax fragmentation as well as the potential benefits of better coordination of national tax policies are unevenly distributed among the various economic operators, with small and medium-sized enterprises (SMEs) most affected. The costs of complying with tax rules are not fully proportionate to the overall growth of a company, making smaller companies significantly more affected than larger ones. Some Member States try to compensate SMEs by introducing favourable tax regimes for smaller companies for the challenges they face in the context of higher compliance costs. While support to SMEs is generally welcome, such measures pose a certain risk of creating new distortions, for example by incentivising businesses to remain small. Therefore, the benefits of such preferential arrange-

⁹⁸ P. PISTONE, *Aggressive tax planning and the conceptual categories of global tax law*, p. 282 sq., according to whom “*in any event, that ‘the two phenomena of aggressive tax planning and tax avoidance represent two different forms of tax savings not tolerated by law does not mean that they cannot coexist within international tax planning schemes or that they cannot at least partially overlap, it is in such cases that it is concretely possible that rules or techniques aimed at countering tax avoidance and abusive practices also counter aggressive tax planning.’*”

ments must be carefully weighed against possible disadvantages. Another option to facilitate cross-border economic activities would be to harmonise the tax base as provided for in the Commission's proposal for a common (consolidated) corporate tax base (C(C)CTB)⁹⁹, as well as the forthcoming Commission initiative "BEFIT (Business in Europe: a framework for corporate taxation).¹⁰⁰ As mentioned within this article the Coordination of tax policy within the EU is of important relevance.¹⁰¹

While tax policy coordination across the EU is needed, the European Union primarily has soft law tools to ensure tax policy coordination; the main instruments are the Code of Conduct Group on business taxation, the country-specific recommendations under the European Semester and the legislative process, which requires unanimity when voting in the Council. Although the instruments of the European Union are limited, the ideal level for tax policy coordination is the global level. The past has shown that policy proposals resulting from OECD¹⁰² discussions are often more likely to be adopted in the Council, and these have the advantage of reducing tax fragmentation beyond the single market. This, in turn, is particularly beneficial for SMEs who are trying to expand their potential market beyond European borders.

Many Recommendations/areas are in need of reform. In the following some areas which need to be reformed will be highlighted. While there is plenty of room for improvement to coordinate EU tax policies more effectively, the report focuses on several key areas where reforms are both necessary and realistic.

There should be a preference for debt over equity financing.

Corporate tax systems in most Member States are designed to allow generous tax deductions from debt service costs, while there is no comparable mechanism for deducting equity financing costs, making debt financing comparatively more attractive than equity financing. The different tax treatment

⁹⁹ For an overview related to the topic of the controlled foreign company legislation Cfr. P. PISTONE, G. KOFLER, M. LANG, J. OWENS, A. RUST, J. SCHUCH, K. SPIES, C. STARINGER (eds.), *Controlled Foreign Company Legislation*, vol. 17 WU Vienna European and International Tax Law and Policy Series, IBFD, 2020.

¹⁰⁰ Europäisches Parlament, *Bericht über die Auswirkungen der einzelstaatlichen Steuerreformen auf die Wirtschaft in der EU*, 2022.

¹⁰¹ For a better understanding regarding the evolution of the rules of international tax law cfr. A. F. URICCHIO, *L'evoluzione delle norme del diritto tributario internazionale: verso un diritto tributario «globale»?», in Riv. di dir. trib. Int.*, 2020, I.

¹⁰² For a better understanding concerning the future tax challenges cfr. OCSE, *op. cit.*, p. 123 ss. In dottrina, si rinvia a G. CORASANITI, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, IV, p. 1397 ss.; A. F. URICCHIO, S.A. PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, II, p. 606 ss.

of different funding channels could lead companies to excessive indebtedness, which would make them less resilient in unfavourable economic scenarios. In addition, this preference for debt represents a structural disadvantage for young and small enterprises that rely more on equity capital. To address this problem, some Member States have introduced an interest-adjusted income tax, but a European approach would be more useful to avoid distortions in the internal market.

Finally a Competition with the effective marginal tax rate should take place. The effective marginal tax rate of corporate tax is a factor that can greatly influence the investment decisions of companies, so sometimes Member States compete by lowering the effective marginal tax rate of corporate tax. Thus, the differences in the effective marginal tax rates of corporate tax in each Member State are significantly greater than the differences in standard tax rates, with the expected future marginal tax rate even negative in some Member States in 2020.¹⁰³ It would therefore be useful for the Commission to examine this measure in order to determine whether some Member States distort competition by artificially reducing border tax rates, e.g. through the introduction of accelerated depreciation plans or the granting of too generous deductions. As a further suggestion Tax incentives for research and development should be provided¹⁰⁴.

Research and development spending brings significant benefits to society and the economy, as they foster innovation and ultimately lead to falling prices and more competition.

Nevertheless, total R & D expenditure as a percentage of gross domestic product in the EU is significantly lower than in other advanced economies. To counter this, many Member States are trying to incentivise additional investment in research and development through tax incentives. However, there are doubts as to whether all tax incentives in this area are equally effective. Tax regimes related to intellectual property (IP-Box) and patent box schemes have in the past contributed little to boosting additional R & D expenditure but, on the contrary, led to new distortions in the internal market. A common understanding of Member States on how to

¹⁰³ Cfr. Europäische Kommission, *Jahresbericht über die Besteuerung*, 2021, S. 36

¹⁰⁴ D. CHECCHI, T. JAPPELLI, A. URICCHIO, *Teaching, research and academic careers*, Springer Nature, 2022; Cfr. A. F. URICCHIO, *Promuovere la ricerca attraverso il fisco*, in *Rass. trib.*, 2004, IV, In this article A.F. Uricchio” *advances proposals to promote university research, innovation and development through the use of taxation. The need to stem, with the tax leverage, the consequences of the significant defunding of the university system immediately lead to the identification of ten proposals concerning different areas of “university taxation”. They intend to bring new life to Italian scientific research and preserve the irreplaceable social function that the Academy is required to perform, in a scenario of slowing down the economy, of rapid transformation of reference patterns and of intensification of relations with abroad. These proposals could become part of a comprehensive proposal for the Italian-led European Semester just launched.*”

deal with tax incentives for research and development would therefore be useful. The Commission's attempt to establish a common framework for research and development expenditure under the Common Corporate Tax Base should therefore be reviewed¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Europäisches Parlament, *op. cit.*

IL DOVERE DI MOTIVAZIONE NELLA LOGICA DI INTEGRAZIONE FRA “PROCEDIMENTO” E “PROCESSO”. RIFLESSIONI A PARTIRE DA UNA RECENTE SENTENZA DELLA CORTE EDU.

di Cesare Borgia*

SOMMARIO: 1. Premessa e delimitazione dell'indagine. – 2. La mancanza di una specifica motivazione contrasta con l'articolo 6 CEDU: la linea garantista della Corte EDU. – 3. L'obbligo di motivazione (della sentenza) nel sistema tributario italiano. – 4. L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 CEDU nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”. – 5. Conclusioni.

Abstract: Grazie alla tutela integrata dei diritti nello spazio giuridico e giudiziario europeo, è possibile oggi affermare che i diritti fondamentali vanno riconosciuti in ogni settore dell'esperienza giuridica, dunque anche in materia tributaria.

Una lettura sempre più garantistica dell'articolo 6 della CEDU, offerta dalla Corte EDU in diverse recenti pronunce, invita a riflettere sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”.

Questa traiettoria interpretativa sembra in linea anche con il riconoscimento di tutele alla motivazione, fuori e dentro il processo.

L'obbligo di motivazione deve essere necessariamente ancorato ad un criterio di effettività giuridica.

Abstract: Thanks to the integrated protection of rights in the european legal and judicial space, it is now possible to affirm that fundamental rights must be recognized in every area of legal experience, thus also in tax matters.

An increasingly guaranteeing reading of article 6 of the ECHR, offered by the EDU Court in several recent pronouncements, invites reflection on the protection of fundamental rights in the logic of integration between “procedure” and “trial”.

This interpretive trajectory also seems to be in line with the recognition of protections to motivation, outside and inside the process.

The obligation to state reasons must necessarily be anchored in a criterion of legal effectiveness.

* Dottore di Ricerca in Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

1. Premessa e delimitazione dell'indagine

Il presente lavoro prende le mosse dalla recente sentenza della Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 *Melgarejo Martínez Abellanos v. Spagna*, che si pone in linea di continuità con le precedenti decisioni volte all'affermazione del principio del giusto processo nel diritto tributario, per porre in evidenza come l'obbligo di motivazione della sentenza – in virtù dell'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU – rappresenti un diritto fondamentale del contribuente¹.

Al tempo stesso, per le chiare corrispondenze con la motivazione della sentenza, si focalizza l'attenzione anche sulla motivazione degli atti tributari².

Oggi, la finalità garantistica espressa dall'articolo 3 della l. n. 241/1990 (che ne codifica l'obbligatorietà per tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimentale) e dall'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (che ne prevede espressamente l'obbligatorietà anche per gli atti tributari) impone che la motivazione assolva non più soltanto alla funzione “processuale” di consentire l'esercizio del diritto di difesa, ma anche a quella “sostanziale” di garantire la verifica della correttezza dell'agire amministrativo permettendo al destinatario del provvedimento il controllo sullo svolgimento dell'istruttoria e sulle modalità di formazione del convincimento dell'ufficio.

L'obbligo di motivazione deve, quindi, essere necessariamente ancorato ad un criterio di effettività giuridica.

Una lettura sempre più garantistica dell'articolo 6 della CEDU, offerta dalla Corte EDU in diverse recenti pronunce, invita, inoltre, a riflettere anche sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”. Questa traiettoria interpretativa sembra, peraltro, in linea anche con il riconoscimento di tutele alla motivazione, fuori e dentro il processo.

Non sarà, invece, oggetto di trattazione l'annosa tematica della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative³, affrontata, anche se

¹ Sulla questione dell'applicabilità della CEDU in materia tributaria, si veda, anche per i riferimenti riportati in nota, L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, F. BILANCIA, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), Torino, 2014, p. 72 ss. In merito alle tutele effettive ed adeguate secondo gli *standard* della CEDU da assicurare al contribuente, si vedano i contributi contenuti in *Human rights and taxation in Europe and the world*, G. KOFLER, M.P. MADURO, P. PISTONE (a cura di), IBFD, Amsterdam, 2011.

² Per una ricostruzione, anche storica, della tematica, si veda ampiamente P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 350 ss.

³ Sulla tematica, senza pretesa di esaustività, si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 54 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, p. 172 ss.; A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo*

solo incidentalmente, nella sentenza in questione quando la Corte si è occupata dell'applicabilità dell'articolo 6 della Convenzione anche sotto il versante più penalistico.

2. La mancanza di una specifica motivazione contrasta con l'articolo 6 CEDU: la linea garantista della Corte EDU

Nel caso concreto di cui alla sentenza della Corte EDU, *Melgarejo*, in seguito al controllo nei confronti del ricorrente, erano stati emessi dall'Amministrazione finanziaria due distinti avvisi: il primo riguardante il debito d'imposta e l'altro concernente le sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora.

Il ricorrente aveva esperito i diversi rimedi previsti dal sistema interno, con esiti affatto differenti.

Dopo diverse pronunce degli organismi spagnoli di duplice grado appartenenti al *Ministero de Hacienda* per la risoluzione dei ricorsi tributari, con sede, in prima istanza (*TEAR*) presso ciascuna delle *Comunidades Autónomas* e, successivamente, in sede centrale (*TEAC*), il ricorrente aveva proposto ricorso innanzi all'*Audiencia Nacional*, tribunale unico spagnolo.

Dato che il *TEAC* aveva annullato il solo debito principale, il ricorrente aveva richiesto il conseguente annullamento dell'avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento e interessi accessori.

La *Audiencia Nacional* aveva respinto il ricorso, senza affrontare espressamente la pretesa del contribuente circa la nullità dell'avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora.

Tuttavia, in data di poco successiva, la medesima *Audiencia Nacional*, in analogo composizione ma con diverso giudice relatore, si era pronunciata sullo speculare ricorso dei fratelli del ricorrente, nei cui confronti parimenti erano stati emessi distinti accertamenti in merito al debito d'imposta e alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi. Nel loro caso, aveva, però, dichiarato la nullità dell'avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi, posta la natura accessoria rispetto al debito principale, cancellato dal *TEAC*, del quale doveva seguirne la sorte.

I diversi ricorsi giurisprudenziali interni esperiti dal primo fratello non

al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 389; S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, p. 405 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 217 ss. Sulla debolezza del sistema sanzionatorio in materia tributaria, si veda A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2022, p. 122 ss.

avevano trovato accoglimento. In primo luogo, era stato respinto il ricorso per cassazione per difetto relativo a vizi di impugnazione; analogamente, era stato respinto il successivo ricorso incidentale dalla stessa *Audiencia Nacional* per presunta violazione del diritto all'uguaglianza, in ragione della pronuncia nei confronti dei fratelli e per violazione del diritto al giusto processo per mancata motivazione.

Il contribuente aveva, altresì, successivamente presentato *Recurso de Amparo* per violazione dell'articolo 24 della Costituzione spagnola in merito al diritto al giusto processo, dichiarato, però, inammissibile dalla Corte Costituzionale con pronuncia n. 2913 del 2018 per difetto di rilevanza costituzionale.

Di qui il ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo.

La Corte EDU si è focalizzata principalmente⁴ sull'aspetto che l'*Audiencia Nacional*, a fronte della domanda del ricorrente in merito alla natura accessoria delle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora, non abbia risposto "espressamente" a tale specifica censura.

Ha così ricordato che l'obbligo di motivazione non richiede una risposta dettagliata a ciascuna delle argomentazioni presentate dall'attore; ciò nonostante è necessario argomentare con una risposta concreta ed esplicita circa le motivazioni decisive per la risoluzione di un procedimento.

Nel caso di specie, la tesi dell'attore circa la natura accessoria delle pretese evidenziate nel secondo accertamento era potenzialmente determinante per l'esito della controversia, come, peraltro, dimostrato dalle pronunce di poco successive nei confronti dei fratelli del ricorrente, la cui istanza di annullamento è stata accolta proprio in ragione di siffatta argomentazione.

Pur avendo la Corte EDU evidenziato la propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale non rientra nelle sue competenze determinare se le domande del ricorrente avrebbero dovuto essere accolte o meno in sede interna o se le sue affermazioni fossero fondate, la stessa non ha potuto non rilevare che la domanda del ricorrente relativa alla natura accessoria delle sanzioni per ritardato pagamento e degli interessi fosse decisiva per l'esito della causa.

La motivazione mancante ha, per l'effetto, determinato una violazione del principio del giusto processo di cui all'articolo 6 della Convenzione EDU.

Più specificamente, il difetto di motivazione del giudice spagnolo si era sostanziato nel non aver esplicitato le ragioni del mancato annullamento

⁴ Per approfondire, anche in merito alla pluralità di aspetti affrontati dalla Corte EDU, si veda R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell'Uomo per l'applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanos v. Spagna*, in *Giustizia Insieme*, 8 febbraio 2022.

dell'accertamento accessorio dopo aver dichiarato tale quello relativo al debito d'imposta. L'omessa motivazione sul punto ha, allora, indotto la Corte EDU, in linea di continuità con la sua giurisprudenza, a rilevare la violazione dell'articolo 6.

In una precedente pronuncia⁵, la Corte aveva rilevato che, la mancanza di una specifica motivazione – da parte della Corte Suprema Federale Svizzera – circa la censura sollevata relativamente alla violazione del principio del contraddittorio, contrasta con l'articolo 6 della CEDU.

Come è stato sottolineato da attenta dottrina⁶, l'analisi delle diverse pronunce della Corte EDU in tema di motivazione contrastante con l'articolo 6 CEDU mette in luce la consueta pragmaticità nella definizione dei requisiti propri della motivazione della sentenza.

In concreto, la Corte sottolinea come le decisioni giudiziarie debbano riportare “sufficientemente” i motivi che ne sono a fondamento – invero necessari per le parti ai fini della dimostrazione che i motivi adottati siano stati attentamente analizzati – e con “sufficiente” chiarezza⁷.

Qualora non sia garantito un esame effettivo delle principali argomentazioni del ricorrente e non sia fornita una risposta che permetta di comprendere la ragione di tale rigetto, si realizza, come nel caso concreto analizzato, una violazione del giusto processo di cui all'articolo 6 CEDU.

Inoltre, il dovere di motivazione si qualifica – per la Corte EDU – in ragione di una certa mobilità dei requisiti, strettamente correlati alla natura stessa della decisione. Si rivela necessaria un'analisi che tenga conto delle specifiche circostanze riferite al caso concreto, che evidenzii l'effettivo esame di “tutte” le diverse questioni fondamentali sollevate dal ricorrente, a ciascuna delle quali deve essere stata fornita specifica ed esplicita risposta⁸.

3. L'obbligo di motivazione (della sentenza) nel sistema tributario italiano

Tanto detto sulla fattispecie concreta e sull'impianto argomentativo della Corte EDU, si può focalizzare l'attenzione sull'obbligo di motivazione della

⁵ Si fa riferimento a Corte EDU, 17 aprile 2018, Uche c. Svizzera.

⁶ ALFANO, *op. cit.*

⁷ Si vedano le seguenti decisioni: Corte EDU, 11 luglio 2017, Moreira Ferreira c. Portogallo; Corte EDU, 25 luglio 2002, Papon c. Francia; Corte EDU, 16 dicembre 1992, Hadjianastassiou c. Grecia.

⁸ Si vedano le seguenti decisioni: Corte EDU, 9 dicembre 1994, Ruiz Torija c. Spagna; Corte EDU, 27 febbraio 2020, Lobzhanidze e Peradze c. Georgia; Corte EDU, 29 ottobre 2013, S.C. IMH Suceava S.R.L. c. Romania.

sentenza nel nostro sistema, con particolare riferimento alla materia tributaria.

La motivazione funge da *condicio sine qua non* per la comprensione delle modalità di convincimento del giudice. Nell'esplicitare le ragioni della decisione, la motivazione permette di comprendere il ragionamento di carattere fattuale e giuridico del giudice per determinare la regola concreta della vicenda scrutinata partendo dalla norma astratta⁹.

In ogni caso, deve essere idonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione¹⁰. La motivazione non deve, quindi, essere meramente apparente, contraddittoria, perplessa o incomprensibile¹¹.

In caso contrario, la sentenza è nulla per mancanza di un requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, nella sua espressione di requisito minimo costituzionale imposto al giudice dall'articolo 111, comma 6, della Cost., di quanto stabilito dall'articolo 132, comma 2, n. 4, del c.p.c. e dall'articolo 118 delle disp. att. c.p.c. e, per quanto concerne il processo tributario, al richiamo esplicito all'articolo 36, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Per quanto concerne, poi, il processo amministrativo, secondo l'articolo 3, comma 1, del c.p.a. “*Ogni provvedimento decisorio del giudice è motivato*”; secondo l'articolo 88, comma 2, lett. d), del c.p.a. la sentenza deve contenere “*la concisa esposizione dei motivi in fatto e in diritto della decisione, anche con rinvio a precedenti cui intende conformarsi*”; secondo l'articolo 74 del c.p.a. per le sentenze in forma semplificata e per quel che attiene alla motivazione, appunto “*La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, ad un precedente conforme*”.

Anche nel processo tributario – diretto non alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio – il rispetto dell'obbligo di motivazione può considerarsi soddisfatto anche in mancanza di un'analitica individuazione del contenuto dell'atto impugnato, purché il giudice sia in grado di delineare chiaramente il rapporto sostanziale controverso.

La natura di impugnazione merito del processo tributario costituisce un principio di diritto vivente, spesso desunto dal combinato disposto degli articoli 1, 2, 7, 35 e 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli articoli 112 e 115 c.p.c.

Il contenuto della sentenza tributaria è individuato dall'articolo 36, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 che – in linea con quanto stabilito dall'articolo 132, comma 2, c.p.c. – deve contenere: 1) l'indicazione della

⁹ In questo senso, Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 2020 n. 6896 e, più di recente, Cons. Stato, sez. VI, 25 febbraio 2021 n. 1636.

¹⁰ In questo senso, Cass., sez. VI, 25 settembre 2018, n. 22598.

¹¹ In questo senso, Cass., sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940.

composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono; 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo; 3) le richieste delle parti; 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto; 5) il dispositivo. La sentenza deve inoltre essere corredata dalla data di deliberazione ed è sottoscritta dal Presidente e dall'estensore¹².

Il giudice deve indicare le domande di accoglimento e rigetto del ricorso (o dell'appello) proposte dalle parti e le motivazioni per le quali accoglie o respinge tali domande.

Come è stato confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità, la sentenza è considerata nulla se l'estrema concisione della motivazione in diritto rende impossibile individuare il *thema decidendum* e le ragioni che stanno a fondamento del dispositivo. Tanto accade nel caso della sentenza d'appello che richiami *per relationem* quella di primo grado e ne condivida le argomentazioni senza dar conto di aver valutato criticamente il provvedimento impugnato e le censure proposte¹³.

E la nullità è ancor più evidente se non si tratta di adesione *per relationem* alla sentenza di primo grado ma della sua riforma, il che impone l'indicazione delle censure proposte contro la sentenza di primo grado e delle argomentazioni sviluppate dal giudice di appello per ritenerle fondate e ritenere nel contempo erronea la decisione del primo giudice, nonché delle norme di legge e dei principi giuridici posti a fondamento della decisione di riforma e del percorso logico giuridico seguito per pervenire alle suddette conclusioni, che deve essere esplicitato in maniera espressa, così da consentire al giudice di legittimità di poterne verificare la conformità a legge¹⁴.

Tanto detto, occorre evidenziare che l'effettività del contenuto della motivazione risponde al principio costituzionale del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione, ove lo si apprezzi nella prospettiva della tutela giurisdizionale dei propri diritti di cui all'articolo 24 della Costituzione.

Difatti, come è stato sottolineato in dottrina, la motivazione è essenziale nella prospettiva della eventuale successiva impugnazione della sentenza, in quanto – con affinità rispetto alla motivazione dell'avviso di accertamento – intesa a consentire alla parte (soccombente) di percepire il procedimento logico giuridico attraverso il quale il giudice è giunto ad un determinato esito¹⁵.

Ora, proprio per le affinità rispetto alla motivazione dell'atto di accertamento, sembra opportuno porre in risalto come all'evoluzione in senso demo-

¹² G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, p. 290 ss.

¹³ Sul punto, si vedano: Cass., 11 giugno 2014, n. 13148; Cass., 26 giugno 2017, n. 15884; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24452.

¹⁴ Sul punto, si veda Cass., 26 luglio 2019, n. 20360.

¹⁵ V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 1045.

cratico e partecipativo dei rapporti tra amministrazione e cittadini avvenuta nel corso degli anni '80 non sia rimasta estranea neanche la motivazione¹⁶.

La finalità garantistica di cui è espressione anche l'articolo 3 della l. n. 241/1990 (che ne codifica l'obbligatorietà per tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimentale) impone che la motivazione assolva non più soltanto alla funzione "processuale" di consentire l'esercizio del diritto di difesa, ma anche a quella "sostanziale" di garantire la verifica della correttezza dell'agire amministrativo permettendo al destinatario del provvedimento il controllo sullo svolgimento dell'istruttoria e sulle modalità di formazione del convincimento dell'ufficio.

In questo quadro si inserisce, poi, la previsione dell'obbligo di motivazione degli atti tributari contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 7 della l. n. 212/2000).

Con la disciplina statutaria, la motivazione viene definitivamente confermata quale elemento essenziale dell'atto la cui mancanza determina la nullità dell'avviso di accertamento¹⁷.

Come è stato evidenziato magistralmente in dottrina, l'elemento di novità più rilevante attiene all'inserimento della disposizione in materia di motivazione degli atti nell'ambito di un testo di legge finalizzato alla trasparenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria: questo segna *de facto* l'acquisizione – anche in materia tributaria – della "polifunzionalità" della motivazione, già manifestatasi in materia amministrativa.

Se un tempo la motivazione veniva valorizzata soprattutto da un punto di vista formale, esclusivamente quale mezzo di difesa del contribuente, "*la motivazione diviene oggi anche per gli atti tributari lo strumento finalizzato ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, in una visione democratica dei rapporti fra il Fisco ed i contribuenti*"¹⁸.

Questo passaggio segna una svolta, ancor più decisiva, laddove si rileva che la motivazione è attualmente l'unico strumento in grado di garantire il contribuente durante il procedimento istruttorio, in quanto manca nel diritto tributario una previsione "generale" relativa alla partecipazione difensiva del contribuente all'accertamento tributario¹⁹.

In un ambito, poi, come quello tributario, ove la formazione delle prove ha la sua fase prevalente nell'istruttoria procedimentale piuttosto che nel processo²⁰.

¹⁶ Sul tema, anche per tutti i riferimenti nelle note, si veda R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari. Commento all'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

¹⁷ P. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 735.

¹⁸ MICELI, *op. cit.*, p. 314.

¹⁹ Sul tema, anche per tutti i riferimenti bibliografici indicati nelle note, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2020, p. 845 ss.

²⁰ Tanto più intenso è il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la riqualificazione

Attenta dottrina ha di recente sostenuto che l’obbligo di motivazione debba essere ancorato ad un criterio di effettività giuridica²¹, evidenziando che è stato l’ordinamento europeo a ridare centralità a questo valore, ponendolo a fondamento dell’integrazione giuridica tra gli Stati. A fronte di tale esperienza, il valore in esame ha assunto il ruolo di parametro di coerenza ed efficacia di ogni disciplina giuridica formale e sostanziale²².

Come è stato segnalato²³, il nucleo essenziale del principio di effettività impone di interpretare e implementare l’enunciato astratto della legge di modo che esso venga concretamente applicato nella realtà quotidiana, rifuggendo da approcci di “mera forma”, che rendono, di fatto, impossibile o estremamente difficile il riconoscimento e la tutela dei diritti.

L’evoluzione del rapporto tributario verso i canoni universali della trasparenza e collaborazione imporrebbe la ricerca costante di soluzioni giuridiche ispirate al principio di effettività. Tale necessità “*si deve tradurre nella valutazione dell’adattabilità delle norme alle fattispecie concrete, ponendosi sempre in una prospettiva secondo la quale i contribuenti dovrebbero essere in grado di comprendere le ragioni sottese alle pretese fiscali*”²⁴.

4. L’effettività delle garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”

A questo punto dell’indagine, sembra utile mettere in risalto il nucleo di garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU, al fine di vagliare l’effettività delle stesse nel diritto tributario.

Nella dimensione europea peculiare rilevanza è attribuita al principio del

della rappresentazione dell’obbligazione tributaria originariamente offerta dal contribuente, e tanto più deve essere assicurato al destinatario dell’atto della finanza prospettare, anzitutto, all’interno del procedimento, le sue ragioni. Per approfondire, si veda S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 114.

²¹ R. MICELI, *La motivazione della cartella di pagamento sugli interessi e il valore dell’effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, 28 febbraio, 2022.

²² Cfr. R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell’integrazione giuridica europea*, in AA. VV., *Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010. Della stessa Autrice si veda anche *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

²³ R. MICELI, *Riflessioni sulla sentenza a Sezioni Unite della Suprema Corte n. 22281/2022 in tema di motivazione degli interessi nella cartella di pagamento: un arretramento sul piano dell’effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, 5 agosto 2022.

²⁴ MICELI, *op. cit.*, la quale evidenzia che, in tale assetto, la motivazione degli atti costituisce un istituto fondamentale nelle dinamiche del rapporto tributario, avendo acquisito, nel corso degli anni, sempre di più una valenza sostanziale, definendo un punto di equilibrio tra i contribuenti, l’Amministrazione finanziaria e il giudice.

contraddittorio tra le parti declinato in chiave processuale, secondo quanto è in particolare dimostrato dall'articolo 6 CEDU e dall'interpretazione che di esso fornisce la Corte europea dei diritti dell'uomo²⁵.

Invero, il testo dell'articolo è simile a quello dell'articolo 47 della Carta di Nizza, dedicato al diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, dal quale traspare quanto importante sia anche il principio di effettività della tutela giurisdizionale nella dimensione sovranazionale²⁶.

In concreto, è previsto che la funzione giurisdizionale si svolga secondo le regole dell'equo processo, che – come ribadito dagli stessi giudici di Strasburgo²⁷ – occupa in una società democratica un posto preminente e che della disposizione costituisce il cuore pulsante, dal momento che le altre garanzie ivi contenute ne costituiscono una specificazione: tra di esse spiccano il principio della parità delle armi tra le parti e quello del contraddittorio tra le stesse²⁸.

Sembra opportuno notare che l'articolo 6 CEDU è, nel tempo, divenuto rilevante anche per il diritto amministrativo²⁹, e non soltanto di carattere processuale³⁰, dato che è stato progressivamente esteso al procedimento amministrativo, grazie all'interpretazione fornita dalla Corte di Strasburgo³¹ alla nozione di *Tribunale* ivi contenuta. Di quest'ultima è stata accolta un'accezione di tipo “sostanziale”, che privilegia i profili funzionali rispetto a quelli di tipo organizzativo, dovendosi guardare ai poteri che l'organo in questione esercita in concreto ed in particolare alla possibilità che questo abbia di pronunciare una decisione in grado di produrre una modificazione della realtà a lui esterna con effetti potenzialmente lesivi della sfera giuridica di soggetti terzi³².

²⁵ Per approfondire, si veda M.P. CHITTI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, p. 444.

²⁶ Sul punto, si veda A. ZITO, *Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2002, p. 442.

²⁷ Sul punto, si veda G. SPADEA, *Il giusto processo amministrativo secondo l'art. 6 della CEDU e con cenni al caso italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2000, p. 368.

²⁸ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, p. 16 ss.

²⁹ È stato ricordato il passato convincimento della dottrina e della giurisprudenza italiane che la Convenzione EDU riguardasse ambiti di materie estranei al diritto amministrativo. Sul punto, si vedano G. GRECO, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, 25 ss.; S. MIRATE, *Giustizia amministrativa e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2007, in particolare p. 420 ss. e p. 491 ss.

Sull'applicabilità dell'articolo 6 CEDU anche oltre le controversie penali, con particolare riguardo ad un concetto elastico ed ampliativo di giurisdizione, si veda C. FOCARELLI, *Equo processo e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001, p. 249 ss.

³⁰ Sull'applicabilità dell'articolo 6 CEDU al processo amministrativo, si veda ampiamente S. SPUNTARELLI, *La parità delle parti nel giusto processo amministrativo*, Roma, 2012, in particolare p. 67.

³¹ Sulla tematica, per approfondire, si veda anche E. FOLLIERI, *Sulla possibile influenza della giurisprudenza della Corte europea di Strasburgo sulla giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2014.

³² Cfr. F. GOISIS, *Un'analisi critica delle tutele procedurali e giurisdizionali avverso la potestà sanzionato-*

Difatti, nella visione della Corte EDU l'effetto di modificazione della realtà giuridica prodotto da un provvedimento amministrativo non è diverso da quello di una sentenza.

Applicare in materia amministrativa l'articolo in questione significa aspirare ad una parità processuale tra le parti che necessariamente ha riflessi anche sul piano sostanziale, attraverso l'eliminazione dei privilegi dell'amministrazione e la costruzione di un sistema di tutela effettiva del privato nei suoi confronti.

Ne deriva che, se tradizionalmente l'articolo 6 CEDU è stato inquadrato come riferibile unicamente al giusto processo, riconoscendogli un ambito di applicazione simile a quello dei principi costituzionali in tema di diritto d'azione ed incapace di sanzionare eventuali carenze del contraddittorio procedimentale, una sua “riletture” in chiave moderna e, soprattutto, in linea con l'interpretazione fornita dalla alte Corti internazionali porta a dubitare che il diritto di difesa, come tutelato in sede CEDU, riguardi la sola funzione giurisdizionale, ben potendo piuttosto estendersi fino al raggiungimento del procedimento amministrativo.

Come è stato affermato in dottrina, i giudici europei portano ad evoluzione il concetto di equità lungo un percorso segnato in particolare dall'importanza attribuita al volto visibile della giustizia³³.

Se l'autorità amministrativa deve rispettare le garanzie processuali di cui all'articolo 6 CEDU, risulta evidente che i principi della parità delle armi tra le parti e del contraddittorio tra le stesse – componenti essenziali dell'equo processo – subiranno una trasposizione dal piano “processuale” a quello “procedimentale”, ponendosi anche in questa sede come espressione di due esigenze che si compenetrano a vicenda.

L'esigenza della parità delle parti processuali si iscrive nel più ampio concetto di tutela del contraddittorio e non riguarda soltanto il rapporto tra le parti del processo ma ogni relazione intrattenuta dalle medesime con tutti i soggetti di ogni fase procedurale.

Come diretta conseguenza discende la necessità che i modi di esercizio dei poteri attribuiti agli organi amministrativi e giurisdizionali siano ugualmente configurati, alla luce della “processualizzazione” della fase procedimentale amministrativa³⁴, che delinea un rapporto tra procedi-

ria della pubblica amministrazione, alla luce dei principi dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il caso delle sanzioni per pratiche commerciali scorrette, in *Dir. proc. amm.*, 2013, p. 687; ALLENA, *op. cit.*, p. 38 ss.

³³ Sul punto, si veda M. CHIAVARIO, *Art. 6. Diritto ad un processo equo*, in S. BARTOLE, B. CONFORTI, G. RAIMONDI (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, p. 190.

³⁴ Già F. BENVENUTI, *L'impatto del procedimento nell'organizzazione e nell'ordinamento*, in AA. VV., *Studi in onore di L. Mengoni*, Milano, 1995, aveva parlato di “processualizzazione dell'ordinamento

mento e processo del tutto compatibile con la logica di una loro integrazione³⁵.

L'approccio della Corte europea all'equo processo nel procedimento amministrativo può, infatti, definirsi "integrato" nella misura in cui il farsi dell'atto e la sua contestazione costituiscono fasi complementari della stessa esigenza, per l'appunto quella di costruire un "giusto processo"³⁶.

Come è stato sottolineato in dottrina, le decisioni della Corte manifestano, quindi, una concezione del diritto di difesa delle parti particolarmente estesa, intendendolo quale anticipazione in sede procedimentale del contraddittorio processuale, che secondo il diritto europeo ne costituisce il fondamento originario³⁷.

Queste conclusioni assumono particolare rilevanza anche per l'ordinamento italiano. La stessa Corte Costituzionale ha di recente evidenziato la natura della CEDU quale strumento preposto, pur nel rispetto della discrezionalità legislativa degli Stati, a superare i profili d'inquadramento formale delle fattispecie, per salvaguardare piuttosto l'effettività dei diritti umani che vi sono coinvolti³⁸.

amministrativo" come principale effetto provocato dall'entrata in vigore in Italia della legge generale sul procedimento amministrativo del 1990.

Sulla giurisdizionalizzazione del procedimento amministrativo indotta dall'articolo 6, si veda F. GOISIS, *Garanzie procedurali e Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo*, in *Dir. proc. amm.*, 2009.

³⁵ Per approfondire ed in particolare sulla compatibilità della garanzia procedurale contenuta nell'articolo 6 con il modello d'integrazione tra realtà processuale e procedimentale, si veda ampiamente A. CARBONE, *Il contraddittorio procedimentale. Ordinamento nazionale e diritto europeo convenzionale*, Torino, 2016, p. 152.

Per i possibili risvolti in materia tributaria, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2021, 1065 ss. ove si dà conto delle principali elaborazioni teoriche che si sono fatte carico di approfondire i rapporti tra giusto processo e giusto procedimento, giungendo a prospettare una rilevanza costituzionale del secondo principio. Inoltre, nel lavoro si dà conto anche di una diversa ricostruzione che – muovendosi all'interno del quadro costituzionale della funzione amministrativa – tenta di agganciare la "giustizia" nel procedimento amministrativo ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento. Questo tentativo di modificare dall'interno la funzione amministrativa, in modo tale che la stessa possa assumere proprio il giusto procedimento a canone obiettivo di esercizio, ha anche il pregio di "attualizzare" il rapporto tra autorità e libertà, tra governanti e governati, perché è in grado di far emergere moduli procedimentali partecipati funzionali non soltanto al diritto di difesa dei privati ma alle stesse esigenze dell'azione amministrativa (basti pensare alla partecipazione in quanto funzionale alla completezza della fase istruttoria).

³⁶ Cfr. L. PRUDENZANO, *Giusto procedimento amministrativo, discrezionalità tecnica ed effettività della tutela giurisdizionale nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in osservatorioaic.it, Maggio 2014.

³⁷ Si veda M. COCCONI, *Il giusto procedimento come banco di prova di un'integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2010, p. 1127 ss.

³⁸ Si veda Corte Cost., 23 luglio 2015, n. 184.

Pur avendo l'effettività della tutela giurisdizionale un sicuro aggancio nell'articolo 24 della Costituzione, è a seguito della novella del 1999 che il principio del giusto processo risulta espressamente contemplato in Costituzione³⁹.

L'articolo 111 della Costituzione richiede che il giusto processo, regolato dalla legge anche ai fini di una sua ragionevole durata, si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale, mediante provvedimenti motivati; in virtù di queste caratteristiche, in dottrina è stato sostenuto che l'articolo sia in realtà applicabile ad ogni forma di attuazione della funzione giurisdizionale⁴⁰.

Nell'articolo in esame, il giusto processo assurge a canone oggettivo di esercizio della funzione giurisdizionale, ossia di unico “metodo” ammissibile per l'attuazione della giurisdizione, ponendosi quale formula riassuntiva in grado di abbracciare una pluralità di principi costituzionali⁴¹. Riferendosi tanto alle parti del giudizio quanto al giudice, a quest'ultimo fornisce vere e proprie direttive comportamentali, evidenziando la necessità che la sua decisione sia “giusta” solo in quanto propriamente attuativa della giurisdizione, anziché meramente idonea a risolvere una controversia secondo le concezioni della *procedural justice*⁴².

Un giusto processo, quindi, che – nella formulazione dell'articolo 111 della Costituzione – esprime valori primari di giustizia e condizioni di efficienza della stessa, in quanto garanzia oggettiva del suo buon funzionamento⁴³.

Invece, per quanto concerne l'articolo 6 della CEDU, nell'interpretazione del dato letterale inizialmente formulata, si è ritenuto applicabile alla materia penale e a quella civile e delle obbligazioni, non mostrandosi particolare attenzione per l'ambito pubblicistico e, precisamente, per quello fiscale. La posizione appariva giustificata dall'impossibilità di ricondurre questo particolare contenzioso a una delle due giurisdizioni sopra individuate.

Questa impostazione è stata criticata da autorevole dottrina in ordine al non voler garantire non solo al processo ma anche al procedimento tributario, canoni immanenti, a causa di una caratterizzazione autoritativa del rapporto obbligatorio che non consente la riconduzione della fiscalità in materia civile⁴⁴.

³⁹ Per approfondire, si veda ampiamente M. LUCIANI, *Garanzie ed efficienza nella tutela giurisdizionale*, in www.rivistaiaic.it.

⁴⁰ Si veda S. TARULLO, *Il giusto processo amministrativo. Studio sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004, p. 62 ss.

⁴¹ Cfr. M. LUCIANI, *Il “giusto” processo amministrativo e la sentenza amministrativa “giusta”*, in www.giustizia-amministrativa.it

⁴² Cfr. M. RAMAJOLI, *Giusto processo e giudizio amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, p. 104 ss.

⁴³ Sul punto, anche per approfondire, si veda P. FERRUA, *Il giusto processo*, Bologna, 2007, in particolare p. 45 e p. 55 ss.

⁴⁴ L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in

La Convenzione EDU ha trovato soltanto in un secondo momento applicazione al diritto tributario attraverso la giurisprudenza della Corte EDU, che ha dilatato in modo significativo il campo di applicazione dell'articolo 4, prot. 7 della Convenzione; ciò, in particolare, con riferimento alla dibattuta questione della reale afflittività delle sanzioni amministrative e al rispetto del principio del *ne bis in idem* in ragione di sanzioni penali e sanzioni qualificate come amministrative dal diritto nazionale, ma sostanzialmente penali, irrogate allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti⁴⁵.

In dottrina è stato osservato che a tale conclusione si è giunti in quanto si è ritenuto che il procedimento tributario – nella fase delle indagini – possa essere accostato al processo penale⁴⁶. E così, infatti, è stato possibile ricondurlo all'interno di uno degli insiemi della bipartizione elaborata.

Di fatto, la Corte ha primariamente riconosciuto l'applicabilità delle garanzie contenute nell'articolo 6 e, quindi, anche il diritto al contraddittorio, al procedimento tributario di indagine, prima che al processo. E, preliminarmente, lo stesso *iter* aveva caratterizzato il procedimento amministrativo⁴⁷, con riguardo al quale una prima apertura verso l'applicazione del principio aveva interessato profili di diritto sostanziale in ambito di procedimenti amministrativi in materia di: espropriazione, protezione dell'ambiente ecc.

Nella sostanza, si riconosceva l'applicabilità dell'articolo 6 ai procedimenti amministrativi relativi a interessi di carattere patrimoniale ma, progressivamente, venivano ricomprese tutte le fattispecie in cui si delineava una posizione soggettiva sostanziale vantata dal cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione, non dissimile dai diritti e obbligazioni di carattere civile, in quanto incidente su rapporti di diritto privato⁴⁸.

Riv. dir. fin. e sc. fin., 2010, I, p. 206 ss., il quale osserva come la visione autoritativa dell'Amministrazione finanziaria e del potere impositivo che sono la causa principale di questa "chiusura" sono, oggi, certamente superate.

⁴⁵ Su questi temi, si vedano: AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007; A.E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004; F. GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003.

⁴⁶ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2016, I, p. 345 ss.

⁴⁷ Per approfondire, si veda S. CASSESE, *Le basi costituzionali*, in ID. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo, Parte generale*, Milano, 2003, p. 173 ss.

⁴⁸ Sul punto, si veda M. ALLENA, *L'art. 6 Cedu come parametro di effettività della tutela procedimentale e giudiziale all'interno degli stati membri dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2012, p. 267 ss.

5. Conclusioni

La sentenza della Corte EDU dalla quale si è partiti si pone in linea di continuità con le precedenti pronunce dirette all’affermazione del giusto processo nel diritto tributario, ovvero a garanzia di quei principi che, come sostenuto autorevolmente in dottrina, costituiscono *standard* minimi di garanzia che devono essere assicurati da una giurisdizione in uno Stato di diritto⁴⁹. Oltretutto, in una materia, come quella tributaria, espressione emblematica della sovranità statale, dove – più che in altri rami dell’ordinamento giuridico – si registrano difficoltà in merito all’accettazione dei principi di promozione delle libertà civili negli ordinamenti interni che promanano dalle Corti europee.

Eppure, nonostante le difficoltà generate dal sistema, i principi elaborati dalla Corte EDU in tema di giusto processo sembra abbiano trovato il modo per poter esprimere le proprie dirette ricadute anche nel nostro ordinamento.

Con riferimento all’effettivo riconoscimento del “giusto processo”, l’adeguamento interpretativo del contenuto sostanziale dell’articolo 111 della Costituzione a quanto indicato dalla Corte EDU, ai sensi dell’articolo 6 della Convenzione, non può che tradursi in un rafforzamento sempre più incisivo delle garanzie fondamentali del contribuente.

Grazie alla tutela integrata dei diritti nello spazio giuridico e giudiziario europeo, è possibile oggi affermare che i diritti fondamentali vanno riconosciuti in ogni settore dell’esperienza giuridica, dunque anche in materia tributaria⁵⁰.

Entrambe le questioni che la pronuncia, in via diretta o incidentale, pone in evidenza, esprimono la cogenza di una visione più garantistica e volta al riconoscimento dei diritti fondamentali del privato, a favore di un nuovo e diverso equilibrio tra fisco e contribuente.

⁴⁹ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

⁵⁰ Per approfondire, sia consentito rinviare a C. BORGIA, L. MARIANTONI, *Doveri inderogabili e diritti inviolabili. Libera autodeterminazione e partecipazione difensiva all’accertamento tributario*, in *federalismi.it*, n. 11/2022.

IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: UN'ANALISI ALLA LUCE DELLE PRONUNCE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

di Lucrezia Piva*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. Il diritto al contraddittorio in una prospettiva di filosofia del diritto. – 3. Il diritto al contraddittorio e la sua natura di principio generale. – 3.1. segue: il principio di effettività e la primauté del diritto comunitario. – 4. La giurisprudenza delle Corti Europee in materia di diritto al contraddittorio. – 4.1 La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. – 4.2. Brevi cenni sulla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. – 5. Ulteriori questioni alla luce della giurisprudenza esaminata: la natura di tributo armonizzato e l'inquadramento del principio. – 5.1. segue: l'applicabilità del principio ai tributi non armonizzati. – 5.2. segue: conseguenze derivanti dal differente inquadramento del diritto al contraddittorio nel principio del giusto processo e di buona amministrazione: principio ad effetto diretto o principio direttamente applicabile?. – 5.3. segue: alcune riflessioni in ordine alla cd. prova di resistenza. – 6. Considerazioni conclusive.

Abstract: This contribution intends to investigate, through a normative and jurisprudential analysis, the nature of the endoprocedural adversarial process at the European level, analyzing the criteria of definition elaborated by doctrine and jurisprudence and the consequent applicative repercussions.

In particular, it is intended to demonstrate the belonging of the right to be heard to the enclave of the Euro-unitarian principles, paying particular attention to the principle of effectiveness, about the relations between national and European systems.

Abstract: Il presente contributo intende indagare, attraverso un'analisi normativa e giurisprudenziale, sulla natura del contraddittorio endoprocedimentale al livello europeo, analizzando i criteri di definizione elaborati da dottrina e giurisprudenza e le conseguenti ricadute applicative.

In particolare, si intende dimostrare l'appartenenza del diritto d'esser sentiti all'enclave dei principi eurounitari, ponendo particolare attenzione al principio di effettività, performante i rapporti tra ordinamenti nazionali ed europeo.

1. Premessa sistematica

La questione del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento

* Dottoranda di ricerca in «Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale» presso l'Università di Roma Sapienza.

tributario è al centro di un ampio dibattito, sia in sede dottrinale¹ che giurisprudenziale².

Il contraddittorio endoprocedimentale consiste nel diritto a rappresentare le proprie ragioni in ordine ai rilievi che il Fisco intende porre a fondamento di un atto impositivo, così realizzando la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale.

¹ In materia di contraddittorio endoprocedimentale e per un'analisi dettagliata al livello nazionale ed europeo si rimanda a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; id. *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. Dir. trib., 2000, p. 41.; A. FANTOZZI, *attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 599 ss.; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Uckmar (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p. 588 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009. A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 2013, I, p. 875; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in dir. pr. trib., Vol. III, 2011, pp. 467-479; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in GT Riv. giur. trib., 2014, p. 937 ss.; E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte ripensamenti e attese*, in Riv. dir. fin., 2015, I, p. 394 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in Dir. pr. trib., 2016, II, p. 1585 ss.; R. IATA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. pr. trib., 2016; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib. 2016, I, p. 345 ss.; S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in Rivista di diritto tributario, 2018, 1/1, pp. 89-127; ID., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in Rassegna tributaria, 2019, 3, pp. 531-573; P. COPPOLA, *Le ultime novità in tema di obbligo al contraddittorio endoprocedimentale*, in Diritto e pratica tributaria, 2019, 6/1, pp. 2351-2369; P. ACCORDINO, *La Corte di Cassazione non mostra ripensamenti sulla dimensione limitata da riconoscere al principio del contraddittorio endoprocedimentale*, in Riv. tel. dir. trib., 2019, I, 29; G. MARINI-S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, IV, p. 783; S. LA ROSA, *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in Riv. dir. trib., 2020, 4/1, pp. 296-320; A. COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. "prova di resistenza"*, in Riv. tel. dir. trib., 2020, I, 143; C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in Diritto e pratica trib., 2022, n. 3, p. 1065.

² Cfr. Corte Giust. UE, sent.4 luglio, 1963, causa 32-62, *Alvis c. Consiglio Comunità Europee*; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commissione*, causa C 17/74; Corte Giust. UE, sent.10 luglio 1986, causa 234/84, *Belgio c. Commissione*; Corte Giust. UE, sent. 27 ottobre 1996, causa 32-95, *P. Commissione c. Lisrestal et al*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 12 dicembre 2002, causa 395-00, *Fratelli Cipriani c. Ministero delle Finanze*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 15 giugno 2006, causa 28-05, *Dokter, Edli c. En*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 8 marzo 2007, C-43/89, *Gerlach & Co. BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*; Corte Giust. UE., sent.18 dicembre 2008, causa 349/07, *Sopropé c. Fazenda Publica*; Corte Giust. UE., sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datelma Hellmann Wordwilde Logistics BV c. Staatssecretaris va Financien*; Corte Giust. UE, sent. 16 ottobre 2019, C- 189/19, *Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*; Corte Giust. UE, sent. 4 giugno 2020, C-430/19, *SC C.F. SRL contro A.J.F.P.M. e D.G.R.F.P.C.*

Si tratta di un vero e proprio diritto del privato ad intervenire nel procedimento accertativo (o in fase successiva, purché precedente all'atto di accertamento), da cui derivano obblighi corrispondenti per l'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà rendere tale partecipazione effettiva, tenendo conto di quanto addotto dal contribuente, pena la nullità del successivo atto impositivo.

L'istituto, seppure riconosciuto al livello teorico in ambito Europeo, crea questioni in ordine alla propria natura ed efficacia. Cosicché la questione nodale circa l'obbligo, o meno, dell'amministrazione finanziaria di sentire il contribuente nella fase precedente all'emissione dell'atto impositivo sembra ruotare attorno alla natura del principio stesso, vale a dire se possa riconoscersi o meno un principio generale al contraddittorio³.

In tal senso la Corte di Giustizia UE in virtù del suo importante ruolo di giudice dei principi e dei valori di carattere comunitario ha riconosciuto, nel diritto di cui si parla, una diversa declinazione dei principi di buona amministrazione, ragionevolezza, proporzionalità, uguaglianza e democraticità, anche alla luce delle diffuse tendenze dei Paesi membri al riconoscimento generale del *diritto di essere ascoltati*, seppure con diverse intensità e modalità.

Questo breve contributo si pone allora l'obiettivo di rintracciare i più importanti momenti di elaborazione e riconoscimento del valore e dell'essenza giuridica del contraddittorio in ambito europeo.

In specie, si procederà ad una ricostruzione sistematica dell'istituto, analizzandone dapprima la genesi tramite una prospettiva di filosofia del diritto, utile - si crede - a conferire maggior vigore al diritto oggetto del presente scritto. Si procederà, quindi, ad un'attenta analisi dell'istituto attraverso le differenti lenti della dottrina e della giurisprudenza Unionale, passando in rassegna alcune tra le pronunce giurisprudenziali che hanno contribuito alla definizione dell'istituto nella sua accezione attuale con particolare attenzione alla controversa "*prova di resistenza*". Nel corso della trattazione si avrà, inoltre, particolare riguardo ai complessi rapporti intercorrenti tra i differenti livelli normativi, unionale e nazionale.

2. Il diritto al contraddittorio in una prospettiva di filosofia del diritto

Parlare di contraddittorio significa parlare di dialettica tra le parti, da intendersi come metodo di indagine razionale che attraverso il dialogo e la

³Si rimanda anche al contributo di F. FARRI, *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, 1, pp. 68-80; P. ACCORDINO, *La Corte di Cassazione non mostra ripensamenti sulla dimensione limitata da riconoscere al principio del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2019, 1, pp. 29-31.

discussione si propone di determinare il contenuto concettuale più prossimo al vero.

Il contraddittorio, infatti, oltre ad avere una funzione certamente difensiva risponde anche, e soprattutto, ad una correlata funzione collaborativa⁴ tesa alla soddisfazione di un interesse pubblico oggettivo che si sostanzia in un'azione amministrativa ispirata ai principi di imparzialità e buon andamento⁵, di cui all'art. 41 della CEDU, che sia capace – nel caso di specie – di giungere alla determinazione esatta dell'obbligazione tributaria⁶.

Da un punto di vista meramente utilitaristico l'accoglimento di un principio generale in tal senso porterebbe da una parte un beneficio notevole all'amministrazione che addiverrebbe più agevolmente e con maggiore speditezza al risultato voluto e dall'altra, un indubbio vantaggio al contribuente che potrebbe far valere le proprie ragioni in sede pre-contenziosa⁷ evitando le lungaggini processuali. In questo senso l'*interesse* del contribuente fungerebbe da pungolo al Fisco per costruire *eteroreferenza*, da intendersi come decostruzione della *verità amministrativa* attraverso l'esperienza dialettica⁸.

Talché, volendo presupporre un fondamento etico della legge, anche tributaria, teso alla realizzazione degli obiettivi di giustizia ed eguaglianza si deve tenere conto di quanto l'eccessiva complessità normativa data dall'approccio casistico tenda a mistificare ciò che è *giusto*⁹.

La norma è per sua natura legata alla finitezza di un determinato contesto e lo stesso vale se si considera una somma di singole norme. In entrambi

⁴ Si legga in tal senso S. RAMPAZZO, *Avviso bonario e diritto al contraddittorio preventivo tra i principi della fase istruttoria dell'accertamento tributario*, in *Giurisprudenza di merito*, 2007, 9, 2454-2463; G. STANCATI, L. NOBILE, *Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*, in *Corr. tributario*, 2019, 12, pp. 1109-1116.

⁵ A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 499 ss; C. VERRIGNI, *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, p. 1054 ss.

⁶ Cfr. Cass. Sez. Un., 18 settembre 2014, 19667-19668.

⁷ In tal senso la Corte di Cassazione si era infatti pronunciata riconoscendo come il "diritto al contraddittorio [...] realizza l'inalienabile difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione presidiato dall'art. 97 Cost.", promuovendo in questo modo il contraddittorio endoprocedimentale a "principio fondamentale, immanente nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente". In questa direzione anche le pronunce successive cfr. Cass., ord. 14 gennaio 2015, n. 527; Cass. sez. VI, 8 gennaio 2015, n. 106; Id., 7 ottobre 2015, n. 20033.

⁸ Cfr. N. LUHMANN, *Organizzazione e decisione*, Milano, 2005; Id., *Il diritto della società*, Torino, 2012; G. ZAGREBELSKY, *Imparare democrazia*, Torino, 2007, p. 21 ss. Ma si veda anche M. PIERRO, *la "buona amministrazione" e la collaborazione e la partecipazione "informata" del contribuente ai procedimenti tributari*, in *Neotera*, n. 2/2018.

⁹ Cfr. L. AVITABILE, *La burocratizzazione dell'ermeneutica giuridica*, in Aa.Vv., *Persona Imputabilità Ermeneutica*.

i casi si scorgerà, infatti, un'inadeguatezza ontologica nella struttura stessa a semplificare la complessità del reale: *una legge senza principi è come una testa senza cervello*¹⁰.

In questo senso l'unica strada per il raggiungimento di una decisione *giusta* è quella della tematizzazione, della ricerca del senso universale e non occasionale della norma stessa, vale a dire l'elaborazione del principio generale che non rischi di generare norme senza diritto¹¹.

E se, nel caso in questione, l'orizzonte di senso va esplorato nella ricerca del vero, nella sua declinazione della *giusta pretesa tributaria*, è inevitabile assurgere il contraddittorio a principio generale che ritrova il suo orizzonte di senso nella costruzione relazionale della verità attraverso il rapporto dialettico tra più verità parziali: quella dell'amministrazione e quella del contribuente.

3. Il diritto al contraddittorio e la sua natura di principio generale

Prima di analizzare la giurisprudenza delle Corti Europee in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sembra utile soffermarsi sull'evoluzione del principio sul suolo eurounitario al fine di seguire la genesi del cd. *right to be heard* anche su base normativa e dottrinale.

Preliminarmente si osserva come a muovere l'evoluzione del principio alla lettera in Europa siano stati i principi di proporzionalità, eguaglianza, ragionevolezza e buona amministrazione di cui all'art. 6 CEDU e 41, 47 e 48 della Carta Europea dei diritti fondamentali (CDFUE), i quali si ergono a garanti della corretta applicazione della norma europea.

Si tratta di elementi, quelli legati alla buona amministrazione e al diritto di difesa, di carattere essenzialmente procedurale, i quali sono però fondamento della corretta applicabilità delle norme sostanziali in quanto circoscrivono i margini di movimento dei legislatori nazionali¹². I principi sopra citati erano inizialmente applicabili alla sola materia amministrativa¹³ e solo in un secondo momento, ed in particolare con il riconoscimento (che è seguito ad fase particolarmente restrittiva) da parte della Corte EDU¹⁴ della portata di principio

¹⁰ In tal senso B. ROMANO, *Principi generali del diritto, Principio di ragione e principio dialogico*, C. PALUMBO – G. PETROCCO – A. SINISCALCHI (a cura di), Torino, 2015.

¹¹ Cfr. B. ROMANO, *Il diritto strutturato come il discorso*, Roma, 1994, p. 215.

¹² Cfr. F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2016, II.

¹³ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 4 luglio 1963, *Alvisi c. Consiglio delle Comunità Europee*, causa 32/62; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commission*, causa C 17/74.

¹⁴ Cfr. CEDU, sent. 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, 44759/18; CEDU, *Jussila c. Finlandia*, sent. 23 novembre 2006, 73053/01; CEDU, sent. 25 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, 18497/03.

generale dell'art. 6, è stato possibile allargare, anche alla materia tributaria¹⁵, i fondamenti in questione in forza dei valori europei di non discriminazione ed eguaglianza. In particolare, l'art. 6 della CEDU¹⁶ sancisce il diritto ad un equo processo da leggersi, anche, nel suo corollario del diritto al contraddittorio, quest'ultimo da intendersi a sua volta come garanzia per il contribuente a fronte di provvedimenti potenzialmente lesivi nei suoi riguardi.

Ad ogni buon conto, accanto al citato art. 6 CEDU, è stato l'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE)¹⁷ a ratificare la definitiva consacrazione del diritto al contraddittorio in ambito comunitario e la sua derivata applicabilità alla materia tributaria. Segnatamente, degno di nota è il suo assorbimento nella sfera dell'ordinamento europeo con il Trattato di Lisbona, ove per la prima volta nella storia europea si è scelto di porre l'accento sull'aspetto sociale, e non solo economico, dell'integrazione.

L'articolo 41 CDFUE impone alle pubbliche amministrazioni di motivare ognuna delle proprie decisioni, tra cui senz'altro quella di incominciare i controlli nei confronti di un contribuente, in quanto si rischierebbe altrimenti di scadere in mere ricerche indiscriminate avviate pure in assenza di indizi¹⁸(*cd. fishing expedition*).

L'assimilazione del principio di buona amministrazione *ex art. 41* nell'or-

¹⁵ Avuto riguardo all'elaborazione del principio in ambito prettamente europeo si veda M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.* 2002, I, 571; A. E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. Trib.*, 2007, IV, 54; S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21.02.2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir Trib.*, 2007, IV, 54; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 435; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206.

¹⁶ Si veda in materia V. ANDRIOLI, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il processo giusto*, in *temi romana*, 1964, 444, ivi 455; ID., *Un po' di "Materiellejustizrecht"*, in *riv trim.*, 1984, 960; M. CECCHETTI, voce *Giusto processo*, in *Enc.Dir. aggiornamento*, vol. V, Milano, 2001, 595, ivi 597; G. TARZIA, *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. Dir. Proc.* 2001, 1, ivi 10. Si veda anche Corte Europea Dei Diritti Dell'uomo, *Guida all'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo Diritto a un equo processo (aspetto civile)* Aggiornata al 30 aprile 2020.

¹⁷ Sul diritto ad una buona amministrazione si rimanda a R. BIFULCO, *Art. 41. Diritto ad una buona amministrazione*, in *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, di R. Bifulco, M. Cartabia, A. Celotto (a cura), Bologna, 2001, 285; G. DI FEDERICO, *Fundamental Rights in the EU: Legal Pluralism and Multi-Level Protection After the Lisbon Treaty*, in *The EU Charter of Fundamental Rights. From Declaration to Binding Instrument*, AA. VV., Dordrech Heidelberg London New York, Springer, 2011, in part. 38 ss; L. PEGORARO, *Esiste un "diritto" a una buona amministrazione? (Osservazioni critiche preliminari sull'(ab)uso della parola "diritto")*, in *Istituzioni del Federalismo*, 2010, pp. 561-565.

¹⁸ Si noti come in questo senso l'art. 12 della Legge 27 Luglio 2000 n. 212 stabilisce, in linea con l'ordinamento europeo che "quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda". Si badi come interpretazione euro-orientata imporrebbe di allargare l'ambito di applicazione del principio alla totalità delle attività di controllo.

dinamento comunitario ha comportato una serie di conseguenze, tra le quali rileva, certamente, il necessario riconoscimento del principio e dei suoi precipitati negli ordinamenti interni. Restano, tuttavia, irrisolte le questioni legate alla natura di tributo armonizzato e non armonizzato che non sembrano però tenere conto di come il diritto in questione attenga non al tributo in sé (diretto-indiretto, armonizzato-non armonizzato), ma sia invece espressione – come si è detto – di una norma di carattere procedimentale, rispondente ad alti valori unionali e che deve per questo essere applicata a prescindere dalla natura del tributo oggetto del singolo caso. Ed ancora, si sottolinea come la lettera del già citato articolo della Carta dei diritti circoscrive l'oggetto del contraddittorio (su cui il contribuente deve essere informato) agli “*elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*”, che si ridurranno verosimilmente agli indizi sui quali la parte pubblica intenderà fondare la pretesa stessa¹⁹. Si tratterebbe in altre parole di un'attività di *discovery* da parte dell'amministrazione tesa a controbilanciare il fisiologico *deficit* informativo gravante sul contribuente.

Alla luce di quanto descritto è possibile comprendere come l'assimilazione del principio di *buona amministrazione* nell'ordinamento comunitario ha comportato una serie di conseguenze, tra le quali rileva il necessario riconoscimento del principio e dei suoi precipitati negli ordinamenti interni seppure con tutte le criticità del caso.

Ad ora, con riguardo a quella che si erge a criticità principale, vale a dire la diatriba legata alla natura di tributo armonizzato o meno (su cui si avrà modo di tornare in seguito) basti sapere come taluna dottrina e giurisprudenza ritengano sia opportuno limitare l'ambito di applicazione delle norme europee ai soli tributi di sua diretta competenza, lasciando agli Stati membri competenza assoluta con riguardo ai tributi non armonizzati, *rectius* le imposte dirette, che costituiscono la maggioranza delle entrate statali.

Tuttavia, la reticenza ad intervenire nella competenza degli Stati membri sembra potersi ravvedere anche nei recenti orientamenti giurisprudenziali, i quali tendono a subordinare l'applicazione dei principi europei alla valutazione discrezionale del giudice interno rischiando di ostacolare l'importante ed auspicato processo di integrazione fiscale tra ordinamenti.

3.1. segue: Il principio di effettività e la primauté del diritto comunitario

I sommari riferimenti esposti nel precedente paragrafo aprono scenari di dibattito inerenti al principio dell'effettività²⁰.

¹⁹ Cfr. M. BRUZZONE, *Informazione del contribuente nella fase istruttoria preaccertativa e “prova di resistenza”*, in *Corriere Tributario*, n. 1/2021.

²⁰ Cfr. Corte Giust., sent. del 15 luglio 1963, causa 34/62, *Germania c. Commissione*; cfr. Corte

In termini generali, il principio in parola consiste nella realizzazione e concreta esecuzione di quanto stabilito dal diritto sostanziale ed ordinamentale.

Tralasciando i riferimenti di matrice storica – seppure utili sarebbero a meglio comprenderne la portata- in questa sede si intende indagare il principio nella sua dimensione eurounitaria, al fine di comprendere la portata prescrittiva dei fondamenti europei.

A ben vedere il principio di effettività risulta non codificato dai trattati, sicché la sua genesi è da ricercarsi in un lungo lavoro di interpretazione giurisprudenziale che ha indotto la Corte di Giustizia a ritenere che il principio potesse derivarsi dall' art. 10 del TCE, che sancisce l'obbligo per gli Stati membri di adottare i provvedimenti idonei a rendere effettiva l'applicazione del diritto comunitario omettendo tutte quelle condotte considerate ostative alla sua realizzazione. Con l'art. 10 TCE, si origina in capo agli Stati membri un dovere di realizzazione effettiva del sistema normativo europeo, specularmente al diritto dell'Unione, a veder realizzata la corretta attuazione degli obblighi prescritti.

Accanto a siffatta norma, ulteriore e di più blanda derivazione è, invece, il legame riscontrato con l'art. 2 del TFUE, capoverso, che sancisce l'impegno europeo a raggiungere gli obiettivi espressi nel Trattato nel rispetto del principio di sussidiarietà, in virtù del quale si subordina l'intervento dell'Unione all'inefficacia degli strumenti nazionali.

Tenuto conto di tale derivazione, una corretta applicazione del principio di effettività vorrebbe, allora, che gli Stati adempissero al loro obbligo di cooperazione e collaborazione con l'Unione al fine di agevolare e rendere

Giust., sent. del 6 ottobre 1970, causa 9/70, *Grad*; Cfr. Corte Giust., sent. del 10 aprile 1984, causa 14/83, *von Colson*; Cfr. Corte Giust., sent. del 22 giugno 1989, causa 103/88, *F.lli Costanzo*. Si veda G. SALVIOLI, *L'effettività in diritto internazionale*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1951, p. 274; P. PIOVANI, Il significato del principio di effettività, Milano, 1953; Id, *Effettività (principio di)*, in Enc. dir., vol. XIV, Milano, 1965, p. 420; L. DEL FEDERICO, *Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria*, in www.giustizia-tributaria.it; P. BILANCIA., *L'effettività nello spazio di libertà, sicurezza e giustizia tra realtà intergovernativa e prospettiva comunitaria*, in *Dimensioni dell'effettività: tra teoria generale e politica del diritto: atti del Convegno, Salerno, 2-4 ottobre 2003*, A. CATANIA (a cura di), Milano 2003; G. ZICCARDI CAPALDO, *Legality vs Effectivity in the Global Community: the Overthrowing of Saddam Hussein*, in *Yearbook of International Law and Jurisprudence*, 2003, p. 107; A. CATANIA, *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005, p. 3; R. ORIANI, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2008, p. 11 ss; R. MICELL, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano 2009, p. 22 ss.; S. CARBONE, *Principio di effettività e diritto comunitario*, Napoli 2009, p. 5 A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, ivi, 2012, pp. 413 e ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 13 e ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano 2018.

effettivo il compimento dello schema valoriale e normativo europeo. Si badi come la prova a cui l'istanza di applicazione effettiva dei valori europei sottopone gli Stati membri non si riduce ad un mero esercizio di applicazione delle norme sovranazionali, ma è riferita ad un più complesso lavoro di interpretazione ed appropriazione dei principi unionali nei vari comparti dell'organizzazione statale.

Ancora, se pacifica è la lettura da attribuire al principio dell'effettività nella sua purezza, questione controversa riguarda, invece, una risalente bipartizione concettuale, nonché dottrinale tra principi direttamente applicabili e principi dotati di effetto diretto.

Per meglio comprendere siffatta distinzione: con il sintagma diretta applicabilità si intende la qualità di determinati atti che producono immediatamente i loro effetti giuridici nell'ordinamento nazionale, senza la mediazione di un atto normativo interno; per effetto diretto, invece, deve intendersi la capacità di una norma di creare direttamente diritti in capo ai singoli. Ed ancora mentre la diretta applicabilità discende dalla tipologia dell'atto la efficacia diretta discende invece dalla struttura delle disposizioni ivi contenute.

Questa bipartizione acquisisce rilevanza in quanto conduce a due opposte derive sostanziali, che richiederebbero altrettante diverse soluzioni applicative.

Autorevole dottrina ha ritenuto che il discrimine tra le due fattispecie fosse individuabile nella capacità della norma (*rectius* del principio) di creare obblighi in capo ai singoli sulla base dell'univocità della lettura normativa. Nello specifico si è riconosciuto come univoco il novero di principi inerenti alla materia amministrativa, i quali sono stati ritenuti direttamente applicabili, rendendo quindi i singoli cittadini titolari di diritti (o interessi legittimi). Al contrario, i principi relativi al giusto processo, seppure vincolanti il legislatore, non hanno goduto di analogo riconoscimento delineandosi come principi dotati di "solo" effetto diretto.

Postulando allora, in quanto punto di partenza dell'intero contributo, la natura di principio del diritto al contraddittorio, effetti differenti giungeranno dalla sua derivazione dal diritto ad un giusto processo ex art. 6 CEDU, piuttosto che dall'art. 41 CDFUE riguardante la buona amministrazione. Su tale aspetto si dirà, comunque, meglio in seguito.

Ciò chiarito e prima di procedere all'analisi giurisprudenziale, immaginando di ricavarne opportuni chiarimenti in merito, occorre ribadire come l'intero assetto argomentativo qui prospettato poggi sul riconoscimento del primato del diritto comunitario²¹ su quello statale, condizione essenziale

²¹ Al fine di approfondire i rapporti tra diritto europeo e diritto nazionale, si rinvia a E. STEIN, *Toward Supremacy of Treaty- Constitution by Judicial Fiat in the European Economic Community*, in *Riv. Dir. int.*, 1965, 3, p. 22; Si veda ad esempio B. DE WITTE, *Sovereignty and European Integration: The Weight*

affinché possa realizzarsi un'effettiva applicazione dei principi europei, tra cui quello del contraddittorio, principio – come si è detto – di derivazione giurisprudenziale, precipitato necessario dell'effettiva applicazione dei principi di buona amministrazione, nonché – secondo alcuni – del giusto processo.

4. La giurisprudenza delle Corti Europee in materia di diritto al contraddittorio

4.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

Passando alla Corte di Giustizia, si è detto come siano state le sue pronunce a definire la natura e la struttura del diritto europeo al contraddittorio endoprocedimentale.

Per questa ragione è importante stilare una breve rassegna delle sentenze che hanno condotto al riconoscimento del diritto d'esser ascoltati anche in ambito tributario, fungendo da pungolo alla produzione normativa interna in materia.

Per rispondere ad esigenze di schematicità sono riportate le sole pronunce ritenute più significative.

In primo luogo, si ribadisce come si tratti di un'elaborazione giurisprudenziale che trova la sua genesi in ambito amministrativo²² *locus* ove si afferma il diritto a far valere il proprio punto di vista a fronte di provvedimenti emanati dalla forza pubblica.

Successivamente, con il crescere della centralità della figura del privato (*rectius* contribuente) e dei suoi interessi nella sensibilità sociale, si è – grazie anche alle elaborazioni fornite dalle Carte Europee²³ – reso sempre più elastico il novero di diritti riconosciuti nei confronti dei provvedimenti delle

of *Legal Tradition*, in *The European Court and National Courts, Doctrine and Jurisprudence. Legal Change in its Social Context*, a cura di A. M. Slaughter, A. Stone Sweet e J.H.H. Weiler edit. 1998, p. 277; J. WOUTERS, *National Constitutions and the European Union*, in *Legal Issues of economic integration* 25 (2000), p. 68; A. T. PEREZ, *Conflicts of Rights in the European Union*, Oxford, 2009, p. 54 ss; I. PERNICE, *Costa v. ENEL and Simmenthal: Primacy of European Law*, in AA VV, *The Past and Future of EU Law, the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, (a cura di) M. P. Maduro, L. Azoulay, Oxford 2010, p. 48; G. MARTINICO, *Lo spirito polemico del diritto europeo. Studio sulle ambizioni costituzionali dell'Europa*, Roma, 2011, p. 245 ss; M. CARTABIA, M. GENNUSA, *Le fonti europee e il diritto italiano*, Torino 2011. In senso opposto H. RASMUSSEN, *On Law and Policy in the European Court of Justice*, in *Martinus Nijhoff Publisher*, 1986, p. 392.

²² Cfr. Corte Giust. UE, sent. 4 luglio 1963, *Alvisi c. Consiglio delle Comunità Europee*, causa 32/62; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commission*, causa C 17/74.

²³ Cfr. Carta Europea dei Diritti Fondamentali, proclamata il 7 dicembre 2000, poi riadattata adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo da Parlamento, Consiglio e Commissione.

Amministrazioni Pubbliche, i quali hanno acquisito valenza generale legata non all'oggetto del provvedimento, quanto piuttosto alla bontà del procedimento amministrativo, che dovrà rispondere ai principi di buona amministrazione.

È in questo contesto che, con la celebre sentenza Cipriani²⁴, il *right to be heard* ottiene l'attenzione del giudice tributario, affermando la necessità di un dialogo preventivo tra la parte pubblica e privata. Specificamente è stato in detta sede che la Corte ha ricordato come il rispetto dei diritti della difesa entro qualsiasi procedimento, in grado di sfociare in atti lesivi nei confronti del ricevente, sia principio fondamentale già sancito dalla stessa Corte in differenti occasioni. Tale principio contiene, infatti, in sé l'esigenza di informare in tempo utile il destinatario dell'atto così da porlo nelle condizioni di formulare le proprie osservazioni in termini ragionevoli²⁵.

Derive analoghe sono state nuovamente raggiunte dalla Corte nel 2006 con riguardo al caso Gerlach²⁶. Nuovamente, si tratta di una pronuncia in materia di tributi armonizzati, in particolare di dazi doganali. Nella specie il giudice, interrogandosi sulla natura del diritto in parola, a fronte di talune questioni poste dalla società ricorrente²⁷, ha ritenuto irragionevole concedere il termine per far valere le proprie istanze dopo l'esecuzione della riscossione, essendo la normativa in materia utile alla tutela degli interessi del contribuente²⁸. In particolare, emerge come sia necessario permettere al privato di esprimersi efficacemente sulla regolarità delle operazioni poste in essere prima della decisione di riscossione "destinata a ledere materialmente i suoi

²⁴ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 12 dicembre 2002, causa 395-00, *Fratelli Cipriani c. Ministero delle Finanze*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 15 giugno 2006, *Dokter, Ecli c. Eu*, causa 28-05.

²⁵ Cfr. Corte di Giust. UE, sent. 24 ottobre 1996, causa C-32/95 P, *Commissione c. Lisrestal e a.*; Corte di Giust. UE, sent. 21 settembre 2000, *Mediocruso c. Commissione*, causa C-462/98 P. Nel caso di specie si atteneva al termine di quattro mesi previsto dall'art. 20, n. 3 della direttiva del Consiglio 92/12/CEE riguardante il regime dei prodotti soggetti ad accisa, in particolare si è ritenuto che il termine in parola non potesse considerarsi ragionevole laddove già scaduto nel momento in cui lo speditore fosse venuto a conoscenza dell'infrazione o irregolarità. Sicché, il computo dei termini a partire dalla data di spedizione non avrebbe, invero, soddisfatto il principio del diritto alla difesa, ex art. 47 CDFUE, non essendo stato l'operatore avvertito in tempo utile a formulare le proprie osservazioni ovvero a fornire eventuale prova di regolarità delle operazioni poste in essere.

²⁶ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 8 marzo 2007, *Gerlach & Co. BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, causa C-43/07.

²⁷ La società ricorrente riteneva che non si potesse riconoscere una corretta applicazione della procedura di ascolto, laddove il termine dei tre mesi concesso dall'art. 11 *bis* del reg. (CEE) n. 1062/87 fosse calcolato in un momento successivo l'adozione della decisione in ordine al recupero venendo meno in questi termini la *ratio* della stessa norma, la quale mira sì, ad un recupero rapido dei dazi, ma lo fa in un'ottica di collaborazione con il contribuente.

²⁸ Si vedano art. 11 *bis*, n. 2, Reg. (CEE) n. 1067/87; art. 49, n. 2 Reg. (CEE), n. 1214/92; art. 379, par.2, Reg. 2454/93.

interessi”, alla luce di un principio di diritto comunitario da mantenersi in ogni procedimento.

Ancora a definire un altro importante passaggio nella giurisprudenza in materia è stata la pronuncia sul caso Sopropé nel 2008, ove si sancisce che in forza del rispetto del diritto di difesa, principio generale comunitario che trova applicazione “*ogniqualevolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*”, i destinatari delle decisioni devono essere messi nelle condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista²⁹ in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la propria decisione, beneficiando di un termine sufficiente. Tale obbligo incombe sulla parte pubblica in tutti quei casi in cui si stia adottando una decisione il cui oggetto rientri nella sfera di competenza del diritto comunitario, anche quando la normativa europea non preveda in modo espresso siffatto adempimento³⁰. Sulla scia dei principi giurisprudenziali fissati dalla pronuncia Sopropé, la Corte interviene nuovamente nel 2012 nella causa Sabou³¹ in materia di interazione tra le pratiche di mutua assistenza e scambio di informazioni tra Stati³². Rilevante appare l’approccio tenuto in questa sede dai giudici europei, i quali hanno trattato la tematica con lente inedita, guardando al potenziale impatto che i meccanismi di scambio in parola potessero avere sui diritti del contribuente. La Corte ha, infatti, ritenuto che l’amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista.

Una necessaria specifica è tuttavia dovuta in quanto una pronuncia in tal senso si spiega solo alla luce della distinzione, nell’ambito dei procedimenti di controllo fiscale, tra la fase di indagine, nel corso della quale vengono raccolte le informazioni (in cui è ricompresa la richiesta di informazioni ad un’altra amministrazione), e la fase contraddittoria tra amministrazione fiscale e contribuente, che ha inizio con la proposta di rettifica. Specifica la Corte che lo Stato membro può – tuttavia – estendere il diritto al contraddittorio ad altri

²⁹ Occorre far notare, come al paragrafo 49 della sentenza si legge che l’obiettivo della partecipazione, e quindi della tutela sia quello di “*correggere un errore o far valere elementi relativi alla [...] situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*”.

³⁰ Nello stesso senso si veda anche Corte Giust. UE, causa C-32795, sent. 24 ottobre 1966, Commissione c. Lisrestal e a., ove si legge “*Il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e dev’essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi*”.

³¹ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 22 ottobre 2013, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, causa C276/12.

³² Sullo scambio di informazioni tra Stati membri, si rimanda a A. AMIDEI, *Scambio di informazioni tra Stati membri e diritto ad essere ascoltato del contribuente*, in *Studi Tributari Europei*, n. 2/2014.

momenti della fase di indagine, inserendo il contribuente nelle diverse fasi della raccolta di informazioni.

Alla luce di quanto affermato, si rileva come il caso Sabou abbia il merito di interrogarsi sull'irrisolta questione dell'integrazione ed interazione tra le carte europee e i principi generali dell'ordinamento considerando, nel caso di specie, 4 possibili livelli di tutela applicabili: la direttiva 77/799/CEE³³, in materia di procedure di coordinamento e cooperazione tra autorità fiscali per la lotta all'evasione ed elusione internazionale, la Carta di Nizza, i principi generali eurounitari e il diritto nazionale. In questo quadro la lettura che la Corte conferisce all'art. 6 CEDU conduce a ritenere i diritti della difesa, che certamente comprendono il diritto di essere ascoltati, ricompresi tra i principi generali dell'Unione europea³⁴.

Successivamente un epocale e deciso passo in avanti è stato compiuto con la celebre sentenza Kamino, la quale vede protagonisti due spedizionieri doganali. In questo contesto la Corte ha portato il diritto in parola ad un grado di tutela successivo ritenendo che il diritto ad essere sentiti sia leso anche laddove il contribuente abbia fatto valere le proprie ragioni in una fase amministrativa successiva, salvo che la normativa interna non preveda la facoltà di sospendere il potenziale atto lesivo. In questo modo si ritiene, sulla scia del leading case Sopropé, di rispondere ad un'esigenza di tutela effettiva che conduca ad un reale, seppure eventuale, apporto autentico del contribuente nella decisione adottata dall'amministrazione finanziaria, rilevando – peraltro – il profilo dell'effettività anche sotto il profilo dell'invalidità dell'atto amministrativo.

Si tratta, tuttavia, di una tutela mutilata; l'annullabilità del provvedimento adottato si avrà, invero, solo laddove si dimostri che se il diritto al contraddittorio fosse stato esercitato correttamente il risultato sarebbe stato diverso³⁵ (cd. prova di resistenza), condizionando l'esercizio di un diritto prevalentemente procedurale al contenuto sostanziale della difesa del contribuente. E allora, letto in questi termini il diritto ad essere ascoltati perderebbe di rile-

³³ Cfr. direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette.

³⁴ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 22 ottobre 2013, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Praha* causa C-276/12, par. 38.

³⁵ Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 3760 e ss; P. ACCORDINO, *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.* Online, 11 novembre 2019; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.* n. 1, 2017, II, p. 21 ss.; Id., *La cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza (art. 12, comma 7, statuto)*, in *Riv. dir. trib.* Online, 2 dicembre 2019; A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.* n. 33, 2014, p. 2536 ss.

vanza autonoma, restando ancorato al contenuto dell'atto e spostando ad una fase precedente quelle che sarebbero le comunque dovute conclusioni del decisore finale. Per queste ragioni si deve immaginare di conferire alla prova di resistenza un valore attenuato che riguarda la capacità delle argomentazioni del contribuente, posto nelle migliori condizioni possibili, di incidere mutando il quadro istruttorio tramite l'inserimento di elementi di novità in grado di determinare un risultato amministrativo differente.

A ribadire la portata della sentenza si aggiunge come la Corte abbia anche specificato, conformemente a giurisprudenza costante, che i diritti fondamentali, tra cui si è detto il diritto alla difesa, non debbano considerarsi prerogative assolute ed intransigenti, potendo piuttosto soggiacere a restrizioni e limiti al fine di tutelare taluni interessi generali di alto rango, caso per caso valutati e, purché non si risolvano in un intervento sproporzionato ed irrazionale al punto da far venire meno la ratio stessa dei diritti garantiti.

Talaltri chiarimenti sul principio del contraddittorio sono stati, inoltre, forniti con la causa C-662/13 *Surgicare*, inerente alla materia del rimborso IVA. Nel caso di specie occorre definire se il procedimento previsto dal Codice del Processo Tributario Portoghese mirasse o meno a garantire, in favore di persona accusata di abuso del diritto, il rispetto di certi diritti fondamentali ed in particolare quello d'essere ascoltati. Con riguardo al principio di effettività la Corte ha avuto modo di rammentare come, ogni qualvolta occorra stabilire se una disposizione processuale nazionale renda difficile o impossibile per i singoli contribuenti esercitare i diritti derivanti dall'ordinamento Unionale, sia necessario esaminare il ruolo della disposizione all'interno del procedimento, prendendo a ragione i principi cardine dell'ordinamento giurisdizionale nazionale, tra i quali il diritto di difesa, la certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento³⁶.

Da ultimo si riporta il contributo fornito con la sentenza del 16 ottobre 2019, nella causa *Glencore Agricolture Hungary Kft* (C-189/18)³⁷, pronunciata con riguardo ad un contribuente che si era vista negata la detrazione dell'Iva pagata al proprio fornitore sull'assunzione della conoscenza in capo allo stesso che l'operazione all'origine del pagamento facesse parte di una frode Iva. In questo contesto la Corte ha ribadito ed esteso principi già affermati (sent. *Mukarubega*, C-166/13) sostenendo che il "diritto d'esser

³⁶ In questo senso anche C-383/13, sent. 10.09.2013, *G. e R.* (Cfr. Corte Giust. Ue, sent. 12 febbraio 2015, *Surgicare – Unidades de Saúde SA contro Fazenda Pública*, C-662/13.)ove, pur trattandosi di un provvedimento di trattenimento per allontanamento di cittadini di paesi Terzi, la Corte specifica come il diritto dell'Unione non fissi le condizioni alle quali un diritto debba essere garantito, rientrando la definizione di tali modalità nelle competenze del legislatore nazionale, purché i provvedimenti adottati rendano nella pratica possibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario senza eccessiva difficoltà.

³⁷ Cfr. Corte Giust., sent. 16 ottobre 2019, *Glencore Agricolture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó-és Vámügyi Fellebbviteli Igazgatósága*, Causa C-189/18.

sentiti” si sostanzia nel dovere dell’Amministrazione di tenere conto delle osservazioni del cittadino, da cui deriva l’obbligo di motivare dettagliatamente la decisione finale.

Degna di nota, per la portata innovativa, la garanzia riconosciuta al contribuente nel caso in cui la pretesa sia fondata sulla definitività di un provvedimento amministrativo o di un processo penale. Sulla base delle argomentazioni della Corte, si potrebbe affermare che ove il contribuente contesti la validità di un atto emanato nei suoi confronti, ma che deriva da fatti rivolti a terzi, il contribuente debba essere messo a conoscenza di tutti gli elementi di prova che hanno fondato la contestazione, possibilità esclusa in precedenza³⁸.

4.2. Brevi cenni sulla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo

Accanto al percorso seguito dai giudici di Lussemburgo, è doveroso tracciare, seppure per sommi capi, l’apporto fornito dalla Corte EDU, con riguardo al diritto in parola.

A tale proposito, si individuano, in particolare, due momenti rappresentativi, i quali hanno fornito chiarimenti sulla natura e struttura del diritto al contraddittorio.

Il primo riguarda *Pákozdi c. Ungheria*³⁹ in cui la Corte specifica come il right to be heard debba leggersi come diritto ad un’udienza pubblica ed orale. Tale diritto rappresenterebbe, invero, il cuore dell’art. 6 della Convenzione europea sui diritti dell’Uomo, ergendosi ad elemento essenziale affinché possa celebrarsi un giusto processo.

Il secondo riguarda, invece, il caso *Jussila c. Finlandia*⁴⁰, ove la Corte rimodula (rectius indebolisce) il tenore riservato al requisito dell’oralità, considerandolo aspetto non essenziale. In detto contesto, infatti, i giudici hanno ritenuto che siffatto principio possa essere, in circostanze eccezionali, assoggettato a talune limitazioni qualora sia comunque possibile acquisire gli elementi in via documentale.

Basandosi su tale convincimento, pronunciandosi in materia di sanzioni tributarie, la Corte EDU ha allora sancito che fosse superflua la celebrazione dell’udienza, qualora il ricorrente abbia comunque modo di difendersi, seppure solo in forma scritta.

³⁸ Si veda T. ISPAS, in causa C-298/16. In dottrina G. DELLA BARTOLA, “Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti”, in *Corr. Trib.*, n. 6/2018, 457.

³⁹ Cfr. Corte europea dei diritti dell’Uomo, sent. 20 ottobre 2015, causa *Pákozdi c. Ungheria*, appl. n. 15529/12.

⁴⁰ Cfr. Corte europea dei diritti dell’Uomo, sent. 23 novembre 2006, causa *Jussila c. Finlandia*, appl. n. 73053/01.

5. Ulteriori questioni alla luce della giurisprudenza esaminata: la natura di tributo armonizzato e l'inquadramento del principio

Alla luce della giurisprudenza esaminata, nonché dei pochi accenni di teoria generale pare possibile procedere con alcune considerazioni.

Prima di tutto, è doveroso tornare alla domanda di partenza, vale a dire se sia possibile individuare un principio generale del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

A ben vedere, la giurisprudenza della Corte di Giustizia esaminata sembra confermarlo laddove stabilisce che il diritto di difesa, nella sua declinazione di diritto al contraddittorio, costituisca principio fondamentale del diritto tributario da applicare prescindendo dall'esistenza o meno di una norma ordinamentale interna che disponga l'annullabilità dell'atto impositivo emesso dall'autorità fiscale senza audizione del contribuente. In questi termini, è possibile desumere che il diritto al contraddittorio trova allora diretto fondamento nel diritto Unionale ed in particolare, come si diceva, negli artt. 41, 47⁴¹ e 48⁴² della CDFUE.

Cosicchè, pur sgomberato il campo da interpretazioni, ormai superate che hanno dubitato dell'estensione delle garanzie di partecipazione del cittadino all'esercizio dell'azione amministrativa all'ambito tributario, occorre porsi almeno due ulteriori ordini di problemi; *in primis* con riguardo alla natura di tributo armonizzato o non armonizzato oggetto della decisione ed, in secondo luogo relativamente all'inquadramento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale all'interno del principio del giusto processo, piuttosto che di buona amministrazione, avuto riguardo alle conseguenze sul piano dell'effettività. Da ultimo è d'uopo indagare sulla portata della cd. prova di

⁴¹ Si veda Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), Articolo 47 – Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale «Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

⁴² Si veda Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), Articolo 48, par. 3 – Presunzione di innocenza e diritti della difesa «In particolare, ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza, conformemente all'articolo 52, paragrafo 3, questo diritto ha significato e portata identici al diritto garantito dalla CEDU».

resistenza, costruzione dottrinale e giurisprudenziale controversa, in quanto tende a comprimere la piena applicabilità del diritto al contraddittorio, con le necessarie conseguenze in ordine al conclamato principio di effettività.

5.1. segue: l'applicabilità del principio ai tributi non armonizzati

Iniziando con la prima questione, si ribadisce, come problemi sono sorti in quanto la formatura tradizione giurisprudenziale legata al diritto al contraddittorio risulti relegata alla materia dei tributi cd. armonizzati.

In particolare, il dilemma applicativo verte sull'acquisizione dei principi di cui agli articoli 6 CEDU e 41 della Carta di Nizza e sull'applicazione tout court dei diritti ivi enunciati agli ordinamenti nazionali, pure laddove la vicenda giuridica avesse ad oggetto questioni non direttamente di competenza europea, si legga questioni inerenti a tributi non armonizzati.

Ancora una volta alcune considerazioni preventive.

A rafforzare il sistema dei principi e delle garanzie europee, ha contribuito l'adesione dell'UE alla Convenzione EDU, la quale ha assunto una particolare capacità persuasiva, ancor prima che coercitiva, inserendosi nella definizione dei principi del giusto processo in ambito unionale, talché sulla base di tali principi gli Stati membri hanno avuto modo di adeguarsi a quanto da questi stabilito. Tali principi sembrano allora avere (in virtù della tradizionale bipartizione della separazione tra ordinamenti nazionali ed europeo) valenza cogente solo nelle materie di competenza europea, configurandosi negli altri campi come elementi a carattere meramente programmatico seppure dotati di forte persuasività.

A ben vedere, tuttavia, si riconoscono alcuni diritti che sembrano doversi applicare indipendentemente dall'appartenenza o meno degli stessi alla competenza esclusiva dell'Unione, è questo il caso –ad esempio- delle imposte dirette.

Per queste ragioni, un'interpretazione più restrittiva comporterebbe una violazione dei principi europei di imparzialità e parità di trattamento, non essendo ragionevole riconoscere l'eventualità per cui due soggetti in analoghe condizioni siano sottoposti a sistemi di tutela differenziati a seconda dello Stato in cui il procedimento amministrativo (*rectius* tributario), nel caso di specie, è svolto⁴³.

⁴³ Si richiama peraltro il cd. principio di equivalenza in base al quale le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non debbono essere meno favorevoli rispetto a quello che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura interna. Si riporta in tal senso Cass., sent. 15 gennaio 2019, n. 701; sent. 11 settembre 2019, n. 22644; sent. 6 luglio 2020, n. 13813.

5.2. segue: conseguenze derivanti dal differente inquadramento del diritto al contraddittorio nel principio del giusto processo e di buona amministrazione: principio ad effetto diretto o principio direttamente applicabile?

Ebbene, alla luce di quanto fino ad ora affermato, si desume come la *querelle* attorno al riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale trovi conclusione nel momento applicativo.

Talché postulata la natura di principio del diritto in parola, si deve comunque meditare su una più circoscritta definizione dello stesso entro il perimetro processuale piuttosto che amministrativo-procedurale. Tale distinzione rileva in ordine al peso europeo nella definizione, modifica ed applicabilità del diritto negli ordinamenti statali.

A tal proposito, come si è già anticipato, la dottrina ha distinto tra norme ad effetto diretto e norme direttamente applicabili. In particolare si definiscono norme ad effetto diretto quelle norme contenute nei trattati o nelle direttive, le quali si caratterizzano in quanto vincoli gravanti sul legislatore ordinario che dovrà impedire, in buona parte dei casi, di legiferare in contrasto ai dettami europei⁴⁴. Si ricorda come a questa prima categoria appartiene, secondo la dottrina, il principio del giusto processo. Sono invece norme direttamente applicabili i regolamenti, i quali generano posizioni giuridiche in capo ai soggetti senza necessità di un ulteriore intervento del legislatore nazionale. Il principio di buona amministrazione è, invero, disciplinato all'interno della categoria delle norme ad effetto diretto.

Ora, l'esercizio consisterebbe nell'individuare la collocazione del diritto d'esser sentiti all'interno dell'art. 6 CEDU ovvero nell'art. 41 della CDFUE e, a ben vedere il confine non appare chiaro.

In altri termini nel caso in cui lo si volesse inquadrare tra i principi ad effetto diretto si dovrà comprendere se il principio sia da considerarsi ispiratore ovvero permeante in ogni sua applicazione. Sicché, qualora il principio europeo si dovesse limitare ad ispirare gli ordinamenti interni sarebbe sufficiente prevederlo per talune fattispecie, preferibilmente quelle di maggiore rilievo, senza necessariamente imporne un'applicazione integrale, riferita all'interezza dei casi⁴⁵.

Al contrario qualora si ritenesse direttamente applicabile, si dovrà allora presumerne la diretta applicabilità a ciascuna fattispecie o, per meglio dire,

⁴⁴ MICELI, *op. cit.*

⁴⁵ In senso analogo si è lungamente argomentato sull'applicabilità del principio di progressività al sistema tributario, il quale pur dovendo ispirare il sistema tributario nel suo complesso non è regola permeante ogni singolo istituto e fattispecie, ritenendosi sufficiente la sua applicabilità alle imposte conferenti maggior gettito.

riconoscere in capo a ciascun soggetto la titolarità del diritto al contraddittorio. Questo secondo caso si avrebbe qualora si volesse interpretare il diritto in parola come afferente al principio di Buona Amministrazione, come – a ben vedere – sembrano suggerire alcuni passaggi della Corte.

Tuttavia, pur argomentando in punta di diritto, arroccandosi sulla distinzione tra imposte dirette, di competenza nazionale ed indirette di competenza europea, si arriverebbe comunque ad un risultato non dissimile da quello che si ottiene eludendo la distinzione. Invero il principio di derivazione europea, corollario dell'art. 41 della CDFUE si presenta in completa aderenza con i principi nazionali, contenuti negli ordinamenti degli Stati membri, riguardanti il diritto di difesa, la certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento, che mai devono esser contrastati dalla normativa di dettaglio.

E allora, a rigor di logica, non sembrano esserci ragioni che possano giustificare la mancata applicazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale neppure volendo assumere posizioni, per così dire, conservatrici legate cioè alla tradizionale bipartizione tra materia di competenza europea e materie afferenti unicamente alla sovranità statale.

5.3. segue: alcune riflessioni in ordine alla cd. prova di resistenza

Un diritto può definirsi realmente garantito quando è dotato di effettività. Nelle moderne democrazie costituzionali, l'effettività della tutela rappresenta il contraltare dell'assunzione del monopolio della giurisdizione e del divieto di autotutela da parte dello Stato.

A fronte di un atto amministrativo ingiusto, ovvero posto in essere in assenza delle adeguate garanzie procedurali, il contribuente deve potersi avvalere di adeguati strumenti di tutela, quali gli istituti della nullità ed annullabilità, in grado di intervenire al fine di ripristinare la situazione precedente al momento in cui è stato subito il danno derivante da un provvedimento illegittimo.

Con riguardo al diritto al contraddittorio questioni intorno all'effettività della tutela sono sorte in ordine alla già citata prova di resistenza, la cui formulazione rischia di lasciare spazio ad interpretazioni che consentono di subordinare l'annullabilità dell'atto emanato in assenza di audizione preventiva del contribuente alla concreta capacità dello stesso di cambiare le sorti della decisione. In particolare la giurisprudenza comunitaria lascerebbe al contribuente la possibilità di ampliare l'istruttoria preaccertativa.

Prendendo in esame il contenuto letterale delle pronunce della Corte, la cd. prova di resistenza appare certamente prospettata, ma si configura quale

suggerimento e, non di certo, come imperativo⁴⁶. Si legge nella sentenza Kamino “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 sentito, tenere conto della circostanza che 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 diverso risultato⁴⁷”.

La lettera della pronuncia della giudice europeo ha, tuttavia, fornito il pretesto a talune Corti nazionali, per desumere la portata obbligatoria della prova di resistenza con riguardo, in particolare ai tributi armonizzati⁴⁸. Sicché se, almeno in un primo momento, a fronte di un pacifico riconoscimento del principio generale al contraddittorio con riguardo alla materia di competenza unionale, la prova di resistenza appariva ineludibile, al contrario con riguardo ai tributi non armonizzati quest’ultima non sarebbe stata necessaria qualora il diritto nazionale avesse previsto uno specifico obbligo di audizione a carico dell’amministrazione finanziaria. Tuttavia, pur prescindendo dal precipitato applicativo, tra l’altro superato⁴⁹ in ragione del principio di non discriminazione – e che qui viene riportato per fini meramente ricostruttivi – tra tributi armonizzati e non armonizzati, non appare ragionevole neppure la più recente interpretazione per cui ogniqualvolta vi sia una disposizione che preveda l’annullabilità dell’atto formato in mancanza del contraddittorio, si debba considerare applicabile anche la prova di resistenza, pure in mancanza di apposita disposizione.

Il dato possibilistico della pronuncia in parola appare di particolare rilevanza, in quanto si dimostra innovativo rispetto, ad esempio, alla precedente pronuncia G. e R.⁵⁰, data 10 settembre 2013, ove la Corte sembrava fornire una diversa lettura, dotando di prescrittività ed ineludibilità la controversa condizione di risultato: “una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto d’essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare

⁴⁶ M. MARCHESSELLI, *il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 2536 ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; ID. *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, in *Riv. Dir. Trib.-suppl. online*, 11 novembre 2019; F. TUNDO, *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la “riforma” in itinere*, in *Corr. Trib.*, 2019, p. 678 ss.

⁴⁷ Corte Giust. UE., sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datelma Hellmann Worldwide Logistics BV c. Staatssecretaris va Financien*, par. 82.

⁴⁸ Cfr. Cass. S.U., sent. 9 dicembre 2015, 24823/2015.

⁴⁹ Cfr. Cass., sez. trib., ord. 1° agosto 2019, n. 20747/2019.

⁵⁰ Cfr. Corte Giust. Ue, sent. 12 febbraio 2015, *Surgicare – Unidades de Saúde S.A contro Fazenda Pública*, C-662/13.

un risultato diverso”. E allora, non sarebbe stato sufficiente che vi fosse un’irregolarità nell’esercizio del diritto di difesa, ma sarebbe stato necessario che il giudice nazionale in ragione delle circostanze di fatto e di diritto, reputasse che, nel caso di specie, il procedimento amministrativo avrebbe condotto ad una diversa deriva. In caso contrario pur restando leso il legittimo interesse del contribuente ad una corretta prassi amministrativa ispirata alla partecipazione, quest’ultimo resterebbe comunque gravato dal provvedimento emanato dall’Amministrazione Finanziaria.

Questo tenore interpretativo della prova di resistenza è stato sin da subito contestato da autorevole dottrina, la quale ha ravvisato una fattispecie di probatio diabolica, responsabile di rendere eccessivamente difficoltoso l’esercizio di un diritto in contrasto con il principio di effettività.

La pronuncia G. e R., si pone allora, in evidente contrasto con una lettura conforme ai principi di non discriminazione, eguaglianza, effettività e buon andamento, secondo la quale dovrebbe ritenersi necessaria la sola adduzione di elementi difensivi non puramente strumentali e fittizi, quindi potenzialmente, e non di certo attualmente, idonei a modificare il contenuto del provvedimento, ai quali sembra, invece, ispirarsi la Corte nel caso Kamino. In tal senso un’interpretazione eurounitariamente orientata richiederebbe da una parte di limitare, sino ad eliminare, le cd. fishing expedition e, dall’altra di immaginare la consegna di un processo verbale di constatazione, a chiusura dei controlli, che contenga le prove su cui l’amministrazione finanziaria intende fondare il proprio convincimento. Sarebbe peraltro opportuno garantire l’accesso agli atti del procedimento, prima dell’emissione dell’avviso.

Tuttavia, se si guarda, ad esempio, alla modifica normativa intervenuta con il D.l. n. 34/2019 (cd. Decreto crescita), le risultanze sino ad ora prospettate non sembrano essere ancora acquisite dal legislatore nazionale.

Infatti, seppure, con riguardo al co. 5 del nuovo art. 5^{ter}⁵¹, si assiste all’introduzione da parte del legislatore di un obbligo in capo all’amministrazione finanziaria di invitare il contribuente al contraddittorio prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, qualora l’Ufficio ometta di notificare l’invito a comparire ed il contribuente voglia eccepire un vizio in tal senso, al fine di ottenere l’invalidità dell’atto impositivo, quest’ultimo dovrà dimostrare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio si fosse svolto. In questi termini, la portata applicativa della norma appare estremamente limitata.

⁵¹ L’articolo 4-*octies*, comma 1, lett. b), D.L. 34/2019, aggiunto peraltro “solo” in sede di conversione con l. 58/2019 introduce l’articolo 5-*ter* d.lgs. 218/1997, secondo cui: «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».

Ed invero, seppure siffatta formulazione sgrava il contribuente dall'onerosa "concreta dimostrazione" in giudizio richiesta dall'art. 21-*octies*, co. 2 della l. 212/00, il legislatore si è limitato, a ben vedere, ad una mera istituzionalizzazione di quanto già previsto dalla giurisprudenza di legittimità in tema di tributi armonizzati (SS.UU., n. 24823/2015) e recentemente esteso anche ai tributi non armonizzati (Cassazione, n. 701/2019⁵²), senza apportare un esteso intervento strutturale che potesse modificare positivamente i rapporti tra fisco e contribuente nell'ottica prospettata dalla giurisprudenza e dalla disciplina europea, anche avuto riguardo ai molteplici casi in cui la norma può non essere applicata⁵³. In tale senso si specifica come in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, sia previsto che l'Amministrazione finanziaria possa notificare direttamente l'avviso di accertamento, senza obbligo di avviare il contraddittorio con il contribuente. La norma in questione non appare, peraltro, applicabile neppure agli avvisi di accertamento parziale, di cui all'articolo 41-bis D.P.R. 600/1973, e di rettifica parziale Iva, di cui all'articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972, nonché ai tributi locali e gli altri tributi indiretti.

Per queste ragioni appare particolarmente difficile apprezzare gli interventi del legislatore nazionale in materia.

6. Considerazioni conclusive

Tutte le considerazioni sino ad ora svolte permettono, quantomeno, di affermare che dottrina e giurisprudenza sono pacifiche nell'asserire che il

⁵²Cfr. Corte Cass., sent. 15 gennaio 2019, n. 701, in cui i giudici affermano i seguenti principi di diritto: "(1) l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità."

⁵³ In tal senso si veda anche la Circolare 22 giugno 2020 n. 17/E, avente ad oggetto "Obbligo di invito al contraddittorio. Art. 4-*octies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34. Chiarimenti?", ove si legge che «La mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo «qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato», salvo i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione e quelli di «partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento»

riconoscimento del *right to be heard* risponda a due esigenze speculari. Da una parte di tipo difensivo, volte ad una migliore tutela del contribuente, il quale argomentando sui fatti di causa può beneficiare di un regime giuridico più garantista. D'altra parte, all'esigenza di una più completa istruttoria la quale, arricchita dall'apporto del contribuente, sarà in grado di garantire un'azione amministrativa più completa e rispondente ai principi che la ispirano. Accanto, dunque, ad un diritto di difesa di matrice giudiziale, si assiste ad un correlato affermarsi del diritto di partecipazione il quale ha, invero, natura essenzialmente amministrativa.

In quest'ottica principio del contraddittorio riesce ad inserirsi nel panorama giuridico (e dunque tributario) attraverso un percorso coerente di maturazione ed applicazione dei principi cardine della civiltà giuridica, i quali richiedono il costante bilanciamento tra gli interessi in gioco non solo a tutela delle parti, ma anche e soprattutto al fine di garantire il corretto funzionamento dell'ordinamento stesso.

Affermare il diritto di partecipazione endoprocedimentale del contribuente non è allora facoltà del legislatore, ma momento necessario di maturazione giuridica e dunque legislativa.

A fronte del consolidamento, o per meglio dire riconoscimento, del diritto in parola su base europea il legislatore nazionale non potrà che prenderne atto, tenuto anche conto che la formazione degli elementi fondanti il diritto europeo si debba ricercare nelle *tradizioni costituzionali comuni* degli Stati membri⁵⁴, ove il principio del contraddittorio e la sua base costituzionale, da individuarsi nei principi di difesa e buona amministrazione, ricorrono sempre, seppure con differenti formulazioni⁵⁵.

Alla luce di quanto affermato sembra, allora, difficile immaginare un differente trattamento tra contribuenti in base all'oggetto del procedimento, ossia a seconda che si tratti o meno un tributo *armonizzato*. Un diverso approccio, invero, oltre a risultare lesivo dei principi di buona amministrazione, proporzionalità, parità di trattamento e ragionevolezza, risulterebbe anche incongruente con il primato riconosciuto al diritto europeo per le materie

⁵⁴ Cfr. Art. 6 Trattato Unione Europea (TUE).

⁵⁵ Si veda a tal proposito C. PICCOLO, *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in T. Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, 193. Con riguardo alla Francia si rinvia all'art. L57 del *Livres des procédures fiscales*, ove si riconosce un generalizzato diritto al contraddittorio, fatta eccezione per alcuni tributi locali. In Portogallo il principio di partecipazione è invece rinvenibile nell'art 60 della *Ley Geral Tributaria* del 1999. Ancora per la Spagna si rinvia alla *Ley General Tributaria*, Ley n. 58 del 17 dicembre 2003 ed al *Regolamento General de la Inspección de los Tributos*, *Real Decreto* n. 1065 del 27 giugno 2007. Nel diritto Belga la possibilità di intervento per il contribuente è prevista dall'art. 346 del *Code des impôts sur les revenus* del 1992. Con riguardo invece all'Italia si rinvia all'art 37 *bis* del d.p.r. n. 600/73 e all'art. 110, co. 10, del d.p.r. 917/86, si rammenta peraltro l'art. 12 della l. 212/2000.

previste dai Trattati tra cui, a seguito del Trattato di Lisbona si deve inserire anche la Carta di Nizza, con la quale l'Europa, per la prima volta, esorbita la sola tutela del mercato unico, guardando ad un assetto di interessi più complesso che ricomprenda anche i diritti civili e sociali, tra cui l'interesse del cittadino ad un corretto svolgimento dell'azione amministrativa.

Sulla base di quanto sino ora affermato, appare inoltre confacente anche ad una lettura più orientata ai principi europei di quella tanto discussa *prova di resistenza*, qualora letta in un'ottica di tendenza a responsabilizzare il contribuente affinché eviti azioni aventi il solo scopo di intralciare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria.

ABBUONO DELL'ACCISA PER "COLPA LIEVE" DEL CONTRIBUENTE: IL RAPPORTO CONTRASTANTE TRA LA DISCIPLINA DEL TESTO UNICO ACCISE E LA DIRETTIVA (UE) 2020/262

di Agostino Giovinazzo*

SOMMARIO: 1. Premesse di sintesi. – 2. Breve richiamo ai principi in tema di fatto generatore dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'accisa. – 3. La normativa in materia di diritto all'abbuono d'accisa e il recepimento delle disposizioni unionali in Italia. – 4. I diversi approcci della giurisprudenza unionale e nazionale sulle esimenti della «forza maggiore» e del «caso fortuito» (cenni). – 5. Analisi e riflessioni conclusive: l'equivoco italiano.

Abstract: Il contribuente si propone di analizzare il rapporto tra la disciplina dettata in materia di abbuono d'accisa dal D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise) e dalla Direttiva (UE) 2020/262, mettendone in risalto contrasti e similitudini. Tanto in ambito unionale quanto in ambito nazionale è, infatti, previsto un abbuono d'imposta nei casi in cui un prodotto sottoposto ad accisa non sia immesso in consumo a causa della sua perdita irrimediabile o distruzione. La normativa nazionale e quella unionale sembrano, però, declinare diversamente i presupposti in presenza dei quali scatta tale esimente e quindi il prodotto sottoposto ad accisa non è considerato immesso in consumo. In particolare, la disposizione di cui all'art. 4, comma 1, D.lgs. n. 504/1995 – nella parte in cui ritiene equiparabile alle fattispecie del «caso fortuito» e della «forza maggiore» anche la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto avvenuta per «colpa lieve» del contribuente – pare aver ampliato la spettanza del previsto abbuono d'imposta e influito direttamente sul perimetro stesso dell'esigibilità dell'accisa, tracciandone uno *ad hoc* diverso da quello individuato dalla Direttiva (UE) 2020/262.

Abstract: This paper aims to analyze the relationship between the rules on excise duty relief established by Legislative Decree no. 504/1995 (Consolidated excise text) and by Directive (EU) 2020/262, highlighting their contrasts and similarities. In fact, both at the EU and at the national level, a tax rebate is provided for in cases where a product subject to excise duty is not released for consumption due to its irreparable loss or destruction. However, the national and EU legislation seem to define the conditions in the presence of which this exemption is triggered differently and therefore the product subject to excise duty is not considered released for consump-

* Avvocato in Milano, esperto di diritto doganale e accise.

tion. In particular, the provision pursuant to art. 4, paragraph 1, Legislative Decree no. 504/1995 – in the part in which it considers the destruction or irreparable loss of the product due to “slight negligence” of the taxpayer to be comparable to the cases of “unforeseeable circumstances” and “force majeure” – seems to have extended the entitlement to the aforementioned tax rebate and to have directly influenced the very perimeter of the excise duty chargeability, tracing a specific one that is different from the one identified by Directive (EU) 2020/262.

1. Premesse di sintesi

La Direttiva (UE) 2020/262, che stabilisce il regime generale delle accise e le cui nuove disposizioni troveranno applicazione nel nostro ordinamento dal 13 febbraio 2023, all’art. 6 fissa il principio cardine secondo cui i prodotti sottoposti ad accisa, detenuti in regime sospensivo, non sono considerati immessi in consumo (e quindi l’accisa non è dovuta) se la distruzione o la perdita irrimediabile degli stessi avviene per «*caso fortuito*» o per causa di «*forza maggiore*», o in seguito ad autorizzazione delle autorità competenti.

Tali disposizioni sono riprodotte nell’art. 4 del D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise), il quale equipara alle fattispecie del «*caso fortuito*» e della «*forza maggiore*» anche la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto avvenuta per «*colpa lieve*» del contribuente.

La richiamata similitudine sembra dunque individuare un’ulteriore categoria di abbuono d’imposta che, come si avrà modo di vedere, porterebbe a dubitare della piena sintonia tra la norma nazionale e la disciplina unionale.

La questione riveste un’importanza non di poco conto in quanto in diretto rapporto con la stessa esigibilità dell’accisa: nozione armonizzata che, come è noto, deve trovare ugual declinazione in tutti gli Stati membri.

Alcune delle riflessioni che seguono sono state affrontate anche dalla Corte di Cassazione, la quale con ordinanza n. 22677/2022 ha disposto il rinvio della questione alla Corte di Giustizia UE.

2. Breve richiamo ai principi in tema di fatto generatore dell’obbligazione tributaria ed esigibilità dell’accisa

Come si è fatto cenno in premessa, la questione inerente agli abbuoni ha una ricaduta diretta sull’applicazione dell’accisa e, più in generale, sulla stessa struttura giuridica del tributo.

Utile è dunque far cenno ai concetti di nascita dell’obbligazione tributa-

ria ed esigibilità come delineati dalla disciplina di armonizzazione unionale e dalla corrispondente normativa nazionale.

È bene sin da subito chiarire che la tassazione dei prodotti energetici è di esclusiva competenza dell'Unione Europea, sicché, in forza del primato del diritto unionale sul diritto interno, gli Stati Membri sono tenuti a uniformare la propria legislazione ai principi e disposizioni di carattere unionale, soprattutto ove entrino in gioco i presupposti dell'imposizione.

In tale ambito una disparità di trattamento fiscale tra i vari Stati membri potrebbe facilmente determinare una concorrenza fiscale dannosa, capace di ingenerare meccanismi concorrenziali così spinti da accentuare le tendenze centrifughe all'interno dell'Unione europea. Le accise, infatti, sono in grado di influire in maniera significativa sulla circolazione di beni e servizi nel mercato europeo e dunque appaiono come fattori suscettibili di alterare il libero svolgimento del meccanismo concorrenziale¹.

L'attuale regolamentazione generale delle accise è affidata alla Direttiva (UE) 2020/262 che, al fine di realizzare un livello di armonizzazione sempre maggiore, ha aggiornato quanto stabilito, in generale, dalla Direttiva 2008/118/CE² e, nello specifico per prodotti energetici ed elettricità, dalla Direttiva 2003/96/CE.

In particolare, quanto al fatto generatore dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'accisa, l'art. 6, paragrafi 2 e 3 della Direttiva (UE) 2020/262, scinde temporalmente il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, da quello in cui essa diviene concretamente esigibile.

Nel nostro ordinamento – del tutto conformemente a quanto dettato dal citato art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262 – l'art. 2 del D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise)³, individua il *fatto generatore* dell'accisa nella *fabbricazione, importazione* dei prodotti o nel loro *ingresso irregolare* nel territorio dello Stato (comma 1), mentre la sua *esigibilità* viene "rinviata" al momento in cui i prodotti medesimi sono *immessi in consumo* nel territorio dello Stato (comma 2).

Siffatta scissione temporale dei fatti rilevanti per il sorgere dell'obbliga-

¹ Così P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 224-226. Per una disamina più generale sul tema si veda, su tutti, F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1997, I, p. 219 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. Dir., Aggiornamento IV*, Milano 2000, p. 23.

² La Direttiva 2008/118/CE è abrogata dalla Direttiva (UE) 2020/262 a partire dal 13 febbraio 2023.

³ Nella versione risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. b), D.lgs. n. 180/2021, di recepimento della Direttiva (UE) 2020/262, l'art. 2, comma 1 e 2 del D.lgs. n. 504/1995 prevede che "Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione o del loro ingresso irregolare nel territorio dello Stato.

L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato".

zione tributaria non può però portare a svalutare l'immissione al consumo, considerandola estranea al presupposto dell'imposta, e dunque ritenendola ora come mera «condizione di esigibilità»⁴, ora come «termine di scadenza» del tributo⁵, ora come qualità materiale della merce estratta da depositi fiscali⁶.

Secondo la dottrina maggioritaria⁷, infatti, l'immissione al consumo connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore, di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo.

Non è quindi sufficiente la fabbricazione, importazione o l'ingresso irregolare per concretizzare il presupposto del tributo, ma è necessaria anche l'immissione in consumo dei prodotti⁸.

In altri termini: l'accisa diviene esigibile al verificarsi dell'immissione in consumo del prodotto energetico, se, quando e nella misura in cui essa avviene.

All'atto dell'immissione in consumo, dunque, i prodotti fabbricati o

⁴ Cfr. F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pp. 737 ss. e A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, I, Torino, 1991, p. 760.

⁵ Cfr. S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. Disc. Priv.*, V, 1990, p. 307.

⁶ In tal senso si veda anche M. MARESCA, *Imposta di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 1112. Il quale, tuttavia, riconosce poi che la ricchezza assoggettata ad imposizione non è rappresentata tanto da prodotti in sé, ma «dal prodotto in quanto idoneo a formare oggetto del successivo processo di commercializzazione».

⁷ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2008, pp. 616 ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Accise*, in *Enc. Dir. Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 26; M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura i soggetti delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 220; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2002, p. 311. Sotto il previgente ordinamento si veda invece, sia pure con diverse sfumature, G.A. MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petrolifici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1968, p. 389 e M. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, p. 1123 (ed ivi per l'assunto che la designazione al consumo assume un aspetto qualificante essenziale, nella configurazione normativa generale del tributo, in quanto aderisce alla complessa struttura di esso e non si integra soltanto in una fase particolare del suo svolgimento). In questa prospettiva, pur ammettendo che la fase genetica dell'obbligazione tributaria coincida, nelle imposte di fabbricazione, con l'ultimazione del processo produttivo, mentre nelle imposte di consumo con l'immissione in consumo, si riconosce che con l'entrata in vigore del T.U.A. le distinzioni tra le due tipologie di tributi si sono attenuate: vedasi F. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione di consumo*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 806 e P. BORIA, *Le accise*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 970. Sotto l'ordinamento previgente, per contro, avevano negato ogni rilevanza l'immissione in consumo nella ricostruzione del presupposto del tributo R. RINALDI, voce *Consumo (imposte di)*, in *Enc. giur.*, VIII, 1988, p. 3 ss. e S. FIORENZA, voce *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, V, 1990, pp. 306-315 (ed ivi per l'assunto che l'immissione in consumo opera come termine di scadenza dell'obbligazione tributaria).

⁸ Per un approfondimento sull'evoluzione, sempre in cornice europea, circa il presupposto delle imposte di fabbricazione e di consumo si veda BORIA, *op. cit.*, pp. 377-379.

importati (anche irregolarmente) vanno assoggettati ad accisa, sempreché essi non siano stati nel frattempo persi o distrutti, nel qual caso – come si illustrerà subito dopo (*infra* par. 3) – l'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262 e l'art. 4, comma 1 del D.lgs. n. 504/1995 concedono un abbuono d'imposta che consente al contribuente di non essere tenuto a versare l'accisa sul corrispondente quantitativo di prodotto.

Tale ultima disposizione sottende un'inferenza induttiva rilevante ai fini dell'esigibilità del tributo: quella di presumere che, in presenza di specifiche circostanze, i prodotti soggetti ad accisa non siano considerati immessi in consumo.

In questo contesto si palesa quindi la stretta relazione tra l'enunciato principio di esigibilità e la disciplina dell'abbuono; circostanza questa dalla quale prenderemo le mosse per svolgere alcune considerazioni sulla tipizzazione delle singole fattispecie esimenti presente nell'art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262 e nell'art. 4 del D.lgs. n. 504/1995.

3. La normativa in materia di diritto all'abbuono d'accisa e il recepimento delle disposizioni unionali in Italia

Per meglio comprendere le riflessioni che seguiranno e i diversi approcci giurisprudenziali all'argomento, appare opportuno delineare sinteticamente il quadro normativo di riferimento.

Prendiamo le mosse dalla norma unionale.

L'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262 dispone che: *“La distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti, non è considerata immissione in consumo”*.

Nel contesto normativo nazionale la citata disposizione trova la sua omologa nell'art. 4, comma 1 del D.lgs. 504/1995 – modificato dall'art. 1 del D.lgs. 180/2021 con cui è stata recepita giustappunto la citata Direttiva (UE) 2020/262 – ai sensi del quale: *“In caso di perdita irrimediabile, totale o parziale, o di distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti che determinano la perdita irrimediabile o la distruzione totale dei prodotti, imputabili esclusivamente al soggetto obbligato a titolo di colpa non grave e quelli, determinanti la suddetta perdita o distruzione, che siano imputabili a terzi e non siano altresì imputabili a titolo di dolo o colpa grave al soggetto obbligato, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore”*⁹.

⁹ Per quel che concerne gli argomenti trattati nella presente analisi, si evidenzia che la precedente versione della norma non presenta difformità rilevanti con quella attualmente in vigore. Per

La norma prevede quindi la concessione di un abbuono d'imposta al verificarsi di fatti, naturali o umani, che abbiano cagionato la perdita¹⁰ irrimediabile totale o parziale e la distruzione totale di prodotti soggetti ad accisa detenuti in regime sospensivo¹¹.

Tra questi fatti assumono rilevanza, in prima battuta, il «*caso fortuito*» e la «*forza maggiore*», la cui prova del loro concreto verificarsi ricade in capo al soggetto obbligato ed è rimessa al sindacato dell'Amministrazione finanziaria¹².

Oltre a ciò, il legislatore nazionale ha disposto l'equiparazione al caso fortuito e alla forza maggiore i fatti imputabili a terzi a titolo di dolo o di colpa grave (la *ratio* della disposizione è quella di evitare che il soggetto passivo sia chiamato a rispondere per il fatto di terzi) e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di «*colpa lieve*».

In tali ultime circostanze però, a differenza del caso fortuito e della forza maggiore, la *condicio sine qua non* per la concessione dell'abbuono d'imposta è costituita dalla perdita irrimediabile o distruzione "totale" dei prodotti.

Di conseguenza, a volere seguire un'interpretazione restrittiva della norma, dovrebbe quindi venir meno l'applicabilità dell'esimente in parola in tutti le ipotesi in cui sia riscontrata una perdita solo "parziale" del prodotto.

Nella formulazione della fattispecie della perdita irrimediabile è dunque palese la dissociazione tra il primo e in secondo inciso del comma 1, art. 4. Ciò detto, il dubbio che si tratti di un semplice *lapsus calami* del legislatore non è comunque da escludere.

completezza si riporta qui di seguito la versione del citato art. 4, entrato in vigore dal 1° aprile 2010 a seguito della modifica intervenuta ad opera dell'art. 1 del D.lgs. n. 48/2010 di attuazione della Direttiva n. 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise (che ha abrogato la precedente Direttiva n. 92/12/CEE): «*In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore?*».

¹⁰ Con il termine «perdita» deve intendersi solo quella generata da una dispersione del prodotto e non anche quelle determinate da una sua eventuale sottrazione (ai sensi dell'art. 22 *ter*, comma 1 del D.L. n. 693/1980). La sottrazione ad opera di terzi (furto o rapina) comporta esclusivamente lo spossessamento del prodotto soggetto ad accisa, ma non è di ostacolo alla immissione in consumo dello stesso, anche nell'ipotesi in cui questa avvenga clandestinamente, con la conseguenza che in tutti questi casi l'accisa resta comunque dovuta.

¹¹ Con riferimento agli effetti diretti e connessi al presupposto impositivo delle accise si veda BORIA, *op. cit.*, p. 378.

¹² Sul tema cfr. BORIA, *op. cit.*, pp. 378-379 e G. CIPOLLA, *Le accise*, in *Diritto Doganale, delle Accise e dei Tributi ambientali*, Milano, 2014, pp. 671-675 e per una panoramica critica sulla normativa antecedente all'entrata in vigore del D.lgs. 504/1995 cfr. TRIMELONI, *op. cit.*, pp. 1119 e ss.

4. I diversi approcci della giurisprudenza unionale e nazionale sulle esimenti della «forza maggiore» e del «caso fortuito» (cenni)

In materia di accise la Corte di Giustizia UE ha ritenuto che: “[...] le nozioni di «forza maggiore» e di «caso fortuito» sono entrambe caratterizzate da un elemento oggettivo, relativo all’esistenza di circostanze anomale ed estranee all’operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall’obbligo dell’interessato di premunirsi contro le conseguenze dell’evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”¹³.

Secondo l’interpretazione offerta dalla giurisprudenza unionale si ha dunque perdita o distruzione di prodotti per caso fortuito o per forza maggiore al prodursi di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l’adozione di tutte le precauzioni del caso da parte del soggetto obbligato.

In altri termini, si tratta di circostanze non solo estranee in senso materiale o fisico, ma anche di quelle che risultano oggettivamente sfuggire al controllo o che si pongono al di fuori dell’ambito di responsabilità dell’operatore.

La giurisprudenza nazionale, dal canto suo, assume invece un duplice approccio sul punto.

Il primo, pone una maggiore enfasi sull’elemento soggettivo, individuando la causa non imputabile nell’evento di cui il soggetto passivo non deve rispondere e, per il caso fortuito, nell’evento estraneo alla sfera di attività delle parti¹⁴.

La prova liberatoria consisterebbe nella dimostrazione dell’assenza di colpa in capo a soggetto obbligato e, più nello specifico, nella prova che il danno si sia verificato in modo non prevedibile, né superabile con lo sforzo diligente e adeguato alle concrete circostanze del caso.

Il secondo approccio si pone invece su di un piano puramente oggettivo che passa attraverso un giudizio probabilistico di regolarità causale dei requisiti dell’imprevedibilità e dell’inevitabilità dell’evento¹⁵.

In tale contesto è quindi esclusa dall’equazione ogni valutazione sul comportamento, diligente o negligente, del soggetto obbligato.

5. Analisi e riflessioni conclusive: l’equivoco italiano

Alla luce di quanto illustrato nei precedenti paragrafi possiamo adesso analizzare il rapporto tra la disciplina dettata in materia di abbuono d’accisa

¹³ Così Corte Giust. UE, sent. del 18 maggio 2017, C-154/16. Nello stesso senso, si veda anche Corte Giust. UE, sent. del 18 dicembre 2007, C-314/06.

¹⁴ Si veda, su tutte, Cass., sez. VI, 28.07.2017, n. 18856 e Cass., sez. VI, 28.05.2020, n. 9997.

¹⁵ Si veda, su tutte, Cass., sez. III, 01.02.2018, n. 2482, Cass., sez. VI, 03.04.2019, n. 9315 e Cass., sez. III, 11.02.2022, n. 4588.

dal D.lgs. n. 504/1995 (Testo unico accise) e dalla Direttiva (UE) 2020/262, mettendone in risalto contrasti e similitudini.

Tanto in ambito unionale quanto in ambito nazionale è previsto un abbuono d'imposta nei casi in cui un prodotto sottoposto ad accisa non sia immesso in consumo a causa della sua perdita irrimediabile o distruzione.

La normativa nazionale e quella unionale sembrano però declinare diversamente i presupposti in presenza dei quali scatta tale esimente e quindi il prodotto sottoposto ad accisa non è considerato immesso in consumo.

Ci si riferisce, in particolare, a quanto disposto dall'art. 4, comma 1 del D.lgs. n. 504/1995 nella parte in cui ritiene equiparabile al «*caso fortuito*» e alla «*forza maggiore*» la circostanza che la distruzione o la perdita irrimediabile del prodotto sia avvenuta per «*colpa lieve*» del contribuente.

Su tale similitudine occorre fare qualche riflessione soprattutto in rapporto alla Direttiva (UE) 2020/262, recepita nel nostro ordinamento con D.lgs. 180/2021 e le cui nuove disposizioni in materia si applicheranno a partire dal 13 febbraio 2023.

L'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262, nel quale è contenuta la disciplina relativa all'abbuono d'accisa, dispone che la distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, di un prodotto sottoposto ad accisa non è considerata immissione in consumo se tali eventi avvengono «*per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti*».

Dal punto di vista testuale la norma fa quindi esclusivo riferimento al caso fortuito o alla forza maggiore e non sembra essere presente – quantomeno in modo espresso – alcun richiamo alla «*colpa lieve*» del contribuente.

In questa prospettiva, dunque, il riferimento del Testo unico accise all'esimente della «*colpa lieve*» si connoterebbe come un'ulteriore categoria di abbuono d'imposta¹⁶, non previsto dalla Direttiva (UE) 2020/262.

Ad una diversa conclusione si potrebbe però giungere se nell'espressione «*in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro*», riportata sempre nell'art. 6, paragrafo 5 della Direttiva (UE) 2020/262, venisse individuata la volontà del legislatore unionale di attribuire agli Stati membri la facoltà di individuare ulteriori categorie generali di abbuono d'imposta. Ciò è quanto osservato dalla Corte di Cassazione che con ordinanza n. 22677/2022 ha rimesso la questione alla Corte di Giustizia UE.

¹⁶ Per ulteriori considerazioni sulle problematiche dell'abbuono si veda: A. CAZZOLLA – G. CHIANNURA, *Accise: disciplina degli abbuoni per perdite o distruzioni dei prodotti in regime di sospensione*, in *il Fisco*, fascicolo 1, n. 30/2010, pp. 4805-4811 (ove, tra gli altri aspetti, è riportata l'evoluzione dell'art. 4 del D.lgs. 504/1995 a seguito dei diversi interventi legislativi nazionali) e A. MARROCCO – G. GIGLIO, *Abbuono dell'accisa ammeso nel caso di perdita del prodotto per colpa lieve del contribuente – Cali e abbuoni: tra la perdita irrimediabile e la forza maggiore si salva la colpa lieve*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 5, 2021, p. 440.

In particolare, la Suprema Corte, sia pur con riferimento all'abrogato art. 7 della Direttiva 2008/118/CE (nei tratti di nostro interesse simile a quanto previsto dall'art. 6 della Direttiva UE 2020/262), ha affermato sul punto: *“La complessiva lettura della norma, che enuncia, nell'ordine, «la causa inerente alla natura stessa di tali prodotti», il «caso fortuito» o la «causa di forza maggiore», che, in sé, costituiscono categorie di ordine generale ma, ugualmente, riferite a caratteristiche dei beni o ad eventi concreti, sembrerebbe tuttavia far ritenere che la locuzione su evidenziata [ndr. “in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro”] abbia valore di chiusura e residuale e debba dunque essere riferita a ulteriori specifici eventi, non individuabili aprioristicamente, ma relativi a peculiari elementi di fatto che, in quanto sottoposti alla concreta preventiva valutazione all'autorità competente, possono giustificare, di volta in volta, l'adozione (su «autorizzazione») di un provvedimento di distruzione del prodotto”*.

Tale approccio non sembra tuttavia convincente.

Ad una attenta analisi non può sfuggire, infatti, che lo scopo di tale disposizione è quello di ammettere, in via eccezionale, una deroga al principio generale dell'esigibilità dell'accisa la cui definizione si rinviene sempre nell'art. 6 della Direttiva (UE) 2020/262, ma ai paragrafi 2 e 3, a norma dei quali: *“L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.*

Ai fini della presente direttiva, per «immissione in consumo» si intende: a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa; b) la detenzione o il magazzino dei prodotti sottoposti ad accisa, compresi i casi di irregolarità, fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa unionale e della legislazione nazionale; c) la fabbricazione, compresi la trasformazione e la produzione o il trattamento irregolari dei prodotti sottoposti ad accisa, fuori da un regime di sospensione dall'accisa; d) l'importazione dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che essi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, a un regime di sospensione dall'accisa, o il loro ingresso irregolare, a meno che l'obbligazione doganale sia stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettere e), f), g) o k), del regolamento (UE) n. 952/2013. Se l'obbligazione doganale è stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 gli Stati membri possono prevedere, nella normativa nazionale, una sanzione che tiene conto dell'importo dell'accisa che sarebbe sorta”.

La citata disposizione fissa quindi, al paragrafo 2, il principio cardine secondo cui: l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo.

Successivamente, al paragrafo 3, riporta un elenco tassativo di fattispecie in cui un prodotto sottoposto ad accisa è considerato immesso in consumo e nel quale, con ogni evidenza, non v'è traccia di alcuna discrezionalità attribuita agli Stati membri.

Ma d'altronde non potrebbe essere diversamente.

Infatti, ove così non fosse, ogni Stato membro potrebbe declinare diver-

samente la nozione di esigibilità dell'accisa, ampliandone o anche limitandone il perimetro d'applicazione, con conseguente frustrazione del concetto stesso di armonizzazione europea in materia di accise.

A conferma di tali ultime riflessioni, pare utile peraltro rammentare che la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE è costante nell'affermare che una nozione/definizione (come ad esempio quelle di "esigibilità" e "immissione in consumo", chiaramente collegate alla disciplina dell'abbuono d'accisa) contenuta in una disposizione di diritto unionale che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata è da ritenersi vincolante, non potendo essere lasciata ad alcuna valutazione discrezionale circa la sua concreta attuazione¹⁷.

Stando così le cose, l'Italia, con la previsione dell'equiparazione della «colpa lieve» del contribuente al «caso fortuito» e alla «forza maggiore», avrebbe quindi ampliato la spettanza del previsto abbuono d'imposta e influito direttamente sul perimetro stesso dell'esigibilità dell'accisa, tracciandone uno ad hoc diverso da quello individuato dalla Direttiva (UE) 2020/262 (e prima ancora dalla Direttiva 2008/118/CE) la cui disciplina di armonizzazione – com'è noto – è preordinata all'individuazione di un criterio metodologico comune di integrazione dei sistemi fiscali dei vari Stati membri, riducendone le specificità ai soli aspetti di dettaglio non incidenti sulla struttura e sulla funzione del tributo¹⁸.

Sulla base di ciò l'esimente della «colpa lieve» prevista dall'art. 4, comma 1 del D.lgs. 504/1995, sebbene apprezzabile da diverse angolature logico-sistematiche, si presenterebbe come una disposizione interna trasposta in modo non conforme alla normativa di origine unionale e sarebbe quindi passibile di disapplicazione in quanto contrastante con la stessa.

¹⁷ A tal proposito si vedano, su tutte: Corte Giust. UE, sent. del 15 luglio 1982, C-270/81: "la nozione di cui è causa rientra in una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. ... Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro" e Corte Giust. UE, sent. del 2 dicembre 1997, C-188/95: "la nozione di «diritti che hanno carattere remunerativo» fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. Inoltre, gli scopi della direttiva sarebbero rimessi in discussione qualora gli Stati membri avessero una qualsiasi facoltà di mantenere tributi che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti qualificando le stesse come diritti a carattere remunerativo. Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro".

¹⁸ Per un approfondimento in tema di armonizzazione europea delle accise cfr. BORIA, *op. cit.*, pp. 224-226 e 375-384; FICHERA, *op. cit.*, pp. 219 e ss.; C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato europeo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2007, I, pp. 251 e ss. e più in generale sulla nozione di armonizzazione fiscale come strumento per il raggiungimento di un modello unico europeo cfr., tra i molti, C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89; P. RUSSO, R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990, pp. 628 e ss.; G. CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, pp. 105 e ss.; P. ADONNINO, *Armonizzazione fiscale dell'unione europea*, in *Enc. Dir.*, Aggiornamento II, Milano, 1999, pp. 276 e ss.