

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 Ingraio

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 II – N. 1/2023

INDICE

PIETRO BORIA	<i>Considerazioni in ordine ad una recente ricerca sulla evasione fiscale in Italia</i>	11
ALESSANDRO GIOVANNINI	<i>Evasione fiscale e patto sociale</i>	33
MARIO CARDILLO	<i>L'aliquota d'accisa ridotta sul gasolio commerciale: spunti per una interpretazione orientata e coerente alla normativa unionale</i>	49
GIULIA BOLETTTO	<i>Sviluppo sostenibile e sistema tributario: prime riflessioni a partire dalle comunità energetiche rinnovabili (CER)</i>	77
MARCELLA MARTIS	<i>I Pan-European Pension Products (PEPP) quale strumento per la riduzione delle asimmetrie fiscali in ambito europeo, e potenziale baricentro delle politiche previdenziali e fiscali comunitarie in materia di previdenza complementare rivolte ai cross border workers</i>	97

ROBERTA CORRIERE

*L'avvento dei big data e delle nuove tecnologie: un'occasione per rivedere i
metodi di stima dell'evasione fiscale* 129

GIADA STROMMILLO

*Il principio del ne bis in idem nel sistema dell'illecito tributario: riflessioni
in merito alla (il)legittimità del doppio binario punitivo* 143

FILIPPO MARIA PIETROSANTI

*Esenzione IMU ed alloggi sociali: dialogo tra corti sull'imposizione dell'e-
dilizia residenziale pubblica* 183

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/>

CONSIDERAZIONI IN ORDINE AD UNA RECENTE RICERCA SULLA EVASIONE FISCALE IN ITALIA

di Pietro Boria*

SOMMARIO: 1. Un recente lavoro di ricerca scientifica. – 2. La residualità dello studio dell'evasione fiscale quale fenomeno dell'ordinamento giuridico. – 3. La congetturalità della dimensione quantitativa dell'evasione fiscale. – 4. I dati ufficiali dell'evasione fiscale in Italia secondo il metodo *top down*. – 5. Il metodo *bottom up* come dato logico di partenza della ricerca. – 6. La ricostruzione dell'evasione fiscale per le principali categorie di contribuenti. – 7. I risultati del contrasto all'evasione fiscale nell'esperienza recente dell'ordinamento italiano. – 8. La ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia porta a risultati significativi diversi rispetto quelli ufficiali. – 9. La ricostruzione del gettito complessivo dei tributi erariali in Italia. – 10. (segue) Confronto dell'evasione fiscale nei termini risultanti dalla ricerca con i dati generali del gettito tributario. – 11. Ragioni del dato ufficiale: la necessità di stigmatizzare l'evasione sul piano simbolico, prima ancora di un contrasto effettivo sul piano tecnico. – 12. Gli effetti della diversa ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale incidono sulla configurazione del patto sociale.

Abstract: Il contributo espone i risultati ottenuti all'esito di un recente lavoro di ricerca scientifica concernente una ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale nella prospettiva del diritto tributario e della finanza pubblica, secondo una metodologia diversa rispetto a quella applicata nei documenti ufficiali adottati dall'Amministrazione finanziaria per stimare la dimensione quantitativa del fenomeno stesso.

L'evasione fiscale in Italia ricostruita col metodo *bottom up* (adottato in questa ricerca) mostra una portata largamente diversa rispetto a quella ufficialmente determinata nei documenti di contabilità pubblica attraverso il metodo *top down*.

La rappresentazione abnorme ed eccessiva dell'evasione fiscale conseguente all'adozione del metodo *top down* da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze determina effetti collaterali e risvolti negativi sulla tenuta del patto sociale.

Abstract: This paper presents the results obtained from a recent scientific research concerning an innovative reconstruction of the phenomenon of tax evasion from the perspective of tax law and public finance, according

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

to a different methodology than that applied in the official documents adopted by the Tax Administration to estimate the quantitative dimension of the phenomenon itself.

Tax evasion in Italy reconstructed with the *bottom up* method (adopted in this research) shows a largely different scope compared to that officially determined in public accounting documents through the *top down* method.

The abnormal and excessive representation of tax evasion following the adoption of the *top down* method by the Ministry of Economy and Finance determines collateral effects and negative implications on the stability of the social pact.

1. Un recente lavoro di ricerca scientifica

Di recente è stato pubblicato un volume collettaneo dal titolo “*Evasione fiscale in Italia. Uno studio sulla dimensione giuridica e sulla portata quantitativa*”, che rappresenta il risultato di un lavoro di ricerca condotto dalla Cattedra di diritto tributario della Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma¹.

Lo spunto di questa ricerca è stato suggerito da numerosi recenti interventi a contenuto empirico, giornalistici e/o di osservatori politico/istituzionali, che rilevano la mancanza di una ricostruzione analitica del fenomeno dell’evasione fiscale in Italia, soprattutto formulata con strumenti giuridici e mediante analisi del dato disaggregato micro-economico².

Si è infatti presa progressivamente coscienza che l’evasione fiscale – in quanto fenomeno centrale della convivenza collettiva, suscettibile di alterare gravemente il patto sociale dello Stato-comunità – richiede una ricostruzione completa ed articolata (e non marginale o episodica come sovente effettuata dalla dottrina tributaristica)³.

La finalità principale della ricerca, come emerge chiaramente dal titolo dei vari contributi, concerne una ricostruzione – auspicabilmente innovativa – del fenomeno dell’evasione fiscale nella prospettiva del diritto tributario e della finanza pubblica.

¹ AA.VV. (a cura di P. Boria), *Evasione fiscale in Italia. Uno studio sulla dimensione giuridica e sulla portata quantitativa*, Napoli, 2022.

² Posso richiamare a tal riguardo l’intervento del Presidente del Consiglio On. Matteo Renzi in una nota trasmissione televisiva (*Otto e mezzo*, condotta da Lilly Gruber, ottobre 2015) che, pur guidando il Governo che aveva appena presentato l’allegato al NADEF sull’evasione fiscale in Italia, dichiarò che le cifre dell’evasione fiscale stimata dai documenti ufficiali erano decisamente “poco credibili”. Cfr. V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, Milano, 2017.

³ Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale*, Roma, 2020.

L'obiettivo del lavoro di ricerca consiste così nella analisi giuridica del fenomeno evasivo e, soprattutto, nell'esame della portata dell'evasione fiscale secondo una metodologia diversa rispetto a quella applicata nei documenti ufficiali adottati dall'amministrazione finanziaria per stimare la dimensione quantitativa del fenomeno stesso.

I contenuti dei vari contributi hanno riguardato diversi elementi concettuali della evasione fiscale e precisamente:

- la lotta all'evasione fiscale quale componente essenziale del patto sociale che vige all'interno dello Stato-comunità nell'esperienza attuale;
- la nozione di evasione fiscale anche in relazione alle fattispecie, contigue concettualmente, dell'elusione e dell'abuso del diritto in materia tributaria;
- la dimensione giuridica dell'evasione fiscale nell'ordinamento italiano;
- la scelta del metodo della ricostruzione empirica "che parte dal basso" (c.d. metodologia *bottom up*) quale premessa logica della ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia;
- l'analisi specifica delle principali categorie di contribuenti in una prospettiva settoriale e micro-economica e, conseguentemente, la ricostruzione della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia
- la verifica dei risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale operata in Italia in base a soluzioni normative e attività di accertamento;
- la dimensione dell'evasione da riscossione;
- il contrasto all'evasione internazionale negli scenari attuali della competizione fiscale sleale tra Stati.

In data 19 maggio 2023 si è tenuto a Roma, presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma, un convegno nazionale a cui hanno partecipato illustri relatori sul tema della ricerca, al fine di analizzare, ragionare e discutere del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia. Alcuni dei contributi predisposti in tale occasione vengono pubblicati in questo numero della Rivista di Dottrina Fiscale.

2. La residualità dello studio dell'evasione fiscale quale fenomeno dell'ordinamento giuridico

L'evasione fiscale costituisce un fattore conformativo indissolubile e nucleare dell'ordinamento tributario. Ed invero, tutta la fase dell'attuazione dei tributi è denotata dalla adozione di tecniche normative e meccanismi procedurali volti a contrastare il rischio dell'evasione fiscale (nelle sue varie forme).

Così, a titolo di mera indicazione esemplificativa:

- la disciplina dell'autotassazione (obblighi strumentali e dichiarazione tributaria) è funzionale a predisporre un assetto regolatorio che consente di fare emergere fisiologicamente la ricchezza imponibile e quindi allontanare strutturalmente il rischio dell'evasione fiscale;
- i poteri istruttori e la fase del procedimento amministrativo evidentemente sono diretti a verificare la correttezza delle condotte tenute dai contribuenti al fine di individuare possibili violazioni agli obblighi tributari;
- metodi di accertamento e presunzioni legali vanno a comporre "l'armamentario" logico-giuridico di cui viene dotata l'amministrazione finanziaria per scoraggiare fenomeni evasivi (o comunque per fornire prove contro comportamenti fortemente "a rischio" di evasione);
- la riscossione, e specialmente la procedura coattiva di recupero dei crediti tributari, vale a rendere efficace concretamente l'acquisizione dei flussi finanziari in favore dell'ente impositore, minimizzando la perdita di entrate a seguito di ritenenza del contribuente;
- le sanzioni, amministrative e penali, rappresentano lo strumento più efficace di deterrente, e quindi di prevenzione, per contrastare l'evasione fiscale;
- il contenzioso tributario permette la tutela dei diritti di ciascuna parte, contribuente e amministrazione finanziaria, e quindi costituisce il contesto processuale per determinare la portata del fenomeno evasivo con minore approssimazione possibile.

La centralità del fenomeno evasivo nell'ordinamento tributario si scontra però con la scarsa attenzione rivolta dalla dottrina allo studio del fenomeno stesso.

La tradizione dottrinale del diritto tributario ha riservato infatti uno spazio decisamente marginale all'analisi dell'evasione fiscale, sia sotto il profilo della fenomenologia giuridica (e quindi delle varie fattispecie di violazione degli obblighi tributari), sia sotto il profilo quantitativo (con riguardo cioè alla dimensione numerica dell'evasione fiscale)⁴.

Soltanto nello studio del diritto penale-tributario sono stati esaminati dalla dottrina e dalla giurisprudenza le fattispecie di violazione degli obblighi tributari, soprattutto al fine di ricostruire i termini giuridici dei reati fiscali, ma non certo per determinare la portata delle condotte evasive⁵.

Nella maggior parte dei commenti sistematici e generali del diritto tributario l'evasione è raffigurata come una condotta, deprecabile sul piano etico

⁴ Cfr. in tal senso R. LUPÌ, *op. cit.*, pp. 62 ss.

⁵ Vedi, senza pretese di esaustività, C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980; AA.VV. (a cura di R. Lupi), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000; AA.VV. *Fisco e reato*, Ospedaletto (Pisa) 2016.

oltreché suscettibile di produrre la reazione ordinamentale, i cui contorni giuridici ed economici sono lasciati indeterminati e non meglio precisati⁶.

Ne deriva così un “senso di vuoto” rispetto all’inquadramento giuridico ed economico del fenomeno evasivo che sembra opportuno provare a riempire con qualche considerazione giuridica e con possibili spunti ricostruttivi (e che quindi costituisce il senso sistematico di questa ricerca).

3. La congetturalità della dimensione quantitativa dell’evasione fiscale

Anche alla luce della residualità dello studio del fenomeno evasivo, la dimensione quantitativa dell’evasione fiscale in Italia costituisce una sorta di “nebulosa”. È ricorrente nella letteratura economica la difficoltà di definire la portata dell’evasione, sia con riguardo all’ammontare effettivo sia con riferimento alla distribuzione⁷.

Ed invero, gli studi che sono stati condotti sul tema evidenziano l’inevitabile congetturalità in ordine alla dimensione quantitativa del fenomeno evasivo, riconducibile ad alcune ragioni di fondo:

- l’economia “sommersa”, che costituisce il presupposto logico dell’evasione fiscale (perlomeno per la parte largamente maggioritaria, assumendo un carattere marginale l’elusione tributaria che produce una riqualificazione giuridica di dati formalmente acquisiti e conosciuti dall’amministrazione finanziaria) è per definizione un fenomeno “non osservato” (e quindi non puntualmente conosciuto)⁸;
- i dati statistici sull’economia sommersa non derivano pertanto da elementi certi e puntuali, frutto cioè di analisi specifiche e dettagliate⁹; piuttosto, i dati sull’economia sommersa sono determinati necessariamente in base a stime e valutazioni su fenomeni “invisibili”¹⁰;
- la tecnica di ricostruzione estimativa di fenomeni “invisibili” non può

⁶ Vedi G. TREMONTI, *La fiscalità industriale*, Bologna, 1988; R. LUPI, *Evasione fiscale: paradiso e inferno*, Milano, 2008; ID., *Manuale di evasione fiscale*, op. cit.

⁷ Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati*, Bologna, 1979, p. 23; V. VISCO, *Evasione fiscale*, in *Dig. IV. Sez. Comm.*, Torino, 1990, pp. 298 ss.; A. SANTORO, *L’evasione fiscale*, Bologna, 2010, pp. 30 ss.

⁸ Vedi a tal proposito F. SCHNEIDER, C. WILLIAMS, *The shadow economy*, London, 2013; F. SCHNEIDER, A. BUEHN, *Shadow economy: estimation, methods, problems, results and open questions*, in *Open Economics*, 2017;

⁹ Cfr. B. CONTINI, *Lo sviluppo di un’economia parallela*, Milano, 1979; F. FORTE, *I conti dell’economia sommersa*, in *Mondoperaio*, 1979; M. DEAGLIO, *Economia sommersa e analisi economica*, Torino, 1985; G. ROMA, *L’economia sommersa*, Roma-Bari, 2001.

¹⁰ Si tratta di un passaggio logico che è evidentemente espresso anche nelle relazioni di ISTAT *L’economia non osservata nei conti nazionali*, che riguardano gli anni recenti.

che consistere di una metodologia presuntiva e congetturale, diretta a stabilire una relazione inferenziale tra elementi cognitivi (ed in particolare una connessione logica in base alla quale si desumono fatti noti da fatti ignoti).

L'evasione fiscale, in quanto determinata da fatti ignoti (l'economia sommersa) richiede quindi strutturalmente il ricorso a metodi congetturali da applicare ad una base empirica per la relativa determinazione¹¹.

D'altro lato, le metodologie congetturali possono assumere diversa portata e distinto fondamento logico¹².

4. I dati ufficiali dell'evasione fiscale in Italia secondo il metodo top down

La scelta del metodo da utilizzare per la misurazione dell'evasione fiscale rappresenta un tema fortemente dibattuto in dottrina.

La letteratura economica è solita raggruppare le metodologie di stima dell'evasione in due macro-categorie¹³:

- le metodologie di tipo deduttivo (definite anche *top down* o indirette);
- le metodologie di tipo induttivo (definite anche *bottom up* o dirette).

Il metodo *top down* si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macro-economico (solitamente rappresentato dai flussi finanziari desunti dalla contabilità nazionale), utilizzato per determinare una base imponibile teorica rispetto alla quale confrontare la base imponibile dichiarata dalla platea dei contribuenti. Il *tax gap* viene individuato in relazione al risultato differenziale prodotto da queste due grandezze.

A livello internazionale i modelli basati su indicatori macro-economici risultano tra quelli maggiormente utilizzati, in quanto si fondano su metodologie di agevole adozione, poiché basate su modelli statistici, sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili e in definitiva su procedure di calcolo standardizzate; essi, pertanto, rendono più semplice il confronto tra stime riferite a orizzonti temporali e a contesti territoriali differenti.

Gli 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* delle imposte dirette e indirette.

¹¹ Vedi V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 41 ss. ed in specie p. 51 dove si fa riferimento a "measurement without a theory".

¹² Vedi V. VISCO, *Evasione fiscale*, cit., pp. 298 ss. Cfr. altresì A. ALESINA, M. MARÈ, *Evasione e debito*, in AA.VV. (a cura di A. Monorchio), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996.

¹³ Cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit.; V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 59 ss.

A partire dal 2015, la ricostruzione ufficiale dell'evasione fiscale in Italia è svolta nella Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF), nell'Allegato denominato per l'appunto “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*”. In tale documento ufficiale di contabilità pubblica viene riportata una ricostruzione dell'evasione fiscale in base a stime di origine deduttiva, connotate da una (riconosciuta) approssimazione. La portata dell'evasione fiscale non rappresenta infatti il risultato di una verifica empirica, anche compiuta mediante indagini campionarie, bensì è individuata secondo valutazioni di rischiosità circa la potenziale violazione degli obblighi tributari da parte dei contribuenti¹⁴.

Nel suddetto documento allegato al NADEF sono formulati i risultati sintetici dell'evasione fiscale in Italia, riassunti nella seguente tabella.

Tipologia di Imposta	2015	2016	2017	2018	M E D I A 2015-17*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.204	4.103	4.338	N.D.	4.215
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.182	33.949	32.303	31.647	32.811
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	780	768	799	N.D.	782
IRES	8.015	9.013	9.007	8.915	8.678
IVA	35.887	35.458	36.801	33.322	36.048
IRAP	5.485	4.992	5.226	5.069	5.234
LOCAZIONI	1.275	676	729	393	924

¹⁴ Nell'Allegato al NADEF, pur trattandosi di documento molto corposo, non sono spiegati gli assunti del calcolo statistico. Indicazioni sommarie in tal senso possono vedersi in V. Visco, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 62 ss.

CANONE RAI	1.008	240	225	239	491
ACCISE sui prodotti energetici	1.430	1.611	2.077	1.490	1.706
IMU	5.113	4.989	4.872	4.869	4.991
Totale entrate tributarie	95378	95889	96376	N.D.	95881

5. Il metodo bottom up come dato logico di partenza della ricerca

Nella percezione sempre più diffusa il metodo *top down* non produce un dato quantitativo affidabile su cui costruire effettivi percorsi di risanamento della finanza pubblica¹⁵.

La dottrina economica (sia nazionale che internazionale) ha più volte dimostrato l'elevato grado di approssimazione dell'utilizzo di tale approccio metodologico nelle stime ufficiali, in considerazione dell'eccessiva indeterminazione che lo caratterizza. Si pensi ad esempio al fatto che i dati di contabilità nazionale sui redditi spesso vengono prodotti in maniera non del tutto indipendente rispetto alle informazioni relative alla ricchezza riportata nelle dichiarazioni dei contribuenti, dando luogo a numerose ed evidenti imprecisioni, che rendono di fatto non utilizzabili tali informazioni per la stima della base imponibile generale.

Ulteriore punto di debolezza dell'approccio metodologico *top down* è stato ravvisato nell'impossibilità di procedere ad una disaggregazione delle stime in relazione alle differenti articolazioni del fenomeno dell'evasione nei vari segmenti dei contribuenti. In altri termini, l'eccessiva semplificazione che contraddistingue tale approccio rischia di originare stime lontane dalla realtà fattuale, impedendo l'effettiva comprensione del fenomeno evasivo e l'elaborazione di efficaci strategie di contrasto.

Diversamente, l'approccio metodologico di tipo *bottom up* si basa sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e/o di dati micro-economici e settoriali di origine statistica. Si tratta di un metodo a carattere empirico, fondato su elementi conoscitivi ricavati da informazioni ottenute e/o desunte dai contribuenti (famiglie e imprese) e sui risultati delle attività di verifica fiscale. Seppur incapaci di misurare lo sviluppo e la cre-

¹⁵ In via puramente esemplificativa vedi G. BORTOLUSSI, *Evasori d'Italia*, Milano, 2012, pp. 110 ss.

scita del fenomeno evasivo nel lungo periodo, tale approccio metodologico presenta il vantaggio di fornire una ricostruzione dettagliata e specifica in relazione alle attività e ai soggetti, differenziandoli per categorie e segmenti di mercato.

Ne sono esempio le indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro, utilizzate in un gran numero di Paesi e sviluppate a livello disaggregato su famiglie e imprese, e il metodo dell'auditing fiscale adottato negli Stati Uniti dall'IRS per stimare l'economia sommersa mediante il confronto tra le entrate fiscali dichiarate e quelle accertate con le verifiche a campione. Il metodo *bottom up* garantisce così migliore aderenza al dato reale, in quanto basato su informazioni più dettagliate rispetto a quelle che si otterrebbero in applicazione dei metodi indiretti. (o *top down*).

Nonostante la maggiore complessità di realizzazione, è stato dimostrato come i metodi di tipo *bottom up* rappresentino il passaggio logico preferenziale per ottenere “stime puntuali dei tassi di evasione per livelli di reddito e categorie di individui/famiglie sulla base di specifiche caratteristiche personali, familiari e territoriali [e al contempo di] produrre risultati da utilizzare come *input* nei modelli di micro simulazione *tax-benefit* per sviluppare analisi distributive e valutazioni di *policy* che considerano l'evasione fiscale”¹⁶. Al contrario, il metodo *top down* sembra produrre risultati di maggiore approssimazione, sovra o sotto stimando il fenomeno dell'evasione fiscale che si intende analizzare.

Un'efficace lotta all'evasione richiede l'effettiva conoscenza del fenomeno evasivo, e suggerisce l'abbandono di metodi di calcolo, come quelli *top down*, basati su assunzioni eccessivamente teoriche, per accogliere con maggior favore metodi di tipo *bottom up*, che permettono di acquisire dati e informazioni utili alla conoscenza del fenomeno stesso dal punto di vista qualitativo e quantitativo¹⁷.

Ne discende pertanto la preferenza logica per la metodologia *bottom up*, in quanto suscettibile di fornire una rappresentazione dell'evasione fiscale dotata di una affidabilità superiore, determinata sulla base di informazioni dettagliate e su stime empiricamente accurate.

6. La ricostruzione dell'evasione fiscale per le principali categorie di contribuenti

Al fine di provare ad operare una diversa ricostruzione del fenomeno evasivo in Italia, in questo lavoro di ricerca si è così tentato di stimare il *tax*

¹⁶ In questi termini, Allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2020, 86.

¹⁷ Su questo tema cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., pp. 110 ss.

gap delle imposte dirette applicando il metodo *bottom up*. La scelta di limitare l'indagine all'ambito delle imposte dirette¹⁸ è dovuta alla complessità di raccogliere adeguati elementi statistici per altri settori tributari.

Tale ricostruzione ha un contenuto di tipo empirico-induttivo, in quanto è stata effettuata in relazione a singole categorie di contribuenti sulla base di dati micro-economici di fonte statistica, resi disponibili dall'Istat, dal Ministero dell'Economia e delle finanze, dall'Agenzia delle Entrate e da talune associazioni di categoria.

In particolare, la ricostruzione quantitativa si è basata su un'analisi della presumibile evasione fiscale per specifiche categorie di contribuenti. La percentuale di evasione è stata calcolata in modo differente per tali categorie, con percentuali ridotte laddove le modalità tecniche della riscossione tributaria riducono sensibilmente le possibilità di un'evasione (ad es. per i lavoratori dipendenti per i quali viene adottata la tecnica del sostituto d'imposta), e con percentuali maggiori per le categorie riconoscibili per maggiore pericolosità fiscale (attribuendo risalto così a professionisti, commercianti e artigiani che intrattengono frequenti relazioni economiche con consumatori finali e si pongono quindi al di fuori del circuito dei rapporti tra soggetti passivi Iva).

Così, si è ritenuto ragionevole attribuire a queste categorie di contribuenti una percentuale di evasione in termini mediani stimata su base congetturale-empirica, che potesse possa comprendere l'evasione più rilevante realizzata da alcuni di essi – maggiore della percentuale di riferimento – con quella attribuibile ai contribuenti più virtuosi – presumibilmente inferiore alla percentuale di riferimento. Ed invero, tale approssimazione della percentuale di evasione trova giustificazione nella massima di esperienza comune secondo la quale vi sono contribuenti che – seppur appartenenti alle categorie a maggior rischio – non evadono per nulla e altri che, al contrario, presentano una propensione all'evasione indubbiamente più elevata rispetto alla percentuale di riferimento.

Alla luce di quanto esposto, si riportano nel seguente grafico i risultati numerici cui la presente ricerca è pervenuta.

¹⁸ Nella statistica di contabilità pubblica si considerano incluse nelle imposte dirette i seguenti tributi: Irpef, Ires e Irap.

Categoria di contribuenti	Numero totale di contribuenti (circa)	Potenziati evasori	Percentuale stimata evasione	Reddito medio di categoria	Stima induttiva evasione
Lavoratori dipendenti privati	15 milioni	1,5 milioni	5%	23.000	465 milioni
Lavoratori dipendenti pubblici	3,5 milioni	350.000	10%	33.000	440 milioni
Altri lavoratori	1,8 milioni	600.000	30%	7.000	160 milioni
Pensionati	16 milioni	800.000	5%	30.000	455 milioni
Lavoro nero	3,1 milioni	150.000	100%	12.000	205 milioni
Lavoratori Autonomi	1,4 milioni	120.000	30%	52.951	1.235 milioni (Irpef + Iva)
Commercio / Servizi	2 milioni	800.000	30%	20.000	2.545 milioni (Irpef + Iva)
Artigiani	1,5 milione	450.000	30%	21.000	1.400 milioni (Irpef + Iva)
Settore agricolo	425.000	85.000	20%	13.000	255 milioni
Società + enti	1,4 milioni	140.000	30%	87.000	1.820 milioni
TOTALE					8.980 milioni

Applicando la metodologia *bottom up* per le categorie di contribuenti summenzionate, si evince così che il totale di evasione fiscale stimata risulta complessivamente pari a circa 9 miliardi di euro.

Categoria di contribuenti	Numero contribuenti	Stima evasione Metodo bottom up	Stime ufficiali di evasione (NADEF 2017)	Scostamento
Lavoro dipendente e pensionati	39 milioni (incluso lavoro nero)	1.725 milioni (Irpef)	4.340 milioni (Irpef)	- 2.615 milioni - 60%
Autonomi (professionisti + imprese)	5 milioni	5.180 milioni (Irpef + Iva + Irap)	32.300 milioni (Irpef) + 27.000 milioni (Iva) + 700 milioni (Irap)	- 54.820 milioni - 91%

Società + enti	1,4 milioni	1.800 milioni (Ires + Iva + Irap)	9.000 milioni (Ires) + 9.000 (Iva) + 4.300 (Irap)	- 24.800 milioni - 92%
Settore agricolo	425.000	255 milioni	145 milioni	+ 100 milioni + 70%
TOTALE		8.980 milioni	86.785 milioni	- 77.805 milioni

Sulla base dei dati enunciati nella presente ricerca, è evidente che l'ammontare dell'evasione fiscale in Italia risulta considerevolmente più ridotta di quelle indicata nelle fonti ufficiali (quantificabili in 86.785 milioni di euro). In termini di prima approssimazione ne consegue che il dato dell'evasione fiscale determinata col metodo *bottom up* risulta essere pari al 10,3% rispetto a quella ufficiale determinata nella contabilità nazionale (con uno scarto di circa il 90% rispetto ai dati del NADEF).

Come ricordato in altra parte di questo lavoro, è appena il caso di precisare che non viene considerata nell'ambito del fenomeno evasivo la ricchezza prodotta tramite attività criminali, in quanto carente degli elementi giuridici richiesti dal presupposto d'imposta (e quindi non riferibile *stricto sensu* all'evasione fiscale).

7. I risultati del contrasto all'evasione fiscale nell'esperienza recente dell'ordinamento italiano

La ricostruzione del fenomeno evasivo attraverso il metodo *bottom up* – come delineata nel paragrafo precedente, attraverso l'analisi empirica di rilevanti categorie di contribuenti – trova una significativa conferma anche dai risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale realizzata sulla base di meccanismi normativi e dell'attività di accertamento.

A tal riguardo si possono assumere i dati emergenti dalle seguenti tabelle:

Tabella riassuntiva dati evasione di professionisti e imprese	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Evasione stimata di imprese e autonomi secondo studi di settore	7.192	7.759	7.958	8.105	8.000	8.000

Evasione stimata imprese e autonomi secondo attività di accertamento	5.558	4.636	3.982	5.119	5.389	6.237
Evasione IVA imprese e autonomi secondo fatturazione elettronica	2.5 ¹⁹	2.5	2.5	2.5	2.5	2.5
Evasione stimata mediante riscossione coattiva	4.1	4.4	4.8	7.4	5.7	5.1
DATO MEDIO EVASIONE	4.83	4.82	4.81	5.78	5.39 ²⁰	5.45 ²¹

Per le annualità nelle quali sussistono dati ufficiali in relazione a ciascuno dei profili esaminati, si evince un dato medio di tributi evasi da parte di professionisti e imprese, ricostruiti secondo una metodologia induttiva (metodo *bottom up*), che risulta essere pari a circa 5 miliardi di euro.

Tabella evasione imprese/ professionisti – confronto tra metodo bottom up e metodo top down	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Stima evasione imprese e autonomi secondo dati ufficiali (metodo top-down)	41.325	40.197	42.962	41.310	40.562	40.760
Stima evasione imprese e autonomi secondo ricostruzione empirica (metodo bottom-up)	4.83	4.82	4.81	5.78	5.39	5.45

¹⁹ Il dato relativo all’IVA recuperata da fatturazione elettronica (e quindi equiparata per esemplificazione a IVA evasa), sebbene sia riferibile solo agli anni 2019/2020, può essere per approssimazione ritenuto costante anche nelle annualità pregresse.

²⁰ Stima non disponibile atteso che mancano i dati relativi agli studi di settore.

²¹ Stima non disponibile atteso che mancano sia i dati relativi agli studi di settore che accertamento da lavoro autonomo.

Rapporto tra metodo bottom up e metodo top down	11.68%	11.99%	11.19%	13.99%	13.28%	13.37%
---	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Alla luce del rapporto percentuale esposto nell'ultima tabella, emerge che negli anni 2014-2019 l'evasione fiscale determinata in base all'applicazione di una metodologia induttiva di ricostruzione del dato (c.d. *metodo bottom-up*) risulta essere pari ad un valore compreso tra il 12% ed il 13% del totale dell'evasione stimata secondo una metodologia deduttiva (c.d. *metodo top-down*) adottata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Come risulta evidente, si tratta di un dato quantitativo non lontano (anzi, significativamente contiguo) rispetto alla ricostruzione del fenomeno evasivo sopra determinata col metodo *bottom up* (che si è visto nel paragrafo precedente ammontare, per una serie di categorie di contribuenti, a circa il 10% delle stime ufficiali dell'evasione).

Semmai va evidenziato che la costanza e la ripetitività del dato dell'accertamento tributario nel corso degli ultimi anni (dal 2014 al 2019) stanno ad indicare che la politica di contrasto all'evasione – perseguita con strumenti sempre più pervasivi (attraverso indicatori parametrici e meccanismi di controllo digitale) – produce un risultato tendenzialmente omogeneo. Se ne può dedurre un elemento di grande significatività sul piano concettuale: appare infatti logico ritenere che la continuità della materia imponibile scoperta attraverso l'accertamento tributario costituisca la parte rilevante del fenomeno evasivo e, dunque, fornisca un adeguato indice della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia²².

In buona sostanza si può così ribaltare un concetto espresso di frequente nella letteratura economica (e nei ragionamenti di politica tributaria):

- la politica di contrasto al fenomeno evasivo, fortemente strutturata nell'attuale ordinamento tributario, non colpisce una ridotta e limitata parte delle fattispecie di violazione degli obblighi tributari;
- al contrario, attraverso i meccanismi normativi e l'accertamento tributario viene individuata e contrastata la parte prevalente dell'evasione fiscale;

²² È questo un passaggio logico su cui vale la pena soffermarsi: l'incisività delle misure normative amministrative dirette a contrastare il fenomeno evasivo dovrebbe lasciare intendere che la gran parte delle condotte trasgressive dei contribuenti possano (e debbano) essere individuate dalle autorità fiscali e assoggettate ad azioni di recupero. Ragionevolmente, soltanto una parte marginale di tali condotte possono infatti sfuggire agli strumenti di controllo (sempre più automatico e digitale) esteso alla generalità dei contribuenti.

Va quindi cambiato l'approccio usuale rivolto alla politica di contrasto all'evasione fiscale: i risultati ottenuti da tale politica non indicano una quota minoritaria del fenomeno, bensì esprimono il nucleo principale del fenomeno stesso.

- pertanto, l'ammontare dell'evasione determinato attraverso la suddetta politica di contrasto vale a rappresentare la dimensione complessiva del fenomeno.

8. La ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia porta a risultati significativi diversi rispetto quelli ufficiali

Sulla base dei risultati sopra esposti possono riepilogarsi i seguenti passaggi logici:

- la scelta del metodo della ricostruzione empirica "che parte dal basso" (c.d. metodologia *bottom up*) è stato posto quale premessa logica della ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia, distaccandosi rispetto al metodo puramente congetturale "che parte dall'alto" (c.d. metodologia *top down*) adottato nella determinazione ufficiale operata nei documenti ufficiali di finanza pubblica;
- la ricostruzione empirica della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia, condotta attraverso una analisi specifica delle varie categorie di contribuenti con riguardo alle principali imposte, ha fatto emergere nei segmenti statistici un dato complessivo del fenomeno evasivo pari a circa 8 miliardi (pari a circa il 10% del dato ufficiale per le medesime imposte);
- la verifica dei risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale realizzata in Italia in base a soluzioni normative (studi di settore e fatturazione elettronica) e attività di accertamento tributario con riguardo alle principali imposte conferma che il dato dell'evasione fiscale può essere stimato in misura ricompresa tra il 12% e il 13% del dato ufficiale (per le medesime imposte).

Tali dati riguardano le principali imposte (imposte dirette, Iva, Irap) che compongono il gettito tributario e concorrono largamente all'evasione fiscale (nei dati ufficiali del NADEF l'evasione delle principali imposte produce 88 miliardi su 96 miliardi della evasione fiscale complessiva e quindi circa il 92% del totale).

Volendo pertanto estendere la medesima percentuale sull'intero ammontare dell'evasione fiscale (e quindi anche per i tributi non considerati dall'analisi *bottom up*) ne deriva che l'evasione complessiva può stimarsi in un ammontare oscillante tra:

- 10 miliardi di euro (corrispondente approssimativamente al 10% individuato secondo l'analisi *bottom up*);
- 11,5 miliardi (corrispondente al 12% individuato secondo la stima derivante dall'attività di contrasto all'evasione).

Si tratta evidentemente di un risultato anche esso ottenuto in base ad una

metodologia congetturale, e quindi connotato da una evidente approssimazione intrinseca ad ogni metodo congetturale (pur se, almeno nelle premesse concettuali, dotata di un grado di affidabilità superiore al metodo *top down*).

Per questa ragione appare corretto concettualmente introdurre un fattore di riduzione del grado di approssimazione, per correggere inevitabili inesattezze e/o incongruenze; considerando la distanza che ricorre rispetto al dato ufficiale, tale fattore va inteso in senso incrementale, rettificando dunque in aumento il dato stimato dell'evasione fiscale attraverso la metodologia *bottom up*. Si è così pensato, in via prudenziale, di assumere un dato pari al 150% dell'evasione ricostruita in via empirica/analitica e pari al 130% dell'evasione stimata in base all'attività di contrasto.

Assumendo la dimensione quantitativa degli elementi suddetti si può dunque ritenere ragionevolmente che la portata dell'evasione fiscale in Italia sia pari a 15 miliardi di euro (e cioè, a circa il 15% della stima di evasione fiscale riportata in via ufficiale nel NADEF).

Come è stato indicato fin dalle premesse e più volte ribadito, siffatto risultato va considerato puramente congetturale, in quanto determinato secondo stime e valutazioni presuntive; in ogni caso, essendo stato determinato con una metodologia logicamente diversa rispetto a quella assunta nei documenti ufficiali (e cioè in base al metodo *bottom up* rispetto al metodo *top down* assunto nel NADEF), esso esprime una linea di tendenza significativamente diversa rispetto al risultato ufficiale esposto nei documenti di contabilità pubblica.

9. La ricostruzione del gettito complessivo dei tributi erariali in Italia

Il riconoscimento della portata dell'evasione fiscale va effettuato anche in relazione al quadro complessivo del sistema tributario ed all'andamento della pressione fiscale, e cioè del rapporto tra le entrate tributarie e la ricchezza complessiva del paese (misurata dal PIL)²³.

La pressione fiscale italiana – considerata con riguardo al gettito dei tributi erariali, locali e dei contributi previdenziali – si colloca in una fascia relativamente ristretta (compresa tra il 40% ed il 43% del PIL), e mostra una dinamica variabile con periodi di diminuzione e periodi di crescita anche a distanza di un solo anno. Ciò induce a ritenere che la pressione fiscale è un dato a notevole mutevolezza temporale, presumibilmente in ragione dell'andamento non lineare dell'economia e dei conti pubblici.

Interessante peraltro è anche il confronto con la pressione degli altri

²³ Su questo tema cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, pp. 218 ss.

principali paesi europei nel corso degli ultimi decenni quale può desumersi dalla seguente tabella.

TABELLA 1

Stato	1980	1990	1995	2000	2018
Italia	18%	25%	27,5%	29,7%	42,2%
Germania	25,9%	23,7%	22,7%	24,7%	37,5%
Francia	23,7%	24%	24,1%	28%	46,2%
Regno Unito	27,5%	30,8%	28,2%	30,8%	36%
Spagna	13,7%	22,1%	20,6%	22,6%	39,5%
Media UE	24,8%	26,5%	25,4%	28,2%	34,3%

Fonte: ISTAT

Da questi dati si può notare che a partire dal 1990 la pressione fiscale italiana si è andata allineando con la pressione fiscale degli altri europei, andando anzi a superare la media UE nell'ultimo decennio. Va altresì rimarcato che l'andamento della pressione tributaria mostra in ciascun paese quella variabilità che si è osservata anche per l'Italia, a conferma della dipendenza dalle situazioni congiunturali che la rende fisiologicamente mutevole ed oscillante.

Appare poi significativa la distribuzione del gettito fiscale tra i vari tributi, come risulta dalla seguente tabella.

TABELLA 2 – dati in milioni di euro

Tributo	2017	2018	Variazione	variazione %
IRPEF	182.661	187.457	+ 4.796	+ 2,6%
IRES	35.246	32.646	- 2.600	- 7,3%
Imposte redditi di capitale	1.646	1.741	+ 95	+ **%
Registro	4.824	5.082	+ 258	+ 5,3%
Bollo	6.345	7.014	+ 669	+ 10,5%
IVA	129.595	135.292	+ 5.697	+ 4,3%
Accise oli min.	25.726	25.514	- 212	- 0,8%
Tabacchi	10.520	10.584	+ 64	+ 0,6%
Lotto/Giochi	6.507	14.045	+ 7.538	+ 115%
Totale	403.070	419.375	+ 16.305	+ 4%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze

È interessante rilevare che il tributo nettamente più importante sotto il profilo quantitativo è rappresentato dall'IRPEF che da solo garantisce un apporto pari a circa un terzo dell'intero gettito fiscale. Viene poi l'IVA che fornisce un apporto apprezzabilmente minore, ma comunque pur sempre assai consistente in valore assoluto. A notevole istanza si collocano l'IRE e le accise sugli oli minerali che riescono a fornire un contributo al gettito fiscale decisamente superiore alla media degli altri tributi.

Quanto all'andamento dei vari tributi si può notare come la crescita della maggior parte di essi risulti disomogenea e non allineata ai valori medi della crescita della pressione tributaria generale. Evidentemente ciascun tributo risente dell'andamento peculiare registrato nel periodo storico dalle fattispecie economiche assunte a presupposto di imposta.

È appena il caso di osservare che i contribuenti non sono in grado di ricostruire la destinazione dei tributi da essi pagati o comunque di individuare la partecipazione specifica alle spese pubbliche: a fronte della serie di servizi pubblici e di spese sostenute dagli enti impositori usualmente non viene destinata una quota specifica di entrate fiscali; vige infatti il principio dell'unità di bilancio, in conseguenza del quale gli impegni di spesa devono trovare una copertura nell'insieme delle entrate complessivamente considerate, quali risultano per l'appunto dal bilancio pubblico nella sua unitarietà.

10. (segue) Confronto dell'evasione fiscale nei termini risultanti dalla ricerca con i dati generali del gettito tributario

Assumendo i dati di finanza pubblica sopra riportati si può verificare la dimensione quantitativa generale dell'evasione fiscale, quale risultante dalla ricostruzione effettuata nella presente ricerca secondo la metodologia *bottom up*.

In particolare:

- un'evasione fiscale complessiva stimata in 15 miliardi vale circa il 3% del gettito complessivo potenziale dei tributi;
- di converso, la tecnica dell'autotassazione vale a garantire il 97% del flusso potenziale di gettito erariale (420 miliardi di euro circa rispetto ad un potenziale di 435 miliardi di euro).

È decisamente evidente che, assumendo tali dati, il fenomeno dell'evasione fiscale in Italia assume una portata generale di carattere marginale rispetto alla dimensione complessiva del gettito tributario (e non certo significativa rispetto all'andamento funzionale del sistema della fiscalità di massa).

11. Ragioni del dato ufficiale: la necessità di stigmatizzare l'evasione sul piano simbolico, prima ancora di un contrasto effettivo sul piano tecnico

Ferme rimanendo la congetturalità dei metodi di valutazione dell'evasione fiscale e l'inevitabile approssimazione delle statistiche di finanza pubblica²⁴, i contenuti della ricerca qui sintetizzata sembrano fare emergere un interrogativo di fondo: perché il dato ufficiale assume una consistenza quantitativa così elevata da apparire largamente difforme rispetto al dato che potrebbe raggiungersi attraverso una diversa metodologia di analisi? E perché non si propone perlomeno una soluzione intermedia (susceptibile di contemperare anche una diversa e più moderata ricostruzione) che possa apparire dotata di minore approssimazione?

A questo riguardo sembrano potersi prospettare diverse ipotesi di risposta:

- una evasione fiscale di ampia dimensione permette il ricorso ad una astrazione nei conti di finanza pubblica, e cioè la prospettiva di recuperare gettito erariale attraverso la politica di contrasto (dato che viene stabilmente riportato nelle manovre di bilancio degli ultimi anni)²⁵;
- proporre un dato di larga evasione consente di “scaricare” la responsabilità delle criticità di finanza pubblica (ed in specie del disavanzo di esercizio riportato stabilmente negli ultimi decenni) su una platea di “invisibili colpevoli” (vale a dire gli evasori fiscali)²⁶;
- inoltre, la rappresentazione di una evasione fiscale massiva e diffusa genera l'aspettativa di una riduzione prospettica del carico tributario futuro sui “contribuenti buoni”, in relazione all'auspicabile andamento favorevole della politica di contrasto al fenomeno evasivo²⁷.

In questa prospettiva il dato ufficiale dell'evasione fiscale sembra potersi ascrivere a quei meccanismi istituzionali, frequenti nella finanza pubblica,

²⁴ Sul tema delle statistiche fiscali richiamo le osservazioni generali di P. SALIN, *La tirannia fiscale*, Paris, 1985, Macerata, 1996, trad. ital., pp. 178 ss., che stigmatizza l'uso dei dati statistici per fondare considerazioni di ordine puramente politico (o addirittura propagandistico).

²⁵ Si consideri che nella Relazione sull'evasione fiscale del NADEF 2021 si indica una prospettiva di recupero dell'evasione fiscale – da inserire nei proventi attesi del bilancio pubblico – pari nel 2022 al 5% del tax gap indicato (per un ammontare di oltre 5 miliardi di euro), fino ad arrivare la 15% del gap nel 2024. Cfr. sul tema A. SANTORO, *Fatture omesse sotto tiro per recuperare al sommerso un altro 15% nel 2024*, in *Sole 24 ore*, 14.12.2021, 3.

²⁶ Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale*, cit., pp. 48 ss.

²⁷ Nella attuale legislazione fiscale esiste una norma (art. 1, comma 130, Legge del 29/12/2022, n. 197) che prevede la riduzione delle imposte in relazione all'andamento della lotta all'evasione fiscale (previa istituzione di un fondo in cui vanno a confluire i proventi di tale politica di contrasto al fenomeno evasivo). Va segnalato a tal riguardo che tale riduzione del carico tributario è stata sempre rinviata, nonostante i risultati rilevanti raggiunti dall'azione normativa e amministrativa (come riportato nel precedente paragrafo 6), secondo mere valutazioni di opportunità.

che inducono comportamenti adesivi (o comunque non collidenti) dei contribuenti (e cioè le c.d. “illusioni finanziarie”)²⁸.

Si tratta invero di una “narrazione” del rapporto tributario che vale a minimizzare il ruolo dello Stato rispetto alla penosità delle imposte, trasferendo piuttosto tale stato d’animo al comportamento trasgressivo di una parte di “contribuenti cattivi”; l’abnorme evasione fiscale viene presentata così come il fattore che genera l’inasprimento della pressione tributaria sui “contribuenti buoni” e determina il non pieno funzionamento del *Welfare state*²⁹.

Ne deriva che la portata eccessiva del fenomeno evasivo va considerata non soltanto un mero dato statistico, quanto piuttosto un messaggio simbolico diretto a rinforzare il patto fiscale dello Stato coi contribuenti³⁰.

12. Gli effetti della diversa ricostruzione del dato quantitativo dell’evasione fiscale incidono sulla configurazione del patto sociale

Questa rappresentazione abnorme ed eccessiva dell’evasione fiscale non è però esente da effetti collaterali e risvolti negativi sulla tenuta del patto sociale³¹.

Ed invero, la prospettazione di una enorme quantità di evasione fiscale sviluppa una inevitabile tensione sociale all’interno della comunità nazionale, producendo un crescente rancore da parte delle categorie di contribuenti di cui suppone la virtuosità (lavoratori dipendenti e pensionati) nei confronti delle categorie di potenziali evasori fiscali (in particolare, professionisti, commercianti e artigiani)³². Costituisce infatti un dato ricorrente degli ultimi tempi la propaganda politica (di partiti, sindacati, istituzioni rappresentative) circa lo squilibrio sociale ed economico generato dal fenomeno evasivo che sollecita costanti prese di posizione rispetto alle condotte trasgressive dei contribuenti³³.

²⁸ Vedi A. PUVIANI, *Teoria delle illusioni finanziarie*, Palermo, 1903; M. FASIANI, *Principi di scienza delle finanze*, I, Torino, 1951; D. DA EMPOLI, *Teoria dell’illusione finanziaria di Amilcare Puviani*, in *Studi di finanza pubblica*, Milano, 1976.

²⁹ Si può così qualificare il ricorso ad un dato eccessivo dell’evasione fiscale come il collegamento del prelievo con eventi che generano odio sociale (e valgono quale giustificazione della pressione tributaria elevata). Cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1977, 51; A. ALESINA, M. MARÈ, *Evasione e debito*, cit.; A. SANTORO, *L’evasione fiscale*, cit., 89 ss.

³⁰ Sembra potersi richiamare a questo proposito la “demagogia fiscale” con cui la classe governante cerca di accattivarsi la massa dei cittadini per legittimare le decisioni di finanza pubblica; cfr. F. FORTE, P. BONDONIO, L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario*, Torino 1980, pp. 42 ss.

³¹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, pp. 179 ss.

³² Cfr. R. LUPI, *Mannale di evasione fiscale*, cit., pp. 48 ss.

³³ Cfr. G. BORTOLUSSI, *Evasori d’Italia*, cit., pp. 99 ss.

Ne derivano così decisioni di sistema che connotano l'ordinamento tributario in senso gravemente penalizzante rispetto alle fattispecie di evasione fiscale (a cominciare dall'utilizzo ampio, probabilmente eccessivo, delle norme penali e degli strumenti cautelari)³⁴.

Piuttosto, la mitigazione ed il ridimensionamento della portata dell'evasione fiscale producono risultati opposti a quelli sopra indicati, ed in particolare:

- la prospettazione dei conti di finanza pubblica non viene inquinata dal dato astratto di un virtuale recupero dell'evasione fiscale;
- viene richiesto alla classe governante (ed alle sue istituzioni finanziarie) di assumere una piena responsabilità in ordine alle decisioni di finanza pubblica, senza "scaricare" sull'evasione fiscale un ruolo primario rispetto alla pressione tributaria;
- viene esclusa l'irragionevole aspettativa di una riduzione futura delle imposte in dipendenza di un supposto recupero di incassi tributari a fronte dell'azione di contrasto al fenomeno evasivo.

Pertanto, ricostruire in termini minori e moderati il dato quantitativo dell'evasione fiscale impone di apprezzare la dimensione assiologica del sistema tributario per quella che è, senza il condizionamento di fattori esogeni e meta-giuridici³⁵. Riportare il fenomeno evasivo ad una misura adeguata e non eccessiva, attraverso l'utilizzo di vari metodi di analisi (e quindi sia con metodo *top down* sia con il metodo *bottom up*) comporta così che la pressione tributaria sulla collettività venga valutata in senso oggettivo, indipendentemente da scenari virtuali ed astratti (e cioè dal gettito virtuale prodotto da un'evasione indimostrata)³⁶. Ne deriva che il giudizio sul sistema tributario può essere formulato senza l'inquinamento di elementi di propaganda politica e di illusioni finanziarie, bensì soltanto in base agli effetti concreti prodotti dal complesso di tributi e dai meccanismi normativi effettivamente vigenti³⁷.

In tale prospettiva, l'analisi della portata del fenomeno evasivo vale a indicare con chiarezza il percorso di riforma fiscale richiesto dalle sfide del *Welfare State*³⁸.

³⁴ Cfr. F. TUNDO, *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020, pp. 73 ss.

³⁵ Su questi argomenti cfr. R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, pp. 73 ss.

³⁶ Cfr. D. PESOLE, F. PIU, *Il patto. Cittadini e Stato: dal conflitto a una nuova civiltà sociale*, Milano, 2008, pp. 105 ss.

³⁷ Su questi temi, con valutazioni *ante litteram*, A. FANTOZZI, E. NARDUZZI, *Il malessere fiscale*, Roma-Bari, 1996.

³⁸ Vedi, a tal riguardo, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli, 2018.

EVASIONE FISCALE E PATTO SOCIALE

di Alessandro Giovannini*

SOMMARIO: 1. Delimitazione dell'indagine e precisazioni di metodo e di merito: "ripulire" e "spezzare" l'ordinario incedere della ricerca. L'insegnamento di Thomas Kuhn. – 2. Ripulire e spezzare: l'insegnamento di Thomas Kuhn. – 3. Gli eccessi del potere fiscale e la trasformazione per opposti: l'"eccesso di peso" e l'"eccesso di iniquità". Platone docet. – 4. Il potere e il consenso alla tassazione. – 5. Segue: obbedienza e disobbedienza, il voto politico nella postdemocrazia e la ribellione come esito estremo del dissenso. – 6. L'"eccesso di peso" e l'"eccesso di evasione" fra Antigone e Creonte: la pecca morale e la reazione incriminatrice. – 7. Il consenso e il pactum unionis al di là dell'art. 23 della Costituzione. – 8. La norma efficace come norma osservata in ragione del consenso. – 9. "A chi ha verrà dato e sarà nell'abbondanza e a chi non ha sarà tolto anche quello che ha": l'eccesso di iniquità nella distribuzione del carico fiscale e i diritti di libertà e di giustizia sociale. – 10. Il "nuovo" consenso, l'economia comportamentale e la neuroeconomia. – 11. L'"architettura delle scelte" nelle politiche pubbliche e la nuova fiscalità "olistica".

Abstract: Questo scritto ha per temi l'evasione fiscale, il patto sociale e il rapporto che li lega. Questi fenomeni sono analizzati dal punto di vista eziologico, senza prendere in considerazione questioni meramente tecniche, statistiche, numeri, regole giuridiche e neanche, se non qua e là, le problematiche relative alla spesa pubblica, alla giustizia distributiva e alla disuguaglianza verticale e orizzontale della tassazione. Fattori, tutti questi, che senz'altro reagiscono sulla tenuta del patto sociale e sulla propensione all'evasione, ma che solo indirettamente interessano l'eziologia specifica dei fenomeni di cui si parla. La scelta di campo per studiare i fenomeni dell'evasione e del patto sociale in chiave eziologica non è quella usuale del positivismo formalistico e neppure della morale o dell'etica. Piuttosto la scelta è quella di scrostare la patina che tradizionalmente e tralaticciamente li avvolge ed esplorare territori diversi, in particolare quelli del "potere", degli "eccessi", della "disobbedienza" e del "consenso" e di dare finalmente all'economia comportamentale, alla neuroeconomia e all'architettura delle scelte lo spazio che ormai reclamano anche in ambito fiscale.

Abstract: This essay focuses on tax evasion, the social pact and the relationship that binds them. These phenomena are analyzed from an etiological point of view, without taking into consideration merely technical questions, statistics, numbers, legal rules and not even, if not here and there, the problems relating to public spending, distributive justice and vertical and

* Professore Ordinario di diritto tributario presso Università di Siena.

horizontal inequality of the taxation. Factors, all of these, which undoubtedly react on the tightness of the social pact and on the propensity to evade, but which only indirectly affect the specific etiology of the phenomena in question. The choice of field to study the phenomena of evasion and the social pact in an etiological key is not the usual one of formalistic positivism or even of morals or ethics. Rather, the choice is to peel off the patina that traditionally and traditionally envelops them and explore different territories, in particular those of “power”, “excesses”, “disobedience” and “consent” and to finally give behavioral economics, to neuroeconomics and to the architecture of choices the space that they are now claiming also in the fiscal sphere.

1. Delimitazione dell'indagine e precisazioni di metodo e di merito: “ripulire” e “spezzare” l'ordinario incedere della ricerca. L'insegnamento di Thomas Kuhn

Questo scritto ha per temi l'evasione fiscale, il patto sociale e il rapporto che li lega. Prima di affrontarli si impongono alcune precisazioni di metodo e di merito.

La mia intenzione, qui, è quella di valutare i fenomeni indicati dal punto di vista eziologico. Non mi occuperò, quindi, di questioni tecniche, statistiche, numeri e neppure di regole giuridiche. E non mi occuperò neanche, se non qua e là, di qualità e quantità della spesa pubblica, di giustizia distributiva e di disuguaglianza verticale e orizzontale della tassazione. Fattori, tutti questi, che senz'altro reagiscono sulla tenuta del patto sociale e sulla propensione all'evasione, ma che solo indirettamente interessano l'eziologia specifica dei fenomeni di cui si parla. Stanno, per così dire, al piano superiore dell'edificio, mentre gli elementi che qui vorrei provare a scrutare stanno sotto il suolo, a mo' di fondamenta.

Porsi da questo angolo prospettico richiede di compiere un'altra scelta di campo preliminare: continuare a studiare questi fenomeni con le usuali lenti del positivismo formalistico e della morale o dell'etica, e dunque continuare a valutarli per il tramite di giudizi di valore e di giudizi strettamente normativi; oppure scrostare questa patina che tradizionalmente e tralaticciamente li avvolge ed esplorare territori diversi, in particolare quelli del “potere”, degli “eccessi”, della “disobbedienza” e del “consenso”.

La mia scelta, in questa circostanza, cade su quest'ultima alternativa¹.

¹ Non dico che la strada dell'etica e quella della morale, per come finora seguite, debbano essere abbandonate. Solo che occorre esplorare anche strade cognitive alternative per verificare se i risultati auspicati dall'etica e della morale, senz'altro condivisibili, almeno in termini generali, siano raggiungibili diversamente e magari più agevolmente. Se non si vuole perdere il senso della realtà, occorre infatti riconoscere che non sempre la mappa valoriale della condivisione, perno dell'etica impositiva per come fin qui studiata, attecchisce alle coscienze individuali. Non attecchi-

Alle altre questioni farò bensì riferimento, ma solo di passata.

De-positivizzare e de-moralizzare il tema dell'evasione può esporre il discorso ad una doppia critica. Ne sono consapevole e me ne faccio subito carico. Si potrebbe dire che preferendo questo approccio si corre il rischio di introdurre nell'analisi argomenti giustificativi della stessa in grado di essere poi utilizzati per dare all'evasione una motivazione in qualche modo assoluta. E si potrebbe aggiungere che la scelta porta con sé l'ulteriore rischio di trascurare i valori costituzionali, ad iniziare da quelli di eguaglianza e solidarietà, che fondano il *pactum societatis*.

Non è così e in ogni caso, come avrò occasione di spiegare in termini più ampi, questo non è il mio intento. Anche in considerazione di recenti studi di finanza pubblica², quel che mi propongo non è giustificare comportamenti illegittimi o relegare in secondo piano i pilastri dello stato costituzionale, ma è scrutare il pozzo in profondità, per riprendere Giovanni³. Verificare, nei limiti delle mie conoscenze e sperando di non troppo pretendere dalle mie capacità, se davvero il problema dell'evasione e quello della tenuta del patto sociale siano riconducibili o siano riducibili soltanto ad una questione di regole di diritto positivo e di moralità, come ho già detto⁴.

2. Ripulire e spezzare: l'insegnamento di Thomas Kuhn

È mia convinzione che le analisi scientifiche, nel loro progredire, debbano non solo “ripulire” gli esiti in precedenza acquisiti da errori o sturture, ma anche “strappare” dal normale andamento le analisi stesse quando la realtà ne dimostra l'inadeguatezza. E siccome, per quanto riguarda i nostri temi, esiti e azioni finora intraprese hanno mostrato limiti e risultati insoddisfacenti, s'impone giocoforza un cambio di prospettiva. Lo “strappo” col passato, allora, può essere un modo per avviare una riflessione concretamente alternativa e sperabilmente in grado di raggiungere i risultati attesi.

Come ha insegnato Thomas Kuhn nel suo *La struttura delle rivoluzioni*

sce da tempo, ma ancor di più nel tempo della postdemocrazia, come avrò modo di scrivere più ampiamente nelle prossime pagine. Sulla giustizia distributiva, cuore dell'etica dell'imposizione, cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, 59 ss. Sul rapporto fra diritto e morale, in chiave principalista, fra i molti, M. BARBERIS, *Diritto e morale: la discussione odierna*, in *Revus*, 2011, 16 ss.

² Mi riferisco alla ricerca condotta da G. D'ALESSIO, *What do Italians think about tax evasion?*, in *Questioni di economia e finanza*, Banca Italia, 2021.

³ Gv. 4, 5-42.

⁴ Raffaello LUPI parla di “spiegazione sociale della funzione tributaria” e di “danni sociali della mancata spiegazione della funzione tributaria e dell'evasione”. Sebbene con metodi, analisi e risultati diversi, è l'approccio che anch'io intendo privilegiare. Cfr. LUPI, *Evasione fiscale. Perversione privata o disfunzione pubblica?*, Roma, 2018, 25 ss., 57 ss., 87 ss.

*scientifiche*⁵, il paradigma fondativo delle conquiste intellettuali, che per un tempo dato fornisce un modello di soluzioni generalmente accettate, ad un certo punto della storia può dimostrarsi inadeguato all'esperienza concreta. È quello il momento, allora, in cui si deve avere la forza e il coraggio di aprire una nuova fase: quella che l'epistemologo statunitense definisce "fase della scienza straordinaria". In altri termini, quando le situazioni oggettive riferibili alle relazioni sociali, all'economia, al tessuto connettivo dello stato e della convivenza civile esigono una riconfigurazione, l'analisi non può continuare a ruminare gli stessi paradigmi, ma deve rivederne criticamente i risultati, interrogarsi sugli agenti e finalmente sui metodi fino a quel momento seguiti, così da ricostruire, come ha scritto Giuseppe Zaccaria in *Postdiritto*⁶, un nuovo ordine dinamico.

3. Gli eccessi del potere fiscale e la trasformazione per opposti: l'"eccesso di peso" e l'"eccesso di iniquità". Platone docet

Per tentare di portare la ricerca sul binario indicato, muovo da una frase di Platone che, nella sua essenzialità, è già risposta, in qualche misura, ai nostri interrogativi.

*"Ogni eccesso suole comportare una grande trasformazione nel senso opposto: così nelle stagioni come nelle piante e [564 a] nei corpi e anche, in sommo grado, nelle costituzioni"*⁷.

Platone ha ragione, è l'esperienza storica a dimostrarlo.

È vero anche per la tasse? Sì, l'eccesso fiscale determina la stessa reazione di quella descritta in *Repubblica* per le autocrazie o le smisurate licenze delle democrazie: la trasformazione o la reazione per opposti.

L'eccesso fiscale, diversamente da quanto si potrebbe pensare in prima battuta, ha due volti: quello del "peso", quando il fisco è *percepito* oltremisura gravoso ed invadente, non bilanciato neppure da un efficiente sistema di *welfare*, che per comodità espositiva si può definire "eccesso di peso"; e quello dell'ingiustizia nella distribuzione fra "tutti" dei carichi impositivi, che si può definire "eccesso di iniquità".

È in questo contesto che s'inserisce l'evasione come fenomeno sociale: reazione all'"eccesso di peso" e concausa dell'"eccesso di iniquità". Ed è sempre in questo contesto che si colloca il patto sociale, il *pactum unionis*, spina dorsale per la tenuta del sistema e della civile convivenza ispirata alla solidarietà tra gli individui, ma che in ragione di quegli eccessi si espone, da due diversi ma concentrici versanti, alla lacerazione.

⁵ T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche* (1962), trad. it. a cura di A. Carugo, Torino, 1969.

⁶ G. ZACCARIA, *Postdiritto. Nuove fonti, nuove categorie*, Bologna, 2022, 46 ss.

⁷ PLATONE, *Repubblica*, cap. VIII.

4. Il potere e il consenso alla tassazione

La radice dell'eccesso, sia di "peso", sia di "iniquità", ha un medesimo terreno nel quale affonda: il potere pubblico ed in specie il potere politico⁸. In entrambi i casi l'eccesso diviene miccia della trasformazione per opposti, proprio come insegna Platone. Trasformazione che può infine sfociare nello sfaldamento del *pactum unionis*.

In questo divenire della trasformazione, negli individui si sedimenta o si rafforza il sentimento del dissenso agli eccessi del potere: per quello che si sostanzia nell'"eccesso di peso", il dissenso riguarda il gravame della tassazione percepita come sottrazione eccessiva e non giustificata degli averi e come fardello burocratico, non compensati a sufficienza "dai vantaggi di civiltà", come li definisce Charles Adams⁹; per quello che si sostanzia nell'"eccesso di iniquità", il dissenso si appunta sulla diseguale distribuzione dei carichi impositivi e dunque sulla distorsione della giustizia distributiva causata anche dall'evasione.

In entrambi i casi è il mancato consenso che conduce alla trasformazione e, per il suo tramite, alla possibile frantumazione del patto sociale esistente in un momento storico dato.

Detto in positivo, mi sembra di poter sostenere, allora, che è il consenso alla tassazione uno dei fattori in grado di poter limitare l'evasione e che è il consenso all'equa distribuzione uno dei fattori in grado di poter formare o rinsaldare il patto sociale¹⁰.

5. Segue: obbedienza e disobbedienza, il voto politico nella postdemocrazia e la ribellione come esito estremo del dissenso

Che rapporto c'è fra potere impositivo e consenso, inteso nei termini ora indicati?

Nei moderni sistemi le costituzioni si propongono di anticipare le trasformazioni in generale, comprese quelle di cui si è detto in precedenza, tentando di prevenire gli eccessi dei poteri con pesi e contrappesi, così da

⁸ Sul potere impositivo, dall'origine fino ai nostri giorni, è fondamentale lo studio di P. BORJA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021.

⁹ C. ADAMS, *For Good and Evil, L'influsso della tassazione nella storia dell'umanità* (2001), trad. it. a cura di C. Ruffini, Macerata, 2016, 476 ss.

¹⁰ Una precisazione terminologica è opportuna per evitare equivoci. Il consenso di cui parlo non riguarda il consenso ricercato dai partiti o in generale dalla politica per mantenere o allargare il loro bacino elettorale. Forma di consenso, questa, di cui ad esempio parla R. LUPI, *Evasione fiscale*, cit., 87 ss. È invece il consenso alla tassazione al quale mi riferisco, da intendere come condivisione del concorso solidale alle spese pubbliche.

ridurne le occasioni¹¹. Fra i contrappesi, il consenso è il più importante. Per il potere è fonte di legittimazione, ma anche bilanciante. La reazione del popolo tracimante nella trasformazione per opposti è inversamente proporzionale al consenso. Quanto questo è più esteso, tanto minore è la spinta a quel tipo di trasformazione¹². Non solo, la raccolta del consenso ha un effetto ulteriore: più esso è diffuso, minore è la propensione alla disubbidienza.

Se c'è consenso, allora, c'è rispetto delle regole e rispetto del patto sociale? La risposta è affermativa, almeno in una valutazione generale. Alla condizione, però, che il consenso sia effettivo. Se il consenso è fittizio o indotto con falsità narrative, anche se formalmente costruito con regole democratiche, il dissenso è pronto ad esplodere e la decomposizione della democrazia sostanziale, quella che non si accontenta del rispetto delle procedure, è già avviata¹³.

Questo discorso vale anche per il potere di imposizione. Se il consenso alla tassazione è fittizio o soltanto procedurale, infatti, la tassazione stessa assume un ruolo improprio, divenendo motivo di ribellione. E la ribellione, alle fine, sovverte l'ordine, innescando una trasformazione per opposti, come più volte sottolineato, finendo per lacerare il *pactum unionis*.

L'esperienza storica dei popoli, pure appartenenti a continenti diversi, lo dimostra in termini inequivoci, come ricostruisce Charles Adams in un corposo studio sulla storia delle rivoluzioni accese, proprio, da questioni fiscali, da quella francese a quella americana e poi a quelle indiana e cinese, e molte altre ancora, fino alle nostre rivolte contro la tassa sul macinato¹⁴.

La ribellione è tanto antica quanto antico è il rapporto fra potere costituito e dovere d'obbedienza e, in tempi a noi più vicini, fra potere, libertà e patto sociale¹⁵. Oggi, però, la questione si pone in termini concretamente nuovi. Sebbene primitiva, il tempo che viviamo le imprime caratteristiche singolari.

Gli amplissimi spazi ademocratici, le liquidità valoriali e ideologiche, il disconoscimento dell'autorità, il populismo, la rottura delle tradizionali cinghie di trasmissione della rappresentanza, la globalizzazione culturale e quella economica, lo svuotamento sostanziale degli organi espressione della sovranità, l'astensionismo dal voto, la illuminano di luce nuova.

¹¹ È un aspetto assolutamente pacifico, definitivamente chiarito da MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, (1748), Libro XI, trad. it. a cura di Cotta, vol. I, Torino, 1965, 274 ss. Su questo profilo, ampiamente, P. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 373 ss.

¹² BYUNG-CHUL HAN, *Psicopolitica* (2014), trad. it. a cura di Buongiorno, Milano, 2016, 23 ss.

¹³ Il problema del consenso fittizio nei sistemi democratici è sintetizzato con grande efficacia da H. ARENDT, *Disobbedienza civile* (1970), Milano, 2017, *passim*, ma specie 45 ss. Sulla questione della "sostanza" della democrazia, cfr. L. FERRAJOLI, *Poteri selvaggi*, Roma – Bari, 2011, 3 ss.

¹⁴ Cfr. C. ADAMS, *For Good and Evil*, cit., *passim* Sulla tassa sul macinato, recentemente e anche in chiave romanzesca, R. BACCHELLI, *Il mulino del Po*, con introduzione di Veglia, Milano, 2021.

¹⁵ Cfr. M. WEBER, *La politica come professione* (1919), trad. it., Torino, 2004, 277.

È la postdemocrazia¹⁶, questa, che caratterizza e ingigantisce quell'antico problema. Ma la postdemocrazia modifica anche l'esito della trasformazione: se nella storia il dissenso sfociava, prima, nella disobbedienza, poi nelle rivolte e infine nelle rivoluzioni, oggi il dissenso sfocia bensì nella disobbedienza, ma poi si risolve generalmente nel distacco sempre più marcato dal patto sociale e dalle istituzioni, senza per forza sfociare in ribellioni o rivoluzioni.

Non mi sfugge, certo, che il voto politico dovrebbe rappresentare lo strumento democratico più avanzato e accreditato con il quale il dissenso si dovrebbe manifestare¹⁷. Ma occorre avere l'onestà intellettuale di riconoscere che le cose non stanno concretamente così. Da tempo si registra una sorta di slittamento dei piani tra istituti della democrazia rappresentativa teoricamente predisposti alla canalizzazione del dissenso, e concreto operare della sua formazione e della sua esternazione.

L'appassirsi dello spirito della democrazia, per riprendere Norberto Bobbio, ha determinato un cambiamento per certi versi radicale anche della sostanza degli istituti della democrazia rappresentativa. Per una sempre più crescente parte del corpo sociale, il dissenso non trova più nel voto il veicolo di espressione della disapprovazione delle scelte del potere.

La postdemocrazia, osservata da questa prospettiva, è come se avesse qualcosa di antico, contenesse germi del passato. Così, alla disapprovazione segue la disobbedienza, senza più intermediazioni e al di là del voto politico.

6. L'"eccesso di peso" e l'"eccesso di evasione" fra Antigone e Creonte: la pecca morale e la reazione incriminatrice

A questo punto dell'indagine si può riprendere e portare a compimento il discorso sulla morale e sulla reazione coercitiva propria del positivismo formalistico, temi sui quali mi ero riservato fin dall'inizio di svolgere alcune, seppure rapide considerazioni.

È indubbio che la disobbedienza abbia raggiunto dimensioni molto ampie, con riflessi non secondari sui conti pubblici¹⁸.

¹⁶ È un concetto ormai diffuso, elaborato una trentina di anni fa da C. CROUCH, *Postdemocrazia*, Roma – Bari, 2003. Alcune delle questioni messe in luce da Crouch erano già state quanto meno intuite da BOBBIO, *Il futuro della democrazia*, Torino, 1985, *passim*, ma specie 149 ss., e mi sembra di poter dire anche da ARENDT, *op. loc. cit.* Parla di "democrazia dei postmoderni", ma non si discosta nella sostanza dall'idea crouchiana di postdemocrazia, L. CASTELLANI, *Il potere vuoto*, Milano, 2016, 19 ss.

¹⁷ Cfr. F. GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019, 82 e 83.

¹⁸ Si tratta di un aspetto ampiamente indagato e che si può considerare da tutti conosciuto. Cfr. in tempi recenti V. VISCO, *La guerra delle tasse*, Bari-Roma, 2023, e prima ID., *Colpevoli evasioni*, Milano, 2017. I numeri sull'evasione sono incerti, variando dai sistemi di determinazione e dagli elementi ripresi a questo fine, come correttamente rileva R. LUPI, *Evasione fiscale. Perversione privata*

Si potrebbe allora sostenere che questo “eccesso di evasione” sia in realtà frutto di una grave pecca morale, di un disfacimento valoriale di un’ampia fascia di contribuenti. In questa prospettiva, dunque, come si sostiene da più parti, non rimarrebbe che estendere a macchia d’olio accertamenti e verifiche, eliminare l’uso del denaro contante, ridurre le garanzie procedurali e processuali, disporre sanzioni draconiane amministrative e penali, sequestrare beni e confiscare patrimoni, “punire” società ed enti, riportare l’interesse fiscale al centro dell’azione d’imperio.

Se la causa della disobbedienza fosse soltanto la amoralità, i rimedi indicati potrebbero forse conseguire un qualche risultato in termini di gettito. I “costi” da sopportare, per lo stato, sarebbero ingenti, intendiamoci, perché a fronte di una fiscalità di massa, qual è la nostra, dovremmo immaginare l’impianto di una specie di “stato di polizia”, con intelligenze artificiali onnipresenti, oppure con apparati di controllo disposti in ogni dove ed un numero di funzionari e magistrati doppi o tripli rispetto all’attuale. Seppure a queste condizioni, è possibile tuttavia immaginare che la purga moralizzatrice potrebbe determinare un’ampia resipiscenza, almeno nei comportamenti. Ma la causa della disobbedienza non è o non è soltanto la amoralità precostituita¹⁹. Le cause sono più profonde e variegate, sicché i rimedi punitivi e polizieschi di cui si è fatto cenno non otterrebbero il consenso. Forse otterrebbero l’obbedienza per la forza coercitiva che sarebbero in grado di sprigionare, ma non il consenso rispetto all’oggetto dell’obbedienza. E dunque non fonderebbero o rinsalderebbero il patto sociale, almeno se s’intende continuare ad utilizzare le lenti interpretative della democrazia liberale degli stati costituzionali.

Ridurre la questione della disobbedienza alla turpe volontà dei contribuenti di violare le leggi e alla loro scarsa moralità pubblica oscura altri elementi che invece concorrono in maniera determinate alla formazione di questo fenomeno, che attraversa trasversalmente tutte le categorie di contribuenti e tutti i principali tributi, diretti e indiretti.

Il mio, lo sottolineo ancora una volta, non è un *escamotage* finalizzato a

o disfunzione pubblica?, Roma, 2018. 25 ss., e come dimostra lo studio collettaneo *L’evasione fiscale, Ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, a cura di P. Boria, Roma, 2022. Quel che si può dire è che si tratta di un fenomeno molto diffuso e senz’altro consistente. Si veda anche la *Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva*, anno 2021, in *finanze.gov.it.*, che stima il valore aggiunto generato dal sommerso economico in 190 miliardi all’anno, con una incidenza sul PIL di circa l’11 per cento. La misurazione dell’evasione sui singoli tributi è stata ormai sostituita da un diverso metodo, che sembra avere una approssimazione migliore, seppure da molti criticata. La stima ora è fatta sul *Tax Gap*, ossia sul divario tra imposte e contributi previdenziali effettivamente versati ed imposte e contributi che avrebbero dovuto essere versati con l’adempimento spontaneo.

¹⁹ È da condividere l’analisi di R. LUPI, *Evasione fiscale. Perversione privata o disfunzione pubblica?*, cit., 53 ss. Similmente anche ADAMS, *For Good and Evil*, cit., 474 ss.

giustificare l'evasione, né a giustificare i comportamenti che la determinano. L'evasore non è una moderna Antigone, non assume su di sé il peso universale e sempiterno della ribellione a Creonte²⁰.

Nondimeno, la strada della criminalizzazione, che pure è stata percorsa a passi lenti negli ultimi quarant'anni, oltre a essersi dimostrata scelta perdente, non coglie il punto essenziale della questione, che è il consenso alla tassazione e la sua formazione.

7. Il consenso e il *pactum unionis* al di là dell'art. 23 della Costituzione

Piuttosto che continuare ad intentare una partita a “guardie” e “ladri”²¹, occorre cambiare paradigma. Il tarlo principale dell'evasione, almeno in un numero amplissimo di casi, sta nella mancata condivisone di un sistema che pecca di “eccesso di sottrazione” della ricchezza, non accompagnato da un'adeguata qualità della spesa pubblica, e da un eccesso burocratico, con costi aggiuntivi molto significativi. E dunque di un sistema che, almeno nella percezione, restringe oltre misura le libertà individuali senza che a ciò si accompagnino in termini determinanti “i vantaggi di civiltà”²².

Se s'intende guardare oltre e progettare un nuovo sistema, come ormai auspicato da tutti gli studiosi, il punto fondamentale – lo ribadisco – non è la repressione del dissenso, ma è la formazione del consenso.

Rifondare il consenso vuol dire rivitalizzare la giustizia distributiva, immaginare nuovi modi di determinazione dei carichi e un nuovo rapporto fra potere e contribuente²³, perché è solo il consenso che trascina con sé il rispetto del dovere contributivo e perché è solo il consenso l'elemento in grado di rinsaldare il *pactum unionis*.

Se reale, infatti, la forza del consenso è la sola a legittimare il potere, compreso quello impositivo. La forza del potere, invece, non determina il consenso. Tuttalpiù impone l'obbedienza, ma non forma il consenso²⁴.

²⁰ SOFOCLE, *Antigone*, trad. It., a cura di M. Cacciari, Torino, 2007.

²¹ È la trasposizione, come riesce evidente, del titolo del film “*Guardie e ladri?*” del 1951 di Mario Monicelli e Steno, con Totò e Aldo Fabrizi.

²² Come ho già ricordato, questo concetto si deve a C. ADAMS, *For Good and Evil*, cit., 476.

²³ Sono indicazioni, almeno mi sembra, condivise da tutti gli studiosi, sebbene non via sia unità d'intenti sulle modalità di realizzazione degli obiettivi indicati. Così, fra i tanti, D. STEVANATO, *Forme del tributo nell'era industriale*, Torino, 2021, 354 ss.

²⁴ L. INFANTINO, *Potere. La dimensione politica dell'azione umana*, Catanzaro, 2013, *passim*, ma specie 52, 260 e 261, per il quale «alla base della del potere pubblico c'è l'approvazione dei governati, che rende “consentito” e pertanto “autorevole” il potere dei governanti». Ed anche G. BRENNAN e J. BUCHANAN, *The power to tax*, Indianapolis, 2000, 4, affermano che lo “Stato deriva i suoi poteri dal consenso dei governati”, non da altro. E così pure P. BOURDIEU, *Sullo Stato*, Corso al *College de France*, vol. II, Milano, 2021, 75 ss.

La disobbedienza fiscale, se il consenso continuerà ad essere ipostatizzato, è invece destinata ad avanzare. Recitando vecchie liturgie procedimentali, com'è ormai quella cristallizzata nel nostro art. 23 della Costituzione, applicando vecchi modelli di tassazione e coercizione, il consenso rimarrà parvenza nella generalità dei casi²⁵. Sarà un consenso ipostatizzato, appunto²⁶.

8. La norma efficace come norma osservata in ragione del consenso

Sono consapevole che il consenso procedurale sia aspetto importante del governo della legge e del principio di legalità, ma sono altresì convinto che da solo non soddisfi gli attributi della democrazia costituzionale.

Affinché ciò accada, il potere, che della procedura si avvale, deve essere effettivo²⁷, ossia deve produrre – ed è questo il nocciolo dell'effettività – norme efficaci perché osservate, ma osservate non perché obbedite ma perché condivise: il “potere effettivo è il potere che riesce ad ottenere il risultato proposto; la norma efficace è la norma osservata”, insegna Norberto Bobbio²⁸. E lo è in forza del consenso.

²⁵ Sull'art. 23 Cost., cfr. A. FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978; Id., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, 157 ss.; M. A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, 17 ss.; L. ANTONINI, *Art. 23*, in *Comm. Cost. Bifulco-Celotto-Olivetti*, Torino, 2006, 484 ss.; L. CARPENTIERI, *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Treccani online*, 2015; BORIA, *No taxation without representation. La formazione storica del principio del consenso alla tassazione*, in *Riv. dottrina fiscale*, 2022, 13 ss.

²⁶ Ipostatizzare il consenso significa fingerne l'effettività e farlo muovere nelle relazioni sociali, politiche ed in quelle giuridiche come un'entità realmente rispondente alla volontà dei contribuenti. In questa ipostatizzazione, in realtà, trovano soddisfazione solo due esigenze dell'autorità statale. La prima è formale ed è legata ai tempi moderni: allineare il suo potere alle regole costituzionali così da riportare il suo esercizio nel solco della legalità formale. La seconda è un'esigenza d'ordine pubblico, tanto antica quanto antico è il potere che ad essa si affianca: con l'ipostatizzazione del consenso lo stato giustifica, all'esterno ed a sé, la coercizione, sia essa impositiva, sia essa sanzionatoria. Non si dice nulla di nuovo. Anche in questo caso è l'esperienza a testimoniare che fra esigenze formali ed esigenze giustificative dell'esercizio del potere corre una tensione reciproca e costante (cfr. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960, 63 ss.). Epperò la storia si è fatta carico – e continua a farsi carico – di dimostrare che il procedimento posto a cerniera fra queste due sfere non necessariamente incarna il consenso. Piuttosto, come detto, può creare una parvenza di consenso, un consenso procedurale, un'entità normativamente valida dalla quale discende il dovere d'obbedienza, ma priva di legittimità sostanziale (la validità nell'impianto positivista è categoria essenziale perché fondamento dell'ordinamento giuridico e dunque delle norme e del potere, ma non è sufficiente, come ormai credo si possa dare per acquisito. Sulla validità cfr. H. Kelsen, *La dottrina pura del diritto*, a cura di Losano, Torino, 1966, 59 ss., 217 ss., 238 ss.).

²⁷ Per chiare indicazioni all'effettività del potere impositivo nel corso della storia ed anche nell'attuale sistema, rinvio nuovamente a BORIA, *Il potere tributario*, cit., 223 ss., 373 ss., 445 ss.

²⁸ Così N. BOBBIO, *Il problema del potere*, a cura di T. Greco, Torino, 2020, 78.

Sicché, nella logica della democrazia costituzionale, “solo un potere che sia in grado di far accettare l’obbedienza nei suoi confronti può considerarsi effettivamente tale”²⁹.

È così che nasce la “norma efficace”.

Il potere e la norma, se privati di questi attributi, ossia di effettività ed efficacia, mancano di sostanza legittimante. Il potere si giustifica se la norma raccoglie il consenso, non solo se è obbedita. E solo il consenso è in grado di colorare l’obbedienza di democraticità costituzionale, perché è esso che diviene strumento di trasmissione della sovranità originaria del popolo agli organi rappresentativi e di governo³⁰.

Il consenso procedurale, invece, è il riflesso di una democrazia anch’essa procedurale, ma come tale malata, alla quale manca la dimensione sostanziale per potersi dire “democrazia costituzionale”³¹.

9. “A chi ha sarà dato e sarà nell’abbondanza e a chi non ha sarà tolto anche quello che ha”: l’eccesso di iniquità nella distribuzione del carico fiscale e i diritti di libertà e di giustizia sociale

L’eccesso di cui si è fin qui parlato è quello che per semplicità espositiva si è definito di “peso”. Accanto a questo ve n’è un altro, che sempre per semplicità s’è definito di “iniquità”. È a questo che ora dobbiamo dare lo spazio che merita, tanto è importante per la tenuta del patto sociale³².

L’eccesso di iniquità, infatti, finisce per reagire su quel patto concorrendo, per così dire, ad un suo assedio concentrico. Se quello di peso lo aggra-

²⁹ T. GRECO, *Norberto Bobbio e la scienza del potere*, Saggio introduttivo a BOBBIO, *Il problema del potere*, cit., XLVI.

³⁰ G. AMATO, *La sovranità popolare nell’ordinamento italiano*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1962, I, 74 ss., specie 88 ss.

³¹ Cfr. L. FERRAJOLI, *Poteri selvaggi*, loc. cit.; G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, 25 ss., 98 ss.; A. BALDASSARRE, *Il costituzionalismo e lo stato costituzionale*, Modena, 2020; M. FIORAVANTI, *Stato costituzionale in trasformazione*, Modena, 2021, 7 ss.; G. SILVESTRI, *Dal potere ai principi. Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Roma – Bari, 2009, 43 ss. in precedenza BOBBIO, *L’età dei diritti*, Torino, 1990, già *Introduzione* e poi 244 ss.; N. MATTEUCCI, *Positivismo giuridico e costituzionalismo* (1963), ora in N. MATTEUCCI e N. BOBBIO, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, con introduzione di GRECO, Trento, 2021, *passim*, ma fin da 31. Per ulteriori riferimenti, se si vuole, cfr. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell’imposizione” come diritto fondamentale (muovendo dall’intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2023.

³² Sulle disuguaglianze, per tutti, GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, cit., *passim*, ma specialmente 36 ss., 79 ss. Più in generale, A. B. ATKINSON, *Diseguaglianza*, trad. it. a cura di V. B. Sala, Varese, 2015, *passim*, ma specie 49 ss., 183 ss.; T. PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, trad. it. a cura di S. Arcco, Milano, 2016, *passim*. Recentemente ha ripreso il tema, con un’analisi anche quantitativa molto interessante, E. MARELLO, *Mitologia dell’imposta sul patrimonio*, Milano, 2022, 10 ss., 89 ss.

disce con la disobbedienza, quello di iniquità lo avversa con il distacco e l'indifferenza³³. In entrambi i casi il patto sociale si trasforma in terreno negletto.

In termini più specifici, la questione dell'eccesso di iniquità credo si possa ritenere raccolta e sintetizzata efficacemente nel brano di Matteo ripreso nel titolo del paragrafo: *“A chi ha sarà dato e sarà nell'abbondanza e a chi non ha sarà tolto anche quello che ha”*³⁴. Questa “regola” l'avevo già fatta mia per spiegare alcune delle attuali diseguaglianze impositive³⁵ alla luce della teoria di Robert K. Merton, che proprio da quel brano evangelico aveva tratto ispirazione per il suo *Matthew effect*³⁶.

Qui, tuttavia, piuttosto che soffermarmi nuovamente sulle singole ed evidenti disuguaglianze, vorrei provare a guardare all'iniquità generata dall'evasione dal punto di vista dei diritti di libertà e dei diritti di giustizia sociale³⁷.

Né i diritti di libertà, né quelli di giustizia sociale si esauriscono in se stessi e condensano in sé un solo interesse e una sola funzione. Possiamo dire, con parole diverse, che sono diritti prismatici.

Quelli di libertà sono presidio degli averi per i loro titolari, ma anche punti potenziali di arrivo di chi pretende l'attuazione dei diritti di giustizia.

I diritti di giustizia, dal canto loro, proteggono le pretese di chi reclama le libertà, ma sono anche fonte dei doveri gravanti su chi è in grado di adoperarsi in termini economici per l'attuazione di quelle altrui libertà.

Fra gli specchi riflessi di diritti e doveri si colloca il dovere contributivo, che, osservato dall'interno, si presenta come un insieme di elementi destinati ad entrare in conflitto non soltanto con il potere o con l'autorità, ma anche fra di loro. A meno che il potere stesso non si adoperi per amalgamarli e bilanciarli, così da evitare il sopraggiungere degli eccessi e quindi il formarsi del dissenso, per un verso, e del distacco, per un altro. Per evitare la trasformazione per opposti, insomma, come si è detto fin dall'inizio ricordando Platone.

È all'interno dell'insieme che si gioca la partita della formazione o riformazione del consenso. È un processo, questo, che deve giocoforza agire simultaneamente su entrambi i versanti, perché il patto sociale può rinvigorirsi solo se la ricostruzione del consenso passa dall'attenuazione o

³³ Cfr. C. CROUNI, *Combattere la postdemocrazia*, Roma – Bari, 2020, 166 ss.

³⁴ Mt. 25, 14-30.

³⁵ Sugli elementi distorsivi dell'attuale sistema, se si vuole, cfr. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, cit., 116 ss., e prima Id., *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto*, in *Rass. trib.*, 2012, 169 ss.

³⁶ R. K. MERTON, *The effect Matthew in science*, in *Science*, 1968, 56 ss.

³⁷ L'iniquità, come ho detto all'inizio, non deriva solo dall'evasione. Una componente fondamentale è data dalla diversità di regimi impositivi tra categorie di ricchezza, come un ulteriore fattore è dato dalla diseguaglianza verticale della tassazione. Ma questi aspetti, pure essenziali, lo ribadisco, non rientrano nell'oggetto di questo lavoro. Così come non vi rientrano gli agenti della qualità della spesa e della redistribuzione della stessa.

rimozione degli agenti dell'eccesso di peso e dell'eccesso di iniquità.

La radice di tutto questo sta nella nostra carta fondativa del *pactum unionis* e più precisamente nel suo art. 2 dedicato, il primo alinea, ai diritti fondamentali della persona e, il secondo alinea, ai doveri inderogabili di solidarietà³⁸. Diritti e doveri, qui, coabitano in una visione osmotica della “nuova società”, contenuti gli uni dentro gli altri e al tempo stesso riferibili a soggetti contrapposti. Coppie di situazioni, dunque, che convergono tutte in un disegno unitario di giustizia sovraordinata, a favore ed in funzione della quale la progressività del sistema è presidio di equità (verticale) nella distribuzione dei carichi (art. 3, comma 2, e art. 53, comma 2, Cost.).

10. Il “nuovo” consenso, l'economia comportamentale e la neuroeconomia

Se l'agente mancante per evasione e *pactum unionis* è il consenso, come adoperarsi per costituirlo o ri-costituirlo? Come accade per tutti i fenomeni complessi, anche per questi è necessario – o almeno sarebbe necessario – seguire più strade contestualmente³⁹. Ve n'è una in particolare, però, che deve essere presa in considerazione e alla quale intendo dedicare queste ultime considerazioni.

Sebbene da alcuni anni la neuroeconomia e l'economia comportamentale, specie negli sviluppi ispirati alle ricerche di Herbert Simon, Daniel Kahneman, Amos Tversky, Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein, abbiano raggiunto risultati scientificamente appaganti, il diritto, ad iniziare da quello tributario, continua a rimanere sordo alle loro indicazioni⁴⁰.

³⁸ Cfr. recentemente L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022; P. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 370 ss., 558 ss., specie sull'uguaglianza sostanziale. Mi sembra che anche V. MASTROLACOVO condivida questa impostazione in *Perché riformare e cosa riformare? Ambizioni di sistema in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 154, specie 160 ss. Per ulteriori riferimenti bibliografici, mi permetto di rinviare a GIOVANNINI, *Postdemocrazia e consenso al tributo*, in *Rass. trib.*, 2022, 477 ss.

³⁹ R. LUPI, *Evasione fiscale*, cit., 79, contributo nel quale vi è un ampio ventaglio di ipotesi di cambiamento, con molte note critiche sull'assetto attuale. Altri significativi contributi, specialmente sul versante etico e valoriale, in GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 59 ss., in P. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 598 ss., e sul versante della determinazione della base imponibile con metodologie innovative in M. VERSIGLIONI, *Il reddito liquido. Lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 743 ss., e Id., *Reddito liquido e Imposta Liquida. Riforma fiscale e Modello Logico dell'Imposta*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 aprile 2021. Recentemente anche MASTROLACOVO, *Perché riformare e cosa riformare?*, già cit., e con un'ampia visione sociale, nuovamente, P. BORJA, *Un nuovo patto fiscale per l'Italia. Un progetto di manovra di finanza pubblica*, in *Riv. Dottrina fiscale*, 2022, 293 ss. Sia consentito rinviare anche a due miei contributi per una visione d'insieme delle riforme a mio parere indispensabili e così a *Il re fisco è nudo*, già cit., e *Crescere in equità*, Milano, 2019.

⁴⁰ Cfr. D. KAHNEMAN, A. TVERSKY, *Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk*, in *Econo-*

Se si escludono interventi molto specifici e ristretti in tema di *compliance*, il nostro sistema continua ad essere strettamente legato al positivismo formalistico e alla visione dello stato d'autorità. Anziché prendere in considerazione le spiegazioni che provengono da quelle scienze e quindi ragionare su come l'individuo valuti e decida, su come formi la sua approvazione o la sua disapprovazione, ossia sui meccanismi naturali del comportamento, l'apparato normativo continua a rimanere un muro di gomma e a riprodurre modelli che ormai si sono dimostrati del tutto inadeguati a formare il consenso.

Le teorie della razionalità e dell'azione sociale, al di là dei tecnicismi, che pure anch'esse possiedono, hanno una caratteristica che potrebbe contribuire in maniera determinante allo scopo che stiamo inseguendo. Queste scienze, infatti, avvicinano il potere all'individualità della persona⁴¹, ed è proprio questo ciò che occorre per riannodare il filo spezzato del consenso e dunque per provare a rafforzare il *pactum unionis* al di là del voto politico e del simulacro procedimentale rappresentato dall'art. 23 della Costituzione⁴².

Ho già osservato in altra occasione⁴³ che la neuroeconomia e ancor prima la neurobiologia e le scienze neurocognitive applicate alle scienze sociali e agli studi di economia comportamentale, hanno dimostrato che quasi tutti i comportamenti ad impatto economico suscitano repulsione, distacco, fastidio, ansia e ribellione, mentre solo alcuni di essi e in presenza di specifiche condizioni, possono determinare approvazione. La nostra mente, infatti, non è governata solo da processi di tipo riflessivo e di pura cognizione, non è solo corteccia prefrontale dove risiedono le facoltà cognitive superiori. Così non è, siamo fatti diversamente⁴⁴. *L'homo oeconomicus*, come scrive Thaler⁴⁵, è spesso rappresentato alla stregua di un "superuomo": con le facoltà intellettuali di Einstein, con la memoria del supercomputer *Big Blue* o con la volontà di Ghandi. Le persone in carne ed ossa, però, non sono fatte in questo modo e hanno bisogno di provare sentimenti positivi per autodeterminarsi al bene personale e al bene comune⁴⁶.

metrica, 47, 2, 1979, 263-291; R. H. THALER, *Misbehaving. La nascita dell'economia comportamentale*, Torino, 2018; THALER, C. SUNSTEIN, *Nudge – La spinta gentile*, trad it. a cura di A. Oliveri, Bologna, 2014. Si vedano altresì gli studi di E. ANGNER, *Economia comportamentale*, Milano, 2017.

⁴¹ Ampiamente, cfr. R. VIALE, *Oltre il nudge*, Bologna, 2018, *passim*, ma specialmente 186 ss.

⁴² Per una definizione ampia di queste scienze, M. BALCONI, *Logica, pensiero e azione in neuroeconomia*, in *Mente ed economia*, a cura di A. Antonietti e M. Balconi, 2008, 152 ss.

⁴³ Se si vuole GIOVANNINI, *Postdemocrazia e consenso alla tassazione*, loc. cit., e prima *Crescere in equità*, già cit., 105 ss.

⁴⁴ M. LEWIS, *Un'amiciizia da Nobel. Kahneman e Tversky, l'incontro che ha cambiato il nostro modo di pensare*, Milano, 2017, 46 ss., 259 ss.

⁴⁵ R.H. THALER, *Misbehaving*, cit., 278.

⁴⁶ Cfr. THALER, C. SUNSTEIN, *Nudge*, cit.; G. RAMPA, *Neuroeconomia e basi neurali delle scelte*, in *Mente ed economia*, cit., 1250 ss.

Che le cose stiano così, d'altra parte, è ormai dimostrato strumentalmente, in laboratorio⁴⁷. Non prenderle adeguatamente in considerazione e valorizzare per imbastire nuove politiche pubbliche è scelta non soltanto miope, ma anche dannosa perché finisce per approfondire il solco tra forma e realtà, tra istituzioni e contribuenti e a generare un vorticoso individualismo, che dell'evasione è una delle molle più potenti.

11. L'”architettura delle scelte” nelle politiche pubbliche e la nuova fiscalità “olistica”

Non insisto su questi concetti, che, come detto, ho già portato all'attenzione dei lettori. Piuttosto qui voglio mettere a fuoco un elemento ulteriore. Mi riferisco all'”architettura delle scelte”.

Si tratta, detto in termini molto semplici, di piani di politica pubblica, compresa quella fiscale, che tendono ad orientare i comportamenti e le scelte dei singoli contribuenti con pungoli specifici, con “spinte gentili”, per riprendere il *nudge* di Richard Thaler e Cass Sunstein. Pur lasciando al contribuente libertà di decisione, il sistema lo “assiste” nel complesso e spesso labirintico procedimento amministrativo e ne suggerisce le scelte migliori.

Non basta, ovviamente, l'architettura delle scelte a rinsaldare il consenso e frenare l'evasione. Occorre una riforma complessiva che contempli un riequilibrio della distribuzione dei carichi impositivi nel rispetto dei principi costituzionali di eguaglianza, solidarietà e progressività del sistema, con una diminuzione modulata del peso complessivo dei carichi stessi; introduca la presunzione di onestà o di correttezza del contribuente, con previsioni conseguenti sul piano delle prove, del procedimento e del processo; tassi adeguatamente ciò che adesso non è tassato o non lo è adeguatamente; preveda limiti quantitativi massimi all'imposizione; introduca nuovi modelli di individuazione e determinazione della ricchezza, ridisegnando al tempo stesso la fiscalità locale; riscriva la legislazione sanzionatoria, valorizzando la premialità nel rispetto del principio di proporzionalità; preveda nuove modalità d'accertamento e riscossione; semplifichi radicalmente la normativa e incoraggi una nuova cultura amministrativa all'interno dell'amministrazione e in seno alla sua burocrazia.

⁴⁷ Cfr. C. SCHMIDT, *Neuroeconomia*, Torino, 2013, 35 ss., 129 ss. Per una descrizione puntuale degli strumenti di rilevazione elettrica, elettroencefalografia, delle misure psicofisiologiche del sistema nervoso e degli strumenti di rilevazione strutturali e funzionali con le tecniche dei *neuroimaging*, ampiamente M. BALCONI, *op. cit.*, 172 ss., e A. CIARAMIDARO, *I processi cognitivi e affettivi della neuroeconomia: il contributo della risonanza magnetica funzionale*, in *Mente ed economia*, già cit., 301 ss. Ampiamente anche A. ANTONIETTI – M. IANNELLO, *Lo studio sperimentale degli aspetti psicologici del comportamento economico*, in *Mente ed economia*, cit., 56 ss., specie 130 ss.

Senza una riforma che sia anche, per così dire, rivoluzione e non soltanto *maquillage* dell'esistente, l'architettura delle scelte può contribuire solo in minima parte alla rifondazione del consenso. Tuttavia, spingere il contribuente a cooperare anticipatamente con l'amministrazione finanziaria e a condividere con essa le scelte più significative della sua economia privata, potrebbe essere già un primo passo verso una nuova fiscalità che potremmo definire, magari alla fine dell'auspicabile percorso rivoluzionario, una fiscalità olistica.

Non mi faccio illusioni. Ma il nostro mestiere è simile al *nudge*: spingere gentilmente verso scelte positive, nel nostro caso spingere gentilmente i decisori pubblici. E questo è proprio quello che qui ho ritenuto di dover fare⁴⁸.

⁴⁸ Anche in vista della discussione sulla delega di riforma fiscale, ora in Parlamento (atto Camera n. 1038 del 23 marzo 2023).

**L'ALIQUOTA D'ACCISA RIDOTTA
SUL GASOLIO COMMERCIALE:
SPUNTI PER UNA INTERPRETAZIONE ORIENTATA
E COERENTE ALLA NORMATIVA UNIONALE**

di Mario Cardillo*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La matrice europea delle accise e i profili di armonizzazione fiscale. – 3. La disciplina interna delle accise e gli spazi di autonomia. – 4. L'aliquota ridotta sull'accisa applicata al gasolio commerciale: disciplina domestica ed europea. – 4.1. Considerazioni critiche in ordine alla definizione domestica di gasolio commerciale. – 5. Prospettive di disapplicazione della definizione di gasolio commerciale recata dall'art. 24-ter TUA. – 6. L'applicabilità dell'aliquota ridotta alle attività private: il caso particolare del noleggio auto e bus con conducente. – 7. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. – 8. La posizione della giurisprudenza domestica e della Corte Costituzionale con la sentenza n. 104/2023. – 9. Conclusioni.

Abstract: Il vigente testo dell'art. 24-ter TUA introduce una definizione restrittiva di “gasolio commerciale” vincolandola all'attività di trasporto di persone esercitata da soggetti pubblici o, comunque, operanti nell'ambito di finalità pubblica. I soggetti privati non possono pertanto beneficiare dell'aliquota ridotta sul gasolio, che costituirebbe invece un importante volano per sostenere la crescita di un settore in affanno. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea è intervenuta in tempi recenti sul tema ed ha riconosciuto l'illegittimità della norma italiana e la sua incompatibilità con l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE, dotata peraltro di efficacia *self executing*, rendendo quantomai urgente un intervento di riforma ad opera del legislatore nazionale.

Abstract: *The current text of art. 24-ter TUA introduces a restrictive definition of “commercial gas oil” binding it to the activity of transporting people carried out by public entities or, in any case, operating within the scope of public purposes. Private subjects cannot, therefore, benefit from the reduced rate on gas oil, which would instead constitute an important tool to support the growth of a stagnant sector. The European Court of Justice has recently intervened on the issue and recognized the illegitimacy of the Italian law and its incompatibility with art. 7 of directive 2003/96/EC, also endowed with self-executing efficacy, making a reform intervention by the national legislator as urgent and not avoidable.*

* Professore associato di Diritto Tributario, presso l'Università degli Studi di Foggia.

1. Introduzione

Le accise rappresentano un tributo strettamente correlato ai principi e al diritto dell'Unione Europea atteso che il processo di armonizzazione che le ha coinvolte costituisce, da sempre, una condizione necessaria per la compiuta realizzazione del mercato unico¹.

Non a caso, sin dagli albori del progetto europeo, si è avvertita la necessità di introdurre normative comuni e condivise, eliminando ovvero attenuando le barriere domestiche che potessero ostacolare la libera circolazione di merci e servizi reputati coesenziali al corretto funzionamento dell'economia e del mercato².

Le accise colpiscono, invero, beni di largo consumo (oli minerali tratti dalla raffinazione del petrolio, tabacchi, alcool, etc.) e possono pertanto essere agevolmente utilizzate per perseguire finalità extra-fiscali, incrementando il gettito erariale per la copertura di spese extra-bilancio, modulando l'intensità del relativo prelievo ed incidendo, per l'effetto, sull'andamento del mercato, il quale dipende proprio dall'impiego – spesso insostituibile – di questi beni³.

Gli oli minerali e, in specie, il gasolio commerciale costituiscono la categoria di beni maggiormente colpita dalle accise atteso che il loro utilizzo alimenta il

¹ Preme evidenziare che, nonostante l'armonizzazione delle accise rappresenti un passaggio fondamentale per pervenire ad una solida integrazione europea, ad oggi si registrano ancora importanti divergenze, quanto a regole ed aliquote tra i vari Stati Membri. La ragione va ricercata nell'elevato gettito garantito da questi tributi, che ostacola una piena omogeneità nella disciplina atteso che ne deriverebbe una probabile diminuzione nelle entrate nazionali. A titolo esemplificativo, negli ultimi dieci anni, in Italia, la media statistica del gettito delle accise è pari a circa il 5% delle entrate nazionali, superate esclusivamente dalle imposte sui redditi e dall'IVA. Per considerazioni di sistema si rimanda a E. GERELLI, *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA.VV., in *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, 45 ss.; F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, pag. 216 ss.; N. FORTE, *IVA, accise e mercato comune*, Milano, 1990; E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, 275 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, 22; F. CERIONI, *La disciplina delle accise in Italia*, in *Il diritto tributario comunitario*, Milano, 2004, 745 e ss.; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 307 ss.; C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, 254. ID., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, 54 ss.

² Nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, il c.d. Trattato CEE, era presente l'art. 99 che prevedeva espressamente, quale fondamentale obiettivo del progetto europeo, che “la Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette”.

³ Lo rilevano in particolar modo F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, *op. cit.*, 218 e F. PADOVANI, *op. cit.*, 307 ss. secondo i quali le accise costituiscono lo strumento principe per contrastare eventuali fluttuazioni nelle finanze degli Stati, legate alla necessità di spese contingenti, tanto da rappresentare la classe di tributi che subisce a livello europeo, più di frequente, modifiche nell'attuazione e quantificazione del prelievo.

funzionamento dell'intero ciclo economico – su base nazionale, europea ed internazionale – tanto da imporre agli Stati Membri di sviluppare strutturate politiche energetiche dedicate, improntate alla valorizzazione delle risorse disponibili e alla riduzione del significativo impatto ambientale che ne consegue⁴.

L'applicazione delle accise agli oli minerali rappresenta, evidentemente, un passaggio delicato e di massimo rilievo per la fiscalità domestica ed europea giacché si impone l'esigenza di calibrare interessi contrapposti, garantendo un gettito flessibile ed adeguato a fronte di una disciplina che deve essere razionale in termini di individuazione del presupposto del tributo, dei soggetti passivi, nonché dei regimi agevolativi correlati⁵.

In questa prospettiva, le accise sugli oli minerali hanno subito una intensa regolamentazione in entrambi gli ordinamenti, in specie a decorrere dai primi anni Novanta del XX secolo, che hanno condotto ad una normativa complessa, variegata e, talora, non perfettamente allineata.

Invero, il c.d. “regime europeo delle accise”, che prevede aliquote minime, schemi di attuazione comuni per gli Stati Membri e procedure armonizzate in relazione alla detenzione e alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa nel territorio europeo non ha condotto, per ciò che concerne l'ordinamento italiano e in specie il D. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (c.d. TUA, Testo Unico Accise), ad una compiuta sovrapposizione con quelli che sono i moduli operativi sviluppati dal legislatore domestico, con espresso riferimento a profili attuativi della disciplina (taluni regimi agevolativi, accertamento e riscossione)⁶.

⁴ La connessione tra accise, imposizione sugli oli minerali e politiche *green* improntate alla decarbonizzazione rappresenta ormai un *leit motiv* della fiscalità europea atteso che gli obiettivi ambientali, riconosciuti dai Trattati e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, appaiono centrali nella più recente legislazione comunitaria, ove gli Stati sono chiamati ad adottare strumenti giuridici armonizzati a livello europeo che modulino il prelievo tributario in conformità al noto principio «chi inquina paga», così da indirizzare le scelte dei consumatori e quindi l'andamento del mercato unico verso un approccio più sostenibile in termini ambientali. Per un approfondimento su questi temi si rimanda a L. MELANCONICO, *Carbon Tax, accise e politiche ambientali*, in *L'Iva*, 2001, 294; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614; R. ALFANO, *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione Europea*, Napoli, 2009; P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013 e, più di recente, R. MICELI, *Green deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *riv. trim. dir. trib.*, 2022, 137 ss. per la quale “la politica ambientale trovi le sue radici nel contesto europeo ed internazionale. In tali assetti l'ambiente ha assunto gradualmente il valore di bene universale, da rispettare e proteggere secondo comuni linee guida, per garantire la sopravvivenza delle generazioni future ed un migliore tenore di vita di quelle presenti”.

⁵ Per una disamina in ordine ai caratteri generali delle accise sugli oli minerali si rimanda a G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1859.

⁶ La non perfetta aderenza della disciplina domestica in tema di accise alla normativa svilup-

L'effetto che ne consegue è quello di una disciplina stratificata e composita, che si fonda su principi europei ma che poi, sul versante di materiale implementazione, necessita dell'intervento – non sempre efficace o tempestivo – del legislatore nazionale e offre quindi spazi a sensibili disallineamenti e lacune normative⁷.

Uno degli esempi più evidenti di questo fenomeno è dato dalla definizione di gasolio commerciale fornita nell'art. 24-ter TUA, funzionale all'applicazione di una rilevante agevolazione fiscale in forma di aliquota ridotta, che appare senz'altro difforme, essendo ben più restrittiva, di quella indicata dal legislatore europeo nella nota direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003⁸.

Si dubita, inverò, che l'attuale impostazione domestica circa il gasolio commerciale possa dirsi legittima in relazione al diritto unionale.

Il presente contributo costituisce un'occasione utile per indagare in ordine al disallineamento da ultimo evidenziato, cercando di far chiarezza in ordine al perimetro della predetta agevolazione e al suo rapporto con la definizione di gasolio commerciale resa nel contesto della legislazione europea in tema di accise e dai chiarimenti della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, così da offrire spunti di riflessione per una interpretazione sistematica e coerente con le prospettive unionali.

2. La matrice europea delle accise e i profili di armonizzazione fiscale

Il passaggio fondamentale, prima di affrontare le problematiche applicative poste dall'art. 24-ter TUA, è di definire il contesto normativo in cui le accise e, quindi, anche tale disposizione, si inseriscono.

Come noto, con il termine “accise” si suole tradizionalmente indicare il complesso di imposte erariali indirette che colpiscono la fabbricazione o il consumo di determinate categorie di beni, il cui peso economico è traslato abitualmente in capo al consumatore finale⁹.

pata in sede europea, soprattutto in relazione agli aspetti di promozione correlati alla fruizione di benefici fiscali, è stata da sempre evidenziata dalla dottrina. Si vedano in particolare le riflessioni di V. UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1, 9 ss. e M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss.

⁷ Evidenziano tale aspetto P. ORSINI, *L'armonizzazione dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi*, in *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014, 9 ss.; M. LOGOZZO, *op. cit.*, 140.

⁸ Tale direttiva è stata modificata ad opera delle successive direttive del Consiglio 2004/74/CE e 2004/75/CE del 29 aprile 2004. In specie, la Direttiva 2004/74/CE ha apportato talune modifiche finalizzata a consentire agli Stati Membri di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni o riduzioni temporanee dei livelli di tassazione

⁹ In questi termini R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 22; G. M. CIPOLLA, *voce Accise*, in *Dizionario di dir. pub.*, Milano, 2006, p. 72 ss.; U. SIRICO, *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014.

Nello specifico, le accise assumono la natura di imposte indirette specifiche e a carattere speciale giacché colpiscono solo alcuni prodotti previamente individuati dal legislatore (tra tutti, oli minerali frutto della raffinazione del petrolio, prodotti alcolici e tabacchi) e manifestano una totale indipendenza rispetto al valore venale di commercio del bene cui sono applicate, tanto da poter divenire una parte consistente del prezzo pagato in sede di consumo.

Il presupposto è quindi storicamente costituito rispettivamente dalla produzione o dalla fabbricazione dei prodotti, con l'effetto precipuo che l'operatore economico che ha prodotto i beni colpiti da accise, ovvero importato gli stessi all'interno del territorio dell'Unione Europea, risulta soggetto passivo del tributo, tanto da "rimanere sotto la lente di ingrandimento dell'Amministrazione finanziaria fino a che il debito sarà stato estinto o trasferito su altri soggetti passivi"¹⁰.

Tali caratteri generali delle accise sono comuni a tutti i Paesi Membri dell'Unione Europea giacché discendono da un'unica matrice sviluppata in sede comunitaria a partire dal Trattato di Roma del 1957. Invero, in tale contesto le accise furono concepite, assieme alla imposta sulla cifra di affari, come uno strumento principe per assicurare il corretto funzionamento del mercato unico e la promozione di un sano regime concorrenziale¹¹.

In tale contesto, il più incisivo intervento si è avuto con la direttiva generale, c.d. direttiva quadro accise, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE e con le correlate direttive specifiche per le varie classi merceologiche di beni colpite da questo tributo, di cui le più importanti per gli oli minerali erano rappresentate dalle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE¹².

¹⁰ Utilizza questa efficace espressione U. SIRICO, *op. cit.*, 3. Sul punto si vedano anche A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, 2019, Milano, 490 secondo i quali "La scansione temporale tra la nascita dell'obbligazione e l'esigibilità del tributo induce la dottrina recente a ravvisare nel presupposto [dell'accisa] un fatto complesso – inquadrabile negli schemi di fattispecie a formazione progressiva – costituito dal coordinamento delle fasi della fabbricazione e dell'immissione al consumo dei beni". Nel passato, invece, il presupposto delle accise era identificato con l'atto finale del processo produttivo o nella trasformazione delle materie prime sicché si riteneva che l'immissione al consumo rilevasse solo ai fini dell'esigibilità dell'imposta. Questa impostazione è stata successivamente ripresa dalla Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 115 del 25 marzo 2010, con commento di L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: presupposto a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 449, nonché la postilla critica di G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra le "ragioni del fisco e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159. Per approfondimenti anche R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 25, G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, *op. cit.*, 1859.

¹¹ Tale impostazione è stata sostanzialmente mutuata dall'attuale art. 113 TFUE, il quale dispone che le accise siano "necessarie per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza".

¹² A fini di completezza espositiva, si rappresenta che, in realtà, il primo provvedimento comu-

Nella prospettiva di questi interventi normativi, al fine di realizzare un mercato comune senza frontiere interne, privo di ostacoli alla libera circolazione delle merci fra gli Stati membri, si rendeva necessario eliminare in maniera drastica le c.d. “frontiere fiscali”, introducendo specifiche procedure con le quali attuare nel commercio intracomunitario il principio della “tassazione nel Paese di destinazione”, in forza del quale le merci esportate non fossero colpite dall’accesa dello Stato di esportazione (chiamato a rimborsarla, ove già pagata), ma da quella del Paese Membro di importazione, al passaggio della dogana¹³.

In ossequio a questo preciso interesse di sistema, la direttiva n. 92/12/CEE, con l’obiettivo di attenuare gli effetti negativi che il processo di armonizzazione così avviato avrebbe comportato sul gettito delle accise in ciascun Paese Membro ed in attuazione del principio di sussidiarietà, disponeva che venisse comunque concessa piena facoltà ai vari ordinamenti nazionali di introdurre o mantenere accise diverse o connotate da specifici regimi di agevolazione od esenzione (c.d. accise non armonizzate), in funzione di manovre di politica finanziaria nazionali ovvero per il perseguimento di obiettivi extra-fiscali, a condizione che ciò non comportasse la produzione di effetti distorsivi in termini di concorrenza ed efficienza del mercato¹⁴.

Negli anni successivi, anche per dare compiuta attuazione al Protocollo di Kyoto nonché per un migliore funzionamento del mercato interno e delle politiche comunitarie di energia, trasporti e ambiente, la direttiva 2003/96/CE ha abrogato le norme precedenti e ha istituito i livelli minimi di tassazione per i “prodotti energetici” (tra cui oli minerali, gas naturale e carbone), facendo coincidere il presupposto dell’imposta con il momento di fornitura al consumatore finale (c.d. immissione in consumo).

nitario in materia è stata la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1972, n. 72/464/CEE (in GUCE n. 303 L del 31 dicembre 1972, p.1), in tema di tabacchi.

¹³ Il tema è ampiamente sviluppato da R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità, modelli di federalismo*, Milano, 2014, 227 ss. Si vedano anche le considerazioni di M. LOGOZZO, *op. cit.*, per il quale “per quanto riguarda le aliquote, è stata effettuata (in applicazione del principio di sussidiarietà, che garantisce uno spazio di manovra autonomo agli Stati membri) un’armonizzazione molto attenuata, basata su aliquote minime fissate ad un livello molto basso, a partire dalle quali gli Stati membri sono liberi di fare le proprie scelte, salva la possibilità concessa agli stessi di prevedere esenzioni e riduzioni di imposta, tenuto conto della necessità di minimizzare gli effetti negativi sul bilancio. Tuttavia, permangono significative differenze, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, il che incide sui prezzi dei prodotti e sulla concorrenza. Sotto tale profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico”.

¹⁴ Tale facoltà veniva reputata coerente con gli obiettivi posti dai Trattati, i quali erano sostanzialmente volti all’abbattimento delle c.d. frontiere fiscali e non già alla introduzione di un regime impositivo perfettamente identico, in tema di accise, in ciascun Paese Membro. Si vedano a tal proposito le riflessioni di R. ALFANO, *Le accise sull’energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.* 2015, 125 ss.

Le modifiche apportate dalla direttiva da ultimo citata sono state pertanto fondamentali nel ridisegnare il volto attuale del tributo che, da imposta a formazione progressiva – fondata sulla divaricazione tra fabbricazione e immissione in consumo – è divenuta incentrata attorno al solo momento della immissione in consumo, in ossequio agli insegnamenti della giurisprudenza europea¹⁵.

Gli ultimi interventi del legislatore europeo, che completano il quadro delle regole unionali in tema di accise, afferiscono infine alla direttiva n. 2010/12/UE del 16 febbraio 2010¹⁶, di modifica alla pregressa direttiva n. 2008/118/CE, nonché alla recente direttiva 2020/262/UE del 27 febbraio 2020, a mezzo delle quali si è affinata la disciplina pregressa, prevedendo un sempre più ampio utilizzo alle tecnologie informatiche nel contrasto alle frodi transnazionali e nella fase di attuazione del tributo nonché una espressa valorizzazione dei principi giuridici ricostruiti e sviluppati negli anni dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁷.

In definitiva, il progetto di coesione economica e sociale alla base del patto stretto tra i Paesi Membri dell'Unione Europea ha visto nella regolamentazione comune delle accise una leva imprescindibile per la sua piena realizzazione essendo essenziale per realizzare un coordinamento fiscale nello spazio europeo, evitare forme di concorrenza dannosa tra i vari Paesi e, comunque, fare fronte all'impossibilità di controlli doganali per gli scambi

¹⁵ Il richiamo è alla nota sentenza CGUE 2 giugno 2016, C-355/14 nella quale si è anche affermato: “poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della Direttiva n. 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo, tale direttiva stabilisce, come previsto al suo art. 1, par. 1, il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali rientrano, in particolare, i prodotti energetici e l'elettricità di cui alla Direttiva 2003/96”.

¹⁶ Per un esame della direttiva si veda F. CERIONI, *Modifiche al testo unico delle accise*, in *Corr. trib.*, 2010, 1543.

¹⁷ Con riferimento alla direttiva più recente, per un commento, si rimanda a S. ARMELLA, *La nuova disciplina delle accise*, in *L'Iva*, 2020, 20 ss. per la quale “già a una prima lettura, emerge che la novella non si limita semplicemente a rifondere, in un unico testo, la previgente Direttiva accise (n. 2008/118) e le numerose modifiche intervenute nel corso degli anni. La Direttiva in commento, infatti, introduce alcune importanti novità e supera anche la precedente impostazione casistica, per esempio, nell'individuazione delle fattispecie imponibili. Rispetto alla legislazione degli anni Novanta, caratterizzata da un testo normativo rigorosamente descrittivo di casi concreti, il legislatore europeo persegue ora, com'è anche avvenuto nel settore dogane e IVA, un maggior rigore giuridico nell'individuazione di regole generali, anche grazie all'elaborazione nel frattempo svolta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Si può anzi affermare che la codificazione di diverse regole sostanziali definite dalla Corte, se da un lato riconosce il grande lavoro ricostruttivo di “principi giuridici comuni”, dall'altro circoscrive, per il futuro, la libertà interpretativa della giurisprudenza unionale, talvolta criticata per un ruolo creativo più consono a sistemi di *common law*. La nuova Direttiva, dunque, si distingue dalle precedenti per la nuova disciplina di principio in ordine ai soggetti passivi, al presupposto impositivo e ai casi di responsabilità del depositario”.

all'interno del mercato comunitario, salvaguardando al contempo la sovranità fiscale nazionale, analogamente a quanto è accaduto per l'IVA¹⁸.

Senonché, ed è questo un aspetto relevantissimo ai presenti fini, sebbene l'armonizzazione in ordine alle accise sia formalmente compiuta, residuano per gli ordinamenti domestici ampi margini di discrezionalità, che sono perlopiù apprezzabili sulla modulazione del livello di imposizione, essendo prevista la possibilità di introdurre aliquote differenziate e, comunque, agevolazioni di varia natura¹⁹.

Il processo di armonizzazione delle accise non va quindi inteso in senso assoluto, ma va debitamente esaminato alla luce della potestà, riconosciuta ai singoli Paesi Membri, di poter adottare politiche fiscali differenti su diversi beni soggetti ad accise, atteso il loro rilievo spesso strategico nell'attuazione delle politiche economiche nazionali.

3. La disciplina interna delle accise e gli spazi di autonomia

Le numerose direttive europee in materia di accise hanno inevitabilmente irradiato i propri effetti nell'ordinamento domestico, plasmando una disciplina che, negli assetti strutturali del tributo, risulta essere coerente con la sua matrice sovranazionale.

Invero, il presupposto delle accise ed il relativo momento di esigibilità sono sempre individuati nella produzione o fabbricazione di prodotti per le accise sulla produzione, ovvero nell'immissione in consumo per le accise sul consumo, così come l'individuazione del luogo di esigibilità, le procedure di rimborso e la circolazione dei prodotti nei confini unionali seguono pedissequamente le indicazioni elaborate in sede europea²⁰.

¹⁸ In questi termini si esprime P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 204.

¹⁹ SCHIAVOLIN, *Accise*, in Enc. Dir., VI agg., 2000, §1. Sugli sviluppi del dibattito e le vicende del processo di armonizzazione v. per tutti NALDINI, *L'armonizzazione delle accise: problemi strutturali e normativi*, in MAJOCCHI e TREMONTI, *Le imposte del 1992, aspetti fiscali del completamento del mercato unico europeo*, Milano, 1990, 153 ss.

²⁰ La dottrina domestica si è quindi posta, in relazione a questi temi, i medesimi interrogativi che sono stati negli anni sollevati circa le norme comunitarie. Ad esempio, con riferimento al presupposto d'imposta, la dottrina più risalente riteneva che esso andasse ravvisato nell'immissione in consumo della merce, perché altrimenti il prelievo, se non avesse potuto essere traslato sul consumatore finale, avrebbe finito per rimanere in capo all'impresa produttrice. Così M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 1184 ss. Altra parte della dottrina invece osservava che soggetto passivo dell'imposta fosse solo il fabbricante, obbligato a pagarla per fatti e situazioni anteriori al momento in cui potrebbe traslarla sui consumatori (anche su prodotti perduti prima della vendita), senza godere nemmeno, di regola, di un diritto di rivalsa. Così R. ALESSI, *Fabbricazione (Imposte di)*, in *Noviss. Dig. It.*, VI, 1960, 1104; M. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio nelle imposte di fabbricazione: una*

Diversamente, ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2008/118/CE, come modificata dalla 2010/12/UE, l'applicazione e riscossione delle accise, unitamente alla previsione di specifiche norme di favore e sanzionatorie, è rimessa alla autonomia legislativa di ciascun Paese Membro, seppur nel rispetto della superiore cornice unionale.

Invero, trattandosi di tributi armonizzati, il legislatore domestico è chiamato a sviluppare una disciplina interna che sia rispettosa dei principi fondamentali desumibili dai Trattati, nonché dei principi coesenziali al funzionamento dell'ordinamento europeo, tra i quali spiccano il principio di non discriminazione fiscale, di effettività, di certezza del diritto e proporzionalità, che innervano ogni previsione di legge, risultando direttamente applicabili a ciascuna fattispecie²¹.

Il D. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA) è quindi il testo normativo domestico che diviene recettore degli schemi giuridici e dei principi elaborati in sede europea, avendo l'onere di contenere l'intera disciplina nazionale in tema di accise. Il TUA ha subito negli anni molteplici modifiche e aggiornamenti, dovendosi necessariamente adeguare ai mutamenti normativi intervenuti in sede europea, sebbene con risultati non sempre eccellenti²².

terminologia legislativa ambigua, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 1102 ss. La dottrina più recente è orientata nel senso di ritenere che laddove sia previsto un meccanismo giuridico di rivalsa sul consumatore finale, è quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta, la cui capacità contributiva viene in rilievo nell'assetto del tributo. Così M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 266. Tuttavia, nota efficacemente P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 815, tale ultimo meccanismo solitamente non è previsto da una disposizione legislativa ma lo spostamento del peso economico del tributo dal produttore al consumatore viene rimesso sostanzialmente alle leggi di mercato. Tale notazione permette di ritenere comunque coerente l'inquadramento delle accise come imposte indirette sul consumo, dacché comunque il peso economico viene spostato di regola a valle del sistema produttivo.

²¹ Tali principi si distinguono tra principi espressi nei Trattati ed elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ma, nonostante la diversa origine, sono reputati come equi-ordinati atteso che la Corte di Giustizia svolge una funzione di interpretazione etero-integrativa, che fa emergere assetti valoriali già insiti nelle norme di diritto positivo dell'Unione. Per un approfondimento si rimanda a M. AKERHURST, *The application of general principles of law by the Court of Justice of the European Communities*, in *British yearbook of international law*, 1981, 29 ss.; R. E. PAPADOPOULOU, *Principes généraux du droit et droit communautaire*, Bruxelles, 1996, *passim*; A. TIZZANO, *Il ruolo della Corte di giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Scritti in onore di A. Predieri*, II, Milano, 1996, 1470 ss.; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012, 104 ss.; M. C. CICIRIELLO, *L'Unione europea e i suoi principi giuridici*, Napoli, 2010, *passim*; R. ALONSO GARCÍA, *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Toronto, 2012, 104 ss.; P. BORIA, *Taxation in European Union*, Torino, 2017, 91 ss.

²² Tra le più importanti modifiche intervenute vi sono quelle apportate (i) con il D. lgs. 02 febbraio 2007 n. 26, il quale, nel recepire la direttiva 2003/96/CE, ha modificato integralmente gli artt. 21 e 22 (prodotti energetici sottoposti ad accisa) e 26 (disposizioni particolari per il gas naturale), così da attrarre nell'area dell'imposizione armonizzata tutti i prodotti energetici, tra cui il gas naturale, in luogo dei soli oli minerali che erano precedentemente contemplati, e (ii) con il

Invero, nonostante l'importante funzione a cui il TUA è avvocato, la dottrina ha da sempre rilevato come esso sia un testo normativo ostico, connotato da ampie lacune e da previsioni non sempre coincidenti con quelle stabilite a monte dal legislatore unionale²³.

L'effetto che ne consegue è che l'Amministrazione finanziaria è frequentemente chiamata ad intervenire con propri documenti di prassi al fine di supplire alle predette lacune e, talora, addirittura a proporre interpretazioni "creative", che pongono problemi di compatibilità con il principio costituzionale della riserva di legge, di cui all'art. 23 Cost., come emerso in tempi non troppo risalenti per il novellato art. 62-*quater* TUA, in tema di sigarette elettroniche, sanzionato dalla Corte Costituzionale per via della sua indeterminatazza nella individuazione del presupposto²⁴.

Uno dei settori in cui emergono con maggiore nitidezza i profili di asistematicità cui si è fatto cenno è così rappresentato dal regime delle agevolazioni sulle accise applicate ai prodotti energetici, sul quale al legislatore domestica è concessa dalle fonti europee ampia discrezionalità nello stabilire livelli di tassazione contingentata in relazione a taluni peculiari usi cui sono destinati i prodotti sottoposti ad accisa.

Ed è proprio questo l'aspetto che appare meritevole di essere approfondito nel prosieguo della trattazione.

4. L'aliquota ridotta sull'accisa applicata al gasolio commerciale: disciplina domestica ed europea

Si è già detto che la direttiva 2003/96/CE si è posta l'obiettivo di aggiornare il regime pregresso in tema di accise, fissando, tra i vari interventi, dei livelli minimi di imposizione per varie tipologie di prodotti energetici, tra i quali vi sono gasolio, elettricità e gas naturale.

In specie, la citata direttiva dispone che i Paesi Membri abbiano facoltà, perseguendo un chiaro intento agevolativo, di fissare aliquote inferiori a quella ordinaria, purché siano previste distinzioni a seconda dell'utilizzo del

D. lgs. 05 novembre 2021, n. 180, di recepimento della direttiva 2020/262/UE, a mezzo del quale sono state in particolare ampliate le fattispecie che danno luogo alla esigibilità del tributo (rileva ad esempio anche l'ingresso irregolare dei prodotti nel territorio dello Stato) e sono state disposte varie ipotesi di adeguamento agli indirizzi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

²³ Si veda su tutti M. LOGOZZO, *op. cit.*, 139.

²⁴ La Corte Costituzionale, con la sentenza 15 maggio 2015, n. 83 ha dichiarato l'incostituzionalità della predetta norma per via della "indeterminatezza della base imponibile e della mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria". Si veda il commento di A. GIOVANNINI, *La consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, in *Corr. trib.*, 2015, 2341.

bene inciso dall'accisa, assumendo rilievo in senso commerciale ovvero non commerciale dello stesso.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 5 e 11, della direttiva 2003/96/CE, che ad oggi non hanno subito modifiche, il legislatore europeo prevede espressamente che ai prodotti energetici incisi da accisa e destinati ad un utilizzo commerciale sia applicabile una aliquota ridotta, determinata dal singolo Paese Membro, vigente al momento di immissione al consumo²⁵.

La direttiva persegue quindi un palese obiettivo extra-fiscale, costituito dalla volontà di agevolare il ciclo economico correlato alla produzione e scambio di beni, rendendo meno oneroso il prelievo tributario riferito a prodotti energetici, se funzionali ad una attività di carattere commerciale (essendo invece irrilevante l'utilizzo non commerciale).

Più precisamente, come rilevato in dottrina, la *ratio* che si trova sottesa alla distinzione tra utilizzo "commerciale" e non "commerciale" concerne la strumentalità dell'impiego del prodotto energetico rispetto ad una attività commerciale previamente individuata: se l'impiego è necessario per svolgere una fase del ciclo economico di produzione e/o scambio di beni e servizi, allora è possibile applicare l'aliquota ridotta mentre, se l'impiego afferisce ad un consumo finale e quindi fine a se stesso, l'aliquota si applica in misura piena²⁶.

Corollario di questa impostazione è che assumono massimo rilievo, al fine di dare concreta attuazione all'intento agevolativo espresso dalla direttiva 2003/96/CE, le norme, interne ed europee, volte a definire, sul piano pratico, quando una attività possa dirsi "commerciale".

Senonché, a fronte di una politica fiscale che appare di certo condivisibile, essendo apprezzabile l'intento di attenuare l'intensità del prelievo tributario nelle fasi del ciclo economico che precedono il consumo finale, si rileva una sensibile divaricazione tra i criteri elaborati dal legislatore domestico rispetto a quelli rinvenibili nelle fonti europee, così da ingenerare una

²⁵ Il rilievo dell'aliquota al momento di esigibilità del tributo (immissione in consumo) è un elemento che differisce rispetto alla disciplina di altro tributo armonizzato qual è l'IVA. Invero, per quest'ultimo tributo l'aliquota va determinata con riferimento al momento in cui l'operazione si considera effettuata e non già al momento in cui l'imposta diviene esigibile. Si vedano G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, *op. cit.*, 1859 ss.; R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 28.

²⁶ Si veda M. LOGOZZO, *op. cit.*, 141 per il quale "il discrimine tra i due livelli di imposizione è rappresentato dalla "natura commerciale", intesa in senso ampio, del consumo finale del prodotto energetico: se vi è mero consumo del prodotto energetico (uso non commerciale), l'imposizione è superiore; se invece il consumo del prodotto è strumentale all'attività commerciale (qualsiasi attività economica diretta alla produzione e alla commercializzazione di beni, nonché alla prestazione di servizi, comprese le attività professionali), il costo rappresentato dall'energia impiegata viene abbattuto mediante la previsione di un minore livello impositivo".

inammissibile incertezza in ordine all'applicazione del meccanismo premiale.

La definizione di gasolio commerciale o, più precisamente, di impiego commerciale del gasolio ne costituisce uno degli esempi più evidenti di quanto rappresentato atteso che la normativa europea e quella domestica risultano del tutto disallineate.

Segnatamente, l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE dispone espressamente che il gasolio è strumentale ad una attività commerciale ove questo sia: (i) impiegato nell'ambito del trasporto di merci su strada, da parte di automezzi aventi un peso a pieno carico pari o superiore a 7,5 tonnellate, ovvero (ii) trasporto regolare o occasione di passeggeri²⁷.

Dalla lettura della disposizione, appare evidente che il legislatore europeo abbia inteso fornire una nozione molto ampia di impiego commerciale del gasolio, ricomprendendovi tutte le fattispecie in cui esso sia utilizzato quale propellente su strada per attività dotate di rilievo economico (riassumibili nel trasporto merci e nel trasporto passeggeri, anche se occasionale), in perfetta adesione all'accezione comunitaria di "attività economica", notoriamente più vasta di quella domestica²⁸.

Il lineare recepimento della direttiva 2003/96/CE avrebbe imposto l'adozione, da parte del legislatore domestico, di una definizione di impiego commerciale del gasolio sostanzialmente sovrapponibile a quella fissata dal citato art. 7, così da generare una perfetta corrispondenza tra i due ordinamenti e una applicazione della misura agevolativa conforme alla sua matrice europea.

L'art. 24-ter TUA, al contrario, offre una definizione diversa e ben più

²⁷ La norma recita precisamente che "[...] 2. Gli Stati membri possono distinguere tra uso commerciale e non commerciale del gasolio utilizzato come propellente, purché siano rispettati i livelli minimi comunitari e l'aliquota per il gasolio commerciale utilizzato come propellente non sia inferiore al livello nazionale di tassazione vigente al 10 gennaio 2003, a prescindere dalle deroghe per detta utilizzazione stabilite dalla presente direttiva. Si intende per «gasolio commerciale utilizzato come propellente» il gasolio utilizzato ai fini seguenti: a) trasporto di merci per conto terzi o per conto proprio, effettuato con un autoveicolo a motore o un autoveicolo con rimorchio, adibito esclusivamente al trasporto di merci su strada, avente un peso a pieno carico massimo ammissibile pari o superiore a 7,5 tonnellate; b) trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3, quali definite dalla direttiva 70/156/CEE del Consiglio, del 6 febbraio 1970, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative all'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi". Per un commento si rimanda a R. ALFANO, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, op. cit., 125 ss.

²⁸ Come noto, nell'ordinamento europeo, la nozione di attività economica, emersa nell'ambito del diritto della concorrenza e della disciplina degli aiuti di Stato, è governata dal criterio c.d. funzionale, per cui costituisce impresa qualsivoglia soggetto che eroga un servizio contro remunerazione e in contesto di mercato, anche solo potenziale. Per una dotta ricostruzione bibliografica sul tema vedasi il contributo di D. GALLO, *L'economicità alla luce della giurisprudenza UE e della prassi della Commissione sui servizi socio-sanitari*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2019, 287 ss.

restrittiva, riconoscendo la commercialità dell'impiego del gasolio in due fattispecie, di cui solo la prima appare conforme alla previsione europea.

Invero, il gasolio accede all'aliquota agevolativa (i) se volto ad alimentare trasporto di merci su strada, da parte di automezzi aventi un peso a pieno carico pari o superiore a 7,5 tonnellate, ovvero (ii) se correlato al trasporto di persone svolto in maniera regolare da soggetti pubblici (a livello nazionale o locale) e imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario²⁹.

Appare evidente che, proprio in relazione al trasporto di persone, la norma nazionale avanzi una definizione di impiego commerciale del gasolio non sovrapponibile a quella formulata in sede europea giacché limitata alla natura pubblica del soggetto erogante, del servizio e alla regolarità del medesimo.

Si rendono pertanto opportune talune riflessioni di sistema.

5. Considerazioni critiche in ordine alla definizione domestica di gasolio commerciale

La comparazione diretta dell'art. 7 della direttiva 2003/96/CE con l'art. 24-ter TUA appare essenziale per evincere il perimetro definitorio ben più ridotto, offerto dalla disciplina domestica, di impiego commerciale del gasolio.

Si rileva a tal proposito che il legislatore europeo, in perfetta adesione ad una prassi radicata nell'ordinamento unionale, dispone l'applicazione

²⁹ La norma domestica dispone che “2. Per gasolio commerciale usato come carburante si intende il gasolio impiegato da veicoli, ad eccezione di quelli di categoria euro 3 o inferiore e, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ad eccezione dei veicoli di categoria euro 4 o inferiore, utilizzati dal proprietario o in virtù di altro titolo che ne garantisca l'esclusiva disponibilità, per i seguenti scopi: a) attività di trasporto di merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate esercitata da: 1) persone fisiche o giuridiche iscritte nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi; 2) persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'elenco appositamente istituito; 3) imprese stabilite in altri Stati membri dell'Unione europea, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada; b) attività di trasporto di persone svolta da: 1) enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, e alle relative leggi regionali di attuazione; 2) imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2005, n. 285; 3) imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422; 4) imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009. È considerato altresì gasolio commerciale il gasolio impiegato per attività di trasporto di persone svolta da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fine in servizio pubblico.”

dell'aliquota agevolata a tutte le attività economiche, siano esse di natura pubblica o privata, senza compiere distinzioni di sorta e attribuendo valore al nucleo essenziale dell'attività svolta: produzione o scambio di beni e servizi sul mercato³⁰.

La *ratio* di tale ampiezza va rinvenuta nell'esigenza, perseguita dal legislatore europeo, di distanziarsi e quindi superare le singole e specifiche definizioni sviluppatesi in ciascun ordinamento nazionale, dalle quali sarebbe complesso trarre una nozione uniforme d'impresa e, più in generale, di esercizio di attività economica, essenziale per l'omogenea applicazione delle norme del diritto europeo³¹.

Al contrario, l'art. 24-ter TUA pare dimenticare la sovraordinata matrice europea della disciplina delle accise, vincolando l'applicazione dell'aliquota ridotta ad una definizione specifica e limitante di attività commerciale, che non trova cittadinanza alcuna nell'ordinamento unionale.

La difformità nel perimetro della definizione, invero, appare netta in relazione alla categoria del trasporto di persone: (i) nelle norme europee assume la natura di gasolio commerciale quello utilizzato per il trasporto regolare od occasionale di passeggeri, senza distinzione in merito alla natura giuridica del vettore; (ii) al contrario, nella normativa domestica, si indica come gasolio commerciale, assoggettato a un regime impositivo ben più contenuto, esclusivamente quello utilizzato da enti pubblici o da soggetti che, comunque, svolgono un servizio pubblico in favore della collettività.

La *linea di discrimen*, affinché possa configurarsi un utilizzo commerciale del gasolio nel trasporto di persone (e quindi possa profilarsi il diritto al beneficio fiscale), è rappresentata proprio dalla erogazione di un servizio ad opera di un soggetto che ha natura pubblica e che quindi – quale diretto corollario – svolge una funzione di pubblica utilità, secondo la più moderna accezione, che identifica la natura pubblica del servizio in ragione del fine perseguito e della disciplina che lo regola³².

Pertanto, se nel testo della direttiva la distinzione avviene in ragione dell'*uso* del gasolio, nelle norme domestiche la distinzione è in ragione del *soggetto* che lo utilizza, se pubblico o privato, seppur per il medesimo uso.

³⁰ La nozione di attività economica assunta dal legislatore europeo ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta nelle accise è affine, nella sua ampiezza, a quella che si ha, ad esempio, nell'IVA, ove l'art. 9, par. 1, lett. a) della Direttiva n. 2006/112/CE riconosce la soggettività passiva del tributo a qualsiasi operatore economico che produca o scambi beni e servizi in un contesto di mercato. In questo senso, si vedano le pronunce CGUE, 21 ottobre 2004, C-8/03, CGUE, 26 settembre 1996, C-230/94.

³¹ Lo evidenzia, in dottrina, R. OFFERMANN, *The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective*, L'Aja, 2002.

³² Si vedano le autorevoli riflessioni sulla nozione di ente pubblico e servizio pubblico di G. NAPOLITANO, *Servizi pubblici e rapporti di utenza*, Padova 2001, 204.

L'effetto che deriva da tale distinzione è palese: il legislatore domestico sposta il baricentro dell'agevolazione dall'esercizio di una determinata attività (trasporto di persone regolare od occasionale) alla natura giuridica del soggetto che svolge tale attività, così da generare una sensibile restrizione dell'ambito applicativo del beneficio fiscale³³.

In specie, il gasolio che viene utilizzato come propellente da parte di soggetti che pur sempre svolgono attività di trasporto passeggeri, ma nel diverso ambito di un servizio privato, non può accedere all'aliquota ridotta e sconterà l'accisa in misura piena.

Una tale impostazione appare, già ad una prima analisi, irrazionale.

A parere di chi scrive, è palese che ricorra una identica fattispecie di impiego commerciale del gasolio in entrambe le circostanze atteso che l'operatore economico – sia esso pubblico o privato – si avvale di questo bene per offrire un servizio sul mercato, successivamente remunerato dagli utenti.

La natura pubblica del soggetto erogante, così come la funzione pubblica del predetto servizio, dovrebbe essere in questa fattispecie marginale ed irrilevante, essendo un aspetto non idoneo ad incidere sul peso del prelievo tributario, il quale nella prospettiva europea si trova teleologicamente correlato alla sola destinazione del servizio di trasporto alla platea dei consumatori, senza ricomprendere il più ampio quadro giuridico in cui si inserisce l'operatore economico³⁴.

Peraltro, non può sottacersi che l'art. 24-ter TUA esprime una previsione di legge marcatamente antinomica, che dovrebbe non essere accettabile in una norma di carattere tributario e avente matrice europea³⁵; invero, il legislatore domestico, nel formulare la nozione di "impiego commerciale" del gasolio, lascia contraddittoriamente al di fuori di questo perimetro proprio gli "operatori commerciali" privati (ad esempio, imprese individuali, società di capitali, etc.), che ne dovrebbero invece rappresentare il terreno elettivo d'applicazione, per includervi solo coloro che hanno natura di soggetti pubblici.

Stante quanto precede, è quindi lecito domandarsi se, in ragione del mancato recepimento dei contenuti della direttiva 2003/96/CE circa la

³³ Si rinvia alle considerazioni sul tema di P. SELICATO, *Agevolazioni fiscali in materia di accise su prodotti energetici. Problematiche applicative*, in *Ultra Limes*, 2014, 1 ss.

³⁴ Non a caso, la Commissione ha a più riprese chiarito che la distinzione tra attività pubblica e privata è del tutto inidonea a creare una distinzione per l'applicazione di agevolazioni fondate sulla commercialità (o, più precisamente, economicità del servizio, atteso che "ogni attività che implica l'offerta di beni e servizi su un dato mercato è un'attività economica". In questi termini COM (2003) 270 def., punto 44, come citata da CGUE, 12 settembre 2000 (in cause riunite C-180-184/98), *Pavel Pavlov and Others v Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*.

³⁵ L'inammissibilità delle antinomie normative tra diritto domestico ed europeo è stato un tema messo in rilievo sin dai primissimi studi sul rapporto tra i due ordinamenti. Si veda, in specie, B. CONFORTI, *Diritto comunitario e diritti degli Stati membri*, in *Riv. Dir. int. priv. proc.* 1966, 18 ss.

definizione di gasolio commerciale, siano ravvisabili adeguati correttivi per assicurare agli operatori economici una razionale applicazione del beneficio fiscale ovvero se tale definizione possa reputarsi incompatibile con il diritto unionale.

6. Prospettive di disapplicazione della definizione di gasolio commerciale recata dall'art. 24-ter TUA

Il principale correttivo per ricondurre nell'alveo della ragionevolezza la disciplina domestica relativa all'applicazione di un'aliquota ridotta al gasolio commerciale è di disapplicare la definizione recata dall'art. 24-ter TUA, stante il suo palese contrasto con l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE.

Preme infatti evidenziare che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è già pronunciata su tale fonte normativa, riconoscendo efficacia *self executing* all'art 14, n. 1, lett. a), seconda frase, atteso che l'obbligo di esenzione ivi indicato “è sufficientemente preciso e incondizionato da conferire ai singoli il diritto di avvalersene dinanzi al giudice nazionale al fine di opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con esso”³⁶.

E in effetti il testo dell'art. 14 della direttiva in esame nella richiamata sentenza della Corte è molto chiaro, laddove indica che i Paesi Membri *esentano* (e non “*possono esentare*” ad indicare una facoltà) dal pagamento dell'accesa una serie di prodotti analiticamente indicati nella direttiva medesima. E pertanto anche in difetto di richiamo nell'ordinamento dei singoli stati, tale esenzione può essere invocata dal contribuente. È evidente che in questo caso il tenore letterale della direttiva è sufficientemente preciso nell'imporre un'esenzione e nell'elencare quali sono i prodotti oggetto di quella specifica esenzione, così divenendo un comando cogente verso l'esterno³⁷.

³⁶ In questi termini, la sentenza CGUE 17 luglio 2008 C.226/07. Come noto, per direttiva *self executing* (o anche ad efficacia diretta) si intende una direttiva sufficientemente dettagliata nei contenuti che non necessita di specifici provvedimenti di attuazione e che, per l'effetto, può trovare materiale implementazione nell'ordinamento di ciascun Paese Membro. Sul tema delle direttive *self executing* si rinvia sinteticamente, fra gli altri, a B. CONFORTI, *Sulle direttive della CEE*, in *Giur. it.*, 1972, 83 ss.; F. CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983; M. DOUGAN, *The Disguised Vertical Direct Effect of Directives?*, in *CLJ*, 2000, 586 ss.; S. AMADEO, *L'efficacia obiettiva delle direttive comunitarie ed i suoi riflessi nei confronti dei privati. Riflessioni a margine delle sentenze sui casi Linster e Unilever*, in *Dir. Un. Eur.*, 2001, 95 ss.; A. CELOTTO, *L'efficacia delle fonti comunitarie nell'ordinamento italiano*, Torino, 2003, 83; P. CRAIG, *The legal effect of Directives: policy, rules and exceptions*, in *ELR*, 2009, 349 ss.

³⁷ Peraltro, di recente, anche la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata in modo analogo, riconoscendo il contenuto *self executing* del citato art. 14 della direttiva 2003/96/CE. Si veda Corte Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15135 secondo cui la “direttiva, che, come precisato dalla giurisprudenza di questa Corte, per la sua chiarezza e precisione, era immediatamente applicabile nel diritto interno, con riguardo alla specifica Disp. di cui all'art. 14. n. 1, lett. a), che ristrutturava il

Trasponendo questi principi all'esame della disposizione che qui maggiormente interessa, occorre valutare se la fattispecie del "gasolio commerciale" sia sufficientemente chiara e precisa nell'ambito della direttiva, e – in caso di risposta affermativa – se residuino spazi normativi per il legislatore nazionale e su quali aspetti.

Tenendo come termine di paragone l'art. 14 della medesima direttiva, anche nell'art. 7, non sembrano esserci margini di dubbio sul fatto che (i) essa imponga un trattamento tributario ben definito per il gasolio commerciale, disponendo che l'aliquota per il gasolio commerciale utilizzato come propellente non *sia* inferiore (non "*possa essere*", così escludendo qualsivoglia facoltà) al livello nazionale di tassazione vigente al 10 gennaio 2003 e che (ii) il legislatore comunitario abbia anche con precisione delimitato la definizione di gasolio commerciale utilizzato per il trasporto merci o passeggeri. In specie, con riferimento a questi aspetti, è sufficiente scorrere l'art. 7 per verificare che il legislatore europeo ha specificamente individuato in quali casi e con quali mezzi l'uso del gasolio commerciale deve essere assoggettato all'imposizione individuata³⁸.

Nello schema della direttiva non sembra quindi esserci alcun margine di manovra per il legislatore nazionale nell'individuazione del regime tributario applicabile, né nell'individuare il bene da assoggettare a tale regime. È puntualmente identificato sia il bene sottoposto ad accisa ("il gasolio commerciale"), che il regime tributario cui il medesimo deve essere sottoposto.

Un dato appare incontrovertibile: la direttiva europea possiede tutti i requisiti per avere una diretta efficacia ed applicabilità nell'ordinamento domestico e, a fronte di ciò, non è rinvenibile alcun riferimento circa la natura pubblica o privata dell'operatore economico, ma solo la descrizione dell'attività che quest'ultimo deve svolgere ("trasporto di persone").

Non a caso, la Commissione europea, in sede di interrogazione parla-

quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, poiché ha natura "*self executing*" e può, quindi, essere direttamente applicata una volta che sia inutilmente scaduto il termine prescritto per il recepimento (31 dicembre 2003), senza che possa, in contrario, valere l'espressa previsione del potere degli Stati membri di stabilire "condizioni... al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi" e della "facoltà" degli stessi Stati di "tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva", se tale facoltà non sia stata esercitata (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3553 del 13/02/2009 Rv. 606709 -01)".

³⁸ Affinché una direttiva possa essere dotata di effetto diretto è necessario che essa sia i) chiara e precisa, contenendo l'indicazione de: il/i soggetto/i titolare dell'obbligo, il/i soggetto/i titolare del diritto e l'oggetto della posizione giuridica quesita e che sia ii) norma incondizionata, ossia che "alcuna facoltà degli Stati di subordinarne l'efficacia all'emanazione di un provvedimento di diritto interno". Si veda in dottrina G. GIACALONE, *Sull'efficacia "verticale" ed "orizzontale" delle direttive comunitarie*, in *Giust. civ.*, 1998, 7-8, 1975; B. BEUTLER, R. BIEBER, J. PIPKORN, J. STREIL, H. H. J. WEILER, *L'Unione europea. Istituzioni, ordinamento e politiche*, Bologna, 2001.

mentare proprio sulle norme italiane, aveva già a suo tempo manifestato il proprio parere secondo cui l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE non prevedeva la possibilità per gli Stati membri dell'UE di adottare una definizione nazionale più restrittiva di quella di cui all'art. 7, par. 3, lett. a) e b), della stessa³⁹.

E pur se la ragione dell'agevolazione prevista dall'ordinamento italiano è chiara, ovvero agevolare il trasporto pubblico, rendendolo economicamente conveniente per evidenti finalità di rilievo pubblico, non sembra però altrettanto coerente con la disciplina europea dove l'imposizione di maggior favore sul carburante spetta esclusivamente a soggetti pubblici e non anche a soggetti privati che, sebbene trasportino sempre persone, lo fanno al di fuori del servizio pubblico.

Tale distinzione è in sostanza priva di giustificazioni e, quindi, illegittima poiché non favorisce la concorrenza fra gli operatori (pubblici e privati) del trasporto di persone – ed anzi la ostacola – e non è coerente con gli obiettivi di politica ambientale poiché disincentiva solo gli operatori privati, discriminandoli, a un minore utilizzo del trasporto persone su gomma.

In altri termini, non appare esserci ragione per la quale debba ammettersi una distinzione fra operatori pubblici e privati nel trasporto di persone: la definizione di gasolio commerciale fornita dal legislatore domestico è inconciliabile con quella del legislatore europeo e soccombe dinanzi ad essa, trattandosi di un ambito per il quale opera il principio della direttiva c.d. “*self executing*”, dovendosi avere la prevalenza del diritto europeo in riferimento alla definizione di gasolio commerciale e alla inesistenza di qualunque distinzione fra operatori pubblici e privati.

7. Applicabilità dell'aliquota ridotta alle attività private: il caso particolare del noleggio auto e bus con conducente

Fermo restando che stante la diretta applicabilità dell'art. 7 della direttiva 2003/96/CE tutti gli operatori economici che usano il gasolio per il trasporto passeggeri dovrebbero avere accesso all'aliquota agevolata sulle accise, alcune ulteriori riflessioni possono essere sviluppate in relazione alle ipotesi di noleggio auto e bus con conducente.

In tali fattispecie, la distinzione fra operatori pubblici e operatori privati

³⁹ La Direzione fiscalità e unione doganale della Commissione europea, in data 26 marzo 2018, ha fornito chiarimenti in merito ai criteri di applicazione dell'articolo 7 della direttiva 2003/96/CE, che non prevede la possibilità di una definizione nazionale diversa e più restrittiva del gasolio commerciale; parimenti, si è espresso l'allora commissario europeo per gli affari economici e monetari Pierre Moscovici, che rispondendo a un'interrogazione parlamentare, evidenziava come la “direttiva 2003/96/CE non preveda la possibilità per gli Stati membri dell'UE di adottare una definizione nazionale più restrittiva [...] di quella di cui all'articolo 7, paragrafo 3), lettere a) e b), della stessa”.

posta dall'art. 24-ter TUA conduce ad ulteriori distorsioni applicative sul piano interno, che si declinano in termini di violazione dei principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza.

Con riferimento al noleggio auto con conducente (c.d. NCC), come noto, l'agevolazione in parola è riconosciuta – in forza del combinato disposto della voce 12 dell'Allegato A TUA e dal D.M. 29 marzo 1994 – alla sola condizione che l'attività si svolga nei Comuni in cui non è istituito il servizio pubblico taxi e purché l'attività sia autorizzata allo stazionamento su aree pubbliche. La ragione di fondo di tale scelta è evidente: poiché in questi casi l'attività privata sostituisce quella pubblica, può giovare delle agevolazioni concesse dalle norme italiane ai soggetti pubblici.

Questa ricostruzione però appare solo parzialmente corretta, perché anche il noleggio auto con conducente al di fuori di tali limitati casi, sopra esposti, presenta comunque connotati pubblicistici.

Da tempo, infatti, una parte della giurisprudenza di merito ha riconosciuto la natura pubblica degli NCC muovendo dall'obbligo posto a loro carico di avere una rimessa all'interno del territorio dell'Ente da cui sono stati autorizzati, e tanto proprio al fine di mantenere una dimensione locale del servizio pubblico rivolto ai cittadini di cui tale Ente è espressione⁴⁰.

Si è infatti chiarito che l'obbligo di disporre di una sede o di una rimessa nel territorio del Comune che ha rilasciato la licenza di esercizio ha la funzione di preservare la dimensione locale di un servizio pubblico locale, finalizzato in primo luogo a soddisfare le esigenze della comunità locale e di coloro che si vengano a trovare sul territorio comunale, anche se ovviamente in modo non esclusivo, atteso che esso può essere effettuato senza limiti territoriali.

La prescrizione che la rimessa del noleggiatore sia ubicata all'interno del territorio dell'Ente, coesistente alla natura stessa dell'attività da espletare, è diretta principalmente a garantire i cittadini del Comune autorizzante, ai quali si vuol garantire un servizio, non di linea, complementare e integrativo rispetto ai trasporti pubblici di linea⁴¹.

Orbene è allora evidente che, se il servizio di NCC è un servizio pubblico locale, sia pur complementare rispetto a quello di linea, non è corretto

⁴⁰ Si veda, a titolo esemplificativo, la sentenza del TAR Lazio, sentenza n. 5148 del 2015 secondo cui “Il servizio di NCC è un servizio pubblico locale, finalizzato in primo luogo a soddisfare le esigenze della comunità locale e di coloro che si vengono a trovare nel territorio comunale, anche se ovviamente in modo non esclusivo”. Per un approfondimento in dottrina si vedano V. TURCHINI, *Il caso Uber tra libera prestazione dei servizi, vincoli interni e spinte corporative*, in *Munus*, 2016, 115; N. CANZIAN, *Il legislatore tentennante sul servizio di noleggio con conducente: l'incertezza ricostruttiva fra reviviscenza e assenza di una disciplina positiva*, in *Media Laws*, 2018, 161; O. POLLICINO E V. LUBELLO, *Un monito complesso ed una apertura al dibattito europeo rilevante: Uber tra giudici e legislatori*, in *Giur. Cost.*, 2016, 2479 ss.

⁴¹ In questi termini, si veda il Consiglio di Stato, sez. V, 23 giugno 2016 n. 2806. In termini anche TAR Pescara sentenza n.137 del 2016; TAR Pescara sentenza 3 gennaio 2018 n. 6, cit.

subordinare la possibilità di beneficiare dell'agevolazione soltanto in alcuni limitati casi (ossia, in Comuni in cui non sia istituito il servizio pubblico taxi e purché l'attività sia autorizzata allo stazionamento su aree pubbliche).

Per cui, sia dal punto di vista dell'ordinamento interno, sia a maggior ragione da quello dell'ordinamento europeo, il fatto che gli NCC che non presentino queste caratteristiche non possano aver accesso al beneficio fiscale dell'aliquota ridotta è una scelta che non appare giustificata, anche alla luce dei principi costituzionali di uguaglianza e di libertà di iniziativa economica.

Parimenti non ragionevole appare, infine, l'esclusione delle attività di noleggio bus con conducente, disciplinate dalla L. 11 agosto 2003, n. 218. Per tali attività, che pure restano formalmente diverse da quelle di NCC con auto, possono valere le medesime considerazioni appena esposte pur con qualche precisazione.

L'attività di noleggio bus con conducente infatti è definita, ai sensi degli artt. 1 e 5 della L. n. 218/2003, come servizio di trasporto viaggiatori per uno o più terzi committenti od offerti direttamente a gruppi costituiti per la quale non è previsto l'obbligo di rimessa e la cui autorizzazione all'esercizio non è soggetta a limiti territoriali. Sembrerebbe quindi più complesso per questi operatori esportare gli argomenti della giurisprudenza sul noleggio con conducente per sostenerne la natura di servizio pubblico.

Tuttavia, non si può escludere che, nell'ipotesi in cui l'operatore economico svolga tramite il bus un'attività di trasporto passeggeri con modalità coincidenti con quelle delle NCC, ai sensi della voce 12 dell'Allegato A TUA e dal D.M. 29 marzo 1994 – ad esempio in Comuni sprovvisti del servizio di mobilità pubblica – la sua attività possa rivestire, a propria volta, carattere pubblico e conseguentemente possa godere della relativa agevolazione.

Ne consegue che le distinzioni tra operatore pubblico e privato introdotte dall'art. 24-ter TUA scontano marcati profili di irrazionalità se raffrontate a specifiche fattispecie che possono realizzarsi (e, anzi, si realizzano di frequente) nel mercato.

8. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Il tema è stato infine affrontato dalla Corte di Giustizia Europea, con la sentenza del 30 gennaio 2020, causa C-513/18 (*Autoservizi Giordano soc. coop*) che ha deciso in ordine alla compatibilità della norma italiana sul gasolio commerciale con l'ordinamento europeo e sulla possibilità di estendere il beneficio anche alle imprese private, riconoscendo l'indebita restrizione apportata dalla definizione dell'art. 24-ter TUA⁴².

⁴² Per un commento si veda M. PEIROLI, *Prodotti energetici e dell'elettricità: nozione e tassazione di gasolio commerciale utilizzato come propellente*, in *L'IVA*, 2020, 51 ss.

Il rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 267 TFUE, trae origine dal contenzioso avviato da un'impresa privata, che lamentava l'incompatibilità della norma domestica dell'accisa sul gasolio commerciale rispetto all'art. 7 della direttiva 2003/96/CE.

Il primo nodo ermeneutico sciolto dalla Corte di Giustizia è la definizione di gasolio commerciale, in relazione al quale i Giudici europei si uniformano alle conclusioni dell'avvocato generale, statuendo che la direttiva succitata non offre alcuna distinzione tra operatori pubblici e privati, di modo che ogni diversa determinazione del legislatore nazionale, ove restrittiva, è da ritenersi in contrasto con il diritto dell'Unione Europea⁴³.

Di conseguenza, prosegue la decisione, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che nel suo ambito di applicazione rientra anche un'impresa privata che svolga l'attività di trasporto passeggeri.

Tale rilievo appare decisivo nella trattazione che ci occupa, perché indirettamente conferma che il gasolio commerciale è tale e dà quindi diritto alla fruizione dell'aliquota ridotta anche se utilizzato da un soggetto privato, senza che possano sussistere dubbi di sorta⁴⁴.

Senonché, ed è questo l'unico aspetto che si reputa non condivisibile della succitata decisione, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea non dichiara una incompatibilità *tout court* del vigente art. 24-ter TUA ma – precisato che conserva natura commerciale anche il gasolio utilizzato da operatori economici privati – ammette che vi possano essere talune restrizioni.

In specie, la Corte riconosce ai Paesi Membri piena discrezionalità nell'applicare il regime di favore, alternativamente, al trasporto “regolare” ovvero “occasionale” di persone, giacché nel testo della direttiva, all'art. 7, è rinvenibile la presenza – peraltro ambigua – della disgiunzione “o”⁴⁵.

Ciò renderebbe ammissibile, sulla scorta di tale interpretazione letterale,

⁴³ In specie, si legge nella predetta sentenza che “la nozione di gasolio commerciale usato come propellente è definita dal legislatore dell'Unione con riferimento non alla natura pubblicitica o privata dei soggetti che utilizzano il gasolio, bensì ai fini per i quali il gasolio è utilizzato, ossia il trasporto di merci e di passeggeri effettuato con determinati autoveicoli”.

⁴⁴ La citata sentenza stabilisce infatti che “l'articolo 7, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, deve essere interpretato nel senso che, da un lato, rientra nel suo ambito di applicazione un'impresa privata che esercita l'attività di trasporto di passeggeri mediante servizi di noleggio autobus con conducente, a condizione che i veicoli noleggiati da tale impresa siano di categoria M2 o M3, quali definite dalla direttiva 70/156/CEE del Consiglio, del 6 febbraio 1970, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative all'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi.”

⁴⁵ Come ricorda la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per determinare la portata di una disposizione del diritto dell'Unione Europea occorre tener conto al contempo della sua formulazione, del suo contesto e delle sue finalità. Si veda, sul punto, anche la nota sentenza CGUE del 19 aprile 2018, CMR, C-645/16, EU:C:2018:262, punto 22.

una disciplina più restrittiva per l'una ovvero per l'altra categoria (operatori economici pubblici e privati che operano con regolarità ovvero con occasionalità sul mercato)⁴⁶.

Questo elemento lascerebbe margine di discrezionalità ai singoli stati che sono liberi di assoggettare a imposizione agevolata il trasporto regolare piuttosto che quello occasionale⁴⁷.

Ne consegue che, sebbene venga messo un punto fermo circa l'applicabilità dell'aliquota ridotta ad operatori economici privati, non essendo possibile operare alcuna discriminazione in ordine alla natura giuridica del soggetto erogante il servizio, si ammette nondimeno la possibilità di un trattamento differenziato in ragione delle caratteristiche del servizio offerto e, in specie, in ragione della sua abitudine (i.d. regolarità).

A parere dello scrivente, tuttavia, la conclusione cui pervengono i Giudici europei appare forzata, sebbene supportata dal tenore letterale della direttiva: invero, il gasolio commerciale viene impiegato tanto dal vettore regolare quanto da quello occasionale, e se l'esercizio dell'attività di trasporto passeggeri è ritenuta sufficiente al fine di superare la distinzione fra soggetti pubblici e privati dell'ordinamento italiano e permettere anche a questi ultimi di giovare dell'aliquota agevolata, non si comprende perché la regolarità del servizio dovrebbe assurgere ad elemento discrezionale per l'applicazione del beneficio fiscale⁴⁸.

In specie, se il fulcro argomentativo è la definizione di gasolio commerciale, chiunque utilizzi tale prodotto, precisamente definito dall'ordinamento europeo, dovrebbe usufruire dell'aliquota agevolata. L'utilizzo della disgiunzione "o" nella lettera della norma che, probabilmente, nemmeno è frutto di un ponderato ragionamento da parte del legislatore europeo, non appare sufficiente per giustificare la discriminazione che ne deriva.

Invero, diversamente opinando, si finirebbe di fatto col tassare determinate attività e non determinati prodotti, con evidente disparità di trattamento e intrinseca contraddizione con lo spirito e la lettera della direttiva europea.

Tale discrasia è stata peraltro riconosciuta anche dal legislatore italiano che, all'indomani della richiamata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha riconosciuto la non rispondenza delle norme domestiche

⁴⁶ La ricostruzione della Corte poggia sul dato letterale della direttiva: "trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3".

⁴⁷ La Corte indica alcuni elementi per distinguere le due fattispecie. In particolare, la frequenza dei viaggi, gli itinerari, l'imbarco e lo sbarco di passeggeri a fermate determinate.

⁴⁸ La necessità di superare una interpretazione letterale dei testi normativi europei, a favore di una tecnica ermeneutica improntata alla ragionevolezza degli effetti prodotti sul piano giuridico, è ampiamente esaminata in AA. VV., *L'interpretazione conforme al diritto dell'unione europea profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015, passim.

con quelle unionali, nonché la sperequazione nel trattamento fra le attività in Italia e quelle di diversi altri paesi europei, impegnando il governo a un riallineamento a quanto imposto nella direttiva anche con opportuni interventi normativi⁴⁹.

Ed è proprio l'intervento normativo la soluzione più auspicabile, attesa la contraddittorietà della norma sulle accise sia nel quadro domestico, nella parte in cui esclude ingiustamente fra gli altri la fattispecie del NCC, se non a determinate condizioni, sia rispetto alla posizione assunta, su questi stessi temi, dalla recente sentenza della Corte Costituzionale 25 maggio 2023, n. 104.

9. La posizione della giurisprudenza domestica e della Corte Costituzionale con la sentenza n. 104/2023

Dinanzi a un quadro normativo complesso e poco coerente, il quadro giurisprudenziale – sino alla citata pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea – si è mostrato a propria volta piuttosto frammentato.

Un primo orientamento, emerso nella giurisprudenza di merito, riteneva che la legislazione italiana fosse conforme al diritto comunitario poiché la Direttiva avrebbe lasciato un margine di discrezionalità nella sua applicazione ai singoli Stati membri. In particolare, l'art. 7 della Direttiva, nel dare la facoltà di distinguere fra gasolio commerciale e non commerciale, avrebbe dato piena discrezionalità nell'includere o escludere determinate attività dal novero di quelle agevolate, e che di conseguenza la restrizione ai soli trasporti pubblici fosse da ritenersi legittima⁵⁰.

Questa soluzione appariva però poco condivisibile: come già esposto la possibilità di scelta è data solo per il carattere commerciale o non commerciale del gasolio, ma la definizione comunitaria di quest'ultimo è precisa e non ammette deroghe da parte degli ordinamenti domestici. Sul punto anche la sentenza della Corte di Giustizia sopra citata è stata *tranchant* nel sottolineare la definizione legislativa univoca di gasolio commerciale a livello europeo.

Altre pronunce nazionali ritenevano invece che trattandosi di un'agevolazione, la norma sull'accisa agevolata avesse carattere speciale e quindi fosse insuscettibile di interpretazione analogica⁵¹. Anche questa soluzione ermeneutica è subito parsa poco convincente poiché il problema non è la

⁴⁹ Camera dei Deputati – Atto 7-00605 – Risoluzione in Commissione presentata il 17 febbraio 2021, consultabile sul sito: https://www.camera.it/leg18/410?idSeduta=0466&tipo=atti_indirizzo_controllo&pag=allegato_b.

⁵⁰ CTP Bergamo, sent. 178/2018, in banca dati DEF.

⁵¹ CTP Venezia, sent. 270/2019, in banca dati DEF.

possibilità di sussumere nel regime speciale ipotesi non previste ma, a monte, di stabilire la illegittimità di tale regime speciale rispetto ai principi e valori espressi dall'*acquis* dell'Unione Europea.

Al contrario una interpretazione orientata dai canoni costituzionali e sovranazionali in questo caso dovrebbe suggerire un allargamento delle fattispecie assoggettate a imposta ridotta.

Ancora altre decisioni nazionali hanno ritenuto che la definizione di gasolio commerciale venisse fornita soltanto al fine di individuare il regime minimo di tassazione, e che quindi gli Stati membri fossero liberi di applicare una tassazione maggiore e più elevata⁵². Ma anche questa interpretazione, per quanto suggestiva risultava poco persuasiva: non avrebbe senso nell'ottica europea dare una definizione univoca di gasolio commerciale, assoggettarlo a un'imposizione definita, e poi lasciare gli Stati liberi di definire discrezionalmente quale regime applicare a quali ipotesi. Così facendo verrebbe meno il presupposto stesso dell'armonizzazione delle accise nel mercato unico europeo.

Questi argomenti possono considerarsi ormai superati dalla esaminata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che non ha preso a riferimento alcuna di queste interpretazioni, ed anzi al contrario ha riconosciuto che la definizione di gasolio commerciale è unica ed è quella data dal legislatore comunitario, e che soprattutto la direttiva si applica anche agli operatori privati, mettendo in evidenza l'erroneità della legge italiana.

Appaiono quindi, ad oggi, corrette quelle pronunce di merito, precedenti alla pronuncia della Corte di Giustizia, ove si è sottolineato più correttamente che la nozione di gasolio commerciale dettata dal legislatore comunitario è più ampia di quella riconosciuta da quello italiano⁵³, riconoscendo che la facoltà lasciata agli stati membri è solo quella di decidere se concedere o meno l'agevolazione connessa al gasolio commerciale, e non quella di individuare quale sia l'uso commerciale del gasolio⁵⁴, e che per conseguenza il gasolio è sempre commerciale ove finalizzato ai servizi di trasporto persone, di qualsivoglia tipo essi siano⁵⁵, non potendo il legislatore italiano adottare una definizione più restrittiva di quella europea⁵⁶.

Preme rilevare, infine, che il dibattito domestico si è arricchito della recentissima sentenza della Corte Costituzionale 25 maggio 2023, n. 104, a mezzo della quale è stato affrontato il tema della compatibilità dell'art. 24-ter TUA con gli artt. 3 e 41 Cost.

In particolare, la sentenza da ultimo citata accoglie integralmente la rico-

⁵² CTP Prato, sent. 211/2018, in banca dati DEF; CTP Firenze, sent. 350/2018, *ivi*.

⁵³ CTP Taranto, sent. 1234/2019, in banca dati DEF

⁵⁴ CTP Como, 291/2018, in banca dati DEF.

⁵⁵ CTR Piemonte, sent. 513/2020, in banca dati DEF.

⁵⁶ CTP Savona, sent. 431/2019, in banca dati DEF.

struzione giuridica promossa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, affermando l'applicabilità dell'aliquota agevolata a qualsivoglia operatore economico, sia esso pubblico o privato.

Nel ragionamento sviluppato dai Giudici delle leggi è pacifico che l'art. 24-ter ricomprenda nel proprio ambito applicativo sia soggetti pubblici che privati atteso che l'unica distinzione ivi operata, e reputata ammissibile, concerne l'abitudine nella attività di trasporto proposta sul mercato (se regolare ovvero occasionale)⁵⁷.

Per il trasporto occasionale, mutuando le argomentazioni emerse in sede europea, si ritiene invero possibile calibrare diversamente l'aliquota applicabile al gasolio commerciale giacché, come previsto dall'art. 7 della direttiva 2003/96/CE e dalla disgiunzione "o" ivi utilizzata, è possibile esercitare una diversa imposizione fiscale sui trasportatori regolari ed occasionali in ragione di apprezzabili obiettivi di natura extra-fiscale.

In specie, le esternalità positive prodotte da chi svolge regolarmente l'attività di trasporto di persone, sia esso pubblico o privato, quali la diminuzione del traffico stradale e la riduzione delle emissioni inquinanti, ben possono giustificare l'applicazione di un regime favorevole (i.d. aliquota ridotta), che il legislatore sceglie di non applicare al trasporto occasionale⁵⁸.

Su quest'ultimo aspetto, non possono che ripetersi le medesime perplessità emerse in commento alla pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

⁵⁷ Si legge nella sentenza che "il legislatore nazionale, pertanto, ha voluto agevolare – e del resto il medesimo criterio è stato adottato fin dai vari interventi contingenti che si sono susseguiti prima della stabilizzazione dell'agevolazione in questione con la norma censurata – il servizio di trasporto regolare: come *ratio* della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza mai discriminare – a differenza di quanto ritenuto dal rimettente – in base alla natura soggettiva dell'esercente".

⁵⁸ La Consulta precisa che "il legislatore nazionale, pertanto, ha voluto agevolare – e del resto il medesimo criterio è stato adottato fin dai vari interventi contingenti che si sono susseguiti prima della stabilizzazione dell'agevolazione in questione con la norma censurata – il servizio di trasporto regolare: come *ratio* della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza mai discriminare – a differenza di quanto ritenuto dal rimettente – in base alla natura soggettiva dell'esercente. (...) Tale interpretazione, volta a restringere, nel silenzio della norma, la portata del beneficio tributario in questione, appare peraltro in linea con la giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 218 del 2019 e n. 120 del 2020), che ha valorizzato, in riferimento alle agevolazioni fiscali in senso proprio, l'esistenza di una finalità extrafiscale riconducibile all'attuazione di principi costituzionali, anche quale elemento che, in presenza di una sostanziale *eadem ratio*, ne giustifica l'estensione. Da questo punto di vista, l'agevolazione in questione, in quanto riferita al trasporto regolare risponde, come detto, sia a interessi sociali inerenti alla mobilità, in particolare di lavoratori e studenti, sia ad esigenze di tutela dell'ambiente, oggi peraltro precisate nel nuovo testo dell'art. 9 Cost. anche «nell'interesse delle future generazioni». In relazione al trasporto occasionale il perseguimento di tali interessi ed esigenze, invece, non è normalmente riscontrabile, perlomeno negli stessi termini.

10. Conclusioni

Dalla disamina che precede, appare evidente che il vigente art. 24-*ter* TUA si ponga in aperto e manifesto contrasto con l'ordinamento europeo, per plurime ragioni.

Con specifico riferimento al trasporto persone, la norma italiana sposta il baricentro dell'imposizione agevolata dall'attività svolta alla natura giuridica del soggetto che la esercita: laddove, infatti, l'ordinamento europeo definisce gasolio commerciale quello utilizzato per determinate attività di trasporto di persone, la legge italiana inserisce una definizione più ristretta, riservandola non ad alcuna delle attività indicate in direttiva, ma a determinati soggetti giuridici (enti pubblici o esercitanti un pubblico servizio).

In tal modo introduce una indebita restrizione dell'ambito di applicazione dell'imposta.

Questa impostazione, peraltro, è incoerente anche all'interno dello stesso ordinamento italiano, laddove è da tempo riconosciuta la natura pubblica di alcune attività formalmente espletate da soggetti privati, si pensi agli NCC ovvero ai bus con conducente in Comuni privi di servizi di pubblica mobilità, ai quali è nondimeno precluso l'accesso al beneficio fiscale.

Tale restrizione parrebbe porsi in contrasto con gli articoli 3 e 41 della Carta Costituzionale, ledendo i principi di uguaglianza e di libertà d'iniziativa economica⁵⁹.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto che la definizione di gasolio commerciale è ben delimitata dal legislatore e soprattutto si estende anche agli operatori privati, con la precisazione che dovrà essere il giudice nazionale a verificare se ciò avvenga anche nella fattispecie concreta del giudizio.

La Corte Costituzionale, con la sentenza 25 maggio 2023, n. 104 si è

⁵⁹ Si segnala una sentenza della Corte di Cassazione, Sez. V, 05 novembre 2020, n. 24728 che, seppur non integralmente in termini, pone nella giusta prospettiva ermeneutica l'analisi della normativa. Il caso dal quale trae origine tale pronuncia riguarda la possibilità di applicare le agevolazioni relative all'accisa sul carburante utilizzato per le navi da diporto. A prescindere dalla soluzione prospettata dalla Corte rispetto al caso specifico, il ragionamento seguito si incentra quasi esclusivamente sulla tutela dell'interesse protetto dalla disciplina comunitaria, ossia la protezione delle attività commerciali nella nascita e nel loro sviluppo. Difatti, la Corte di Cassazione con la sentenza citata ha sancito il principio secondo cui "in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, il D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2, comma 1, lett. a), limitandosi a prevedere che l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggi, va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, p. 1, lett. c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE, dovendosi invece accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso".

allineata alla decisione dei Giudici europei, ritenendo ammissibile una diversa intensità del prelievo fiscale solo tra operatori, siano essi pubblici o privati, che esercitano il trasporto passeggeri in maniera regolare ovvero occasionale, sulla scorta di argomentazioni (ossia, perseguimento di obiettivi extra-fiscali) che non paiono soddisfacenti al fine di giustificare il diverso regime impositivo che ne consegue.

Pertanto, ad oggi, ove il giudice domestico dovesse riconoscere, alla luce del dettato normativo della direttiva europea, la spettanza dell'agevolazione anche nei confronti degli operatori privati, potrebbe ricorrere all'istituto della disapplicazione della norma interna atteso che l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE è dotata di caratteristiche tali da renderla *self executing* ed è quindi connotata da immediata applicabilità.

A parere dello scrivente, tuttavia, la disapplicazione della norma interna è un rimedio eccezionale, che può trovare seguito solo *medio tempore* e che rende necessario un intervento sistematico del legislatore, allo stato attuale urgente e non più procrastinabile.

SVILUPPO SOSTENIBILE E SISTEMA TRIBUTARIO: PRIME RIFLESSIONI A PARTIRE DALLE COMUNITÀ ENERGETICHE RINNOVABILI (CER)

di Giulia Boletto*

SOMMARIO: 1. Introduzione: il ruolo delle comunità energetiche (CE) nella strategia europea per la transizione energetica. – 2. Le Comunità energetiche rinnovabili (CER) come soggetti giuridici volti allo sviluppo sostenibile. – 2.1 Elementi strutturali essenziali del soggetto giuridico CER. – 2.2. Il sistema di sostegno alle CER messo a punto dall'Italia. – 3. Le possibili forme giuridiche delle CER e le conseguenze sul piano tributario. – 4. Considerazioni conclusive: verso un sistema tributario che distingue tra gestione “sostenibile” dell’impresa e modelli di sviluppo sostenibile.

Abstract: La CER è un nuovo soggetto giuridico (ente collettivo) e per collocarlo nel sistema tributario diventa dirimente la forma giuridica assunta.

Le categorie tradizionali della «commercialità/non commercialità» non sono adeguate ad apprezzare e valorizzare la «sostanza» di strutture organizzative riconducibili alle comunità energetiche, che sono a tutti gli effetti enti dell’economia sociale e modelli di business funzionali allo sviluppo sostenibile. Tenendo in considerazione la mission di tali enti, la scelta della forma giuridica per la CER dovrebbe essere neutrale ai fini fiscali, considerata, appunto, la «sostanza» determinata dagli elementi soggettivi strutturali della CER.

Abstract: The CER is a legal entity and its fiscal treatment depends on the legal form assumed.

The traditional categories of commerciality/non-commerciality are not adequate to appreciate and enhance the “substance” of energy communities, which are entities belonging to the social economy and business models functional to sustainable development. Considering the mission of these entities, the choice of the legal form for the CER should be neutral for tax purposes. Their “substance”, determined by the subjective structural elements of the CER, deserves to prevail over the legal form.

* Professoressa associata di Diritto Tributario, presso l’Università degli Studi di Pisa.

1. Introduzione: il ruolo delle comunità energetiche (CE) nella strategia europea per la transizione energetica

Le CE sono state introdotte nel nostro ordinamento di recente, tra il 2020 e il 2021, grazie al recepimento di due direttive europee:

La *Renewable Energy Directive 2018/2001 (RED II)*, recepita in Italia con il D.Lgs. 199/2021.

La *Directive on common rules for the internal market for electricity 2019/944 (IEMD)*, recepita in Italia con D.Lgs 210/2021.

Le due direttive (REDII e IEMD) fanno parte del più ampio pacchetto legislativo “*Clean Energy for all Europeans*”, comunemente chiamato “*Winter Package*”, che si compone di otto atti legislativi¹ aventi, nel loro insieme, lo scopo di adempiere alle obbligazioni assunte con l’Accordo di Parigi (2015) e consentire un’effettiva integrazione tra le politiche energetiche e quelle per il clima, incentivando la produzione e il consumo di forme di energia pulita².

Nell’ambito di questo pacchetto legislativo le due direttive citate (REDII e IEMD) spiccano per la loro portata innovativa in quanto attribuiscono rilievo centrale alla partecipazione attiva del consumatore finale nell’ambito di un processo di transizione verso l’energia pulita che sia “giusto ed inclusivo”³.

Da questo particolare punto di vista esse sono considerate fondamentali per il processo di trasformazione del settore dell’energia che l’UE ha messo a punto in risposta a pressanti esigenze economiche ed ambientali: si tratta di una trasformazione che ha come obiettivo il superamento del sistema tradizionale imperniato su monopoli nazionali, sull’accentramento della generazione e della trasmissione di energia, sull’intermediazione nella distribuzione e nella fornitura, oltre che sull’utilizzo, pressoché esclusivo di fonti fossili, e che mira all’affermazione di un nuovo paradigma basato sulla liberalizzazio-

¹ E cioè il Regolamento 2018/1999/UE sulla governance dell’Unione dell’energia; la direttiva 2018/2002/UE, sull’efficienza energetica; la Direttiva 2018/2001/UE, sulla promozione delle energie rinnovabili (la c.d. RED II); la Direttiva, la direttiva 2018/844/UE sulle prestazioni energetiche nell’edilizia; il regolamento 2019/943/UE, sul mercato interno dell’energia; la direttiva 2019/944/UE relativa a norme comuni per il mercato interno dell’energia; il regolamento 2019/941/UE, sulla preparazione ai rischi nel settore dell’energia elettrica, e infine il regolamento 2019/942/UE, sull’istituzione di una Agenzia dell’Unione Europea per la cooperazione tra i regolatori nazionali dell’energia (ACER)

² Per una completa analisi dell’evoluzione della legislazione europea in tema di strategia energetica finalizzata allo sviluppo sostenibile, v. VETRÒ, *Sviluppo sostenibile, transizione energetica e neutralità climatica. Profili di governance: efficienza energetica ed energia rinnovabile nel “nuovo ordinamento” dell’energia*, in *Riv. it. dir. pubb. com.* 2022, 53 e ss.

³ V. Considerando n. 76 della Direttiva REDII, che chiarisce come “La strategia dell’Unione dell’Energia ha anche riconosciuto il ruolo dei cittadini nella transizione energetica, in cui assumono la responsabilità delle scelte energetiche, si avvalgono delle nuove tecnologie per ridurre il costo delle bollette e partecipano attivamente al mercato”.

ne, sulla decentralizzazione e sulla disintermediazione, sulla decarbonizzazione e sull'approvvigionamento di energia da fonti rinnovabili⁴.

Le due direttive, pur condividendo la medesima strategia di fondo, hanno finalità diverse⁵: la *RED II* punta l'attenzione sull'autoproduzione e consumo di energia rinnovabile per far transitare il sistema verso un'economia a basse emissioni di carbonio, nella *IEMD*, viceversa, si persegue in modo più esplicito l'obiettivo di una modifica del mercato dell'energia, nel senso di una democratizzazione di esso, rendendo i cittadini protagonisti del cambiamento.

Entrambe, tuttavia, prendono in considerazione il nuovo attore protagonista del mercato, cioè il *prosumer*, utente energetico che non si limita al solo consumo "passivo" di energia ma contribuisce attivamente alle dinamiche del mercato, incidendo anche sull'offerta del bene energetico.

Più in particolare la *REDII* (art. 2, comma 14), introduce la disciplina dell'*autoconsumatore di energia rinnovabile*, mentre la *IEMD* quella del *cliente attivo*, ovvero colui che produce, consuma, accumula e vende l'energia autoprodotta (art. 2, comma 159).

Al netto di qualche differenza⁶, le due figure rispondono alle medesime esigenze di coinvolgimento e partecipazione dei consumatori di cui si fa portatore il nuovo sistema di regolazione del mercato energetico e si identificano con quei clienti finali che, operando individualmente o collettivamente, autoproducono energia destinata al proprio autoconsumo, alla condivisione e alla vendita. Altro elemento caratteristico della figura del *prosumer* che si ricava dalle due definizioni legislative è che le attività di produzione, vendita e conservazione di energia non devono costituire la sua attività commerciale e professionale principale.

Entrambe le direttive, infine, prendono in esame i vari modelli di autoconsumo di energia e cioè quello individuale, quello collettivo e quello organizzato in Comunità energetiche.

Con riferimento a queste ultime, mentre nella direttiva *REDII* si fa riferimento alle Comunità energetiche rinnovabili (*CER*), nella *IEMD* si fa riferimento alle Comunità energetiche dei cittadini (*CEC*).

La differenza più significativa tra *CER* e *CEC* è data dal fatto che l'attività

⁴ Sulla transizione energetica nella dimensione europea, v. PIRSTNER, EBNER, *European Energy Law*, Nomos, Baden Baden, 2022, 110 e ss., CROONENBROECK, LOWITZSCH, *From fossil to Renewable Energy Sources*, in LOWITZSCH, *Energy transition*, Springer, 2019, 29 e ss.

⁵ Questo aspetto è messo ben in luce da FAVARO, *Regolare la "Transizione energetica": Stato, mercato, innovazione*, Milano, 2020, spec. 136 e ss.

⁶ Per esempio, i clienti attivi possono intraprendere percorsi di *empowerment* non solo mediante l'autoproduzione, la condivisione e lo scambio di energia, ma anche attraverso la partecipazione a meccanismi di flessibilità ed efficienza energetica.

della CER, al contrario della CEC, è circoscritta all'energia rinnovabile e impone una sorta di "criterio di prossimità", dovendo essere i suoi membri situati nelle vicinanze degli impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili, per cui la stessa può ritenersi un sottoinsieme della CEC. Inoltre, solo con riferimento alla CER viene prevista espressamente la necessità che gli Stati membri rendano la partecipazione accessibile anche ai consumatori vulnerabili o in condizioni di povertà energetica.

In entrambi i casi, tuttavia, la comunità energetica si caratterizza per essere un soggetto giuridico autonomo fondato sulla partecipazione volontaria e aperta (all'insegna, cioè, della piena inclusione), sulla base di criteri di trasparenza e non discriminazione, la cui struttura organizzativa deve necessariamente radicarsi in un modello di governo democratico affidato agli stessi membri o soci (e non a soggetti terzi), e che ha come scopo principale quello di offrire ai suoi membri o soci (persone fisiche, piccole imprese, autorità locali comprese le Amministrazioni comunali) o al territorio in cui opera, benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità, anziché generare profitti finanziari.

È opportuno sottolineare che viene enfatizzata dalle fonti normative la possibilità di perseguire attraverso la Comunità energetiche finalità poste a beneficio non solo dei membri/soci, ma dell'intera area locale di riferimento; esse, quindi, perseguono un interesse pubblico, non meramente collettivo.

Le due direttive incoraggiano, quindi, la creazione di Comunità energetiche a livello locale, che possano collocarsi nel mercato dell'energia e che possano portare un'effettiva partecipazione della comunità locale e una collaborazione orizzontale tra cittadini e amministrazioni comunali nel conseguimento dei fini sottesi alla transizione energetica e, più in generale, allo sviluppo locale.

Si tratta, in altri termini, di soggetti giuridici che operano per il bene comune – declinato, in questo contesto, come utilizzo delle fonti di energia rinnovabile e accelerazione del processo di decentramento del mercato dell'energia – in una logica di sussidiarietà orizzontale⁷.

Nel proseguo del lavoro ci concentreremo esclusivamente sulle CER perché esse rappresentano il punto di incontro tra strategia energetica⁸ e politica ambientale europea e solo per esse gli Stati membri sono stati chiamati a prevedere un "quadro di sostegno" economico (v. art. 22, par. 4, primo capoverso, RED II).

⁷ Cfr. BEVILACQUA, *Le comunità energetiche tra governance e sviluppo locale*, in Amministrazionein-cammino.it, 2020; MICCU, BERNARDI, *Premesse ad uno studio sulle Energy communities: tra governance dell'efficienza energetica e sussidiarietà orizzontale*, in Federalismi.it, 2022.

⁸ Cfr. sul tema URICCHIO, MANNO, *Le emergenze energetiche, tra crisi geopolitica e questione ambientale*, Rubettino editore, 2023.

Dopo averle qualificate come enti di sviluppo sostenibile, ci chiederemo come il sistema tributario possa contribuire a supportarle.

A tal fine, occorre condividere una premessa di fondo: oltre ad essere strumentale alle politiche ambientali con le tradizionali misure di incentivo e disincentivo di comportamenti più o meno eco-compatibili (attraverso, cioè, agevolazioni e tributi ambientali), il sistema tributario può contribuire a sostenere la transizione ecologica riconoscendo, valorizzando e adeguandosi alle peculiarità dei modelli di business che per le loro caratteristiche strutturali (governance inclusiva, partecipazione democratica, scopo socio/ambientale piuttosto che lucrativo), si rivelano i più adatti per uno sviluppo sostenibile (cioè per uno sviluppo economico che tenga conto dell'inclusione sociale e dell'ambiente)⁹.

In questo senso si è pronunciato l'ONU, nella recente risoluzione del 18 aprile 2023, *Promoting the social and solidarity economy for sustainable development*, che incoraggia gli Stati *...”to promote and implement national, local and regional strategies, policies and programmes for supporting and enhancing the social and solidarity economy as a possible model for sustainable economic and social development, taking into account national circumstances, plans and priorities by, inter alia, developing specific legal frameworks, where appropriate, for the social and solidarity economy, making visible, when feasible, the contribution of the social and solidarity economy in the compilation of national statistics and providing fiscal and public procurement incentives, acknowledging the social and solidarity economy in education curricula and capacity-building and research initiatives and reinforcing entrepreneurship and business support, including by facilitating access for social and solidarity economy entities to financial services and funding, and encourages the participation of social and solidarity economy actors in the policymaking process”*.

2. Le Comunità energetiche rinnovabili (CER): soggetti giuridici volti allo sviluppo sostenibile

Prima che venisse riconosciuta a livello legislativo la possibilità per gli utenti finali di organizzarsi in Comunità energetiche, in Europa già esistevano diverse centinaia di fenomeni associativi riconducibili (in senso lato) alle comunità energetica: soprattutto in Germania, Paesi Bassi e Danimarca, essi sono fioriti agli inizi degli anni '90 (a seguito della crisi petrolifera degli anni '70), favorite dall'introduzione di incentivi a tariffa fissa a supporto della produzione di energia rinnovabili e poi prosperate in concomitanza con l'au-

⁹ Mi permetto di rinviare, sul punto, a G. BOLETTI, *The role of taxation in the ecological transition: the social and solidarity economy (SSE) perspective*, in COMELLI, A. ET AL. (Eds.), *Taxation and the Green Growth Challenge*, Critical Issues in Environmental Taxation series, Edward Elgar, Cheltenham, 2023.

mento dei prezzi di elettricità degli ultimi anni, essendo concepite come un sistema volto ad offrire alla comunità energia a prezzi calmierati.

Per quanto riguarda l'Italia, si può fare riferimento alle c.d. cooperative elettriche, istituite agli inizi del secolo scorso, tradizionalmente concentrate nelle aree settentrionali del Paese – nell'arco alpino – in cui, per la particolare collocazione territoriale, il servizio non veniva offerto né dall'ente pubblico né da imprese lucrative. Esse operavano tendenzialmente in regime di monopolio e si trattava di modelli comunitari volti a soddisfare principalmente i bisogni dei soci della cooperativa, non un interesse pubblico o generale.

Tale fenomeno, marginale sia da un punto di vista numerico che economico, è stato del tutto trascurato a livello legislativo e regolamentare.

Successivamente, sempre in Italia, nel 2015, con la legge 221 che ha introdotto le c.d. *oil free zone*, alcune Regioni (fra cui Piemonte e Puglia) hanno provveduto a promuovere l'istituzione di comunità energetiche (intese in senso lato), limitandosi a concedere un sostegno finanziario alla costituzione senza prevedere alcuna disciplina puntuale e neppure una definizione giuridica.

Il fenomeno delle comunità energetiche pur avendo origini risalenti (come formazioni spontanee riconducibili all'attivismo dei cittadini) assume adesso, alla luce della normativa europea, connotati molto innovativi.

Le comunità energetiche sono infatti al centro delle politiche di transizione energetica europee e nazionali in quanto secondo l'UE gli obiettivi di decarbonizzazione, sicurezza energetica e contrasto alla povertà energetica sono raggiungibili a condizione che le relative politiche dell'UE e degli Stati membri riconoscano il ruolo fondamentale della partecipazione attiva dei consumatori nella gestione dell'energia, in modo che si assumano la responsabilità dei problemi di interesse generale ad essa collegata¹⁰.

¹⁰ Si segnala la Risoluzione del Parlamento Europeo del 21 maggio 2013 (2016/C 055/03) attraverso cui si è auspicato l'avvio di una nuova fase nel campo della produzione e del consumo di energia da fonti rinnovabili. In particolare, i consumatori di energia vengono invitati ad assumere non più solo il ruolo di consumatori di servizi energetici ma anche quello di produttori di energia, promuovendo il ricorso alle fonti energetiche alternative prodotte, direttamente dagli stessi cittadini/utenti.

Sempre a livello di *soft Law*, si segnala la Comunicazione della Commissione europea 2015/80 final (*Energy Union strategy, Una strategia quadro per un'unione dell'energia resiliente, corredata da una politica lungimirante in materia di cambiamenti climatici*), in cui la Commissione, ancor prima del timore per i cambiamenti climatici, manifestava la sua preoccupazione per il fatto che l'Unione importi ancora una percentuale troppo elevata del proprio fabbisogno energetico, collocandosi al primo posto come paese importatore di energia. Ciò, nonostante ricopra un ruolo leader negli investimenti a favore delle energie rinnovabili e detenga il 40% di tutti i brevetti relativi allo sfruttamento delle nuove tecnologie. Per tali ragioni, la Commissione già allora evidenziava il ruolo che avrebbero potuto svolgere i cittadini nel processo di transizione energetica. Con riferimento ai cambiamenti climatici, la Comunicazione (anteriore all'Accordo di Parigi) metteva già in rilievo gli ambiziosi

Il legislatore europeo ha infatti concepito la comunità energetica in ottica mutualistica e solidale: l'UE e i suoi Stati membri scommettono sulla capacità dei cittadini europei -uniti in organizzazioni imprenditoriali con specifiche caratteristiche organizzative di cui si veda *infra* –, di condurre celermente l'Europa verso uno sviluppo più sostenibile¹¹.

Il messaggio che è arrivato dall'UE, in altri termini, è che occorre un vero e proprio processo di democratizzazione del sistema energetico¹²: ai fini della transizione energetica occorre una trasformazione non solo delle fonti di energia ma anche del mercato e la transizione energetica deve essere giusta ed inclusiva.

La vera essenza della transizione energetica, quindi, non è rappresentata dalla trasformazione delle fonti di produzione, bensì dall'apertura a nuove forme di democrazia energetica. Queste consentono, da un lato, una maggiore partecipazione attiva dei cittadini al mercato energetico, dall'altro lato, attribuiscono un innovativo ruolo agli enti locali chiamati ad operare un nuovo bilanciamento di valori che tenga conto delle funzioni non solo economiche ma anche sociali e ambientali attribuite all'energia.

Rappresentate con l'aforisma "*Think global and act local*", le CER possono quindi rappresentare una risposta immediata alla transizione energetica, nell'ambito di un modello di sviluppo economico locale inclusivo e sostenibile¹³.

Basti pensare che, oltre all'obiettivo ambientale della decarbonizzazione, le CER sono strumentali alla realizzazione degli obiettivi di sviluppo sostenibile n. 7 (Energia pulita ed accessibile) e n. 11 (Città e comunità sostenibili) dell'agenda ONU 2030.

2.1. Elementi strutturali essenziali del soggetto giuridico CER

Nella direttiva REDII cit., all'art. 22, viene data la definizione giuridica di CER, ripresa poi nel D.Lgs. 199/2021 con il quale l'Italia ha recepito la diret-

obiettivi che l'Unione europea intendeva assumere, con una riduzione delle emissioni di gas serra, entro il 2030, di almeno il 40%, rispetto all'ultimo decennio del secolo scorso.

¹¹ Cfr. CUSA, *Sviluppo sostenibile, cittadinanza attiva e comunità energetiche*, in *Orizzonti del diritto commerciale*, n. 1, 2020, 71 e ss.

¹² SZULECKI, *Conceptualizing Energy Democracy*, in *Environmental Politics*, 2018, XXVII, 21 ss.; WELTON, *Grasping for Energy Democracy*, in *Michigan Law Review*, 2018, CXVI, 581 e ss.; TOMAIN, *The Democratization of Energy*, in *Vanderbilt journal of Transnational Law*, 2015, XLVIII, 1125 e ss.

¹³ In generale, sull'efficacia di un approccio locale al più globale dei nostri problemi, si v. C. SABEL, D. VICTOR, *Fixing the Climate. Strategies for an Uncertain World*, Princeton University Press, 2022. La soluzione dei problemi globali, nella loro proposta, non passa dalla diplomazia internazionale, ma dalla creazione di nuove industrie e di nuovi gruppi di interessi che possano trarre beneficio dall'implementazione di azioni che permettano di risolvere i problemi legati al cambiamento climatico.

tiva in via definitiva. Da queste fonti normative emergono alcuni elementi strutturali essenziali della fisionomia delle CER, che si possono riassumere nei seguenti:

1. Scopo: scopo principale della comunità energetica deve essere rappresentato *dall'apporto di benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità, e non dalla realizzazione di profitto.*

Ciò non significa che la CER debba agire in modo anti-economico o addirittura gratuito, o, ancora, che i suoi membri non possano beneficiare anche economicamente della produzione di energia condivisa, quanto piuttosto che gli utili eventualmente ricavati dall'attività della comunità non dovranno essere distribuiti tra i partecipanti ma reinvestiti a beneficio di tutta la comunità¹⁴.

Inoltre, non viene negata la possibilità di prevedere un ritorno economico per chi ha investito nelle CER: quello che conta è che la remunerazione dell'investimento sia un obiettivo secondario rispetto a quello di interesse generale della CER.

Ciò è assolutamente condivisibile se solo si pensa che laddove permancesse lo scopo di lucro soggettivo tra gli scopi primari, il perseguimento del bene comune diverrebbe puramente strumentale ad esso. L'impresa lucrativa, in altri termini, può farsi carico di problemi di interesse generale fintanto che esso è funzionale e strumentale a massimizzare il profitto¹⁵.

Se è vero che le società lucrative possono perseguire in concreto anche scopi solidaristici a fianco di quelli lucrativi (si pensi alle Società benefit), la necessaria prevalenza degli obiettivi ambientali, economici e sociali cui le CER devono tendere secondo quanto stabilito dalle direttive e dai decreti attuativi sembrerebbe in contrasto con tali modelli di business: perseguire "anche" scopi di solidaristici e di interesse generale non equivale a perseguire "in prevalenza" scopi solidaristici e di interesse generale.

Quindi: la CER non può avere tra gli obiettivi principali il perseguimento dello scopo di lucro soggettivo anche se può perseguire una limitata (accessoria) finalità lucrativa, ad esempio remunerando i fattori di produzione (come il denaro investito nella comunità energetica) attraverso una ridotta partecipazione agli utili prodotti dalla comunità¹⁶.

2. Struttura organizzativa: l'accesso degli utenti finali alla CER deve essere volontario, aperto e paritario nel senso che l'atto costitutivo o lo statu-

¹⁴ Cfr., anche per ulteriori riferimenti bibliografici, V. CAPPELLI, *Appunti per un inquadramento privatistico dell'autoconsumo di energia rinnovabili nel mercato elettrico: il caso delle comunità energetiche*, in *NLCC*, n. 1, 2023.

¹⁵ E. BARCELLONA, *La sustainable corporate governance nelle proposte di riforma del diritto europeo: a proposito dei limiti strutturali del c.d. stakeholderism*, in *Riv. delle società*, 2022, 1 e ss.

¹⁶ V. Rescop.ue, Client Earth, Energy Communities, 18-20.

to non devono prevedere norme che possano comportare poca trasparenza nelle regole di accesso o discriminazioni di qualunque tipo¹⁷.

Nella RED II, si mette in risalto, tra l'altro, la collaborazione paritaria tra soggetti pubblici e privati (nel punto 4 dell'art. 22, lett. e) e si prevede espressamente la parità di trattamento tra i componenti delle CER (pubblici e privati).

Sono espressamente esclusi dal bacino degli *stakeholders* solamente quei soggetti per i quali la partecipazione alla comunità energetica costituisca l'attività commerciale principale.

3. Governance: l'esercizio dei poteri di controllo spetta esclusivamente ai soci o membri (che siano PMI, enti territoriali, e autorità locali, enti di ricerca e formazione, enti religiosi, enti del TS e di protezione ambientale, amministrazioni locali).

Il d.lgs. 199/2021 non indica le forme giuridiche possibili per il nuovo soggetto di diritto CER¹⁸, quasi a sottolineare l'importanza della *sostanza* di questi soggetti – non della *forma* – e sottintendendo che tutte le figure tipizzate nel sistema che condividano i tre elementi soggettivi essenziali prima evidenziati (scopo non lucrativo, partecipazione aperta e paritaria, governance interna) siano compatibili con gli incentivi promessi alle CER¹⁹.

Muovendo proprio dagli elementi organizzativi e di governance che emergono dalle direttive (e recepite nel nostro ordinamento), così come dallo scopo che devono avere le CER, e dal requisito della prossimità territoriale, è comunemente ammesso che il fenomeno sia, prima di tutto, pienamente riconducibile alle *imprese di comunità*²⁰.

L'impresa di comunità si caratterizza per la simbiosi tra struttura imprenditoriale e la comunità in cui essa opera: da un lato, i membri della comunità partecipano (o possono partecipare) all'impresa, dall'altro, la comunità trae beneficio dall'esercizio dell'impresa.

È chiaro che tali imprese devono avere una *governance* caratterizzata dai requisiti della c.d. "porta aperta" e della inclusività, poiché ciò consente una forte capacità di

¹⁷ Si v. considerando n. 71 della Direttiva REDII.

¹⁸ Nessuna indicazione viene offerta neppure dalla legislazione di recepimento croata, estone, finlandese, del Lussemburgo, Portogallo, Romania, Slovacchia, le Regioni belga, Vallona e di Bruxelles-Capitale.

¹⁹ Cfr. sulle possibili forme giuridiche compatibili con gli elementi strutturali delle CER, cfr. C. FAVILLI, *Transizione ecologica e autoconsumo organizzato di energia rinnovabile. La questione della forma giuridica delle Comunità energetiche*, in *Responsabilità civile e previdenza*, n. 2, 2023; V. CAPPELLI, *Appunti per un inquadramento privatistico dell'autoconsumo di energia rinnovabile nel mercato elettrico: il caso delle comunità energetiche*, cit.

²⁰ Si tratta di una definizione empirica, non giuridica. Le imprese di comunità, pur essendo ormai molto diffuse sul territorio, non sono normativamente disciplinate a livello nazionale. Da segnalare, tuttavia, che diverse Regioni hanno approvato norme sulle cooperative di comunità con specifiche leggi (Abruzzo, Liguria, Puglia, Sardegna e Sicilia) oppure inserendo articoli a queste dedicati nelle leggi regionali sulla cooperazione (Basilicata, Emilia-Romagna, Lombardia e Toscana).

adeguamento dell'offerta dei beni e servizi al mutare delle esigenze socio-economiche della comunità (in ragione, ad esempio, di nuove disuguaglianze economiche e sociali) e, quindi, il soddisfacimento diretto dei bisogni della comunità.

Le imprese di comunità, al netto delle forme giuridiche che possono assumere, sono riconducibili, in generale, alle *comunità di lavoratori e utenti che perseguono fini di utilità sociale*, di cui all'art. 43 Cost.

Considerata la loro vocazione mutualistica e solidale esse, peraltro, sono riconducibili al *genus* delle imprese sociali e, a questo proposito, si ricorda la proposta di legge del 2019 per inserire le imprese di comunità nell'ambito della qualifica di imprese sociali²¹.

Secondo la definizione data a livello UE (cfr. Commissione europea, comunicazione del 2011, *Social business initiative*) un'impresa sociale è un *soggetto dell'economia sociale il cui obiettivo principale è avere un impatto sociale piuttosto che realizzare un profitto per i loro proprietari o azionisti. Produce beni e servizi per il mercato in modo imprenditoriale e innovativo e utilizza i suoi profitti principalmente per raggiungere obiettivi sociali. È gestito in modo aperto e responsabile e, in particolare, coinvolge dipendenti, consumatori e stakeholder interessati dalle sue attività commerciali*²².

In Italia la qualifica di impresa sociale è stata accolta nell'ambito del c.d. Terzo Settore a seguito della riforma che ha preso avvio con la L. delega n. 106/2016²³: tale qualifica si lega non solo allo *scopo not for profit* e ai peculiari elementi strutturali e di governance del soggetto imprenditore, ma anche all'esercizio, in via principale o esclusiva, di un'attività di interesse generale, tra quelle elencate dal legislatore nell'ambito dell'art. 2 del D.Lgs. 112/2017.

Tra di esse non figura l'attività di produzione di energia, a meno di non ritenere che la produzione di energia da parte delle CER ricada tra gli *"interventi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali"*, di cui all'art. 2 lett. e) del D.Lgs. 112/2017²⁴.

²¹ Progetto di legge di iniziativa parlamentare presentato alla Camera dei Deputati nella XVII legislatura, avente ad oggetto la disciplina delle cooperative di comunità, mai divenuta legge.

²² Sul fatto che la CER sia pienamente riconducibile alla qualifica di impresa sociale si v., anche, Rescoop.eu Trasposition guidance.

²³ Sulla Riforma del Terzo settore e, più in particolare, sull'impresa del terzo settore nel sistema tributario, mi permetto di rinviare a G. BOLETTA, *L'impresa del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, 2020.

²⁴ Tale soluzione appare, a chi scrive, una forzatura, al limite dell'abuso del diritto, considerati i vantaggi fiscali che ne derivano. Per l'impresa sociale l'art. 18 del D.Lgs. 112/2017 prevede la detassazione degli utili e avanzi di gestione destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, eventualmente previa imputazione, per un periodo di tempo limitato, ad una riserva indivisibile in sospensione di imposta, nonché al contributo dovuto per l'attività ispettiva o ad aumento gratuito del capitale sociale a fini della sua rivalutazione (comma 1 e 2), nei limiti in cui questa rivalutazione è ammessa dall'art. 3, comma 3, lett. a), D.Lgs. 112 cit. Tale regime entrerà in vigore non appena la Commissione Europea si pronuncerà sulla compatibilità di esso con il divieto di Aiuti di Stato (art. 107 TFUE).

Quindi se, da un lato, la natura imprenditoriale del soggetto è quella che meglio si confà alle CER – considerando che le direttive (RED II e IEMD) hanno in mente Comunità energetiche che possano inserirsi nel mercato dell'energia, quindi capaci di esercitare attività istituzionale in modo economico oltre ad attività economiche secondarie -, dall'altro lato, perlomeno in Italia, è dubbio che le CER possano qualificarsi come imprese sociali in quanto la produzione di energia non rientra tra le attività di interesse generale contemplate nell'ambito della normativa del Terzo settore e, inoltre, la disciplina dell'impresa sociale esclude che un ente pubblico controlli l'impresa (art. 1, c.2, D.lgs. 112/2017), contrariamente a quanto espressamente ammesso per le CER.

Al fine di poter rientrare a pieno titolo nella qualifica di impresa sociale, si potrebbe ipotizzare, semmai, che l'attività di produzione di energia risulti secondaria rispetto all'attività di interesse generale, essendo però necessario, in questo caso, rispettare i limiti quantitativi dei ricavi delle attività secondarie previste dal D.Lgs. 112/2017²⁵.

Se invece, come pare più opportuno, si è dell'idea di non “costringere” la CER alla qualifica di impresa sociale, la scelta della forma giuridica per una CER determina conseguenze rilevanti sul piano tributario, in quanto, per come è costruito il nostro sistema di imposizione dei redditi, essa diviene determinante per individuare le regole di qualificazione e quantificazione del reddito applicabili (cfr. artt. 73 e ss. TUIR).

Prima di esaminare le possibili forme giuridiche adottabili dalle CER, vediamo quali forme di sostegno economico ha previsto lo Stato italiano per esse.

2.2. Il sistema di sostegno alle CER messo a punto dall'Italia²⁶

Ancor prima che fosse recepita la direttiva con il D.Lgs. 199/2021 l'Italia ha introdotto una disciplina transitoria finalizzata a consentire l'acquisizione di elementi utili a quello che poi sarebbe stato il definitivo regime giuridico.

L'art. 42-bis del D.L. 162/19 (convertito con L. 28 febbraio 2020, n.8), oltre a prevedere le modalità e le condizioni per l'attivazione delle CER, ha

²⁵ L'impresa sociale è un tipo di ETS che esercita un'attività d'impresa di “interesse generale” in via stabile e principale per il perseguimento di attività civiche, solidaristiche e di utilità sociale, intendendosi come esercitata in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% di quelli complessivi. Ne deriva che l'impresa sociale può finanziarsi anche svolgendo attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, a condizione che i relativi ricavi siano inferiori al 30% di quelli complessivi.

²⁶ Il PNRR al capitolo 1.2. (Promozione rinnovabili per le Comunità energetiche e l'auto-consumo) prevede attualmente un investimento di 2 miliardi e 200 milioni, che mira a fornire sostegno alle comunità energetiche, in particolare in comuni con meno di 5.000 abitanti, allo scopo di consentire l'installazione di almeno 2000 MW di capacità aggiuntiva da fonti rinnovabili, per una produzione indicativa di 2 500 GWh/anno, accoppiati a sistemi di stoccaggio dell'energia.

delegato l'ARERA ad adottare i provvedimenti per l'effettiva attuazione delle previsioni legislative e il Ministero dello Sviluppo Economico all'adozione di un decreto per la determinazione della tariffa incentivante erogata dal GSE.

Sono stati quindi adottati la delibera ARERA del 4 agosto 2020, n. 318 e il D.M. 16 settembre 2020: la prima ha disciplinato i requisiti (art. 3) e la procedura (art. 4) per l'accesso (con l'istanza diretta da presentare al GSE) all'incentivazione dell'energia elettrica condivisa, mentre il secondo ha previsto che per l'energia prodotta dagli impianti a fonti rinnovabili di potenza complessiva non superiore a 200 KW (inseriti nelle configurazioni di autoconsumo collettivo o in comunità energetiche rinnovabili), il GSE erogasse, per un periodo di 20 anni, una tariffa premio per l'energia condivisa pari 110 euro/MWh per le CER²⁷. Oltre ad essa è stata riconosciuta alle CER la restituzione di alcune componenti di rete (legata ai minori traffici di energia sulla rete) che ammontano a circa 8 €/MWh rispetto all'energia prodotta dall'impianto detenuto dalle CER e consumato nel medesimo arco orario dai suoi membri²⁸.

Questa fase di sperimentazione ha riguardato, si diceva, impianti alimentati a fonti rinnovabili di potenza singolarmente non superiore a 200 KW e un perimetro di aggregazione piuttosto ridotto²⁹: era inoltre previsto che l'energia non autoconsumata potesse essere ceduta al GSE con il meccanismo del c.d. ritiro -dedicato, a fronte quale la CER percepiva un corrispettivo.

Sotto un profilo più strettamente tributario, infine, il decreto rilancio (D.L. 34/2020, art. 119 c. 16.bis) ha previsto esplicitamente che l'esercizio di impianti fino a 200 KW da parte di CER costituite in forma di enti non commerciali non costituisse svolgimento di attività commerciale abituale, con la conseguenza che alle CER viene di fatto garantita la natura di non commercialità sia ai fini IRES sia ai fini IVA.

La REDII è stata poi recepita in via definitiva con il D.lgs. 199/2021 che amplia il perimetro di aggregazione e i limiti di potenza degli impianti; le principali novità per le CER sono quindi rappresentate dalla possibilità di ricevere un incentivo sull'energia condivisa attraverso impianti con potenza fino a 1 MW e alla connessione degli impianti e delle utenze al di sotto della medesima cabina primaria. L'allargamento del perimetro (passando dalle cabine di trasformazione MT/BT a quelle AT/MT) consente di realizzare impianti di una taglia maggiore, che possano effettivamente soddisfare le esigenze energetiche di una comunità (e non solo di poche famiglie come

²⁷ Tariffa che si riduce a 100 euro/MWh per l'autoconsumo collettivo.

²⁸ Le componenti salgono a circa 10 €/MWh (sempre sull'energia condivisa) per gli schemi di autoconsumo collettivo.

²⁹ Gli impianti di proprietà della CER dovevano essere sottesi alla medesima cabina secondaria per la trasformazione dell'energia.

avveniva con i vincoli introdotti dal recepimento anticipato).

Il D.lgs. 199/2021 aumenta anche il bacino dei possibili stakeholders che possono fondare una CER: oltre a privati cittadini, imprese, soggetti pubblici, anche enti del terzo settore, enti religiosi, e, in generale, tutti i consumatori a prescindere dalla loro capacità economica (quindi anche coloro che sono a basso reddito)³⁰.

Si è previsto inoltre che le CER possano svolgere anche altre attività, oltre a quella loro istituzionale, tipo promuovere interventi di domotica, di efficienza energetica e assumere il ruolo di società di vendita al dettaglio.

Ad un anno di distanza dall'emanazione del D.Lgs. 199/2021, la Delibera Arera 727/2022 (di definizione del Testo integrato Autoconsumo diffuso) ha recepito i contenuti dei decreti definendo le nuove regole tecniche per CER e schemi di autoconsumo collettivo. In seguito all'intervento di ARERA il nuovo Ministero per l'Ambiente e la Sicurezza Energetica (MASE) a fine febbraio 2023 ha inoltrato alla Commissione Europea (che ad oggi non si è ancora pronunciata) la nuova bozza di decreto sugli incentivi per i progetti di autoconsumo.

Ad ogni modo, fintanto che non entreranno in vigore i provvedimenti di attuazione del decreto RED II si continueranno ad applicare i previgenti meccanismi di incentivazione.

3. Le possibili forme giuridiche delle CER e le conseguenze sul piano tributario

La CER è un nuovo soggetto giuridico (ente collettivo) e per collocarlo nel sistema tributario diventa dirimente la forma giuridica assunta.

La scelta della forma giuridica è quindi determinante per capire la rilevanza reddituale degli incentivi in tariffa, dei ristori di componenti tariffarie e dei corrispettivi di vendita dell'energia non autoconsumata.

Nella prassi avviata durante la fase sperimentale di cui al decreto Mil-

³⁰ Sul perimetro soggettivo delle CER si v. sentenza Corte Cost n. 48 del 2023 riguardante il riparto di competenze Stato/Regione: la Corte Costituzionale ha detto che non spetta alla competenza legislativa concorrente delle Regioni la potestà di stabilire, neppure in via amministrativa, i requisiti soggettivi di partecipazione alla costituzione delle CER, (incentivate e finanziate con i fondi del PNRR), in quanto requisiti e condizioni sono già adeguatamente definiti dalla normativa nazionale di cui al D.Lgs. 199/2021 (cd. Decreto fonti rinnovabili) in attuazione della Direttiva 2018/2001/UE sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, che rientra nella materia "produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia" di cui i principi fondamentali sono di competenza statale, al fine di garantire in maniera uniforme su tutto il territorio nazionale la più ampia possibilità di partecipare alle CER.

leproroghe³¹ si è notata la tendenza ad una decisa preferenza per le forme giuridiche solidaristiche dell'associazione e della cooperativa.

Ed infatti, ambedue sono o possono essere qualificate, sia pure in modo diverso, dall'obiettivo di *“fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari”*.

La struttura associativa è senza dubbio più semplice e snella, specie nella forma dell'associazione non riconosciuta.

Le società cooperative, da parte loro, si prestano senz'altro anche alla gestione di CER più grandi e complesse e le loro caratteristiche sembrano perfettamente rispondere a quelle fissate dal legislatore per quanto concerne il principio della porta aperta (ingresso e recesso libero dei soci) e l'assenza di lucro soggettivo.

Quindi, mentre la struttura associativa è indicata a piccole realtà di aggregazione, la struttura cooperativa è più indicata quando si tratti di operare più ad ampio raggio, specialmente sotto forma di *“cooperativa di comunità”*.

Entrambe le forme giuridiche, tuttavia, non sembrano le più idonee a raccogliere le risorse economiche ai fini degli investimenti necessari, non solo per la realizzazione degli impianti e/o degli adeguamenti tecnici successivi, ma anche per l'estensione delle attività delle comunità agli ambiziosi settori di cui oggi all'art. 31, c. 2, lett. f, del D. Lgs. 199/2021: si ricordi, al riguardo, che la CER può perseguire anche finalità ulteriori rispetto a quella di autoproduzione di energia, come ad esempio la promozione dell'efficienza energetica, la *building automation*, l'installazione e la gestione di colonnine di ricarica elettrica.

Ad ogni modo, da un punto di vista tributario la differenza più rilevante tra una associazione e una cooperativa risiede nella natura commerciale della seconda, quale società di capitali, natura che è solo eventuale e comunque secondaria nella prima. Il che si traduce nel fatto che una associazione è qualificata come ente non commerciale ai fini dell'IRES e dell'IVA, mentre una cooperativa è comunque un soggetto passivo delle due imposte in quanto esercente attività commerciale.

Le associazioni CER, va sottolineato, non svolgono un'attività commerciale ai fini IVA. Infatti, ai sensi dell'art. 119, comma 16 *bis*, d. l. 34/2020, *“L'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali ... non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale”* e, come noto, l'abitudine nell'esercizio dell'attività commerciale è un requisito essenziale della soggettività passiva IVA. Come si vedrà, in base a questa norma, l'AdE conclude che le CER associazioni sono in ogni caso

³¹ Si veda lo studio condotto da RSE Spa e Fondazione Utilitatis, *Le comunità energetiche in Italia*, Orange Book, 2022, consultabile sul sito www.rse-web.it.

enti non commerciali, non assumendo mai l'impresa-CER esercitata natura prevalente.

Questa disposizione speciale naturalmente non si applica alle cooperative, per le quali dunque l'esercizio degli impianti costituisce "normale" attività commerciale.

Alla luce di questa premessa, consideriamo quanto affermato dall' AdE nella risposta ad interpello n. 37/2022, che risulta fondamentale ai fini che ci interessano in quanto vengono esaminati i flussi economici e le attività delle CER sia ai fini IVA che ai fini IRES.

Con riguardo alla tariffa premio incentivante e ai ristori di componenti tariffarie, l'AdE afferma che si tratta di erogazioni a fondo perduto con funzione incentivante e di riduzione del costo dell'energia autoconsumata, non aventi natura corrispettiva (in quanto la CER non effettua, per percepire queste somme di denaro, alcuna cessione o prestazione). Ne deriva il non assoggettamento ad IVA per carenza del requisito oggettivo.

Dato che la causa di esclusione è di natura oggettiva, essa vale qualunque sia la natura – commerciale o non commerciale – dunque sia per le associazioni che per le cooperative, anche se il documento di prassi si riferisce, qui come negli altri punti, alle sole CER non commerciali.

Per quanto riguarda poi il corrispettivo per la vendita dell'energia prodotta e immessa in rete che resta nella disponibilità del referente con facoltà di cessione al GSE ("Ritiro dedicato"), non viene negata la natura corrispettiva di questa somma, ma si richiama l'art. 119 cit. sulla natura non commerciale dell'esercizio di impianti da parte di CER enti non commerciali con potenza massima fino a 200 KW e da ciò si argomenta l'esclusione da IVA anche delle somme in questione. Si tratta dunque di una chiara esclusione da IVA di tipo soggettivo, come tale non applicabile alle CER cooperative le quali dunque debbono assoggettare ad IVA tali corrispettivi.

Anche ai fini IRES, sebbene sotto un diverso profilo, la questione dello svolgimento dell'attività commerciale assume una importanza dirimente.

Per le CER enti non commerciali, anche richiamando una precedente risoluzione riguardante i condomini (ris. n. 18/E del 2021), l'AdE afferma la irrilevanza reddituale della tariffa incentivante e dei ristori tariffari (in quanto mere erogazioni) e la ricomprensione nell'ambito del reddito di impresa (effettuata in forma non abituale/prevalente) dei corrispettivi per l'energia immessa in rete.

Naturalmente queste affermazioni non valgono per le CER cooperative: nella sostanza, tutte le citate componenti positive rilevano ai fini della tassazione, essendo inoltre le prime due assoggettate a ritenuta d'acconto nella misura del 4% prevista dall'art. 28, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 in quanto contributi corrisposti da un soggetto pubblico (GSE) ad imprese.

Si rileva, quindi, una palese distonia di trattamento fiscale che non appare giustificata dal momento che – a prescindere dalla forma giuridica assunta – le CER hanno *sostanza* di enti giuridici volti allo sviluppo sostenibile.

Quindi, ricapitolando, considerati gli elementi soggettivi essenziali delle CER, sembra che vi siano due possibilità:

1) ricadere nella classica bipartizione ente commerciale/ente non commerciale, per la quale assume rilievo, oltre alla natura dell'attività principale, la forma giuridica dell'ente (art. 73 TUIR);

2) qualificarsi come impresa sociale, usufruendo del regime tributario ad hoc previsto dal legislatore all'art. 18 D.Lgs. 112/2017 (quando verrà approvato dalla Commissione Europea). Sul punto, tuttavia, si discute molto. Alcuni ritengono che le CER possano entrare nel mondo del TS perché la loro attività è sussumibile tra gli “*interventi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali*”, di cui all'art. 5 lett. e) del D.lgs. 117/2017; altri, in via prudenziale, ritengono possibile che la CER si qualifichi come impresa sociale solo ed esclusivamente laddove compri l'attività di produzione di energia nell'ambito delle attività secondarie.

4. Considerazioni conclusive: verso un sistema tributario che distingua tra gestione “sostenibile” dell'impresa e modelli di sviluppo sostenibile

Due premesse appaiono indispensabili prima di formulare le considerazioni conclusive.

La prima: le categorie tradizionali della *commercialità/non commercialità* non sono adeguate ad apprezzare e valorizzare la *sostanza* di strutture organizzative riconducibili alle comunità energetiche, che sono a tutti gli effetti enti dell'economia sociale e modelli di business funzionali allo sviluppo sostenibile.

Tenendo in considerazione la *mission* di tali enti, la scelta della forma giuridica per la CER dovrebbe essere neutrale ai fini fiscali, considerata, appunto, la “sostanza” determinata dagli elementi soggettivi strutturali delle CER.

Si finisce, altrimenti, per scegliere la forma giuridica della CER non in relazione alle caratteristiche più adeguate a soddisfare l'interesse della comunità locale di riferimento, ma in relazione al trattamento tributario più vantaggioso³², e questo non è in linea con l'idea di sviluppo sostenibile.

La seconda: gli enti dell'economia sociale sono altra cosa dalle imprese

³² Cfr., sul punto, BONGONE, SQUICQUERO, *Comunità energetiche: l'opportunità della forma cooperativa*, in *Coop e enti non profit*, n. 7, 2023, 30 e ss.

socialmente responsabili, e, più in generale, dal fenomeno della gestione “sostenibile” dell’impresa³³. In quest’ultimo caso, ferme restando le categorie della commercialità/non commercialità, si ravvisa la necessità di adeguare le regole di misurazione della capacità contributiva, tenendo conto delle limitazioni che la gestione “sostenibile” dell’impresa impone alla discrezionalità dell’iniziativa imprenditoriale, in linea, da un lato, con l’attuale politica europea che sancisce la crescita economica bilanciata con la tutela dell’ambiente e con il perseguimento di altre finalità sociali³⁴, dall’altro lato, con l’art. 41 Cost., che, nella nuova versione, individua come ulteriore e necessario fine dell’iniziativa economica privata la tutela della salute e dell’ambiente³⁵.

Altra cosa sono, invece, gli enti dell’economia sociale, i quali presentano tratti strutturali peculiari (scopo principale, struttura organizzativa, governance), che consentono loro di farsi carico a pieno di un obiettivo pubblico: lo sviluppo economico sostenibile. Si tratta, in sostanza, di un nuovo paradigma di impresa caratterizzato principalmente dallo scopo *not for profit* – quindi non già da uno scopo egoistico/lucrativo ma da uno scopo di interesse generale e di utilità sociale – e dal coinvolgimento degli utenti (stakeholders) nella struttura gestionale dell’attività economica³⁶.

Il sistema fiscale dovrebbe prendere in considerazione gli enti dell’economia sociale come fenomeno diverso dall’impresa privata (intesa come iniziativa economica per il raggiungimento di un fine lucrativo unito al fine di utilità sociale, ex art. 41 Cost.), in modo da operare un giusto bilanciamento tra art. 81 Cost e art. 53 Cost.; non tanto, cioè, per “adeguare” le regole di

³³ Cfr. sul punto M. LIBERTINI, *Gestione “sostenibile” delle imprese e limiti alla discrezionalità imprenditoriale*, in *Contratto e impresa*, n. 1, 2023.

³⁴ Sul ruolo servente del Fisco rispetto agli obiettivi dell’economia sociale di mercato cfr. R. Miceli, *Economia sociale di mercato e sistema tributario nazionale. Prime riflessioni.*, in *Dottrina fiscale*, n. 1, 2022, open access. Sempre in argomento, cfr. le interessanti prospettive messe in luce da M.A. GRAU RUIZ, *The Alignment of Taxation and Sustainability: might the Digital Controls of Non – Financial Information Become a Universal Panacea?*, in *Review of European and Comparative Law*, 2022, 61 e ss..

³⁵ Pensiamo, ad esempio, al principio di inerenza dei costi, legato a doppio filo con gli obiettivi dell’impresa.

³⁶ Cfr., ancora, M. LIBERTINI, *Gestione “sostenibile” delle imprese e limiti alla discrezionalità imprenditoriale*, cit. L’Autore mette in luce come le critiche contro il fenomeno, in generale, dello *stakeholderism* non sono mancate e che esse insistono sull’efficienza del modello standard di economia di mercato capitalistica, incentrata sull’attività autonoma di imprese lucrative, e sulla compatibilità` di questo modello – se si vuole – con politiche sociali e ambientali attuate mediante regolazioni amministrative ed eventualmente con strumenti di negoziazione, individuali e collettivi, sostenuti da apposita legislazione, ma esterni rispetto alla disciplina degli scopi e dell’organizzazione dell’impresa. Tali critiche, tuttavia, si possono ritenere superate dal momento che in un mondo chiamato ad affrontare problemi epocali i (crisi ambientale, ordine internazionale, rispetto dei diritti fondamentali), non è pensabile che il diritto dell’impresa possa rimanere isolato e impermeabile, governato dall’unico principio di ricerca del profitto.

misurazione della capacità contributiva ai nuovi scopi di interesse generale (in questo caso il bilanciamento sarebbe tra l'art. 53 Cost e l'art. 41 Cost.), quanto piuttosto per tenere in debita considerazione la parte di spesa pubblica che essi riescono a coprire indirettamente (facendosi carico di un obiettivo pubblico), senza necessità di pagare tributi³⁷.

Gli enti dell'economia sociale, inoltre, in Italia, non sono strettamente riconducibili al c.d. Terzo settore – e, quindi, alla legislazione tributaria di favore previsto per esso – in quanto non sempre si tratta di soggetti privati che si sostituiscono al pubblico per esercitare attività di interesse generale (in una logica di sussidiarietà orizzontale), ma, più in generale, possono consistere (come nel caso delle CER) in nuove forme di partnership pubblico-privato che hanno come obiettivo principale lo sviluppo economico nel rispetto dell'ambiente e dell'inclusione sociale.

Gli enti dell'economia sociale rappresentano, potremmo dire, l'evoluzione dei tradizionali enti di utilità sociale, che il sistema tributario italiano da sempre ha “premiato” con agevolazioni soggettive di tipo strutturale (ad es. art. 6, DPR n. 601/73), proprio in ragione della loro missione e dallo scopo *not for profit* degli stessi³⁸.

Tale regime di *favor*, peraltro, lungi dal rappresentare una deroga al sistema ordinario, cioè un'agevolazione concessa in vista di obiettivi extrafiscali, risponde, a mio avviso, al principio di uguaglianza formale (art. 3 c. 1, Cost.) che impone, nella sua dimensione orizzontale, l'uguale trattamento di fattispecie che denotino una uguale capacità contributiva, mentre, in quella verticale, prescrive il diverso trattamento di quelle situazioni che, sotto il medesimo profilo di attitudine alla contribuzione, siano invece differenti.

Ecco che l'art. 6 cit., sta vivendo una fase di riforma, nel senso che la legge di bilancio del 2019 ne ha annunciato l'abrogazione e la sostituzione con una nuova agevolazione compatibile con il diritto UE e riservata a soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Si potrebbe allora ipotizzare di includere tra gli enti di utilità sociale, cui riconoscere strutturalmente una limitata capacità di contribuire alla spesa pubblica attraverso l'imposizione dei tributi, quelle comunità di utenti (riconducibili all'art. 43 Cost.), che si fanno carico dei problemi della comunità (da un punto di vista ambientale, sociale ed economico), che hanno determinate caratteristiche strutturali ed uno scopo non egoistico/lucrativo (*not for profit*),

³⁷ In merito alla possibilità di contribuire alla spesa pubblica in modo indiretto, cfr. Corte Cost. sentenza n. 72 del 2022. Sul tema, in dottrina, cfr. GIOVANNINI, *Quale capacità contributiva?* in *Dir. prat. trib.*, 2020, 826.

³⁸ Mi permetto di rinviare, sul punto, per riflessioni più ampie, a G. BOLETTA, *Riflessioni critiche in tema di ambito di applicabilità dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2023.

che mirano, in generale, allo sviluppo sostenibile, a prescindere dalla forma giuridica assunta.

Tutto ciò, laddove si ritenga giusta la premessa da cui siamo partiti, ossia che il ruolo del Fisco nel conseguimento dell'obiettivo mondiale di sviluppo economico sostenibile non sia solo quello tradizionale di strumento economico di incentivo e disincentivo di comportamenti eco-compatibili (attraverso agevolazioni e tributi ambientali), cioè quello di strumento delle politiche ambientali, ma sia quello di prendere in seria considerazione la struttura e la sostanza dei modelli di business riconducibili all'economia sociale e solidale, in quanto i più adatti e funzionali allo sviluppo sostenibile. (Cfr. ONU, Risoluzione 18 aprile 2023).

I PAN-EUROPEAN PENSION PRODUCTS (PEPP) QUALE STRUMENTO PER LA RIDUZIONE DELLE ASIMMETRIE FISCALI IN AMBITO EUROPEO, E POTENZIALE BARICENTRO DELLE POLITICHE PREVIDENZIALI E FISCALI COMUNITARIE IN MATERIA DI PREVIDENZA COMPLEMENTARE RIVOLTE AI CROSS BORDER WORKERS

di Marcella Martis*

SOMMARIO: 1. La previdenza complementare – I fondi pensione e le libertà fondamentali del Trattato sull'Unione Europea. – 2. La previdenza complementare. Profili domestici. Ricostruzione sistematica. – 3. Segue: la copertura costituzionale della previdenza complementare. – 4. Previdenza complementare e fiscalità nel modello domestico. – 5. Previdenza complementare e asimmetrie fiscali nell'Unione Europea. – 6. La carenza di appeal dei PEPP quale prodromo della mancata armonizzazione unionale della previdenza complementare.

Abstract: La recente introduzione del *Pan-European Personal Pension Product* (PEPP), strumento di previdenza complementare europeo con funzione sussidiaria rispetto ai piani individuali previdenziali individuali domestici, pur astrattamente idoneo ad assurgere a veicolo d'elezione per il riconoscimento dei diritti unionali in ambito pensionistico, non pare al momento idoneo a garantire l'affermazione del diritto dei cittadini dell'Unione a vivere e lavorare nello spazio comunitario, e ciò a cagione di un'applicazione domestica degli stessi PEPP invero frammentaria, senz'altro figlia di un approccio non incisivo del Legislatore europeo.

Abstract: The recent introduction of the Pan-European Personal Pension Product (PEPP), a European supplementary pension instrument with a subsidiary function with respect to domestic individual pension plans, although in theory suitable for becoming the vehicle of choice for the recognition of Union rights in the field of pensions, does not currently appear to be suitable for guaranteeing the affirmation of the right of Union citizens to live and work in the Community area, and this is due to the truly fragmentary domestic application of the PEPP, undoubtedly the result of an incisive approach on the part of the European legislator.

* Professoressa associata di Diritto Tributario, presso l'Università degli Studi di Cagliari.

1. La previdenza complementare – I fondi pensione e le libertà fondamentali del Trattato sull’Unione Europea

Come noto, l’ambito pensionistico e quello della fiscalità sono da sempre caratterizzati da un rapporto biunivoco, il quale, specie per quanto concerne i profili di rilevanza comunitaria, trova una delle principali declinazioni nella previdenza complementare. Proprio in tale contesto si inserisce la recente introduzione di un prodotto pensionistico paneuropeo, denominato *Pan-European Personal Pension Product* (PEPP) che, come si illustrerà *infra*, assurge a strumento cardine nell’approccio del Legislatore europeo alle tematiche della cd. “mobilità passiva” e dei cd. *cross border workers*. Non vi è d’altro canto alcun dubbio che lo sviluppo transfrontaliero della previdenza complementare occupazionale, oltre ad essere una delle finalità perseguite dalla Direttiva IORP 2¹, rappresenti uno dei *driver* comunitari di cui il nuovo piano pensionistico individuale paneuropeo è il diretto prodotto.

La tematica è stata recentemente oggetto di rinnovato interesse da parte della Commissione europea che, con il reg. UE 1238/2019², è intervenuta sull’argomento proprio al fine di uniformare la disciplina del cosiddetto secondo settore, anche attraverso la previsione di una nuova forma di risparmio previdenziale integrativo, da attuarsi con i “*Pan-European Personal Pension Products*” (PEPP)³ appena sopra richiamati, fondi pensione caratterizzati da un’ampia portabilità fra gli Stati membri dell’UE e destinati ad incrementare le dimensioni del mercato della previdenza⁴.

Più specificamente, trattasi di un prodotto pensionistico paneuropeo, sussidiario rispetto ai prodotti di previdenza individuale nazionali, poten-

¹ La normativa fiscale dei fondi di previdenza complementare, originariamente regolata dal d.lgs. 252/2005, ha subito diverse modifiche da parte del legislatore italiano, da ultimo con il d.lgs. 147/2018, entrato in vigore il 1° febbraio 2019, attraverso cui è stata recepita la dir. UE 2016/2341 del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2016, nota come Direttiva IORP II (*Institutions for Occupational Retirement Provision*), che contiene una serie di regole indirizzate ai paesi membri e intese a securizzare i Fondi, stabilire controlli, individuare i requisiti gestionali e quelli relativi agli iscritti. Sul tema diffusamente, cfr. S. BATTISTINI, *La tassazione cross-border penalizza le prestazioni dei fondi pensione esteri rispetto a quelle dei fondi italiani*, in *il fisco*, 23/2022, 4146; R. BARONE, *L’unione europea e i sistemi nazionali di previdenza dei liberi professionisti*, in *Notariato.*, 5/2021, 573 ss.

² Reg. UE 1238/2019, pubblicato in G.U. del 25 luglio 2019, n. 198 di cui è stata data attuazione in Italia con il d.lgs. 3 agosto 2022, n. 114, pubb. in G.U. n. 184 dell’8 agosto 2022.

³ I “Pepp” sono fondi pensione caratterizzati dagli stessi *standard* all’interno dei confini dell’UE e la cui prerogativa è la loro agevole trasferibilità all’interno dell’Unione, onde garantire una snella scalabilità della previdenza privata individuale su scala europea.

⁴ Trattasi di tematica che nel quadro europeo della sicurezza sociale aveva assunto peculiare rilievo anche in passato, come emerge dai provvedimenti della Commissione europea intervenuta sull’argomento fin dagli anni Ottanta, cfr. tra le altre, le Comunicazioni del 29 novembre 1989 e del 22 luglio 1991.

zialmente caratterizzato da una forte attrattività soprattutto per i giovani e i lavoratori mobili. Ciò a ragione della flessibilità che lo connota, con particolare riguardo alla possibilità, riconosciuta a sottoscrittori – quantomeno negli intenti unionali – di giovare degli stessi benefici fiscali riconosciuti ai prodotti pensionistici individuali di diritto interno.

Proprio a tal riguardo, la Commissione europea, fin dal 2017, nell'adottare una specifica Raccomandazione sul trattamento fiscale da riservare ai prodotti pensionistici individuali, vi aveva incluso anche quello "paneuropeo" di recente introduzione⁵. E così, come si evince da alcuni passaggi della predetta Raccomandazione, gli Stati membri sono stati invitati a riconoscere ai "PEPP", una volta introdotti nel mercato delle pensioni individuali, gli stessi sgravi fiscali concessi ai prodotti pensionistici individuali nazionali, anche qualora le caratteristiche dei neoprodotti non risultino perfettamente rispondenti ai criteri nazionali cui lo Stato membro subordina la concessione di sgravi fiscali⁶.

Trattasi di tematica forse non adeguatamente indagata dalla letteratura tributaria, ma recentemente tornata alla ribalta, e ciò, con tutta evidenza, alla luce dei nuovi scenari che oggi si presentano all'esito dell'incremento demografico e dell'accresciuta mobilità dei lavoratori, che hanno palesato la necessità di disporre di schemi previdenziali maggiormente flessibili e rispondenti all'esigenza di assicurare una gestione su scala "paneuropea" dei fondi pensione. In tale contesto si inserisce il reg. UE 2019/1238⁷, attraverso il quale il Legislatore vorrebbe armonizzare, nell'ambito della disciplina dei fondi pensione, la distribuzione, il contenuto minimo dei contratti, le opzioni di investimento, il trasferimento e la portabilità dei predetti fondi.

Orbene, considerato il ruolo determinante che rivestono i fondi pensione non solo in Italia ma anche nell'ambito dei paesi facenti parte dell'Unione

⁵ Si veda Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sul prodotto pensionistico individuale paneuropeo (PEPP) del 29.6.2017 COM(2017) 343 (*final*).

In realtà l'idea di un prodotto pensionistico paneuropeo era *in nuce* fin dalla Comunicazione dell'aprile 2001 (COM(2001)), intervenuta anche al dichiarato fine di eliminare gli ostacoli fiscali nell'ambito dei fondi pensione occupazionali transfrontalieri, affrontando in modo specifico il problema della doppia tassazione che poteva conseguire dal mancato coordinamento fra le regole fiscali adottate dai diversi stati membri.

⁶ Così la Raccomandazione della Commissione del 29 giugno 2017, par. 2.1, p. 4.

⁷ Il 22 marzo 2022 la Commissione ha pubblicato e applicato il regolamento sul prodotto pensionistico individuale paneuropeo ("PEPP") adottato nel 2019, cui è stata recentemente data attuazione nell'ordinamento italiano dal d.lgs. 2 agosto 2022, n. 114, pubblicato nella G.U. n. 184 dell'8 agosto 2022 ed entrato in vigore il 23 agosto 2022. Per una ricostruzione sull'argomento, cfr. tra gli altri, il recente contributo di G. MATTARELLA, *La normativa europea sui prodotti pensionistici individuali paneuropei tra regolazione del mercato e automatizzazione dei servizi finanziari (il reg. ue 2019/1238 del 20 giugno 2019 e la sua attuazione ad opera del d.lgs. 2 agosto 2022, n. 114)*, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2023, 1, 114 ss.

Europea, a tutta prima appare necessario offrire una breve panoramica della disciplina dettata dal Legislatore domestico in tema di previdenza complementare, e ciò allo scopo di individuare, attraverso la ricognizione dei tratti essenziali della tematica, i più rilevanti riflessi sul piano tributario.

Tale analisi ermeneutica non sarebbe tuttavia completa se non si individuassero le principali cause ostative a una fattiva affermazione della previdenza complementare nell'ambito europeo. È infatti innegabile che in un contesto transfrontaliero emergano rilevanti anomalie funzionali (*recte* asimmetrie fiscali), posta la difformità del rapporto fra deducibilità (non ovunque immediata) dei contributi, e tassabilità (non sempre successiva) della prestazione previdenziale⁸. Non tutti i Paesi, infatti, disciplinano il regime fiscale delle varie fasi del rapporto in modo omogeneo, giacché il momento della deduzione e dell'imposizione si atteggiano secondo differenti forme, siano esse preventive o successive, a seconda delle normative interne, di guisa che il fenomeno tende a frammentarsi nelle specifiche declinazioni offerte dagli Stati dell'Unione⁹.

La circolazione dei lavoratori all'interno del territorio dell'Unione è risultata fortemente compromessa proprio in ragione delle inevitabili divergenze che caratterizzano le legislazioni interne dei diversi Stati membri in relazione alla scelta dei modelli di tassazione della previdenza; e questo sia quanto alla libertà di circolazione, a cagione delle disparità presenti tra i singoli Stati per ciò che concerne le condizioni di adesione a una forma di previdenza complementare, sia con riferimento al diritto di stabilimento a seguito della cessazione del rapporto lavorativo, allorché la prestazione previdenziale sia fiscalmente penalizzata dalla nuova residenza.

Appare allora evidente che i regimi previdenziali approntati dai singoli Stati Membri dovrebbero essere adeguatamente coordinati a livello comunitario, soprattutto in un contesto in cui il Trattato istitutivo della Comunità Europea riconosce e tutela libertà fondamentali quali, appunto, la libera circolazione dei lavoratori¹⁰ e la libera prestazione dei servizi¹¹, oltre al diritto di

⁸ P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, Milano, 2005, 345 ss. Concorda, M. SQUEGLIA, *Riflessioni critiche sul Pan-European Personal Pension product (PEPP). Perché (non) dobbiamo temere il primo prodotto pensionistico individuale paneuropeo*. Parte I, in *Rivista del Diritto della Sicurezza Sociale*, 3/2020, 611.

⁹ R. LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, comunità europee e prelievo tributario*, in A. Zoppini (a cura di), *La concorrenza tra ordinamenti giuridici*, Bari, 2004, 183 ss.

¹⁰ In tal senso anche la Corte Giust. UE, sent. del 21 gennaio 2016, C-515/14, *Commissione/Cipro*, punto 39; Corte Giust. UE, sent. dell'1 aprile 2008, C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française e Gouvernement wallon*, punto 44; Corte Giust. UE, sent. del 16 febbraio 2006, C-137/04, *Rockler*, punto 17; Corte Giust. UE, sent. del 16 febbraio 2006, C-185/04, *Öberg*, punto 14, tutte in *curia.europa.eu*.

¹¹ Cfr. art. 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (di seguito anche TFUE), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 2012/C 326/01.

dimorare in uno Stato membro diverso da quello di origine e di rimanervi a seguito della cessazione del rapporto di lavoro¹².

Nelle pagine che seguono, verrà peraltro posto in rilievo come l'opportunità di un coordinamento a livello comunitario dei regimi pensionistici non sia priva di effetti anche dal punto di vista del risparmio previdenziale, rappresentando i contributi, compreso quello complementare, un capitale meritevole di "libero" trasferimento da fondo pensione ad un altro.

Da quanto brevemente esposto, deriva un quadro generale che, se da un lato presenta un evidente potenziale innovativo, dall'altro si appalesa estremamente complesso¹³, circostanza che emerge dalla più recente produzione normativa, indiscussa testimone del progressivo abbandono del monismo statale nel campo della previdenza complementare¹⁴.

2. La previdenza complementare. Profili domestici. Ricostruzione sistematica

Come sopra accennato, i nobili *desiderata* del Legislatore comunitario, volti a facilitare la mobilità dei lavoratori europei secondo dettami chiaramente orientati a favorire il risparmio previdenziale transnazionale e sostenuti – sul piano tributario – da misure agevolative che garantiscano un adeguato *appeal* ai piani pensionistici individuali paneuropei, debbono necessariamente interfacciarsi con le normative interne che, come si vedrà, costituiscono (e – si ritiene – costituiranno) uno dei principali ostacoli all'effettiva adozione di un *framework* normativo eurounitario.

Proprio in tal senso, non può prescindersi dall'offrire prioritariamente una pur sintetica visione d'insieme del sistema pensionistico "privato" nazionale, posto che lo sviluppo del secondo "pilastro" all'interno del sistema previdenziale risulti strettamente correlato all'esigenza di compensare il "*deficit*" di copertura sociale derivante dalla previdenza di base, rivelatasi inidonea a

¹² In tal senso, cfr. art. 45 TFUE.

¹³ In considerazione della mancata applicazione negli Stati Membri del principio del reciproco riconoscimento dei sistemi pensionistici complementari e delle norme fiscali che li caratterizzano, come al contrario sembrerebbe auspicare l'art. 34 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea che ben potrebbe costituire il fondamento giuridico di un'azione di armonizzazione comunitaria, estendibile anche alla previdenza complementare.

¹⁴ Tra le Direttive, si veda la dir. UE 2016/2341 – relativa alle attività e alla vigilanza degli enti pensionistici aziendali o professionali, recepita con il d.lgs. 13.12.2018, n. 147; nonché, la dir. UE 2014/50, relativa ai requisiti minimi per accrescere la mobilità dei lavoratori tra gli Stati membri. Il ruolo rivestito dai Regolamenti è stato, al contrario, ritenuto residuale e circoscritto ad ambiti specifici – così tra gli altri anche il reg. UE 29 giugno 2017, COM (2017), relativo all'introduzione del prodotto pensionistico individuale paneuropeo.

garantire al pensionato il mantenimento di un livello adeguato di soddisfazione dei bisogni primari¹⁵.

È d'altro canto pacifico che la nascita del sistema previdenziale complementare sia una diretta conseguenza della crisi economica sviluppatasi in Italia¹⁶, a partire dagli anni Settanta dello scorso secolo, proprio in ragione dell'insufficienza dell'intervento statale.

Invero, con la conclusione del ciclo espansivo che aveva caratterizzato l'Italia a partire dal dopoguerra, la previdenza volontaria si è gradualmente imposta come forma aggiuntiva di protezione e, in uno, quale rimedio alla carenze – attuali – o temute come prossime – del sistema pubblico.

Oltre ai fattori di matrice economica, ha indubbiamente influito sull'evoluzione del suindicato sistema anche la crisi del modello del calcolo retributivo (“a ripartizione”) delle pensioni, introdotto dall'allora riforma pensionistica del 1969. Detta innovazione, aprendo ai lavoratori la prospettiva del mantenimento durante la vecchiaia di un tenore di vita rapportabile a quello raggiunto al termine della carriera lavorativa aveva ridotto, in passato, l'interesse per l'attivazione di forme di previdenza privata da accompagnare a quella pubblica¹⁷.

Il progressivo peggioramento dei conti nazionali aveva tuttavia indotto il

¹⁵ Sulla evoluzione della previdenza complementare, cfr. in generale M. PERSIANI, *La previdenza complementare*, Bari, 2022, *passim*; A. CANDIAN, A. TURSI, M. SQUEGLIA, *Manuale della previdenza complementare*, Torino, 2022, *passim*; M. SQUEGLIA, *La “previdenza contrattuale”. Un modello di nuova generazione per la tutela dei bisogni previdenziali socialmente rilevanti*, Torino, 2015, *passim*; M. GAMBACCIANI, *L'evoluzione della previdenza sociale tra previdenza complementare e trattamento di fine rapporto*, Napoli, 2011; M. Cinelli (a cura di), *La previdenza complementare. Art. 2123, Il Codice Civile. Commentario*, fondato da P. Schlesinger, Milano, 2010; R. VIANELLO, *Previdenza complementare e autonomia collettiva*, Padova, 2006; M. Bessone – F. Carinci (a cura di), *La previdenza complementare*, Torino, 2004; G. ZAMPINI, *La previdenza complementare. Fondamento costituzionale e modelli organizzativi*, Padova, 2004; A. TURSI, *La previdenza complementare nel sistema italiano di sicurezza sociale. Fattispecie e disciplina giuridica*, Milano, 2001.

¹⁶ Durante gli anni Settanta l'Italia è stata interessata da un forte rallentamento dell'economia. Lo Stato ha dovuto affrontare una maggiore spesa a sostegno di coloro che non riuscivano a trovare un'occupazione e delle imprese, anch'esse in crisi; ciò ha contribuito a generare una situazione difficile per la finanza pubblica, determinata dal forte aumento del debito pubblico.

¹⁷ Nel sistema retributivo di calcolo delle prestazioni, entrato a regime con la l. 30 aprile 1969, n. 153, la pensione veniva commisurata alle retribuzioni percepite negli ultimi anni di attività. La sostenibilità finanziaria del sistema dipendeva, sostanzialmente, dall'equilibrio tra lavoratori attivi e pensionati. Nel corso degli anni, il costante invecchiamento della popolazione italiana unitamente all'andamento demografico, hanno segnato la crisi del modello retributivo, avviandone il processo di rivisitazione. E, infatti, con la l. 8 agosto 1995, n. 335 (c.d. riforma Dini) è stato introdotto il sistema di calcolo contributivo, disponendone la totale applicazione nei confronti di tutti gli assicurati a decorrere dal 1° gennaio 1996. Il sistema contributivo pone in diretta correlazione quanto versato con quanto il soggetto verrà a percepire; i contributi accantonati (c.d. montante) vengono, infatti, convertiti in rendita attraverso coefficienti di trasformazione calcolati in ragione dell'età di pensionamento e della conseguente attesa di vita.

Legislatore, a partire dagli anni Novanta del secolo scorso, a intervenire ripetutamente nel settore della previdenza pubblica, con conseguente spostamento della copertura previdenziale dai sistemi obbligatori pubblici (cosiddetto “primo pilastro”), a forme complementari dirette ad assicurare al pensionato una rendita vitalizia aggiuntiva rispetto a quella di base, mediante l’adesione volontaria a delle forme pensionistiche private collettive e complementari (qualificata come “secondo pilastro”), ovvero a delle forme pensionistiche private individuali e supplementari (cosiddetto “terzo pilastro”)¹⁸.

Le suddette forme di previdenza privata – caratterizzate dalla volontarietà dell’adesione e dalla discrezionalità in ordine alla misura delle contribuzioni – rispondevano alla *ratio* di consentire ai lavoratori, all’atto della cessazione della loro attività, di mantenere inalterato il proprio tenore di vita, e ciò attraverso la corresponsione di prestazioni pensionistiche, erogate sotto forma di capitale o di rendita periodica, che andavano ad affiancare quelle assicurate dal sistema pubblico obbligatorio¹⁹.

Il sistema come sopra descritto risultava invero articolato e complesso, oltretutto caratterizzato da scarse e frammentarie disposizioni normative.

E, infatti, solo con il d.lgs. 124/1993 il Legislatore è intervenuto con una primigenia disciplina della previdenza complementare. Al nuovo *corpus* normativo è stato riconosciuto il compito di concorrere, in stretto collegamento con la previdenza obbligatoria, alla realizzazione degli scopi enunciati dall’art. 38, co. 2, Cost., con l’individuazione della c.d. “liberazione dal bisogno” quale condizione essenziale per l’effettivo godimento e per l’esercizio dei diritti civili e politici²⁰.

¹⁸ Sul rapporto tra previdenza complementare e previdenza pubblica, nonché sull’evoluzione del sistema, cfr. D. ARRIGONI, *Previdenza complementare*, in *Diritto on line*, 2018; M. CINELLI, *Previdenza pubblica e previdenza complementare nel sistema costituzionale*, in G. FERRARO, *La previdenza complementare nella riforma del welfare*, Milano, 2000, I, 103-105; M. BESSONE, *Previdenza complementare*, Torino, 2000, *passim*; G. FERRARO, *Dai Fondi pensione alla democrazia economica*, in G. FERRARO, *La previdenza complementare nella riforma del welfare*, cit., 268-271; A. TURSÌ, *La previdenza complementare nel sistema italiano di sicurezza sociale. Fattispecie e disciplina giuridica.*, cit., 93-99, 192 ss.; R. PESSI, *Previdenza complementare e previdenza privata*, in *Riv. della Prev. Pubb. e Priv.*, 2002, 663 ss.; S. GIUBBONI, *La previdenza complementare tra libertà individuale ed interesse collettivo*, Bari, 2009, *passim*; M. CINELLI, *Diritto della previdenza sociale*, Torino, 2012, 635-672.

¹⁹ Quanto all’evoluzione della previdenza sociale, cfr. tra gli altri, V. HERNANDEZ, *Profili storici*, in *Comitato di studio per la sicurezza sociale, Per un sistema di sicurezza sociale in Italia*, Bologna, 1965, 11; ID., *Lezioni di storia della previdenza sociale*, Padova, 1972, *passim*; A. CHERUBINI, *Storia della previdenza sociale*, Roma, 1977, *passim*. Più in particolare, per l’individuazione del momento in cui nasce il concetto di previdenza sociale, si veda anche: C. CURCIO, *Idee e discussioni intorno alla previdenza nel Risorgimento e dopo*, in *Prev. Soc.*, 1961, 1130. Di recente sulla tematica si veda M. D’ONGHIA, M. PERSIANI, *Diritto della sicurezza sociale*, Torino, 2020, *passim*.

²⁰ L’accresciuta consapevolezza dei *deficit* della previdenza obbligatoria, unitamente all’esplosiva variazione in aumento del numero di anziani rispetto alla forza lavoro, ha spinto il

Nel medesimo provvedimento sono stati altresì disciplinati i cd. fondi pensione chiusi e/o aperti, al duplice fine di ridurre le aliquote contributive del sistema previdenziale di base e di garantire, in tal modo, maggiori livelli di copertura previdenziale con il ricorso alle agevolazioni tributarie²¹.

L'intervento legislativo succitato, pur innestandosi sul generale quadro di razionalizzazione del sistema pensionistico complessivo, si è invero limitato a disciplinare in modo disorganico la materia della previdenza complementare, rendendo un quadro normativo confuso e lacunoso, precipuamente per quanto concerne il profilo della regolamentazione fiscale e della gestione del patrimonio dei fondi pensione²².

Al fine di porre rimedio alle defezioni del d.lgs. 124/1993, con la l. 8 agosto 1995, n. 335, il Legislatore ha ridisegnato il sistema pensionistico obbligatorio, consentendo il passaggio dal sistema retributivo a quello contributivo e sancendo, di fatto, la compresenza tra la previdenza complementare "facoltativa" e quella obbligatoria pubblica. Con tale normativa sono state inoltre introdotte diverse modifiche strettamente attinenti il regime tributario dei contributi, delle prestazioni, e dei fondi pensione (artt. 11, 12 e 13 della l. 335/1995)²³ che, per quanto modeste, sono state idonee a stimolare un

Legislature nazionale a disciplinare nel 1993, per la prima volta in modo organico, la previdenza complementare, riconoscendole il compito di concorrere, in stretto collegamento con quella obbligatoria, alla realizzazione degli scopi enunciati dall'art. 38, co. 2 Cost., così considerando la tutela previdenziale come espressione di una solidarietà estesa a tutti i cittadini, la cui realizzazione corrisponde alla soddisfazione di un interesse di tutta la collettività.

²¹ Con le riforme degli anni Novanta, sono stati sostanzialmente elaborati due diversi "pilastri previdenziali", ciascuno dei quali retto da distinte fonti di finanziamento del reddito pensionistico: da un lato, il cd. "risparmio obbligatorio", alimentato dalle contribuzioni versate dai datori di lavoro e dai lavoratori agli istituti previdenziali pubblici; dall'altro, il sistema bipartito composto dal cd. "risparmio collettivo", costituito dall'insieme dei contributi versati ai fondi pensione di fonte contrattuale, e dal cd. "risparmio individuale", realizzato attraverso l'acquisto di prodotti finanziari-assicurativi. Secondo il Legislatore della riforma, un sistema "binario" così definito avrebbe assolto alla funzione di compensare l'arretramento del c.d. "primo pilastro" nella realizzazione della finalità generale di liberazione dal bisogno.

²² Sull'argomento cfr. P. BOZZAO, *La previdenza complementare*, 380-301, in R. PESSI, *La riforma del sistema previdenziale*, Padova, 1995.

²³ Sulla ricostruzione normativa della previdenza complementare, cfr. M. SQUEGLIA, *La «previdenza contrattuale». Un modello di nuova generazione per la tutela dei bisogni previdenziali socialmente rilevanti*, cit., 3, *passim*; P. BORIA – P. PURI, *Welfare e previdenza: il benessere dietro l'angolo*, Roma, 2012, 88-90. Per una approfondita analisi del fenomeno previdenziale ante-riforma, si vedano, tra gli altri, G. CORASANITI, *Lineamenti della nuova disciplina fiscale della privata e dei contratti assicurativi*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2000, 255 ss.; P. LUDOVICI, *Il nuovo regime tributario delle forme pensionistiche*, in *Riv. dir. trib.*, 11/1993, 1163 ss.; F. MARCHETTI, *Elementi ricostruttivi della disciplina fiscale della previdenza complementare*, in *Rass. trib.* 1/1996, 28; ID., *La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 1989, 51 ss.; S. CAPOLUPO, *Il trattamento fiscale della previdenza integrativa*, in *il fisco*, 23/1993, 6678 ss.; M. PROCOPIO, *Identificazione di prestazioni pensionistiche complementari*, in *Corr. trib.*, 43/1998, 3184 ss.; ID., *Fondi pen-*

prima, se pur timida, affermazione dei fondi pensione. Ciò in risposta ai limitati benefici fiscali contenuti nel d.lgs. 124/1993 più volte citato, considerati da più parti la causa principale del fallimento dei fondi pensione²⁴. La riforma del 1995 sembrava, pertanto, indirizzarsi verso una maggiore defiscalizzazione, con una razionalizzazione dell'intero regime tributario della previdenza complementare, necessaria per incentivarne lo sviluppo²⁵.

Successivamente, attraverso il d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47²⁶, i cui contorni sono stati poi delineati con la l. 23 agosto 2004, n. 243, la materia è stata profondamente innovata, con l'obiettivo di favorire l'ulteriore sviluppo dei fondi pensione anche (e soprattutto) per mezzo dell'implementazione di specifiche agevolazioni fiscali.

Con il d.lgs. 47/2000 da ultimo citato sono state introdotte forme pensionistiche individuali, attraverso fondi pensione aperti (art. 9 *bis*), o mediante contratti di assicurazione sulla vita (art. 9 *ter*). Tali ultimi strumenti, differentemente da quelli collettivi, trovavano (e trovano) la propria fonte nella autonomia contrattuale a livello di categoria, di comparto o di azienda, di guisa che veniva richiesta semplicemente l'adesione del singolo lavoratore al piano previdenziale “*anche in assenza di specifiche previsioni delle fonti istitutive*”.

Venivano così istituiti tre diversi “pilastri previdenziali”, ciascuno con una peculiare fonte di finanziamento: il cd. risparmio obbligatorio, alimentato dalle contribuzioni versate dai datori di lavoro e dai lavoratori agli istituti previdenziali pubblici; il cd. risparmio collettivo, che comprendeva l'insieme dei contributi versati

sione: verso una nuova riforma, in *Corr. trib.*, 1999, 2173, ss.; B. VISENTINI, F. MARCHETTI, *Riforma della previdenza complementare: riflessioni sul trattamento fiscale*, in *Econ. It.*, 1995, 95, ss.

²⁴ Sull'argomento cfr. P. BOZZAO, *La previdenza complementare*, in R. PESSI, *La riforma del sistema previdenziale*, cit., 390.

²⁵ Tale riforma avrebbe dovuto seguire due differenti direttrici, o elevando i limiti delle detrazioni, oppure identificando un solo momento impositivo nell'intera vita del fondo, generalmente individuato nella fase finale, cfr. E. ANGELINI, *Il trattamento tributario della previdenza complementare*, in R. PESSI, *La riforma del sistema previdenziale*, cit., 401 ss., *passim*.

²⁶ Trattasi della riforma della disciplina fiscale della previdenza complementare, a norma dell'art. 3 della l. 13 maggio 1999, n. 133 (pubb. in G.U. n. 57 del 9 marzo 2000) le cui modifiche attengono alla eliminazione di qualsiasi distinzione tra i redditi di lavoro dipendente e redditi di lavoro autonomo, così da consentire ai soggetti titolari di un reddito imponibile di usufruire della deducibilità sui versamenti effettuati ai fondi aperti o chiusi; all'attuazione della conciliazione fra il principio del rinvio della tassazione del reddito accantonato per finalità previdenziali (meccanismo generalmente adottato per agevolare il risparmio previdenziale rispetto a quello finanziario) e la tassazione sostitutiva dei redditi finanziari delle persone fisiche, prevedendo la detassazione dei contributi versati a forme previdenziali complementari; alla tassazione per maturazione dei redditi finanziari prodotti dal fondo pensione con l'applicazione di una imposta sostitutiva sui redditi dovuti dal fondo pensione (autonomo soggetto d'imposta); all'inserimento della tassazione delle prestazioni previdenziali (in capitale o in rendita) solo per la parte corrispondente ai contributi dedotti, con la previsione dell'esenzione della parte corrispondente ai rendimenti finanziari già tassati.

ai fondi pensione di fonte contrattuale; ed infine il cd. risparmio individuale che si realizzava attraverso l'acquisto di prodotti finanziari-assicurativi.

Il sistema previdenziale complementare è stato invero interessato da un'ulteriore riforma attuata con il d.lgs. 252/2005 che, in realtà, proprio in tema di trattamento tributario della previdenza complementare, ha introdotto una forte disuguaglianza tra i dipendenti del settore pubblico e del settore privato²⁷, e ciò fino al successivo "riordino" della previdenza complementare del pubblico impiego, avvenuto solo con la legge di bilancio del 2018²⁸, come verrà meglio dettagliato *infra* al par. 4.

Da ultimo, la tematica della fiscalità previdenziale ha assunto rinnovata attualità con la legge delega al Governo per la riforma fiscale del 9 agosto 2023 n. 111, entrata in vigore in data 29 agosto 2023, con la quale il Legislatore è intervenuto, per quanto di interesse, uniformando l'imposizione sui redditi di natura finanziaria conseguiti da tutte le forme pensionistiche private, sia obbligatorie che complementari.

Più specificamente, nel dettare le linee guida generali per la revisione del sistema di imposizione dei redditi finanziari, l'art. 5, comma 1, lett. d), della legge delega individua, ai punti 9 e 10²⁹, alcuni criteri direttivi per la tassazione

²⁷ Con d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252. "*Disciplina delle forme pensionistiche complementari*" (pubb. in G.U. n. 289 del 13 dicembre), è stata attuata la preannunciata riforma del "secondo pilastro", con decorrenza dal 1° gennaio 2008, in attuazione della legge delega n. 243/2004. L'art. 21, co. 8, del d.lgs. 252/2005 ha, tuttavia, introdotto una forte disuguaglianza nella disciplina del trattamento tributario del riscatto tra lavoratori pubblici e privati. Il suddetto art. 21, co. 8, prevedeva, infatti, l'abrogazione del d.lgs. 21 aprile 1993, n. 124 e, all'art. 23 co. 6, precisava che fino all'emanazione dell'apposito decreto di armonizzazione necessario per attuare i principi ed i criteri direttivi di cui alla l. 243/2004, nei confronti dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni dovesse trovare esclusivamente ed integralmente applicazione la normativa previgente, aprendo così uno scenario deteriorato rispetto a quello introdotto dal d.lgs. 252/2005, applicabile ai lavoratori privati.

²⁸ Con l'art. 1, co. 156, della l. 26 dicembre 2017, n. 205 (bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), è stato effettivamente inserito un nuovo regime di tassazione delle prestazioni a favore dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche, seppur con decorrenza dal 1° gennaio 2018, permanendo, tuttavia, le medesime disuguaglianze tra ambito pubblico e privato, con riferimento alle posizioni maturate nell'arco temporale intercorrente dal 2007 al 2017. Per tale ragione, le disposizioni di cui agli artt. 21, co. 8, e 23, co. 6 della l. 252/2005, sono state sottoposte a scrutinio della Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 218 del 3 ottobre 2019, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 23, co. 6, per violazione dell'art. 3 Cost.

²⁹ Segnatamente, l'art. 5, co. 1, lett. d) della legge delega al Governo per la riforma fiscale del 9 agosto 2023 n. 111, prevede, al punto 9) la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari secondo il principio di cassa, con possibilità di compensazione, prevedendo la tassazione del risultato realizzato annuale della gestione, con mantenimento di un'aliquota d'imposta agevolata in ragione della finalità pensionistica. Altresì, al punto 10 viene prevista l'applicazione di un'imposizione sostitutiva in misura agevolata sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria di cui al d.lgs. 30 giugno 1994, n. 509, e al d.lgs. 10 febbraio 1996, n. 103.

futura dei fondi pensione e delle casse di previdenza privatizzate, con l'obiettivo di alleggerire il carico fiscale gravante su queste ultime, che storicamente scontano, ai sensi del d.l. 66/2014, un'imposizione sostitutiva alla fonte del 26% sui redditi di natura finanziaria, senza che sia considerata la finalità non propriamente speculativa degli investimenti di tali soggetti istituzionali, che operano nell'interesse dei professionisti iscritti.

L'auspicio è che, in base ai predetti principi e criteri direttivi, il Governo colga l'occasione per modificare l'iniquo trattamento della previdenza obbligatoria privatizzata, con l'introduzione di un'aliquota agevolata anche per le casse di previdenza obbligatorie privatizzate che, secondo fonti ministeriali³⁰, potrebbe avvicinarsi a quella del 20% dei fondi pensione³¹, e ciò al fine di garantire una maggiore uniformità sul piano del trattamento della previdenza privata, sia essa obbligatoria o complementare³².

Orbene, come emerge dall'evoluzione degli istituti succitati, nonché sublimato dai principi riformatori in predicato alla legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, l'effettiva affermazione della previdenza complementare risulta strettamente connessa alla previsione di una normativa fiscale di favore, in grado di impattare fattivamente sull'appetibilità complessiva del sistema, pur nell'ambito di una rigorosa coordinazione tra il principio della tutela del risparmio e quelli costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva.

Risulta infatti di planare evidenza come il riconoscimento di un trattamento agevolativo sul piano tributario rivesta un'importanza nodale ogniqualvolta il perseguimento della finalità previdenziale non sia imposto coercitivamente agli individui, mediante piani forzosi di risparmio, ma venga affidato alla loro libera iniziativa. In tale contesto le agevolazioni fiscali assumono la funzione di incentivare i consociati ad assumere, su base puramente volontaria, condotte che, pur poste in essere sul piano privatistico, assumono invero rilevanza sul piano dell'interesse collettivo.

3. Segue: la copertura costituzionale della previdenza complementare

Come sopra evidenziato, a seguito dell'intervento normativo del 1993³³,

³⁰ Cfr. sul punto le dichiarazioni del Viceministro dell'Economia e delle Finanze, Maurizio Leo, richiamate in F. MICARDI, *Rendite finanziarie tassate al 20% anche per le Casse*, in *Il Sole – 24 Ore*, 31 marzo 2023.

³¹ Sui disallineamenti che attualmente sussistono tra la disciplina fiscale applicabile alle Casse di Previdenza e quella, invece, relativa ai Fondi cfr. G. CORASANITI, *Redditi finanziari: dalla creazione di un'unica categoria alle agevolazioni sul risparmio previdenziale*, in *il fisco*, 16/2023, 1519;

³² Sul punto cfr. E. PAULETTI, L. AQUARO, *La riforma fiscale accende il faro sulla legittimità del regime impositivo delle casse di previdenza*, in *il fisco*, 22/2023, 2137 ss.

³³ Sul tema tra gli altri, di recente, cfr. M. D'ONGHIA, M. PERSIANI, *Diritto della sicurezza sociale*, cit., 10-11.

il Legislatore nazionale ha riconosciuto alla previdenza complementare il compito di concorrere, in stretto collegamento con la previdenza obbligatoria, alla realizzazione degli scopi enunciati dall'art. 38, co. 2, Cost., espressione del modello democratico di previdenza sociale che, congiuntamente con l'art. 53³⁴, si è rivelata norma idonea a realizzare i valori e gli scopi perseguiti dalla Carta costituzionale³⁵.

Vi è tuttavia da precisare che la collocazione funzionale della previdenza privata nel sistema di sicurezza sociale è stata nel tempo oggetto di accesi contrasti in dottrina e in giurisprudenza, e ha avuto ad oggetto due contrapposte ipotesi interpretative correlate ad una diversa lettura offerta dell'art. 38 Cost., originata dalla differenziazione, non meramente terminologica, tra la previdenza e l'assistenza sociale³⁶, concetti questi ultimi che hanno inevitabil-

³⁴ Il richiamo all'art. 53 Cost. in relazione alla previdenza complementare risulta tutt'altro che peregrino: la disposizione costituzionale in parola ha infatti ampiamente influenzato l'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale degli istituti riconducibili a tale *genus*, posto che la natura dei contributi previdenziali è stata ampiamente indagata sotto il profilo tributario. E così, gli stessi sono stati spesso collocati nell'alveo della parafiscalità; in alcuni casi sono stati invece inclusi nella nozione di tributo, anche se nell'ambito talvolta della tassa o, comunque, dei prelievi a carattere commutativo, e talvolta nell'alveo dell'imposta "speciale", o dell'imposta *tout court*. Sulla riportata ricostruzione cfr. sinteticamente G. MELIS, in *Manuale di diritto tributario*, 2022, 35-38. La Consulta, pur oscillante in materia, è pervenuta ad escludere la collocazione dei contributi previdenziali dal piano tributario. In particolare, nell'ambito della giurisprudenza costituzionale, sembra ormai prevalere l'indirizzo che esclude detta natura con riferimento ai prelievi destinati al finanziamento del sistema previdenziale. Tale conclusione è frutto dell'evoluzione, anche dal punto di vista temporale, del pensiero della Corte Costituzionale che, in un primo tempo, aveva collocato il contributo previdenziale sul piano tributario, ritenendo applicabile l'art. 53 Cost. (Cfr. Corte cost., 4.06.1971, n. 124 e 10.05.1972, n. 91, in *Dejure online*); in altre pronunce, pur confermando tale collocazione, ne aveva al contrario negato l'applicazione (cfr. Corte cost., 17.04.1968, n. 23 in *Dejure online*), giungendo, infine, ad escludere direttamente la sopra citata collocazione, ritenendo il fenomeno previdenziale disciplinato esclusivamente dall'art. 38 Cost. In tal senso più di recente, cfr. Corte cost., 30 marzo 2018, n. 67, in www.giuricost.org. In dottrina, vd. A. FEDELE, *La definizione di tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.* 2018, 1 ss.; V. MATROIACOVO, *Tributi e prestazioni imposte nel dialogo tra corti, Il libro dell'anno 2019*, Treccani.

Il dibattito non è comunque giunto a piena maturazione, posto che nella giurisprudenza di legittimità si registrano pronunce di segno opposto, che riconoscono la natura tributaria dei contributi previdenziali, così, Cass. civ., sez. un., 11.02.2008, n. 3171; nonché, Cass. pen., III, 28.04.2011, n. 20845, in materia di reato da omesso versamento di contributi previdenziali, entrambe le pronunce pubblicate in *Dejure online*

³⁵ Dalla relazione dell'art. 38 con l'art. 53 emerge la centralità della nozione di Stato sociale, valore implicito e sotteso anche alla previsione di cui all'art. 38. Entrambe le norme valorizzano infatti un'impostazione etica dello stato sociale e coinvolgono il tema dell'uguaglianza e dei limiti (minimi e massimi) del prelievo. Così, B. BELLÉ, *Sicurezza sociale e capacità contributiva: dall'analisi della disciplina della cassa nazionale del notariato un esempio paradigmatico di un sistema di principi e valori costituzionali ancora incompiuto*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2022, 1273.

³⁶ Secondo la prima concezione l'art. 38 Cost. viene inquadrato in un modello, rappresentato in quattro cerchi concentrici in cui la previdenza assolve alla funzione di tutela dei lavoratori quale

mente influenzato il corretto inquadramento costituzionale della previdenza complementare.

In tal senso, per una parte della dottrina, le prestazioni pensionistiche di base e quelle complementari “[...] concorrono alla realizzazione del comune obiettivo di realizzazione di mezzi adeguati secondo le indicazioni della carta costituzionale [...]”, quindi, alla soddisfazione di bisogni costituzionalmente rilevanti. Secondo tale orientamento, dette prestazioni sarebbero accomunate da una identità di funzione, seppur destinata a realizzarsi con strumenti di natura giuridica diversi. In virtù del perseguimento di tali obiettivi comuni, la previdenza complementare dovrebbe essere ricondotta nell’ambito del comma 2 dell’art. 38 della Cost., in base al quale “[...] i lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria”³⁷.

Secondo un altro orientamento il sistema della previdenza complementare avrebbe lo scopo di soddisfare esclusivamente interessi privati, attraverso la destinazione a fini previdenziali di una quota della retribuzione e andrebbe, pertanto, più correttamente, ricondotto nell’ambito dell’ultimo comma dell’art. 38, in base al quale l’assistenza privata è libera³⁸.

Ebbene, nonostante il suindicato conflitto interpretativo (in verità non ancora sopito), ad oggi risulta ormai prevalente il primo filone, potendosi affermare la sussunzione della previdenza complementare nell’alveo dell’art. 38, co. 2, Cost., così come peraltro predicato dalla giurisprudenza della Consulta, che recentemente la ha qualificata quale elemento imprescindibile del disegno pluralista³⁹.

espressione di una solidarietà imposta esclusivamente ai loro datori di lavoro, presentandosi limitata sia con riguardo ai soggetti protetti, sia con riguardo agli eventi previsti, mentre l’assistenza sociale risponderebbe ad una generica funzione di tutela dei “bisogni soggettivamente esistenti ed oggettivamente accertati al cd. minimo vitale per tutti i cittadini e per una esistenza libera e dignitosa”, così testualmente R. PESSI, *Lezioni di diritto della previdenza sociale*, cit., 570; ID., *Corrispettività e solidarietà nel nuovo sistema previdenziale*, in R. PESSI *La riforma del sistema previdenziale*, cit., 48 ss.; nonché M. SQUEGLIA, *La previdenza contrattuale nel modello del welfare aziendale “socialmente utile” e della produttività partecipata*, in ADL *Argomenti di diritto del lavoro*, 2017, 383 ss. In base ad una differente lettura dell’art. 38 Cost. il sistema previdenziale viene ricostruito in modo unitario, così, M. PERSIANI, *Diritto della previdenza sociale*, Padova, 2006, 26 ss.

³⁷ Seguono tale ricostruzione, tra gli altri, R. PESSI, *La nozione costituzionalmente necessitata di previdenza complementare*, in M. Messori (a cura di) *La previdenza complementare in Italia*, Bologna, 2006, 325 ss.; P. SANDULLI, *Riforma pensionistica e previdenza integrativa*, in *Dir. lav. rel. ind.*, 1991, 201 ss.

³⁸ Su tale impostazione, tra gli altri, cfr. G. PROIA, *Tutela previdenziale pubblica, consenso del soggetto protetto e previdenza complementare* (note in margine ad un recente convegno), in ADL, 2000, 1, 115-120; M. PERSIANI, *Diritto della previdenza sociale*, cit., 342 ss.

³⁹ Sul tema cfr. Corte cost., 08.09.1995, n. 421; Corte cost., 28.07.2000, n. 393, tutte in *Dejure online*, nonché, da ultimo, Corte cost., 03.10.2019, n. 218, con commento di G. D’ANGELO, *Impiego pubblico e privato pari sono (in relazione al regime fiscale della previdenza complementare)*, in *Dir. prat. trib.*,

L'evoluzione del sistema di previdenza sociale può pertanto oggi pacificamente ritenersi segnata dall'art. 38, co. 2, Cost., che ne costituisce il fondamento, ed il cui significato può essere colto appieno attraverso una lettura congiunta con la Carta del Lavoro, che la definisce quale manifestazione del principio di collaborazione⁴⁰.

Così inquadrati i principi cardine della previdenza complementare, risulta ora necessario indagare l'ulteriore profilo relativo alla compatibilità tra la previsione di un regime fiscale di favore e la deviazione dal principio di uniformità della tassazione di cui all'art. 53 Cost.⁴¹. La risposta al suindicato quesito non può prescindere da un parallelismo con l'art. 47 Cost., finalizzato ad incentivare e ad agevolare l'accesso al risparmio.

Orbene, sul punto non può non rilevarsi come risulti ormai assodata l'impostazione secondo la quale la previdenza privata ben possa essere ricondotta nella previsione di cui al citato art. 47 Cost., e ciò proprio a cagione della destinazione "previdenziale" impressa al risparmio, finalisticamente diretto a sostenere il tenore di vita in età senile, in combinazione sinergica con la prestazione che verrà erogata dal sistema previdenziale di base.

L'innegabile coordinamento della previdenza complementare con l'art. 47 Cost. rappresenta, in sostanza, la primigenia fonte giustificativa dell'agevolazione fiscalmente riconosciutagli⁴².

Siffatto vincolo oggettivo di destinazione configura, infatti, il tratto che consente di differenziare l'atto di previdenza in senso stretto dall'atto di puro

2/2020, 595. Per una completa valutazione dell'approccio della giurisprudenza costituzionale alla tematica della previdenza complementare, si veda anche, G. SIGILLÒ MASSARA, *Sul fondamento costituzionale della previdenza complementare*, in *Le fonti normative e negoziali della previdenza complementare in Europa* (a cura di A. Tursi), Tomo I *La previdenza complementare in Italia* (a cura di R. Pessi), 2011, 1, ss.

⁴⁰ In tal senso, cfr. art. 27 della Carta del Lavoro, del 21 aprile 1927, pubb. in G.U. del 30 aprile 1927, a mente del quale: "La previdenza è un'alta manifestazione del principio di collaborazione. Il datore di lavoro e il prestatore d'opera devono concorrere proporzionalmente agli oneri di essa. Lo Stato, mediante gli organi corporativi e le associazioni professionali, procurerà di coordinare e di unificare, quanto è più possibile, il sistema e gli istituti della previdenza [...]".

⁴¹ La Corte costituzionale è più volte intervenuta sul collegamento tra capacità contributiva e i regimi "di favore" (o "di sfavore") di tassazione e con orientamento consolidato, sostenendo che "[...] la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria...anche se 'ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere necessariamente supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione [...]'", in tal senso Corte cost., 9 febbraio 2015, n. 10. Sul tema, diffusamente cfr. in dottrina, S. FIORENTINO, *Sicurezza sociale, capacità contributiva e regimi sostitutivi: dall'armonia dei principi all'incoerenza della normativa fiscale vigente*, in *Notariato*, 2021, 6, 691 ss.

⁴² Cfr. F. MARCHETTI, *Previdenza complementare (Il Diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1995,1; cfr. sul punto la lucida analisi di P. GIARDA, *La revisione del sistema pensionistico nel 1997: come avrebbe potuto essere*, in *Economia Politica*, in *Rivista di teoria e analisi*, XV, 2, 267 ss.

risparmio, nel quale, alla parte di reddito sottratto al consumo, che è stato accantonato, non viene impressa alcuna destinazione⁴³.

È d'altro canto evidente come attraverso il risparmio previdenziale il lavoratore conferisca una peculiare finalità ad una quota della propria ricchezza, destinata a rientrare nella disponibilità del beneficiario al momento della cessazione della propria attività lavorativa⁴⁴. Proprio tale caratteristica conduce a ritenere che anche la previdenza privata meriti di essere agevolata, alla stessa stregua di quella pubblica, non solo per la sua funzione di incentivo e di stimolo nei confronti degli individui, che assumono comportamenti ritenuti di interesse collettivo, ma anche in virtù dell'art. 47 Cost.⁴⁵.

La vincolatezza e l'indisponibilità delle somme raccolte giustificano, in sostanza, il trattamento privilegiato delle contribuzioni afferenti alla previdenza complementare, così come peraltro pacificamente riconosciuto anche nelle legislazioni degli altri Paesi occidentali⁴⁶. Proprio in tale contesto risulta allora evidente come la concessione di generosi incentivi fiscali costituisca un fattore strategico di grande rilevanza per la diffusione e per lo sviluppo organico e duraturo della previdenza complementare.

⁴³ In effetti, la privazione provvisoria, e la destinazione previdenziale del risparmio, sono elementi caratterizzanti il rapporto previdenziale, talmente peculiari da differenziarlo da quello genericamente finanziario. In particolare, l'indisponibilità si può evincere dalle condizioni previste per la permanenza dell'investimento; dai vincoli di età e di contribuzione richiesti per fruire dei benefici (strettamente correlata al raggiungimento di una certa età anagrafica o contributiva); nonché, dal tipo di prestazione che può essere resa dal fondo pensione. Sul punto si vedano le considerazioni espresse da F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 403; di G. D'ANGELO, *Impiego pubblico e privato pari sono (in relazione al regime fiscale della previdenza complementare)*, cit., 597; P. CORRIAS, *Previdenza, risparmio ed investimento nei contratti di assicurazione sulla vita*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, 91; F. MARCHETTI, *Elementi ricostruttivi della disciplina fiscale della previdenza complementare*, cit., 28; Si veda ancora, su questo profilo, F. GALLO, *Quali agevolazioni fiscali per il risparmio previdenziale?* in *Giur. comm.*, 2003; I, 563-564.

⁴⁴ Si veda, F. MARCHETTI, *La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 1989, 51 ss.

⁴⁵ Se in linea di massima tali considerazioni colgono nel segno, appare tuttavia altrettanto evidente che l'effetto incentivante idoneo ad incrementare il pilastro previdenziale complementare deve essere appetibile, così da garantire dei rendimenti particolarmente elevati, che tuttavia potrebbero impattare sugli equilibri della finanza pubblica, cfr. F. GALLO, *Quali agevolazioni fiscali per il risparmio previdenziale?*, cit., 563 ss.; M.C. GUERRA, *La previdenza complementare deve essere incentivata fiscalmente?*, in *Riv. prev. pubbl. e privata*, 2/2001, 13-17; P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 181 ss.

⁴⁶ Per una approfondita analisi comparata della disciplina fiscale della materia nei diversi Paesi europei, cfr. tra gli altri autori, D. GUTMANN, *Il trattamento fiscale delle pensioni. Un'analisi comparata*, in *Riv. dir. trib. int.*, 3/2001, 109 ss.

4. Previdenza complementare e fiscalità nel modello domestico

Come già evidenziato da principio, con il reg. UE 2019/1238/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, il Legislatore eurounitario ha introdotto i *Pan-European Personal Pension products* con funzione sussidiaria rispetto ai piani individuali previdenziali di natura complementare domestici, all'evidente scopo di semplificare “*ulteriormente il diritto dei cittadini dell'Unione di vivere e lavorare in tutta l'Unione*”⁴⁷.

Lo strumento risulta connotato da una *ratio* palesemente unificatrice, posto che la diversità delle normative nazionali in tema previdenziale costituisce l'ostacolo per antonomasia alla mobilità geografica, professionale e inter-settoriale, di fatto concretandosi in un impedimento alla libera circolazione delle persone e alla libera prestazione di servizi nel settore delle pensioni integrative.

Proprio a tal riguardo risulta prioritario indagare la disciplina positiva che caratterizza il trattamento fiscale della previdenza privata in Italia. Tale disamina deve principiarsi dalla individuazione dei tre momenti o fasi attraverso cui si snoda il rapporto di partecipazione, e per i quali sono dettate specifiche regole fiscali. Si tratta dei profili della contribuzione; della produzione di un reddito come risultato di gestione realizzato dal fondo pensione; dell'erogazione al lavoratore delle prestazioni in forma di rendita o capitale, alla data del pensionamento o alla richiesta di eventuali anticipazioni da parte del conferente e della relativa tassazione.

Senza indugiare in questa sede nell'analisi della normativa tributaria dettata in tema di previdenza pubblica⁴⁸, ci si soffermerà nell'ambito delle descritte fasi che caratterizzano il fenomeno previdenziale complementare, a richiamare gli elementi di carattere agevolativo, evidentemente ispirati alla tutela dello specifico interesse cui è preposta la previdenza privata, e che la connotano rispetto alla disciplina ordinaria prevista per la previdenza pubblica.

Trattasi di modelli di tassazione accomunati dalla necessità di evitare fenomeni di doppia imposizione, e caratterizzati da differenti modalità appli-

⁴⁷ Cfr. Considerando sei e diciassette del reg. UE 2019/1238 del Parlamento europeo. Sull'argomento, si veda il recente contributo di M. SQUEGLIA, *Riflessioni critiche sul Pan-European Personal Pension product (PEPP). Perché (non) dobbiamo temere il primo prodotto pensionistico individuale paneuropeo*. Parte I, cit., 601-602.

⁴⁸ È infatti innegabile che la normativa tributaria dettata in tema di previdenza pubblica costituisca il naturale antecedente storico e il modello di riferimento della tassazione della contribuzione del “secondo pilastro”. Secondo una parte della dottrina, le prestazioni previdenziali, in passato confinate alle sole pensioni pubbliche, erano tradizionalmente assimilate alle retribuzioni derivanti dal lavoro dipendente, analogamente alla fase della contribuzione, posta in larga misura a carico del datore di lavoro, cfr. P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 182 ss.

cative del prelievo relativamente ai vari segmenti in cui si articola il prelievo previdenziale.

Tali momenti, per parte della dottrina, individuano anche le tre fasi, a formazione progressiva, che unitamente determinano l'effetto giuridico finale. Per tale orientamento, il collegamento fra la tassazione della prestazione, la parte di essa che corrisponde ai contributi dedotti, e i rendimenti non tassati, costituisce, infatti, una fattispecie complessa ed unitaria⁴⁹.

Più nel dettaglio, per ciò che concerne l'articolazione delle singole fasi della previdenza complementare, il Legislatore nazionale ha scelto il modello denominato dell'ETT (*exemption, taxation, taxation*)⁵⁰. L'ordinamento italiano ha concentrato il momento impositivo nelle fasi dell'accumulazione e dell'erogazione dell'emolumento, prevedendo invece l'esenzione dei contributi nella fase del versamento, e sottoponendo pertanto a tassazione i rendimenti delle risorse raccolte e gestite dal fondo e le prestazioni che il fondo eroga all'iscritto nel momento in cui lo stesso matura il diritto ad accedervi⁵¹.

E così, quanto alla prima fase di contribuzione al fondo, lo stesso può essere realizzato mediante il versamento di contributi a carico del lavoratore, del datore di lavoro o del committente, nonché attraverso il conferimento del TFR. Con riferimento a tale specifico momento contributivo, le somme versate alle forme pensionistiche complementari risultano deducibili dal reddito, nei limiti ed alle condizioni previste dall'art. 10, co. 1, lett. e *bis* del TUIR, col il solo limite dei 5.164,57 euro, ai sensi dell'art. 8, co. 4 del d.lgs. 252/2005⁵².

⁴⁹ Si veda ancora P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 182, secondo il quale le tre fasi in cui si articola, anche fiscalmente, la previdenza, possono essere considerate quali componenti di una fattispecie complessa ed unitaria. Di contrario avviso, invece, F. MARCHETTI, *La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 44, il quale afferma la mancanza di unitarietà dei diversi momenti ed atti in cui si svolge il fenomeno previdenziale, da considerarsi in una visione sostanzialmente atomistica.

⁵⁰ I modelli teorici di tassazione del risparmio sono molteplici, e si distinguono in TEE, ETE, EET. Seguendo lo schema TEE (*taxation, exemption, exemption*), il momento impositivo viene anticipato alla fase di contribuzione al fondo; mentre è caratterizzata dall'esenzione sia la fase dell'accumulazione, sia la fase dell'erogazione della prestazione a favore del beneficiario. Si contrappone a tale schema il modello ETE (*exemption, taxation, exemption*), che prevede l'applicazione del prelievo nella sola fase della gestione dei rendimenti maturati in capo al fondo. Vi è poi il modello EET (*exemption, exemption, taxation*), in cui l'imposizione viene rinviata al momento dell'erogazione della prestazione, in forma di rendita o di capitale. Per una ricostruzione sui modelli di tassazione applicabili alla previdenza si rinvia a M.C. GUERRA, *La previdenza complementare deve essere incentivata fiscalmente?*, cit., 7 ss; G. TINELLI, *Disciplina tributaria dei conferimenti e dei risultati di gestione*, in *Rin. dir. della sic. soc.*, 3/2008, 593. Il regime tributario delle forme pensionistiche complementari è normato dall'art. 17 del d.lgs. 252/2005.

⁵¹ F. MARCHETTI, *La deducibilità fiscale dei contributi alla previdenza complementare. Disciplina generale*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2007, 903; F. RASI, *La previdenza complementare tra unione europea e Stati uniti d'America: chi l'Italia accorda il miglior trattamento fiscale?*, in *Rin. trim. dir. trib.*, 2/2014, 416.

⁵² L'articolo 10 del TUIR stabilisce, al co. 1, che dal reddito complessivo si deducono, se non

I contributi versati dal datore di lavoro usufruiscono, inoltre, delle medesime agevolazioni contributive di cui all'articolo 16. In ordine al computo del predetto limite di euro 5.164,57, l'art. 8 del d.lgs. 252/1995 precisa che debba tenersi conto anche delle quote accantonate dal datore di lavoro ai fondi di previdenza di cui all'art. 105, co. 1, del citato TUIR. Infine, in relazione alla parte dei contributi versati che non hanno fruito della deduzione, compresi quelli eccedenti il suddetto ammontare, il contribuente sarà tenuto a comunicare alla forma pensionistica complementare entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stato effettuato il versamento, ovvero, se antecedente, alla data in cui sorge il diritto alla prestazione, l'eventuale importo non dedotto o che non sarà dedotto nella dichiarazione dei redditi.

Per quanto attiene, invece, la seconda fase della gestione del risparmio previdenziale da parte del fondo, il d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252 ha sostanzialmente confermato il principio della tassazione sostitutiva, per maturazione, dei rendimenti prodotti dalle forme pensionistiche complementari, prevedendo un'imposta del 20% da applicare al risultato netto, maturato per ciascun periodo d'imposta⁵³. Si tratta, a ben vedere, di una scelta legislativa non in contrasto con l'auspicata detassazione che dovrebbe caratterizzare la fase dell'accumulo, posto che l'imposta sostitutiva è di entità ridotta rispetto all'imposizione ordinaria. Ciò fa assurgere tale misura al carattere della premialità⁵⁴, volto a favorire le forme di previdenza complementare⁵⁵.

sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarli, determinati oneri sostenuti dal contribuente, quali i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi. Sul co. 1, lett. *e bis*, della medesima norma è intervenuto recentemente il legislatore con il d.lgs. 3 agosto 2022, n. 114, che ha inserito tra i contributi deducibili anche quelli versati ai sottoconti italiani di prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al reg. UE 2019/1238, alle condizioni e nei limiti previsti dalle disposizioni nazionali di attuazione del medesimo regolamento. Alle medesime condizioni ed entro gli stessi limiti di cui al primo periodo, è stata altresì prevista la deducibilità dei contributi versati alle forme pensionistiche complementari istituite negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni e ai sottoconti esteri di prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al reg. UE 2019/1238.

⁵³ Con rimando a quanto esposto *supra* al par. 2, in relazione alla tassazione di tale specifico momento, si è peraltro inserita la legge delega di riforma fiscale del 2023 (art. 5, comma 1, lett. d, punti 9) e 10) della legge delega 111/2023) che introduce la revisione della tassazione dei rendimenti delle attività secondo il principio di cassa, con possibilità di compensazione, e modificando quella previsione che prevede la tassazione sul risultato maturato netto di gestione del fondo pensione, con la tassazione sul risultato annuale della gestione.

⁵⁴ Si veda P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 260 ss.

⁵⁵ La suddetta metodologia è stata ritenuta particolarmente adatta ad un modello di previdenza basato sul regime della capitalizzazione, principio fondamentale per la previdenza complementare le cui prestazioni sono direttamente correlate al risultato della gestione finanziaria.

Da quanto esposto, emerge, pertanto, la natura ibrida del regime agevolativo tributario nelle fasi della contribuzione e della gestione della prestazione previdenziale complementare, essendo di fatto prevista una limitata deducibilità dei contributi, da un lato e, dall'altro, una imposizione sostitutiva sui rendimenti finanziari, pur con aliquota ridotta nella fase di gestione del risparmio da parte del fondo pensione rispetto a quella ordinariamente applicabile ai redditi di capitale.

Con specifico riferimento alle declinazioni che caratterizzano la terza fase dell'erogazione della prestazione pensionistica all'iscritto, deve evidenziarsi come la stessa possa configurarsi quale erogazione di una rendita, o di una somma *una tantum* (cd. capitale), oppure come una combinazione di entrambe le forme citate⁵⁶.

Nel sistema delineato dal d.lgs. 252/2005, le prestazioni, i riscatti e le anticipazioni di cui sopra, sono stati sottoposti ad un più vantaggioso trattamento tributario rispetto alla normativa precedente, con l'applicazione di un prelievo alla fonte a titolo d'imposta pari al 15%⁵⁷ per la parte non dedotta nella fase di formazione del risparmio, e con applicazione, pur parziale, del principio della cd. "correlazione", in base al quale a contribuzione dedotta (nella fase di accumulazione del risparmio), corrisponde una prestazione tassata (nella fase di erogazione della prestazione).

Il suindicato trattamento favorevole è stato tuttavia introdotto dal d.lgs. 252/2005 solo con specifico riferimento alle prestazioni erogate dai fondi pensione nell'ambito dell'impiego privato, con una evidente discriminazione per quanto attiene il regime fiscale dei contributi e delle prestazioni dei fondi di previdenza complementare del pubblico impiego⁵⁸. In tale contesto, la disciplina tributaria della previdenza complementare dei due settori summenzionati risultava evidentemente sperequata, tanto da aver indotto il

⁵⁶ P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 305 ss.

⁵⁷L'art. 11, co. 6, del d.lgs. 252/2005, stabilisce che sulle prestazioni pensionistiche erogate da fondi di previdenza complementare, sia in forma di rendita che di capitale, è operata una ritenuta a titolo di imposta con l'aliquota del 15% per i primi quindici anni di adesione al fondo, che si riduce di 0,30 punti percentuali per ogni anno di partecipazione al fondo oltre il quindicesimo, con un limite massimo di sei punti percentuali. Quindi, dopo 35 anni di contribuzioni si arriverà ad una tassazione finale pari al 9 per cento. Il regime fiscale della previdenza complementare si basa quindi attualmente sul principio del rinvio dell'imposizione del risparmio con fini previdenziali, e consiste nel non pagare le tasse sui contributi versati ad un fondo pensione e nello scontare le imposte al momento in cui si percepisce la prestazione pensionistica.

⁵⁸ Nei confronti dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni, a mente dell'art. 23, co. 6 del d.lgs. 252/2005, trovava infatti applicazione la previgente normativa fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'articolo 1, co. 2, lettera p della l. 23 agosto 2004, n. 243, quindi tassazione progressiva sulle prestazioni erogate in forma di rendita, mentre per le prestazioni in forma di capitale, e per il riscatto a qualsiasi titolo, tassazione separata, con un'aliquota media degli ultimi 5 anni, non inferiore al 23%.

Legislatore ad intervenire, con la legge di bilancio per il 2018⁵⁹, al precipuo scopo di equiparare il trattamento fiscale del settore pubblico con quello del settore privato.

Sul punto, peraltro, è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza del 3 ottobre 2019, n. 218 che, nel riconoscere l'illegittimità della disparità di trattamento di cui sopra, ha colto l'occasione per confermare come la finalità promozionale perseguita dal sistema previdenziale complementare derivi dallo stretto collegamento intercorrente con i principi di cui all'art. 38, co. 2⁶⁰. Non solo, il Giudice delle leggi, proprio sulla base della richiamata prospettiva promozionale, ha ritenuto che tra i lavoratori del settore pubblico e quelli del settore privato non siano rilevabili differenze tali da giustificare il diverso trattamento fiscale applicato alle prestazioni erogate dai fondi pensione integrativi, dichiarando l'illegittimità dell'art. 23, co. 6, d.lgs. n. 252/2005, per violazione dell'art. 3 Cost.⁶¹.

Deve tuttavia precisarsi come, l'intervento della Consulta, unitamente alle modifiche introdotte dalla legge di bilancio per il 2018, non abbiano dipanato tutte le criticità interpretative per il periodo intercorrente tra gli anni 2007-2017.

Posta infatti l'equiparazione del settore pubblico e privato a decorrere dal 1° gennaio 2018 ad opera della citata l. 27 dicembre 2017, n. 205, per quanto riguarda il periodo precedente, la Consulta si era in verità pronunciata soltanto su uno specifico aspetto del regime fiscale della previdenza complementare, ossia quello della tassazione delle somme percepite a titolo di riscatto da un lavoratore pubblico, ovvero senza intervenire espressamente sul trattamento delle prestazioni previdenziali periodiche⁶².

⁵⁹ L. 27 dicembre 2017, n. 205 (bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020).

⁶⁰ Corte cost., con la pronuncia del 3 ottobre 2019, n. 218, in *Dejure online*, è intervenuta per dichiarare l'illegittimità dell'art. 23, co. 6, d.lgs. n. 252/2005, per contrasto con l'art. 3 Cost., nella parte in cui, per i dipendenti delle Pubbliche amministrazioni, assoggettava ad imposta il riscatto della posizione individuale ai sensi dell'art. 52, co. 1, lett. d *ter*, TUIR, anziché ai sensi dell'art. 14, co. 4 e 5, d.lgs. 252/2005.

⁶¹ Fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'art. 1, co. 2, lett. p della l. 23 agosto 2004, n. 243, ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, co. 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, si applica esclusivamente ed integralmente la previgente normativa.

⁶² La Corte Costituzionale si è infatti limitata a disciplinare l'ipotesi del riscatto volontario, non risolvendo espressamente la questione relativa al diverso trattamento delle prestazioni previdenziali periodiche, così alimentando il contenzioso in materia. Sull'argomento, cfr. in dottrina, P. SANDULLI, *Pubblici e privati nella previdenza complementare: parità, ma limitata, nel regime fiscale delle prestazioni* (Corte Cost. n. 218/2019), in *Riv. dir. soc.* 1/2020, 97; F. MARCHETTI, *Fondi Pensione: la Consulta apre alla parità di trattamento fiscale fra dipendenti pubblici e privati*, in *Giur. cost.*, 2019, 2577-2578, secondo il quale è probabile che "la non estensione del giudizio di illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 6 d.lgs. n. 252/2005 alla disparità di trattamento esistente con riguardo a tutte le prestazioni previdenziali in forma

Sono rimasti invero irrisolti alcuni nodali dubbi interpretativi. Se, cioè, alla luce della pronuncia n. 218/2019 della Corte Costituzionale, si debba procedere ad una generale equiparazione dei regimi fiscali della previdenza complementare pubblica e privata in tutti i momenti in cui è intersecato dalla normativa fiscale, e se la disciplina di favore sia riferibile alla sola fase dell'erogazione. Ragioni di coerenza logica e di uniforme applicazione della legalità costituzionale sembrerebbero deporre in tal senso, pur nella consapevolezza della preclusione, in tema di disposizioni agevolative, del ricorso al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma⁶³.

Posto il succitato dubbio interpretativo sulla estensione della normativa di cui all'art. 23, anche di recente è stata sollevata una nuova questione di legittimità costituzionale dalla Commissione tributaria provinciale di Latina, inerente la sussistenza di una presunta illegittimità dell'art. 23, co. 6, d.lgs. 252/2005. La Corte Costituzionale, con la sentenza del 20 dicembre 2022, n. 257⁶⁴, ha ritenuto non correttamente formulata l'istanza di rimessione, e ha pertanto dichiarato inammissibile la questione sollevata⁶⁵. La vicenda sottoposta da ultimo allo scrutinio del Giudice di legittimità, riguardava, infatti, una particolare categoria di soggetti, ovvero "vecchi iscritti" a "vecchi fondi", nonché una peculiare tipologia di lavoratori (pubblici e parapubblici) e di fondi, per i quali, secondo la Corte, il trattamento tributario trova una sua disciplina specifica nell'art. 23, co. 7, d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, in

di rendita o capitale, per anticipazioni, per riscatti c.d. involontari, riferibili ai montanti maturati nel periodo 1 gennaio / 31 dicembre 2017, innescherà un prevedibile futuro contenzioso, a cui la Corte non potrà che rispondere adeguandosi a quanto da essa già affermato (in motivazione) nella sentenza in esame". Per un commento della pronuncia cfr. G. D'ANGELO, *Impiego pubblico e privato pari sono (in relazione al regime fiscale della previdenza complementare)*, cit., 595.

⁶³ Sulla inapplicabilità dell'analogia o dell'interpretazione estensiva delle norme dettati in materia agevolativa cfr. Cass., 16 maggio 2019, n. 13145; Cass., 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., 4 marzo 2016, n. 4333; Cass., 7 febbraio 2013, n. 2925, tutte in *Dejure online*.

⁶⁴ Per i primi commenti, cfr. P. PURI, *La Corte costituzionale sul trattamento fiscale delle pensioni integrative dei vecchi iscritti ai vecchi fondi*, in *Giur. cost.*, 6/2022, 2834 ss.; A. SALVATI, *Considerazioni sull'applicabilità dell'aliquota agevolata, di cui all'art. 11, comma 6, D.Lgs n. 252/2005, alle prestazioni previdenziali integrative dei dipendenti pubblici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 aprile 2023.

⁶⁵ Più specificatamente la Corte Costituzionale ha ritenuto mal formulata l'istanza di rimessione citata lamentando che risultasse incentrata esclusivamente sulla legittimità dell'art. 23, co. 6, senza contenere alcun riferimento al successivo co. 7 del medesimo articolo. In tale ultimo comma, infatti, era stato inserito uno speciale regime fiscale transitorio per i lavoratori assunti antecedentemente al 29 aprile 1993 e che, entro tale data, risultassero iscritti a forme pensionistiche complementari istituite alla data di entrata in vigore della l. 23 ottobre 1992, n. 421, ed ivi veniva prevista una segmentazione della prestazione pensionistica in base ai regimi tributari succedutisi nel periodo della sua progressiva formazione. In sostanza la vicenda oggetto del giudizio *a quo* era specifica e attinente la disciplina applicabile alla categoria dei cosiddetti "vecchi iscritti" ai "vecchi Fondi", pertanto l'eccezione di costituzionalità avrebbe dovuto far riferimento espresso al contenuto del co. 7 della norma di cui trattasi.

relazione ai quali opera la previsione di cui alla lett. b per cui “*ai montanti delle prestazioni entro il 31 dicembre 2006 si applica il regime tributario vigente alla predetta data*”.

La giurisprudenza di merito, a prescindere dalla dichiarata inammissibilità della questione sollevata, ha comunque in più occasioni ritenute valide le conclusioni adottate dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 218/2019, malgrado fossero espressamente riferibili alle ipotesi di riscatto volontario e non alle prestazioni previdenziali periodiche, così seguendo in modo pedissequo l'*iter* logico giuridico già illustrato dalla Corte Costituzionale nel 2019 in merito all'inesistenza di ragioni giustificative idonee a giustificare un differente trattamento tributario del lavoro dipendente pubblico rispetto a quello privato.

In tal senso, le sentenze intervenute a seguito del contenzioso alimentato dai giudici della consulta, hanno infatti statuito che il trattamento fiscale agevolato fosse consentito dalla norma per le prestazioni pensionistiche comunque erogate, non rilevando la modalità di erogazione della prestazione stessa, né il soggetto erogante, avendo rilievo esclusivamente la natura e la funzione del cespite soggetto a tassazione fattispecie della rendita; in altri, veniva sostenuto che l'aliquota agevolativa prevista dalla norma, nell'individuare il presupposto d'imposta, facesse riferimento alle prestazioni pensionistiche comunque erogate, e dunque a prescindere dal periodo della loro maturazione⁶⁶.

5. Previdenza complementare e asimmetrie fiscali nell'Unione Europea

Disaminata la disciplina dettata dal Legislatore domestico in tema di previdenza complementare, deve ora approfondirsi il profilo delle rilevate asimmetrie dei regimi fiscali che in tema di previdenza caratterizzano i paesi dell'UE. Si tratta, infatti, di modelli contraddistinti da una varietà di schemi, che, a tutta prima, paiono ostacolare la libera circolazione delle persone e la libertà di prestazione di servizi in materia di pensione complementare.

In tal senso, l'Unione europea, conscia della rilevanza nodale della materia, è intervenuta, fin dal secolo scorso, con l'intento di regolamentare e coordinare i sistemi previdenziali e i diritti pensionistici transfrontalieri dei cittadini europei⁶⁷, sì da garantire il rispetto delle libertà fondamentali sancite

⁶⁶ In tal senso, CTR Lazio, 16 aprile 2019, n. 2387; CTR Lazio, 12 luglio 2022, n. 3224, in *Dejure online*.

⁶⁷ Prima che la previdenza complementare assumesse una “rilevanza sociale”, i regolamenti comunitari, emanati al fine di disciplinare i regimi di sicurezza sociale per i lavoratori subordinati,

dal Trattato sull'Unione Europea, quali la libera circolazione dei lavoratori⁶⁸, con il conseguente diritto di dimorare in uno Stato membro diverso da quello di origine e di rimanervi a seguito della cessazione del rapporto di lavoro (art. 45 TFUE) e la libera prestazione dei servizi all'interno della Comunità (art. 56 TFUE).

Risulta d'altro canto evidente come nell'ambito della piena libertà di circolazione, stabilimento e prestazione di servizi prevista dal diritto eurounitario, le asimmetrie del trattamento fiscale della previdenza complementare presenti nei singoli Stati possano compromettere il pieno godimento dei diritti fondamentali unionali, laddove un lavoratore si determini a trasferirsi da uno Stato in cui trova applicazione un modello previdenziale riconducibile allo schema EET ad un altro Stato che applica il sistema TEE⁶⁹, potendosi ingenerare tanto fenomeni di doppia imposizione quanto di non tassazione⁷⁰,

autonomi e i loro familiari che si spostano all'interno della Comunità, escludevano dal loro ambito di applicazione i regimi pensionistici complementari (cfr. in tal senso i primi quattro commi del reg. CE 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004 che ha sostituito il precedente reg. CEE 1408/71 del Consiglio del 14 giugno 1971). Acquisito il suindicato riconoscimento, il problema si è spostato sulla necessità di evitare che le diverse discipline nazionali potessero in qualche modo generare condizionamenti alla libertà di circolazione dei lavoratori e, conseguentemente, sui possibili rimedi da adottare nei casi di eventuali e possibili conflitti. Anche la giurisprudenza comunitaria aveva riconosciuto, da tempo risalente, anche se con indirizzi non sempre coerenti, che lo scopo degli artt. 48-51 del Trattato non sarebbe stato raggiunto se i lavoratori migranti, a seguito dell'esercizio del loro diritto alla libera circolazione, fossero stati privati dei vantaggi previdenziali garantiti loro dalle leggi di uno Stato membro; una tale conseguenza avrebbe infatti potuto dissuadere il lavoratore comunitario dall'esercitare il diritto alla libera circolazione, rappresentando pertanto un ostacolo a tale libertà, (Corte. Giust. UE, 4 ottobre 1991, C-349/87, *Paraschi*, Racc. pag. I-4501, punto 15; si vedano anche Corte. Giust. UE 22 febbraio 1990, C-228/88, *Bronzino*, punto 12 della motivazione, tutte in *curia.europa.it*. In dottrina, sull'argomento, si veda L. NOGLER, *Quale sicurezza sociale nell'Unione Europea?*, in *Riv. Giur. del lan. e della prev. sociale*, 1994, 50.

⁶⁸ Invero, l'art. 3, co. 3, del TUE prevede che: "L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico".

⁶⁹ E' stato infatti sopra precisato che i modelli variano da i) un modello in cui i redditi sono esentati nella fase dell'accantonamento (in cui vengono versati i contributi) e in quella dell'accumulo (in cui matura il rendimento), per essere tassati nel momento dell'erogazione della prestazione (c.d. EET); ii) a un modello in cui, difformemente, la tassazione avviene nelle due fasi, dell'accumulo e del rendimento, con successiva esenzione al momento dell'erogazione (c.d. TTE); e, infine, iii) a un modello in cui si prevede l'esenzione della fase iniziale e di quella finale, con assoggettamento ad imposta della sola fase in cui i contributi fruttano un rendimento (c.d. ETE), cfr. *supra* nota 48.

⁷⁰ Sull'argomento cfr. G. MELIS, *Profili sistematici del "trasferimento" della residenza fiscale delle società*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, 13.

senz'altro approcciabili nell'ambito dei rimedi di cui al Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni⁷¹, ma invero meritevoli di soluzioni maggiormente snelle.

La scelta di riservare ad un iscritto un regime fiscale di favore in una data fase⁷², si fonda, infatti, sul presupposto del rinvio della tassazione in una data successiva (e così, a mero titolo esemplificativo, la concessione del vantaggio fiscale della deduzione dei contributi è correlata alla successiva tassazione delle prestazioni, lontana nel tempo dalla prima). Risulta allora evidente come il trasferimento di un iscritto da uno Stato ad un altro ben possa modificare il rapporto di simmetria originario, con effetti ora favorevoli, ora sfavorevoli per il cittadino.

Orbene, le criticità sinteticamente sopra riportate, hanno sicuramente influenzato il Consiglio dei ministri che, in data 20 giugno 2018, ha approvato il decreto legislativo che ha recepito la dir. UE 2014/50/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, e ciò allo scopo di provvedere all'adeguamento dell'ordinamento nazionale a quello comunitario nel settore della previdenza complementare⁷³.

⁷¹ In dottrina per una trattazione generale sui vari regimi fiscali convenzionali applicabili alle pensioni cfr. K. VOGEL, *On double taxation Conventions*, Londra 197, 997 e ss; A. BALLANCIN, *Article 18 of the OECD tax model Convention (Pensions)*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, 127 ss; G. VALENTE; *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2003, 559 e ss; G. CORASANITI, *Le varie categorie di reddito nel modello OCSE di convenzione*, in AA.VV. (a cura di C. Sacchetto – L. Alemanno), *Materiali di diritto tributario internazionale*, 2002, 163; P. PUOTI, *I redditi di lavoro nel modello OCSE*, in AA.VV. (coordinato da V. Uckmar), *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 521.

⁷² La problematica attiene, invero, a tutte e tre le fasi in cui generalmente si articolano gli schemi pensionistici. Nello specifico, nella fase della contribuzione, la deducibilità dei contributi o altra agevolazione accordata ai fondi pensioni residenti, non risulta parimenti riconosciuta in caso di adesione a fondi pensione non residenti; così pure nella fase dell'accumulazione, in cui l'imposizione applicata ai fondi pensione sui rendimenti degli investimenti, e per la quale non siano previsti rimborsi nei confronti dei non residenti, limita la competitività degli stessi in paesi in cui per tale fase non sia prevista l'applicazione di alcuna imposta; o infine, per quanto attiene alla fase della prestazione, nei casi in cui il paese della fonte e quello della residenza non si accordino circa l'attribuzione della potestà impositiva generando conseguentemente fenomeni di doppia imposizione.

⁷³ D.lgs. del 21 giugno 2018, n. 88 di attuazione della dir. UE 2014/50 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, riguardante i requisiti minimi per accrescere la mobilità dei lavoratori tra Stati membri migliorando l'acquisizione e la salvaguardia di diritti pensionistici complementari. Sull'argomento si veda la dir. UE 2016/2341 del 14 dicembre 2016 (c.d. Direttiva IORP II – *institutions for occupational retirement provision*) recepita in Italia con d.lgs. 13 dicembre 2018, n. 147, entrato in vigore il 1° febbraio 2019, che, è intervenuta quanto alle forme pensionistiche complementari collettive, modificando le norme in merito all'istituto del trasferimento transfrontaliero (da un fondo pensione contrattuale domestico ad un altro fondo pensione comunitario e viceversa); alla riduzione dei tempi ai fini dello scambio della documentazione; alla concessione/diniego dell'autorizzazione allo svolgimento dell'attività; intervenendo peraltro anche sulla possibilità dei fondi pensione (registrati o autorizzati nel proprio territorio) di trasferire tutte o parte delle passività, delle riserve tecniche e delle altre obbligazioni e diritti, nonché delle attività corrispon-

La suindicata dir. UE 2014/50/UE ha d'altro canto assunto, fin dalla sua emanazione, un ruolo essenziale nella materia, avendo integrato la normativa in vigore con disposizioni concernenti, tra l'altro: il termine di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, ridotto a tre anni rispetto a quello ordinario di cinque anni, per i lavoratori il cui rapporto di lavoro in corso cessa per motivi indipendenti dall'acquisizione del diritto ad una pensione complementare e che si spostino tra Stati membri dell'Unione europea⁷⁴; il mantenimento della posizione individuale maturata presso la forma pensionistica complementare e il trasferimento ad altra forma pensionistica ove vengano meno i requisiti di partecipazione alla forma pensionistica complementare; la riformulazione degli obblighi di informazione nei confronti degli iscritti attivi con riferimento ai diritti pensionistici complementari⁷⁵.

Alla luce di quanto sopra, pur risultando evidente la promozione della mobilità previdenziale a livello europeo e domestico, nel ribadire che tutti gli Stati membri adottano dei regimi pensionistici basati sui tre pilastri fondamentali, pubblico, complementare ed individuale, e che possono presentarsi delle asimmetrie temporali derivanti dal rapporto tra deducibilità dei contributi e tassabilità delle prestazioni previdenziali, appare utile disaminare le peculiarità del regime tributario nel caso di un lavoratore transfrontaliero⁷⁶.

denti (o del relativo equivalente in contanti) a un fondo pensione ricevente. Con una più recente delibera COVIP del 29 luglio 2020) relativa alle attività e alla vigilanza degli enti pensionistici aziendali o professionali, sono stati implementati a carico dei Fondi Pensione una serie di controlli e più obblighi di trasparenza, oltre ad attribuire a favore degli iscritti più diritti di informazione e di accesso ai dati personali.

⁷⁴ L'art. 11, co. 2, del d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, così oggi testualmente statuisce: "*Il predetto termine è ridotto a tre anni per il lavoratore il cui rapporto di lavoro in corso cessa per motivi indipendenti dal fatto che lo stesso acquisisca il diritto a una pensione complementare e che si sposta tra Stati membri dell'Unione europea*".

⁷⁵ In tal senso, rispettivamente l'art. 1, lett. c *bis* e l'art. 1, lett. c.

⁷⁶ Per quanto attiene la mobilità nei suoi rapporti con la previdenza obbligatoria, pur non essendo questa la sede per il suo approfondimento, sia consentito precisare che la normativa nazionale non ravvisa alcun ostacolo ad ammettere la deducibilità dal reddito dei contributi versati dal datore di lavoro per i propri dipendenti, siano essi residenti o meno, come precisato dall'art. 51, co. 2, lett. a del TUIR. Così pure, è prevista la deducibilità dei contributi da parte del lavoratore residente, anche se versati ad un regime pensionistico estero, a condizione che il lavoratore abbia un reddito imponibile in Italia. Al contrario, appare più complessa la tassazione della erogazione della pensione, rispetto alla quale è necessario distinguere tra la tassazione delle pensioni estere percepite da un residente da quella delle pensioni italiane percepite da un soggetto non residente.

Nella prima ipotesi il sistema adottato dallo stato italiano nei confronti dei soggetti residenti all'art. 3, co. 1 del TUIR prevede, analogamente a quanto previsto dalla maggior parte dei paesi europei, l'applicazione del principio di tassazione cosiddetto mondiale (*world-income taxation principle*), di cui all'art. 3, co. 1 del TUIR. Sulla base di tale principio le pensioni estere percepite da soggetti residenti sono imponibili, anche nell'ipotesi in cui le stesse abbiano già scontato l'imposta nel paese dalla quale provengono ed a prescindere da profili di reciprocità.

E così, secondo la normativa interna, quando si tratti di soggetti non residenti che versino un contributo ad un fondo pensionistico italiano, questi ultimi, da un lato, potranno dedurre i contributi versati (a condizione che abbiano un reddito imponibile in Italia); dall'altro, i redditi dai medesimi percepiti, saranno assoggettati ad imposizione in base alla normativa italiana di riferimento. In tal senso, l'art. 23, co. 2, lett. a del TUIR considera prodotte nel territorio dello Stato le pensioni se corrisposte dallo Stato, da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Al contrario, nella diversa fattispecie di soggetti residenti in Italia che aderiscano ad un fondo pensione estero, a seguito delle modifiche apportate all'art. 10, co. 1, lett. e *bis*, dall'art.16, co. 1, lett. a del d.lgs. 3 agosto 2022, n. 114, sebbene risulti oggi ammessa la deducibilità dei contributi versati alle forme complementari previdenziali istituite negli Stati membri dell'Unione europea⁷⁷, appare ancora complesso individuare le modalità di tassazione della pensione erogata dal fondo pensione estero a soggetti residenti in Italia, e ciò a cagione dell'assenza di un'espressa regolamentazione legislativa.

Proprio nell'ipotesi summenzionata si manifesta la criticità attinente al riparto della potestà impositiva tra lo Stato di residenza del fondo e lo Stato di residenza del percettore, posto che il primo potrebbe tassare le somme erogate in quanto Stato della fonte del reddito, ma anche il secondo potrebbe vantare il medesimo diritto in applicazione del principio della tassazione sulla base del reddito mondiale (c.d. *worldwide income taxation*).

Come sopra accennato, in assenza di una puntuale disciplina sul tema, la discrasia rilevata può essere risolta unilateralmente, attraverso la previsione di un credito d'imposta⁷⁸ o attraverso le Convenzioni contro le doppie imposizioni. In quest'ultimo caso gli Stati stipulano tra di loro appositi accordi attraverso i quali ripartiscono la potestà impositiva così da coordinare le varie fasi del ciclo previdenziale.

Più specificamente, le prestazioni pensionistiche erogate da fondi pensione esteri vengono ricondotte nell'ambito dell'art. 18 del relativo Trattato

Per evitare l'eventuale doppia imposizione i meccanismi previsti sono rappresentati dall'applicazione del credito di imposta, previsto dall'art. 165 del TUIR per i redditi prodotti all'estero ed eventualmente dalla sussistenza di convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia. Quanto alla disciplina delle pensioni italiane percepite da soggetti non residenti, troverà applicazione quanto statuito dall'art. 23 del TUIR, norme che tuttavia soccombe in presenza di deroghe convenzionali, cfr. per una approfondita ricostruzione P. PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario*, cit., 356-357.

⁷⁷ Ciò nel rispetto dei limiti ed alle condizioni di cui all'art. 8 del d.lgs. 252/2005.

⁷⁸ Cfr. art. 165 del TUIR è stata riformulata sulla base dei criteri direttivi di cui all'art. 4, co. 1, lett. l della l. 7 aprile 2003, n. 80 di delega per la riforma del sistema fiscale statale. Tali criteri hanno poi trovato attuazione in seguito all'approvazione del d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, recante la riforma dell'imposizione su reddito delle società, e successive modifiche.

contro le doppie imposizioni, il quale prevede che le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, corrisposte in relazione a un cessato impiego, debbano essere assoggettate – in deroga alle normative interne – a imposizione esclusiva nello Stato di residenza del contribuente. Infatti, secondo la ricostruzione dottrinale maggiormente condivisibile, l'uso dell'avverbio “soltanto” nel *wording* dell'art. 18 del Trattato, indica che lo Stato di residenza del percettore vanta una potestà impositiva esclusiva sulle prestazioni pensionistiche pagate⁷⁹.

A ben vedere, proprio l'affermazione della potestà impositiva dello Stato del percettore in applicazione del c.d. *worldwide income taxation* genera, per quel che attiene la materia dei fondi pensione esteri percepiti da soggetti residenti in Italia, delle macroscopiche diseguaglianze nella tassazione dei proventi della previdenza complementare europea rispetto a quella italiana.

Risulta d'altro canto pacifico come, complice anche la Prassi⁸⁰, lo specifico vuoto normativo sul tema venga oggi colmato con riferimento a criteri interpretativi rivolti alla legislazione interna. Un simile approccio tende, tuttavia, a riverberarsi negativamente sul trattamento fiscale riservato ai sottoscrittori di schemi pensionistici istituiti in Paesi UE che non siano assimilati ai fondi pensione italiani, palesandosi *de facto* discriminatorio rispetto a quello dei beneficiari dei fondi di previdenza complementare italiani.

E così, quanto alle prestazioni pensionistiche erogate da fondi di previdenza complementare istituiti in Italia, per l'Amministrazione finanziaria

⁷⁹ Circa la riconduzione dei redditi derivanti da un fondo pensionistico nell'ambito dell'art. 18, non vi è unanimità di vedute posto che secondo la Prassi i suindicati redditi potrebbero essere ricondotti anche nell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni. In particolare, in base alla risoluzione n. 40/E del 17 febbraio 2009, intervenuta con riferimento ad un quesito posto da un soggetto residente in Germania al momento del pagamento di una prestazione pensionistica, l'Agenzia aveva ritenuto che l'ambito di applicazione dell'art. 18 della Convenzione (si trattava nel caso di specie del Trattato tra Italia e Germania) non includesse le prestazioni di previdenza integrativa corrisposte in un'unica soluzione e che l'indennità corrisposta *una tantum* dovesse essere assimilata ai redditi di lavoro dipendente, in tal riconducibile nel perimetro dell'art. 15 del Trattato. Più specificamente: “[...] in assenza di espresse clausole convenzionali e tenuto conto che la previdenza integrativa non gode di un regime uniforme tra gli ordinamenti nazionali né per quanto concerne la rilevanza sociale dell'istituto, né per quanto concerne la disciplina giuridica e fiscale dello stesso, si deve concludere che la eterogeneità delle fattispecie non consente di ricondurre tale forma previdenziale ad un concetto unitario di prestazione, tassabile secondo il criterio generale di residenza del percettore, richiamato dall'art. 18”. In realtà, tale posizione non è condivisa da una parte della dottrina secondo la quale l'inquadramento dei redditi derivanti dai piani pensionistici esteri nell'ambito dell'art. 18 piuttosto che nell'art. 15 del Trattato, dovrebbe avvenire secondo un approccio rigoroso e unitario prescindendo dallo *status* di residenza fiscale o meno del percettore, se non addirittura da meri interessi di gettito erariale. In tal senso in dottrina, BATTISTINI, *op. cit.*, 4146.

⁸⁰ Per una ricostruzione dell'orientamento della Prassi sull'argomento, sia consentito richiamare i seguenti interpelli n. 150/2020, n. 471/2020, n. 137/2021, n. 794/2021, n. 144/2022.

queste sarebbero riconducibili all'interno della categoria dei redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, co. 1, lett. h *bis* del TUIR, e in tal senso godrebbero di un regime fiscale agevolato, in virtù del rinvio stabilito dall'art. 52, co. 1, lett. d del TUIR sulla base delle disposizioni previste dal d.lgs. 252/2005⁸¹.

Al contrario, sempre secondo la Prassi, le prestazioni pensionistiche erogate da fondi pensione transnazionali, sarebbero invece assoggettate a un trattamento tributario penalizzante, essendo riconducibili nell'alveo dei redditi di cui all'art. 49, co. 2, lett. a del TUIR. Lo speciale regime fiscale di favore di cui all'art. 11, co. 6, del d.lgs. 252/2005, troverebbe infatti applicazione con riferimento alle prestazioni erogate da fondi istituiti in Paesi membri UE, rientranti nell'ambito di applicazione della dir. UE 2016/2341, alla sola condizione che si tratti di fondi pensione autorizzati allo svolgimento dell'attività transfrontaliera dall'Autorità competente dello Stato membro di origine e, comunque, *“limitatamente alle adesioni effettuate nel territorio della Repubblica ed alle risorse accumulate e gestite in relazione a tali adesioni”*.

Da quanto sopra, consegue che l'aderente ad un fondo pensione che abbia aderito a una forma di previdenza complementare localizzata in un Paese europeo in cui ha ivi prestato la propria attività lavorativa e, raggiunto il requisito anagrafico della pensione, decida di riacquisire la residenza in Italia, sarà discriminato rispetto a chi, nella medesima fattispecie, abbia contribuito a un fondo di previdenza complementare italiano.

Risulta allora evidente come – complice l'assenza di una vera e propria normativa interna di raccordo – le discrasie nella tassazione dei fondi pensione europei rispetto a quelli italiani (o ad essi assimilabili), disvelino il grande potenziale dei *“Pan-European Personal Pension Products”*, senz'altro frutto dei *desiderata* sinceramente volti all'unificazione del Legislatore europeo, il quale, tuttavia pare non aver colto appieno l'occasione per l'introduzione *ex novo* di uno strumento realmente innovativo.

6. La carenza di appeal dei PEPP quale prodromo della mancata armonizzazione unionale della previdenza complementare

Le criticità sopra esposte evidenziano come il Legislatore europeo abbia in parte mancato l'occasione di introdurre, per mezzo dei *“Pan-European*

⁸¹ Il predetto art. 52, co. 1, lett. d, del T.U.I.R. prevede che *“per le prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'articolo 50, comunque erogate, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 11 e quelle di cui all'articolo 23, comma 6, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, e, per le prestazioni derivanti dai prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP), quelle previste dalle disposizioni nazionali di attuazione del regolamento (UE) 2019/1238”*.

*Personal Pension Products*⁸², una disciplina della previdenza complementare in ambito UE volta ad offrire un reticolato normativo uniforme, parallelo ai regimi previdenziali nazionali.

Invero, a ben vedere, le radici del problema sono individuabili proprio nella “tecnica legislativa” utilizzata, la quale, nell’affiancare al reg. UE 1238/2019 una mera Raccomandazione⁸³, volta a esortare gli Stati membri a riservare ai PEPP lo stesso trattamento fiscale concesso ai prodotti nazionali analoghi esistenti, sì da favorire una convergenza tra i regimi pensionistici⁸⁴, ha di fatto introdotto un quadro normativo di riferimento privo di “mordente”, di certo non in grado di incontrare i primigeni *desiderata* unionali, volte a ridurre “*il gap pensionistico dei cittadini europei per i prossimi decenni*”⁸⁵.

Risulta pertanto innegabile come non risulti raggiunto il *target* principale che ha mosso l’intervento legislativo di cui sopra, finalizzato alla mitigazione della frammentazione dei mercati nazionali della previdenza complementare, la quale da sempre limita la portabilità dei prodotti pensionistici individuali e l’esercizio delle libertà fondamentali⁸⁶.

Orbene, diretto riverbero del suddetto approccio sono proprio le problematiche applicative oggi riscontrate nell’inserimento dei PEPP nei singoli ordinamenti domestici, posto che le singole criticità attinenti alla sfera tributaria non sono state normate omogeneamente, così producendo risultati antitetici rispetto agli intenti del Legislatore europeo.

⁸² Trattasi di un progetto che si inserisce nel più ampio quadro dell’Unione dei mercati di capitale (cd *Capital market union*). L’idea di fondo era quella di creare non solo un mercato unico delle pensioni individuali, ma di offrire una nuova opportunità per risparmiatori e investitori, posto che un mercato di capitali più ampio è in grado di far diminuire i costi e rendere il sistema finanziario più resiliente. Non vi è dubbio, infatti, che le scelte compiute dai piani previdenziali di natura individuale producono ripercussioni significative sia a livello macro sul sistema economico europeo, sia a livello micro sulle vicende delle singole imprese nei cui titoli viene investito il patrimonio dello schema pensionistico. In tal senso, M SQUEGLIA, *Riflessioni critiche sul Pan-European Personal Pension product (PEPP). Perché (non) dobbiamo temere il primo prodotto pensionistico individuale paneuropeo*. Parte I, cit., 602.

⁸³ La proposta di Regolamento è stata ufficialmente presentata il 29 giugno 2017 dalla Commissione europea: essa è stata approvata il 4 aprile 2019 dal Consiglio – a maggioranza qualificata – e dal Parlamento europeo, pubblicata in G.U.U.E n. 198/1 del 25 luglio 2019.

⁸⁴ Sul punto in sede di attuazione del reg. UE 2019/1238 sul prodotto pensionistico individuale paneuropeo (PEPP) il Governo è stato specificamente delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per l’adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del reg. UE 2019/1238 relativa al prodotto pensionistico individuale paneuropeo (PEPP) ed invitato ad includere, tra i criteri e i principi direttivi della delega, la previsione di un trattamento fiscale analogo a quello previsto per le forme pensionistiche complementari, anche individuando requisiti che garantiscano al risparmiatore in PEPP un livello di tutela almeno analogo a quello derivante dalla sottoscrizione di forme pensionistiche complementari già esistenti.

⁸⁵ M SQUEGLIA, *Riflessioni critiche sul Pan-European Personal Pension product (PEPP). Perché (non) dobbiamo temere il primo prodotto pensionistico individuale paneuropeo*. Parte I, cit., 602 ss.

⁸⁶ Così, 1° considerando, reg. UE 1238/2019. In dottrina, MATTARELLA, *op. cit.*, 114 ss.

A ben vedere, lo scenario di cui sopra, altro non è – ancora una volta – che il diretto precipitato del quadro normativo di riferimento. Difatti, come detto, i temi fiscali non sono stati inseriti all'interno del reg. UE 1238/2019 su precisa indicazione della Commissione europea, che si è determinata per espungere tali tematiche dalla fonte regolamentare vincolante, onde trasfonderle in una mera Raccomandazione, così rimettendo alla libertà degli Stati membri il riconoscimento in capo ai PEPP degli stessi benefici fiscali già riconosciuti per le forme pensionistiche complementari esistenti.

Risulta a tal riguardo sufficiente una rapida disamina degli aspetti fiscali che avrebbero dovuto rappresentare la leva fondamentale per il coronamento dell'ambizioso progetto unionale, per rilevare come la disciplina fiscale di cui al reg. UE 1238/2019 risulti scarna e senza alcun particolare *appeal*, posto che si limita a richiamare in modo pedissequo la medesima normativa tributaria di riferimento, senza invero introdurre peculiari incentivi e/o agevolazioni volti favorire il risparmio previdenziale del lungo periodo oltreché lo sviluppo dei fondi pensione individuali paneuropei individuali.

Nello specifico, l'art. 10 del Regolamento del 2019, di cui è stata data attuazione in Italia nel 2022, con riguardo alla fase di accumulo, ribadisce che il trattamento fiscale da riservare a tali prodotti pensionistici si concretizzi nella deducibilità dal reddito imponibile IRPEF dei contributi versati, purché non superiori alla somma di 5.164,57 euro all'anno, di fatto reiterando la regola in base alla quale l'importo massimo e le modalità di calcolo della deduzione seguono la disciplina già esistente nell'ambito della contribuzione alle forme pensionistiche complementari di cui al d.lgs. 252/2005. Sul punto viene puntualizzato come ai fini del computo del predetto limite di euro 5.164,57 si debba tener conto delle contribuzioni effettuate a forme pensionistiche complementari, oltreché delle quote accantonate dal datore di lavoro ai fondi di previdenza.

Il successivo art. 14 disciplina, al contrario, il regime fiscale dei rendimenti conseguiti nella fase di investimento dal PEPP, prevedendo il loro assoggettamento all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (articolo 17, co. 1 del d.lgs. 252/2005), che i fornitori dei fondi applicano sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta.

Quanto, infine, all'erogazione della prestazione finale, l'art. 15 del medesimo regolamento mantiene ferma la possibilità per il risparmiatore di ottenere detta prestazione sotto forma di rendita, di capitale erogato in un'unica soluzione o in una combinazione delle predette forme⁸⁷.

⁸⁷ Le prestazioni erogate in forma di capitale o di prelievo e in rendita sono soggette ad una ritenuta con aliquota del 15 per cento ridotta di una quota pari a 0,30 punti percentuali per ogni anno eccedente il quindicesimo anno di maturazione della posizione individuale nel sottoconto con un limite massimo di riduzione di 6 punti percentuali. Tale regime si applica anche all'eroga-

Orbene, la rassegna di cui sopra, in uno alle considerazioni tratteggiate nei paragrafi che precedono, disvelano l'inadeguatezza di fondo dei *Pan-European Personal Pension Products*, i quali, pur potendo in astratto costituire dei veicoli primari per l'affermazione dei diritti unionali, risultano invero ammantati di un'innegabile opacità, data senz'altro dalla miopia del Legislatore UE, il quale ben avrebbe potuto intervenire più incisivamente su una materia, quella della previdenza complementare, diversamente destinata a una normazione interna frammentaria, in quanto ancora connotata da forti influenze del monismo statale.

zione in forma di capitale o di prelievi qualora la rendita derivante dalla conversione di almeno il 70 per cento del montante finale sia inferiore al 50 per cento dell'assegno sociale. Le prestazioni erogate in capitale e quelle erogate in forma di prelievi superiori al 50 per cento del montante finale accumulato sono soggette a una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 23 per cento. Infine, Le prestazioni erogate in forma di rendita sono imponibili per il loro ammontare complessivo al netto della parte corrispondente ai redditi già assoggettati ad imposta e a quelli di cui all'art. 44, co. 1, lett. g *quinquies* del TUIR (redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche erogate in forma periodica e rendite vitalizie aventi funzione previdenziale), se determinabili.

L'AVVENTO DEI BIG DATA E DELLE NUOVE TECNOLOGIE: UN'OCCASIONE PER RIVEDERE I METODI DI STIMA DELL'EVASIONE FISCALE

di Roberta Corriere*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I metodi di stima indiretti dell'evasione fiscale e l'approccio di tipo top down adoperato per la predisposizione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. – 3. I metodi di stima diretti dell'evasione fiscale. L'approccio di tipo bottom up. – 4. Effettività, attualità e precisione. Gli elementi disattesi nelle stime ufficiali poste a fondamento delle politiche fiscali adottate dal nostro Paese. – 5. Big data e Intelligenza Artificiale. Riflessioni conclusive in merito alla possibilità (non troppo remota) di un cambio di approccio nella stima del tax gap.

Abstract: Un'efficace lotta all'evasione fiscale richiede la reale conoscenza del fenomeno e suggerisce l'abbandono di metodi di calcolo, come quelli *top down*, basati su assunti eccessivamente teorici, per accogliere con maggior favore metodi di tipo *bottom up*. Questi infatti permetterebbero di acquisire informazioni utili a migliorare, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, il processo di selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica. Con l'avvento dell'era dei *Big data* e dell'Intelligenza Artificiale i tempi sembrano maturi per mettere a punto sistemi di rilevazione non scollegati dalla realtà fattuale, affinché le stime possano realmente essere d'ausilio per la messa a punto di politiche fiscali efficienti ed efficaci di contrasto all'evasione, plasmate su contesti economico-sociali effettivi ed attuali.

Abstract: An effective struggle against tax evasion requires an in-depth knowledge of the phenomenon, involving the abandonment of estimation methods, such as the top-down, based on excessively theoretical assumptions, to move to a bottom-up method, which allows acquiring useful information to improve, from a quantitative and qualitative point of view, the identification of those taxpayers to submit to tax audits. In the era of Big Data and A.I. the time has come to create estimation systems that are more closely linked to factual reality, to develop efficient and effective tax policies against tax evasion, based on real and current economic-social contexts.

* Professoressa a contratto di Diritto Tributario, presso l'Università degli Studi di Perugia, Dottore di ricerca in Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

1. Premessa

La misurabilità del fenomeno dell'evasione fiscale rappresenta un tema fortemente dibattuto, che tuttora divide la letteratura economica e i governi dei diversi Paesi.

Nel tentativo di quantificarne la portata, l'aspetto più delicato investe l'approccio metodologico che si ritiene più corretto adottare.

I metodi per la stima dell'evasione fiscale possono riassumersi all'interno di due macro-categorie; quelli di tipo deduttivo, definiti anche *top down* o indiretti, e quelli di tipo induttivo, definiti anche *bottom up* o diretti¹.

Sulla base di queste premesse, risulta determinante la scelta del sistema che meglio sia in grado di rappresentare la realtà. Differenti approcci, infatti, sono in grado di generare differenti risultati, sopra o sotto stimando il fenomeno che si intende analizzare. Si tratta di un aspetto di grande rilevanza, dal momento che i risultati ottenibili sono in grado di influenzare le decisioni del legislatore e vengono, il più delle volte, presi a giustificazione e a sostegno delle politiche fiscali che, di volta in volta, il Governo intende attuare.

In questo senso non convincono i metodi (indiretti) che sino ad oggi sono stati utilizzati dal nostro Paese nelle stime ufficiali, in linea peraltro con quelli della maggior parte dei Paesi europei.

Si tratta di approcci eccessivamente approssimativi e spesso disancorati dalla realtà fattuale cui il calcolo dovrebbe riferirsi.

In questo senso, le nuove tecnologie sembrano fornire l'occasione per rivedere le tecniche di misurazione del fenomeno in senso conforme alle logiche che sono alla base dei metodi diretti, indubbiamente idonei a fornire valutazioni più attendibili e precise.

2. I metodi di stima indiretti dell'evasione fiscale e l'approccio di tipo top down adoperato per la predisposizione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva

L'approccio di tipo *top down* è quello che a livello internazionale attualmente ha riscosso maggiore successo.

La facilità di reperimento del dato, la standardizzazione delle procedure e

¹ M. MARÈ, A. ALESINA, *Evasione e debito*, in A. MONORCHIO (a cura di), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996, pp. 69-112; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi Oece: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, pp. 393-443; OECD, *Measuring the Non-Observed Economy: a Handbook*, Paris, 2002; R. ZIZZA, *Metodologie di stima dell'economia sommersa: un'applicazione al caso italiano*, Tema di discussione n. 463, Banca d'Italia, 2002.

la più agevole applicazione² sono fattori che indubbiamente hanno contribuito alla sua predilezione rispetto a metodologie di tipo *bottom up*, più costose e particolareggiate.

Il metodo si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macro-economico (solitamente rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata (sommersa).

Tale aggregato viene utilizzato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale confrontare la base imponibile dichiarata dalla platea dei contribuenti.

Si tratta di metodologie facilmente applicabili, poiché basate su modelli statistici e sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili³.

² Su questi aspetti si v. E. DE SIMONE, *Tax gap ed enti locali*, in *Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale – IRPET*, n. 1, 2017, p. 8; GRUPPO DI LAVORO “ECONOMIA NON OSSERVATA E FLUSSI FINANZIARI”, *Rapporto finale sull'attività*, disponibile al seguente indirizzo online http://www.tesoro.it/primopiano/documenti/2012/economia_non_osservata_e_flussi_finanziari_rapporto_finale, 2011; F. SCHNEIDER, D.H. ENSTE, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, in *Journal of economic literature*, vol. 38, n. 1, march 2000.

³ L'approccio di tipo *top down* è contraddistinto da una pluralità di modelli, che utilizzano strumenti differenti per determinare la stima dell'economia non osservata. Tali modelli possono essere suddivisi in due categorie a seconda che si basino su approcci economico-statistici ovvero su approcci macroeconomici. I modelli economico-statistici sono stati oggetto di critica sia in sede Eurostat sia OCSE, in quanto fondati su assunzioni eccessivamente approssimative. Di questi fa parte ad esempio il *Currency Demand Approach* (CDA), anche detto approccio monetario; un metodo di stima econometrica della domanda di contanti fondato sull'assunto che le transazioni in nero avvengono verosimilmente con denaro contante, in modo tale da evitarne la tracciabilità. Tale metodo consentirebbe di quantificare l'evasione stimando l'eccesso della domanda di moneta, rispetto alla preferenza *standard* per la liquidità, sulla base dell'assunto che, all'incremento del sommerso, debba parallelamente corrispondere un incremento della domanda di circolante. Originariamente introdotto da Phillip Cagan (per il quale si v. P. CAGAN, *The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply*, in *Journal of Political Economy*, vol. 66, 1958, pp. 303-328), tale metodo è stato in seguito affinato da Tanzi (per il quale si v. V. TANZI, *The underground economy in the United States: estimates and implications*, *Banca Nazionale del Lavoro Quarterly Review*, 135, 1980, pp. 427-453). Per le successive rielaborazioni del modello si v. J. FERWERDA, I. DELEANU, B. UNGER, *Reevaluating the Tanzi-Model to Estimate the Underground Economy*, *Tjalling C. Koopmans Research Institute, Discussion Paper Series, Utrecht School of Economics Working Papers*, 2010; G. ARDIZZI, C. PETRAGLIA, M. PIACENZA, G. TURATI, *L'economia sommersa fra evasione e crimine: una rivisitazione del Currency Demand Approach con una applicazione al contesto italiano*, in *Econpubblica Working Paper n. 155*, Università Bocconi, Milano, 2011. Rientra nei modelli economico-statistici anche il modello composito, conosciuto anche come *Model Approach*, teorizzato da Bruno Frey e Hannelore Weck-Hanneman (per i quali si v. B.S. FREY, H. WECK-HANNEMAN, *The Hidden Economy As Un 'Unobserved' Variable*, in *European Economic Review*, 1984, pp. 33-53). Quest'approccio considera l'entità del sommerso come una variabile non direttamente osservabile, soffermandosi sui suoi legami di causa-effetto con una pluralità di determinanti e di indicatori monetari (come l'aumento delle transazioni in contante), della produzione e del mercato del lavoro.

Degli approcci macroeconomici fanno, invece, parte il modello basato sulla discrepanza tra

Gli indubbi punti di forza che contraddistinguono gli approcci di tipo *top down* hanno indotto anche il nostro Paese ad avvalersi di queste metodologie per la misurazione ufficiale del *tax gap* delle imposte dirette e delle imposte indirette.

In questo senso, vengono periodicamente pubblicate, da parte del Governo italiano, le stime dell'ammontare complessivo evaso riferibile ai principali tributi quali l'IRPEF, l'IRES, l'IVA, l'IRAP e l'IMU.

Allo stesso tempo, in attuazione del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 60, il Ministero dell'Economia e delle Finanze presenta annualmente, in allegato alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza, un *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale*, in cui indica quali sono le strategie adottate per il contrasto all'evasione fiscale ed enumera i risultati raggiunti in relazione agli obiettivi attesi.

Per la redazione di tale *Rapporto* il Governo si avvale della *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*, predisposta da una apposita Commissione istituita con decreto del MEF.

Si tratta di un passaggio di grande rilevanza, dal momento che è evidente come i risultati relativi alla stima del *tax gap* riportati nella *Relazione* siano il punto di partenza per la programmazione delle politiche di contrasto all'evasione, e rappresentino, non in ultimo, anche la base per giustificare, agli occhi dei contribuenti, politiche fiscali talvolta eccessivamente onerose.

La Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e con-

la spesa e il reddito; l'approccio dell'*input* lavoro; l'approccio della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali. Il primo si basa sulla discrepanza tra le entrate e le spese attese. Il modello valorizza l'utilizzo delle stime del PIL dal lato della domanda, prendendo in considerazione i consumi finali delle famiglie. Tale aggregato macroeconomico, se confrontato con il reddito dichiarato dal lato dell'offerta di beni e servizi, permetterebbe di stimare il sommerso nello scarto risultante da tale confronto.

L'approccio dell'*input* lavoro si basa, invece, sul calcolo della discrepanza tra la forza lavoro risultante dalle stime ufficiali e quella effettiva. Prevede una stima dell'offerta di lavoro (differenziata per attività economiche e dimensioni delle imprese) mediante indagini dirette su imprese e famiglie, quali censimenti e indagini campionarie. Partendo dall'assunto secondo cui il totale della partecipazione della forza lavoro sia costante nel tempo, la riduzione della forza lavoro registrata nell'economia ufficiale rappresenterebbe un valido indicatore del corrispondente incremento di attività lavorativa svolta nell'ambito dell'economia sommersa. Si tratta di un metodo applicato per la prima volta dall'ISTAT e regolarmente utilizzato in Italia; analizzato da I. CIPOLLETTA, *Le illusioni dell'economia sommersa*, in *Economia Italiana*, 2003, pp. 77-90; M.G. REY, *La controversia sull'economia sommersa*, in *Economia Italiana*, 2003, pp. 9-51; ISTAT, *The underground Economy in italian economic accounts*, in *Annali di Statistica*, 1993.

Infine, quello della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali è un metodo indiretto di stima basato su un approccio di tipo contabile, che viene sviluppato prendendo in considerazione i dati fiscali e i dati di contabilità nazionale. Tale metodo viene analizzato, tra i tanti, anche da E. GALLI, C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2017, p. 99.

tributiva viene predisposta, per espressa previsione di legge⁴, con l'utilizzo di un metodo indiretto di rilevazione, basato sul confronto tra i dati della contabilità nazionale (che forniscono una descrizione quantitativa di tutte le attività economiche in un determinato periodo di tempo) e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria e dall'INPS.

La stima prende, quindi, in considerazione il divario tra le basi fiscali e contributive *dichiarate* e quelle *teoriche* desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale.

Il *tax gap* complessivo si ottiene dalla somma delle stime effettuate per ciascun tributo e consiste nel minor gettito rispetto a quello che si sarebbe dovuto riscuotere in base alla disciplina fiscale vigente in un regime di perfetto adempimento (in assenza cioè di evasione fiscale).

Nello specifico, il calcolo del *tax gap* relativo alle singole imposte viene effettuato secondo un approccio indiretto.

Si tratta di un risultato differenziale tra il gettito che si sarebbe ottenuto applicando la disciplina fiscale vigente alla base imponibile teorica (BIP), e quello ottenuto applicando la medesima disciplina alla base imponibile dichiarata.

Al fine di costruire la base imponibile teorica, per ciascun tributo viene scelto un aggregato di riferimento desunto dalla contabilità nazionale⁵.

Si pensi ad esempio ai dati contenuti nelle dichiarazioni IRAP adoperati per la stima del *tax gap* riferibile alle imposte sul reddito (IRPEF ed IRES). In questo caso, infatti, viene scelto come aggregato di riferimento della Contabilità nazionale, sul quale costruire la BIP, il risultato lordo di gestione potenziale (RLGp)⁶.

L'RLGp viene ottenuto a partire dal valore aggiunto al costo dei fattori di Contabilità nazionale, che a sua volta rappresenta la misura esauriente⁷ dei redditi generati nel processo di produzione di beni e servizi, depurato della quota ritenuta non imputabile ai soggetti IRES o IRPEF.

⁴ La Legge di contabilità e finanza pubblica (l. 31 dicembre 2009, n. 196) all'art. 10-*bis*.1, comma 4, let. b), prevede espressamente che per la stima dell'ammontare evaso il calcolo debba essere effettuato "con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati".

⁵ Per maggiori approfondimenti sul metodo di stima utilizzato in Italia si rimanda a R. CORRIERE, *Le metodologie di stima dell'evasione fiscale*, in AA.VV., *L'evasione fiscale. Ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, a cura di P. Boria, Roma, 2022, p. 143 ss.

⁶ Ciò, tuttavia, induce ad escludere dall'analisi i soggetti IRPEF esentati dal pagamento dell'IRAP, ossia i professionisti privi di autonoma organizzazione e i contribuenti rientranti nei regimi agevolati soggetti a tassazione sostitutiva.

⁷ Comprensiva della componente sommersa.

Viene così confrontato il gettito ottenuto in considerazione della base imponibile dichiarata (BID) e quello che si sarebbe dovuto ottenere alla luce della base imponibile potenziale (BIP).

3. I metodi di stima diretti dell'evasione fiscale. L'approccio di tipo bottom up

I metodi di tipo *bottom up* sono approcci di matrice microeconomica, sostanzialmente basati su indagini svolte presso i contribuenti (famiglie e imprese) e sui risultati delle attività di verifica fiscale.

Tali sistemi di valutazione hanno il pregio di fornire informazioni dettagliate, poiché basati su indagini a campione differenziate per categorie di soggetti⁸.

Le rilevazioni si basano, in particolare, sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e di micro dati di origine statistica, cioè i dati derivanti da indagini svolte presso i contribuenti e i risultati delle attività di verifica fiscale.

Si tratta di tecniche dirette di analisi del fenomeno evasivo, che – come dimostrato da innumerevoli studi – sono da preferire a quelle indirette; consentono, infatti, di ottenere informazioni molto dettagliate e, conseguentemente, di elaborare stime affidabili.

Nell'ambito di tali approcci, il più famoso ed applicato è quello dell'*Auditing fiscale*, basato sulla discrepanza tra le entrate dichiarate e quelle accertate con le verifiche a campione⁹, ossia sulle informazioni raccolte in sede di

⁸ Sebbene, come evidenziato da I. PALMIERI, *Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*, Agenzia delle Entrate – Ufficio Studi, 2004, 2, 8, possano non garantire una rappresentazione corretta del dato reale laddove il campione preso in considerazione non sia rappresentativo della popolazione.

⁹ Rientrano nella categoria dei metodi di stima diretti anche il metodo di Franz e le indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro. Il primo metodo (proposto da Alfred Franz in A. FRANZ, *Estimates Of The Hidden Economy In Austria On The Basis Of Official Statistics*, in *Review of Income and Wealth*, vol. 31 (4), 1985, pp. 325-336) viene utilizzato per stimare l'evasione delle piccole imprese, e si basa sul confronto tra il reddito percepito dai lavoratori non dipendenti (imprenditori) e quello medio dei lavoratori dipendenti impiegati in imprese con caratteristiche simili. La stima si fonda sul presupposto che vi sia un vincolo di coerenza tra ricavi e costi sostenuti dall'impresa, per cui il reddito dei lavoratori non dipendenti (oggetto di verifica) non può mai essere inferiore a quello medio percepito dai lavoratori dipendenti. Si tratta di un approccio attualmente utilizzato anche dall'ISTAT per correggere i valori che risultano falsati da fenomeni di sotto-dichiarazione del fatturato o sovra-dichiarazione dei costi. Per la critica a tale approccio si v. R. ZAZZA, *Metodologie di stima dell'economia sommersa: un'applicazione al caso italiano*, in *Banca d'Italia*, n. 463, dicembre 2002, p. 21, nota 10.

Il metodo delle indagini campionarie è, invece, sviluppato a livello disaggregato su famiglie

accertamento da parte delle autorità fiscali, tramite le quali è possibile effettuare una stima media del reddito evaso.

Questo metodo ha riscosso il suo maggior successo negli Stati Uniti¹⁰.

I dati ottenuti con i *fiscal auditing programs* permisero di acquisire informazioni utili alla conoscenza del fenomeno e migliorare – dal punto di vista qualitativo e quantitativo – il processo di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo¹¹.

Si tratta di una metodologia particolarmente virtuosa dal punto di vista del risultato ottenibile, sebbene finora di difficile attuazione e realizzazione poiché molto onerosa anche (e soprattutto) in termini di costi per lo Stato.

In particolare, affinché possa giungersi ad una stima che rappresenti il più fedelmente possibile la realtà fattuale che si intende analizzare, sarebbe necessario processare una mole di dati talmente elevata e dettagliata da tradursi in un'opera eccessivamente dispendiosa.

La sua riuscita richiederebbe, infatti, l'effettuazione di controlli non circoscritti a campioni casuali di contribuenti o a segmenti parziali della popolazione (come sino ad oggi è stato fatto), ma indagini uniformi e su larga scala, con assegnazione di un considerevole numero di risorse all'espletamento di tali attività.

Alla luce degli ingenti costi che si dovrebbero sostenere, in sede di bilan-

e imprese. Si basa sul confronto tra i dati relativi al reddito e al numero dei lavoratori emergenti dalle dichiarazioni ufficiali e i dati comunicati in sede di intervista. Tale approccio si basa sul presupposto che le informazioni fornite in sede di intervista siano più veritiere di quelle riportate nella dichiarazione dei redditi. Il metodo è stato estensivamente utilizzato in Norvegia (da A.J. ISACHSEN, J. KLOVLAND, S. STROM, *The Hidden Economy in Norway*, in V. Tanzi (ed.), *The Underground Economy in the United States and Abroad*. Lexington, D.C. Heath, 1982, pp. 209-231; A.J. ISACHSEN, S. STROM, *The Size and Growth of the Hidden Economy in Norway*, in *Review of Income and Wealth*, 31 (1), 1985, pp. 21-38) e in Danimarca (da G.V. MOGENSEN, H.K. KVIST, E. KÖRMENDI, S. PEDERSEN, *The Shadow Economy in Denmark 1994: Measurement and Results*, Study n. 3, Copenhagen: The Rockwool Foundation Research Unit, 1995). Per un'analisi dei vantaggi e degli svantaggi derivanti dall'utilizzo di questa metodologia di stima si v. G.V. MOGENSEN, H.K. KVIST, E. KÖRMENDI, S. PEDERSEN, *The Shadow Economy in Denmark 1994: Measurement and Results*, cit.

¹⁰ Dove l'IRS (amministrazione fiscale americana) per molti anni ha adottato il cd. *Taxpayer Compliance Measurement Program* (TCMP), analizzato da J.S. FEINSTEIN, *Approaches for estimating non compliance: examples from federal taxation in the United States*, in *The Economic Journal*, 1999, pp. 360-369; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, pp. 393-443.

¹¹ Ciò fu possibile grazie all'implementazione di una funzione discriminante (DIF). Tale funzione fu sviluppata analizzando i dati provenienti dal TCMP in relazione alle differenti *audit classes* in cui venne suddivisa la platea dei contribuenti. Questi ultimi, infatti, furono distinti per classi a seconda della fonte e dell'entità del reddito. La DIF permetteva di indirizzare l'azione accertatrice, circoscrivendola a determinate classi di contribuenti, poiché in base alle loro caratteristiche era in grado di calcolare la probabilità che si potesse verificare uno scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertato.

cio si preferisce allora destinare le risorse verso controlli mirati, abbandonando altri tipi di approcci¹².

È questo il motivo per cui la metodologia di stima attualmente utilizzata è di tipo *top down*: è più semplice, è standardizzata, e si basa su dati macroeconomici facilmente reperibili.

4. Effettività, attualità e precisione. Gli elementi disattesi nelle stime ufficiali poste a fondamento delle politiche fiscali adottate dal nostro Paese

Come anticipato nelle pagine che precedono, i metodi di tipo *top down* peccano di innumerevoli margini di approssimazione, ed inevitabilmente danno luogo ad errori di rilevanza non trascurabile.

In questo senso, numerosi studi, condotti sia a livello nazionale sia a livello internazionale, hanno dimostrato la non convenienza nell'utilizzo di tali approcci per le misurazioni ufficiali. Il rischio è quello di generare stime lontane dalla realtà fattuale, impedendo la sua effettiva comprensione e l'elaborazione di strategie efficaci di contrasto all'evasione fiscale.

Nonostante gli evidenti punti di forza, l'approccio attualmente adoperato rifletterebbe numerose ed inevitabili imprecisioni, e ciò è vero in considerazione di molteplici fattori.

Innanzitutto il metodo *top down* non si mostra particolarmente indicato per il calcolo del *tax gap* delle imposte dirette, perché, come è stato correttamente osservato, «i dati di contabilità nazionale sui redditi sono spesso prodotti in maniera non del tutto indipendente rispetto alle informazioni sul dichiarato [e ciò li renderebbe] non utilizzabili per la stima della base imponibile teorica»¹³.

In secondo luogo, le definizioni degli indici di forza economica utilizzate ai fini della contabilità nazionale (come, ad esempio, il reddito), non coincidono con quelle adottate ai fini fiscali¹⁴.

Non in ultimo, un significativo punto di debolezza del metodo si ravvisa nell'impossibilità di procedere ad una disaggregazione dei risultati ottenuti in relazione alle differenti articolazioni dell'evasione fiscale. L'approccio macro non coglie, infatti, l'eterogeneità del fenomeno evasivo a livello locale o di gruppi, che invece potrebbe essere meglio analizzata se si ricorresse a tecniche di analisi di tipo *bottom up*, fondate sull'utilizzo di informazioni più dettagliate. In altri termini, non permettendo di cogliere le peculiarità della

¹² I. PALMIERI, *Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*, cit., p. 22 ss.

¹³ E. DE SIMONE, *Tax gap ed enti locali*, cit., p. 9.

¹⁴ Vedi V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, Milano, 2017, p. 62.

specifica realtà alla quale la stima si dovrebbe riferire, il metodo *top down* impedirebbe di mettere a punto politiche di contrasto mirate e circoscritte a determinate fasce della popolazione ovvero a determinate aree geografiche del nostro Paese.

Al contrario, il particolarismo che contraddistingue le informazioni utilizzate nell'ambito degli approcci diretti garantirebbe una migliore aderenza al dato reale.

Ne è stato esempio l'*auditing fiscale* adottato negli Stati Uniti dall'IRS per stimare l'economia sommersa mediante il confronto tra le entrate fiscali dichiarate e quelle accertate con le verifiche a campione.

La letteratura più autorevole evidenzia l'importanza dell'utilizzo di micro-dati di fonte amministrativa, in grado di fornire informazioni analitiche sui contribuenti, per supportare e indirizzare l'azione di contrasto verso categorie specifiche di soggetti, identificando «con precisione chi, dove e con quale entità evade reddito [...] al fine di disegnare politiche di contrasto sempre più efficaci»¹⁵.

Nonostante la maggiore onerosità, i metodi di tipo *bottom up* rappresentano l'unica via che permette di ottenere «stime puntuali dei tassi di evasione per livelli di reddito e categorie di individui/famiglie»¹⁶.

Finanche all'interno della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva allegata alla NADEF si evidenzia, peraltro, l'opportunità di pervenire all'utilizzo di rilevazioni dirette, proprio perché idonee a garantire una maggiore aderenza al dato reale.

La loro adozione è invero l'unica via che consentirebbe di ottenere «stime puntuali dei tassi di evasione per livelli di reddito e categorie di individui/famiglie sulla base di specifiche caratteristiche personali, familiari e territoriali [e al contempo di] produrre risultati da utilizzare come *input* nei modelli di micro simulazione *tax-benefit* per sviluppare analisi distributive e valutazioni di *policy* che considerano l'evasione fiscale»¹⁷.

Ne è riprova la tendenza, che negli ultimi anni ha iniziato a farsi strada, ad includere, nella stessa Relazione, anche i risultati ottenuti dall'applicazione (ancora in via sperimentale) di una metodologia di tipo *bottom up*.

Il tema non è di poco conto, anche perché non si deve dimenticare che la stima dell'evasione è poi a sua volta in grado di dirigere l'azione politica di contrasto al fenomeno e la pianificazione dei relativi strumenti da utilizzare, ed oltretutto è in grado di giustificare, agli occhi dei contribuenti, le politiche fiscali che il Governo intende perseguire.

¹⁵ 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. 133.

¹⁶ In questi termini, Allegato alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2020, p. 86.

¹⁷ È quanto si legge nella stessa Relazione allegata alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2020, p. 86.

Affinché dunque tali azioni possano rilevarsi efficaci è necessario che gli studi siano condotti nel modo più accurato possibile, basandosi su dati attendibili, dettagliati e riferibili – soprattutto – al momento storico nel quale devono essere declinati.

Si tratta di aspetti che, in base a quanto emerge dai documenti ufficiali, sembrerebbero fortemente disattesi.

Le stime sulle quali oggi, nel 2023, si incentrano le politiche fiscali e quelle di contrasto all'evasione, risalgono – addirittura – all'anno 2020.

Ciò vorrebbe dire che la metodologia ufficiale, attualmente applicata, si basa su rilevazioni rese disponibili con grande ritardo rispetto al periodo di *data recording*.

È allora evidente come il dato preso in considerazione sia del tutto inattendibile, in primo luogo perché inattuale e, non in ultimo, perché relativo ad un periodo eccezionale.

L'analisi si riferisce a tre anni fa e ad un momento storico (quello dell'esplosione della pandemia da Covid-19) in cui, a causa del susseguirsi di ripetuti *lock down* e di restrizioni alla circolazione, la stragrande maggioranza delle transazioni per l'acquisto di beni e servizi non poteva che avvenire *online*, con inevitabile tracciabilità di tutti i pagamenti.

La misurazione più recente del *tax gap* (contenuta nella Relazione pubblicata nel 2022) poggia, dunque, le sue fondamenta su dati riferibili ad un momento stra-ordinario, nel quale, in considerazione della inevitabile contrazione delle transazioni in nero, si sarebbe dovuta registrare una considerevole riduzione dell'evasione fiscale; ciononostante, talvolta viene rilevata una riduzione del valore evaso pressoché irrilevante, talaltra addirittura un suo incremento.

In questo senso, viene spontaneo domandarsi come sia possibile che l'ammontare del *tax gap* IRPEF relativo ad imprese e professionisti riferibile all'anno 2020 ammonti (solo) a circa 4,428 miliardi in meno rispetto a quello registrato per l'anno precedente; come pure non si comprende come sia possibile che il *tax gap* IRES relativo al 2019 sia pari a 8,720 miliardi e quello registrato per il 2020 sia addirittura superiore (8,917 miliardi).

Il dato non convince e la sua verosimiglianza vacilla sul piano della ragionevolezza.

5. Big data e Intelligenza Artificiale. Riflessioni conclusive in merito alla possibilità (non troppo remota) di un cambio di approccio nella stima del tax gap

Alla luce delle criticità sinora evidenziate, quali l'eccessiva approssimazione della stima e la sua inattualità, si mostra necessario un cambio di paradigma.

I tempi sembrano maturi per procedere in questa direzione; basti pensare all'avvento dell'era dei *Big data* e dell'Intelligenza Artificiale.

In particolare, con il termine *Big data* si fa riferimento ad un enorme volume di dati eterogenei fra loro, per fonte e per formato, analizzabili in tempo reale.

Le tre caratteristiche che li contraddistinguono sono, infatti, il volume (trattasi di una grande mole di dati), la velocità (i dati sono prodotti ed elaborati molto velocemente, ossia in tempo reale) e l'eterogeneità (in quanto provengono da un elevatissimo numero di fonti differenti).

Quando invece si fa riferimento all'Intelligenza Artificiale si vuole intendere in termini pressoché sommari un «sistema automatico (*machine learning*) in grado di apprendere/imparare dagli esempi e dall'esperienza, al fine di individuare una “funzione matematica predittiva”»¹⁸.

In considerazione delle caratteristiche che contraddistinguono questi dati e della possibilità di ricorrere all'ausilio dell'Intelligenza Artificiale per processarli e rielaborarli, sembra non essere troppo azzardato predire un cambio di paradigma nella scelta delle metodologie di stima da utilizzare. Dettaglio, eterogeneità e precisione sono, infatti, concetti che richiamano le fonti informative poste alla base degli approcci *bottom up*.

In quest'ottica, il ricorso a nuove tecniche di stima basate sull'elaborazione di funzioni e algoritmi che siano in grado di leggere questi dati e di individuare correlazioni di natura probabilistica, tendenze e/o elaborare modelli, potrebbe essere determinante per l'abbandono degli strumenti che fino ad oggi sono stati utilizzati per le stime ufficiali.

Tutto ciò permetterebbe di ovviare ai limiti che caratterizzano i metodi *top down* (indiretti) e, al contempo, consentirebbe l'applicazione efficiente di quello *bottom up* che fino a pochi anni fa probabilmente risultava essere di difficile applicazione, in considerazione di tutta una serie di ostacoli – che sono emersi anche grazie all'esperienza americana – oggi superabili con le nuove tecnologie. Come evidenziato nei §§ 3 e 4 l'applicazione pratica del modello

¹⁸ Questa definizione si rinviene in O. SIGNORILE, *La ricerca di dati su fonti aperte come nuovo strumento delle indagini fiscali*, in AA.VV., *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, a cura di G. Ragucci, Torino, 2023, p. 124. La definizione di Intelligenza Artificiale è in verità più complessa, come osserva M. FASOLA, *Le analisi del rischio di evasione tra selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo e accertamento “algoritmico”*, in AA.VV. *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, cit., nota 6, ove l'A. precisa che «con la locuzione “intelligenza artificiale” ci si riferisce a una estrema varietà di strumenti informatici, che spaziano da sistemi fondati sulla valutazione dell'avveramento o meno di predeterminate condizioni (noti come algoritmi “condizionali” o “deterministici”), i quali possono comunque raggiungere elevati livelli di complessità, a sistemi che, operando in situazioni in cui il numero delle condizioni rilevanti non è quantificabile, le estrapolano autonomamente attraverso processi di “autoapprendimento” (è il caso, ad esempio, degli algoritmi di “*machine learning*”)».

dell'*Auditing fiscale* sebbene, da un lato, abbia consentito di acquisire informazioni utili alla conoscenza del fenomeno evasivo e migliorare – dal punto di vista qualitativo e quantitativo – il processo di selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica, dall'altro, ne ha evidenziato gli inevitabili punti di debolezza. La riuscita di questo metodo richiede, infatti, l'effettuazione di controlli non a campione (come fino a quel momento poteva essere fatto), ma uniformi e su larga scala.

Da queste considerazioni emerge come l'approccio di tipo *bottom up* rappresenti una tecnica di stima particolarmente virtuosa dal punto di vista del risultato ottenibile, ma di difficile attuazione e realizzazione, perché molto onerosa in termini sia di tempo sia di costi per lo Stato.

Quest'ultimo, infatti, sarebbe tenuto a mobilitare tutta una serie di risorse e di personale per reperire, in un primo momento (nel modo più uniforme possibile) i dati mediante le verifiche fiscali, e, in un momento successivo, per processarli e rielaborarli.

Tali limiti, ad oggi, potrebbero essere superati proprio grazie alle nuove tecnologie, che oltretutto consentirebbero di ovviare al problema, evidenziato nelle pagine precedenti, dell'attualizzazione delle stime.

La maggiore velocità nel reperimento del dato rappresenta, a ben vedere, un aspetto non trascurabile e di fondamentale importanza affinché la visione d'insieme della realtà socio-economica, cui si dovrebbero riferire le politiche fiscali e quelle di contrasto all'evasione, non risulti distorta.

Si tratta di una logica non lontana da quanto in ultimo previsto con il piano di riforme finanziate dell'Unione europea nell'ambito del PNRR, volte alla digitalizzazione della Pubblica Amministrazione, tra le quali rientra l'adozione di misure volte al «completamento del processo di pseudonimizzazione¹⁹ e analisi dei *big data* nell'intento di rendere più efficace l'analisi del rischio inerente alla selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica»²⁰.

¹⁹ Ai sensi dell'art. 4(5) del Regolamento UE 2016/679 (GDPR), per pseudonimizzazione si intende «il trattamento dei dati personali in modo tale che i dati personali non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile».

²⁰ È ciò che si legge nell'*Allegato riveduto della decisione di esecuzione del Consiglio relativa all'approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell'Italia*. Per maggiori approfondimenti sul tema si rinvia a M. FASOLA, *Le analisi del rischio di evasione tra selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo e accertamento "algoritmico"*, cit., p. 80 ss. ove l'A. osserva come tali misure rappresentino «la frontiera tecnologicamente più avanzata delle innovazioni ivi descritte. Esse consentiranno infatti, attraverso sofisticati sistemi di intelligenza artificiale (inclusi sistemi di tipo non deterministico come gli algoritmi di "*machine learning*"), di analizzare il ricco patrimonio di dati oggi a disposizione del fisco e di esternare informazioni rilevanti ai fini dei controlli e della *compliances*».

Il problema principale che emergerebbe qualora si facesse ricorso all'utilizzo dei *Big data* come strumento di stima dell'evasione sarebbe quello legato alla tutela della *privacy*²¹.

Il tema dell'interconnessione tra informatica, diritto tributario e tutela del contribuente non è nuovo, ed è oggetto di grande attenzione da parte della più autorevole dottrina²².

In questo senso bisognerebbe lavorare per studiare sistemi di *data mining*, (cioè metodologie e tecniche di estrazione e analisi di informazioni da un grande mole di dati) che siano compatibili con la tutela dei diritti individuali.

Probabilmente sarà questa la sfida del prossimo futuro: da un lato, elaborare funzioni, algoritmi, modelli che siano in grado di ricercare, all'interno di una vasta base di dati, informazioni di natura reddituale, patrimoniale e finanziaria che possano essere validamente utilizzate ai fini della stima, e, dall'altro, condurre quest'opera di interconnessione dei risultati ottenuti senza trascurarne gli effetti sui diritti individuali.

Per cui la raccolta dei dati dovrebbe avvenire, innanzitutto, mettendo il contribuente nella condizione di essere consapevole della loro raccolta e del loro sfruttamento.

A questo fine, per l'utilizzo di alcune tipologie di dati, si potrebbe fare ricorso al rilascio del consenso da parte del contribuente a fronte del riconoscimento, ad esempio, di meccanismi premiali – in ipotesi del suo rilascio – ma non penalizzanti, in caso contrario.

²¹ Si tratta di un aspetto peraltro già analizzato in relazione all'utilizzo di dati derivanti dallo scambio automatico di informazioni in ambito internazionale, per i cui approfondimenti si rimanda a A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per il contribuente?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 29 maggio 2019, il quale evidenzia come «in questi ultimi anni è divenuta centrale la questione del contrasto dei fenomeni di elusione ed evasione attuati su scala sovranazionale, che ha portato ad ampliare e rafforzare il ricorso agli strumenti di scambio di informazioni, la cui efficacia è grandemente cresciuta grazie al progresso tecnologico: esso non solo ha reso possibile la formazione di imponenti "archivi" con dati immediatamente accessibili, ma ha anche facilitato l'evoluzione dei processi di trasmissione di dati fra le autorità fiscali dei diversi Stati [...]. La nuova rilevanza della protezione dei dati personali in materia fiscale fa sorgere il problema dei limiti, dandone per scontata la necessitata esistenza, che il diritto alla protezione dei dati personali pone alla acquisizione/utilizzo/conservazione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, e ciò nella prospettiva di un corretto bilanciamento tra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei suddetti dati, tanto a livello interno quanto a livello sovranazionale».

²² Si vd., fra tutti, G. RAGUCCI, *Investigazioni fiscali tra strumenti informatici e mancanza di confini*, in *Boll. trib.*, 2020, p. 333 ss.; ID., *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'Archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento "algoritmico"?*, in *Riv. dir. trib.*, supporto online, 4 settembre 2019; F. PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 617 ss.; A. CARINCI, *Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro*, in *Il fisco*, 46, 2019, p. 4407 ss.

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NEL SISTEMA DELL'ILLECITO TRIBUTARIO: RIFLESSIONI IN MERITO ALLA (IL) LEGITTIMITÀ DEL DOPPIO BINARIO PUNITIVO

di Giada Strommillo*

SOMMARIO: 1. La dimensione ontologica del principio del ne bis in idem. – 1.1. La disciplina internazionale del divieto di bis in idem. – 2. L'attuale disciplina dell'illecito tributario. – 3. La natura delle sanzioni amministrative quali sanzioni sostanzialmente penali e i c.d. criteri di Engel. – 4. La prima fase della Corte Edu e il ne bis in idem secondo uno schema forte di natura processuale: la pronuncia Grande Stevens c. Italia. – 5. La seconda fase della Corte Edu e il ne bis in idem secondo uno schema debole di natura sostanziale: il caso A. B. c. Norvegia. – 5.1. Il principio della c.d. sufficiently close connection in substance and in time. – 6. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea: il caso Menci. – 7. Il recepimento del test da parte della giurisprudenza domestica. – 8. Soluzioni de jure condito alla luce della giurisprudenza sovranazionale. – 8.1. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione europea: l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Uomo. – 8.2. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. – 9. La necessità di un intervento da parte del legislatore e le alternative de jure condendo al doppio binario sanzionatorio. – 10. Considerazioni conclusive.

Abstract: Il contribuente si propone di esaminare l'effettiva compatibilità tra il principio del *ne bis in idem*, per come esso oggi è interpretato dalle Corti europee, ed il sistema del c.d. "doppio binario" in materia tributaria.

Illustrata la dimensione ontologica che tale principio assume nell'ordinamento giuridico nazionale e sovranazionale, e delineata per sommi capi l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario, il presente scritto mira innanzitutto a esaminare i caratteri della nozione autonoma di *matière pénale* sulla base dei c.d. criteri di Engel, nonché dei concetti di *bis* e di *idem* così come elaborati dalla Corte di Strasburgo e dalla Corte di giustizia dell'Unione. Poste tali premesse, il contribuente prosegue analizzando le attuali 'sembianze' del *ne bis in idem*, passando in rassegna i principali arresti giurisprudenziali occorsi in sede sovranazionale e nazionale – i quali hanno visto il ruolo di tale garanzia progressivamente sfumare, in favore del predominante principio di proporzionalità – sino a pervenire alla pronuncia della Corte costituzionale n. 149/2022, la quale sembra voler lanciare un monito al legislatore nazionale diretto al recupero della dimensione processuale del principio.

L'ultima parte del lavoro, infine, intende porre in evidenza come l'attuale sistema a doppio binario in materia tributaria, pur funzionale a garantire l'effettività della tutela dell'interesse generale dello Stato alla percezione dei tri-

* Dottoressa di ricerca in Diritto Tributario, presso Sapienza Università di Roma.

buti, operi ormai strutturalmente in frizione con il principio del *ne bis in idem*. Di conseguenza, si propongono alcune soluzioni ermeneutiche che cercano di assicurare il rispetto del principio, nell'attesa di un nuovo ed auspicabile intervento del legislatore nazionale in materia.

Abstract: The contribution aims to assess the current compatibility between the *ne bis in idem* principle, as interpreted by the European Courts, and the “double track” system characterizing tax law. After elucidating the ontological dimension of such principle in national and supranational legal systems, and providing a brief overview of the evolution of the tax penalty system, the research primarily seeks to examine the characteristics of the notion of *matière pénale*, as based on the *sc. Engel* criteria. Additionally, it also delves into the concepts of *bis* and *idem*, as articulated by the Strasbourg Court and the Court of Justice of the Union. Moving from these foundations, the contribution proceeds to analyze the contemporary manifestation of *ne bis in idem*, scrutinizing key jurisprudential decisions by both European and national courts. As it will be observed, these decisions reveal a gradual diminishing role of such safeguard, in favor of the overarching principle of proportionality. The analysis culminates in the examination of Constitutional Court ruling no. 149/2022, which appears to caution the national legislature to restore the procedural dimension of the principle.

Lastly, the concluding section of the paper aims to underscore how the existing dual-track system in tax law, designed to enhance the effectiveness of safeguarding the state's general interest in tax collection, structurally clashes with the *ne bis in idem* principle. As a result, hermeneutic solutions are suggested to uphold adherence to the principle, while expecting a forthcoming and desirable normative intervention.

1. La dimensione ontologica del principio del *ne bis in idem*

Evocato già nella cultura giuridica ellenistica¹, il principio del *ne bis in*

¹ In particolare, gli storici del diritto hanno avanzato l'ipotesi secondo la quale i *decemviri legibus scribundi*, ossia il collegio di dieci uomini eletto per preparare un sistema di leggi che definisse i principi dell'ordinamento romano, inviati nelle città della Magna Grecia a studiare le leggi di Solone, appresero da quest'ultime il valore e l'autorità della *cd. cosa giudicata*, intesa quale momento conclusivo dell'espressione del potere punitivo del Sovrano (594 a.c.). V.V. A. Rocco, *Trattato della cosa giudicata come causa dell'estinzione dell'azione penale*, Roma, 1900. Il riferimento è a quanto narra Tito Livio nella sua Opera, *Ab urbe Condita*, databile tra il 27 e il 14 d.c. Nei Paesi di *Common law*, invece, la prima enunciazione di un principio equivalente risalirebbe alla disputa, nel XII secolo, tra l'arcivescovo di Canterbury, Thomas Becket, e il re Enrico II, sostenendo il primo che i chierici condannati dalle corti ecclesiastiche dovessero andare esenti da ulteriori punizioni da parte dei

idem, inteso quale divieto di duplicare, nei confronti del medesimo soggetto, una determinata attività o un determinato effetto giuridico (*ne bis*) se questi riguardino il medesimo fatto (*in idem*), venne importato nel diritto romano e fece la sua ufficiale comparsa nel 451 a.c. nella cd. *Lex duodecim Tabularum* (ossia le Dodici tavole), la più antica legge scritta della storia di Roma².

Sin dalle origini, tale divieto fu inteso quale regola finalizzata a soddisfare una vocazione fondamentale di giustizia sostanziale, impedendo che uno stesso individuo venisse giudicato per lo stesso fatto, una seconda volta, alla chiusura del primo giudizio.

Tale principio è stato poi trasmesso alla gran parte dei sistemi giuridici occidentali, assumendo i caratteri di un vero e proprio diritto fondamentale dell'uomo, condiviso dagli Stati europei e non, talvolta riconosciuto persino a livello costituzionale (non a caso, è ritenuto una delle conquiste di maggior valore del costituzionalismo di matrice liberal – democratica)³.

In particolare, l'inquadramento del *ne bis in idem* tra i diritti fondamentali dell'individuo poggerebbe sulla considerazione dei costi umani ed economici che indubbiamente si avrebbero qualora non fosse impedita la duplice sottoposizione a processo dello stesso soggetto per il medesimo fatto per cui è stato già giudicato⁴.

L'importanza di una regola che vieti allo Stato di perseguire un medesimo cittadino due volte per lo stesso fatto, reiterando il suo potere punitivo è, infatti, insita naturalmente in uno Stato di diritto, in cui la stabilità e certezza

giudici del re (principio che venne poi trascritto nello Statuto emanato dal Re di Inghilterra, Enrico VII, nel 1487).

² G. SILVESTRI, *Breve interpretazione delle Leggi delle dodici Tavole de' Romani*, Penada Editore, 1769, in Biblioteca Pubblica Bavarese (doc. digitalizzato il 30 luglio 2010); M. KOSTOVA, *Ne bis in idem. Origine del principio*, in *Diritto e Storia*, 11, 2013, 5 e ss.

³ Il riferimento è sia al Quinto Emendamento della Costituzione degli Stati Uniti d'America ("Nessuno sarà tenuto a rispondere di un reato che comporti la pena capitale, o comunque infamante, se non per denuncia o accusa fatta da una Grand Jury a meno che il reato non sia compiuto da individui appartenenti alle forze di terra o di mare, o alla milizia, quando questa si trovi in un servizio attivo, in tempo di guerra o pericolo pubblico; né alcuno potrà essere sottoposto due volte, per un medesimo delitto, a un procedimento che comprometta la sua vita o la sua integrità fisica; né potrà essere obbligato, in una qualsiasi causa penale, a deporre contro se medesimo, né potrà essere privato della vita, della libertà o della proprietà, se non in seguito a regolare procedimento legale; e nessuna proprietà potrà essere destinata a un uso pubblico, senza un giusto indennizzo"), sia al terzo comma dell'art. 103 della Costituzione tedesca ("Nessuno può essere punito più di una volta per la medesima azione in base alle leggi penali di carattere generale").

⁴ V. sul tema: V. F. PEPE, *Sistema tributario e ne bis in idem Cedu: la dimensione antropologica di un irriducibile conflitto*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, fasc. 6, 490; G. BISCARDI, *Ne bis in idem tra Costituzione e Fonti europee*, in *Processo penale e Costituzione*, a cura di F.R. DINACCI, *Collana Università degli Studi di Bergamo*, Milano, 2010; F. COLAIANNI – M. MONZA, *Il problema del conflitto tra ne bis in idem internazionale e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 38; M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatore e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Diritto penale contemporaneo*, del 5 giugno 2014.

dei rapporti giuridici sono condizioni da cui un ordinamento democratico non può prescindere.

Occorre tuttavia ricordare che il principio in esame si articola, invero, in due dimensioni: una sostanziale e una processuale. La prima si identifica con il divieto di doppia sanzione: impedisce che lo stesso soggetto, a fronte del medesimo fatto commesso, possa essere punito più volte, quando l'applicazione di una sola delle norme integrate dal fatto esaurisca autonomamente il disvalore della condotta. La seconda, invece, vieta la sottoposizione a nuovo processo della persona che, sul medesimo fatto, sia stata giudicata con un provvedimento irrevocabile. I due diversi piani così individuati hanno sì funzioni diverse ma interagiscono tra loro, specialmente alla luce dell'attuale interpretazione del principio da parte delle Corti sovranazionali (sul punto si tornerà nei paragrafi che seguiranno).

Sebbene non sia talvolta agevole tenere separati i due aspetti, nondimeno è importante sottolinearne le diverse caratteristiche al fine di valutare la compatibilità della disciplina sanzionatoria tributaria con la garanzia di cui si tratta.

Innanzitutto, sul piano processuale, il principio risponderebbe all'esigenza di assicurare finalità di razionalizzazione dei tempi e delle relative risorse processuali nonché di certezza in senso oggettivo delle situazioni giuridiche, con l'effetto, tra l'altro, di scongiurare possibili conflitti tra giudicati.

Come noto, tuttavia, il nostro ordinamento non prevede espressamente a livello costituzionale una statuizione che ponga il divieto di un secondo giudizio nei confronti di un medesimo soggetto per la commissione dello stesso fatto. La norma che prevede il *ne bis in idem* processuale nazionale è contenuta unicamente nell'art. 649 del Codice di rito penale, la quale prevede che l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non possa essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto (neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze) e che – specifica il secondo comma – se, ciononostante, venga di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo sia tenuto pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo.

Tale obbligo permarrà anche qualora il nuovo giudizio comporti degli effetti più favorevoli per il soggetto già sottoposto a giudizio: è da considerarsi assolutamente indifferente l'esito del giudizio, in quanto ciò che rileva è la riapertura di un procedimento già concluso⁵.

⁵ Così G. DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963, 114; F. CALLARI, *La firmitas del giudicato penale. Essenza e limiti*, Milano, 2009, 155 s.; G. FURGUELE, *Giudicato ed esecuzione* in A. SCALFATI, A. BERNASCONI, A. DE CARO, A. FURGUELE, M. MENNA, C. PANSINI, N. TRIGGIANI, C. VALENTINI, *Manuale di diritto processuale penale*, 2a ed., Torino, 2017, 881. *Contra* v. L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.*, 2020,

Il processo penale, difatti, a prescindere dal suo esito, è già da considerarsi di per sé un peso per l'imputato anche qualora costui dovesse essere assolto⁶.

Si è detto tuttavia che il *ne bis in idem* non si sostanzia soltanto nel divieto di procedere due volte rispetto al medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva, ma altresì nel divieto a che il medesimo fatto possa essere addebitato più volte allo stesso soggetto, qualora l'applicazione di una sola delle norme in cui il fatto è sussumibile ne esaurisca, per intero, il contenuto di disvalore.

Ebbene, nell'ordinamento domestico il principio del *ne bis in idem* nella sua valenza sostanziale trova conforto ancora una volta, *in primis*, in materia penale tramite l'art. 15 c.p., che codifica il noto principio di specialità teso ad evitare che uno stesso soggetto possa essere punito due volte allo stesso titolo: evidentemente, l'individuazione e l'applicazione della sola ipotesi prevalente consente anche di evitare una duplicazione sanzionatoria. In particolare, tale norma svolge la funzione specifica di regolare le ipotesi in cui una pluralità di norme sembrano poter disciplinare il medesimo fatto di reato, ma solo una di esse trova concreta applicazione.

Essa codifica, dunque, uno dei principi che in concreto servono a comprendere se l'interprete si trovi dinnanzi a un c.d. concorso apparente di norme (cioè quando all'apparenza sembrano potersi applicare due disposizioni diverse ma in realtà se ne deve applicare una sola) oppure a un concorso di reati ossia quando, al contrario, il concorso di norme non sia apparente, ma effettivo⁷.

Si osservi incidentalmente come il principio di specialità, coniato per la materia penale, è stato poi trasfuso anche nella materia amministrativa, dal momento che l'art. 9, comma 1, della l. n. 689/81 prevede che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, o da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale.

3, 113 nel senso che tale affermazione si risolve in una tautologia: sarebbe infatti "tanto circolare da rasentare il dialelle".

⁶ Così N. GALANTINI, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 97 ss.; anche G. CONSO, V. GREVI, *Profili del nuovo codice di procedura penale*, 2a Ed., Padova, 1991, 575 ss. parlano di "aspetto garantistico del giudicato penale"; nello stesso senso anche D. FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazional-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss.; G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle soc.*, 2015, 868 s.; G. RANALDI, F. GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Arch. pen.*, 2017, 9 ss.; F. CENTONZE, *Ne bis in idem internazionale e rinnovamento del giudizio. Il problema della tutela dei diritti fondamentali delle persone fisiche e degli enti collettivi*, in *Legislazione pen.*, 2020, 7, 36.

⁷ Nulla vieta, invero, a che un'unica azione od omissione infranga diverse disposizioni penali alle quali corrisponde un autonomo disvalore che il legislatore, nei limiti della discrezionalità di cui è titolare, valuta opportuno riflettere in molteplici e corrispondenti reati da sanzionare con le relative pene.

Si può ragionevolmente affermare, dunque, che i due aspetti del principio del *ne bis in idem* – sostanziale e processuale – siano ad un tempo autonomi e collegati. Sono anzitutto autonomi perché non è automatico che la violazione dell'uno si risolva nella violazione dell'altro. Così, la doppia sanzione per il medesimo fatto inflitta in unico procedimento non violerebbe il *ne bis in idem* processuale; allo stesso tempo, due proscioglimenti per il medesimo fatto non sarebbero in contrasto con il *ne bis in idem* sostanziale pur essendo in palese violazione dell'aspetto processuale. Sono, invece, collegati perché la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ritiene che un doppio procedimento per gli stessi fatti non sia necessariamente lesivo della garanzia se tra i due procedimenti esiste una “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”⁸. Al fine di valutare se detta connessione esista, l'indicatore identificato come più importante dalla stessa Corte è la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio. In questo modo, al fine di apprezzare una violazione del *ne bis in idem* processuale, si utilizza quale criterio principe il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale (sul punto si tornerà nel par. 5.1.)

1.1. La disciplina internazionale del divieto di bis in idem

L'estrema rilevanza del principio del *ne bis in idem* è stata percepita, specialmente, a livello internazionale ed in particolare dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Invero, il testo originario della Convenzione non conteneva una disposizione che prevedesse espressamente il principio del *ne bis in idem*⁸: la garanzia venne introdotta per la prima volta nel 1984 quando fu approvato il Protocollo n. 7, ratificato dall'Italia con l. 9 aprile 1990, n. 98 ed entrato in vigore il 1° febbraio 1992.

⁸ Il principio del *ne bis in idem* trovò riconoscimento per la prima volta nel Patto sui diritti civili e politici del 1976, in particolare l'art. 14 del Patto prevede che: “*Nessuno può essere sottoposto a nuovo giudizio o a nuova pena, per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva in conformità al diritto e alla procedura penale di ciascun Paese*”. Rispetto all'art. 14 paragrafo 7 del Patto internazionale sui diritti civili e politici, l'art. 4 del Protocollo n. 7, aggiungendo un'esplicita limitazione del principio al solo piano del diritto interno, ne precisa meglio l'ambito di applicabilità. Come spiegato, infatti, dal *Rapport explicatif relatif au Protocole n. 7* le parole “sotto la giurisdizione dello stesso Stato” limitano l'applicazione del principio a livello nazionale, posto che altre convenzioni redatte in seno al Consiglio d'Europa, quali la convenzione europea di estradizione (1957), la convenzione europea sulla validità internazionale delle sentenze penali (1970) e la convenzione europea sul trasferimento delle procedure (1972) regolano l'applicazione del principio a livello internazionale. Inserire nella convenzione europea una norma che sancisse il *ne bis in idem* internazionale avrebbe, pertanto, rappresentato una sorta di duplicazione di questi strumenti pattizi elaborati in seno allo stesso Consiglio d'Europa. Mentre, dunque, la formulazione dell'art. 14 paragrafo 7 del Patto internazionale sui diritti civili e politici lascia ampio spazio interpretativo; la *littera legis* dell'art. 4 del Protocollo n. 7, invece, non lascia alcun dubbio circa l'applicazione del principio entro i confini nazionali.

In particolare, l'art. 4, del Protocollo dispone che “*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*”, mirando dunque a proibire la ripetizione di un procedimento penale conclusosi con una decisione definitiva.

La garanzia sancita dall'articolo 4 occupa sicuramente un posto importante nel sistema di protezione previsto dalla Convenzione, come sottolineato dal fatto che all'art. 15 della stessa non è ammissibile alcuna deroga a esso financo in tempo di guerra o di altro pericolo pubblico⁹, anzi, la protezione dalla duplicazione dei procedimenti penali costituisce una delle specifiche salvaguardie associate alla garanzia generale di un equo processo nell'ambito di un procedimento penale.

Inoltre, dato il contenuto normativo dell'art. 4, è immediatamente chiaro che il principio del *ne bis in idem* reca una garanzia irrinunciabile per ogni ordinamento che voglia definirsi rispettoso dei diritti e delle libertà fondamentali dei cittadini di fronte all'esercizio dei poteri punitivi da parte delle pubbliche Autorità.

È bene precisare che la Corte di Strasburgo ha ritenuto che la nozione di “*procedura penale*” contenuta nel testo dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 debba essere interpretata alla luce dei principi generali relativi ai corrispondenti termini “*accusa penale*” e “*pena*”, contenuti rispettivamente negli articoli 6 e 7 della Convenzione¹⁰.

Occorre, tuttavia, evidenziare che il disposto dell'art. 4 del Protocollo n. 7 Cedu si indirizza espressamente alle sole statuizioni confinate all'interno della giurisdizione di una Parte contraente. Tanto è vero che il suddetto articolo si riferisce soltanto alle “*giurisdizioni dello stesso Stato*” e non considera quindi i rapporti con gli altri Paesi. Non viene impedito quindi alla giurisdizione di un altro Stato – sia firmatario della Cedu che terzo – di perseguire nuovamente il medesimo soggetto, già giudicato in maniera definitiva, rispetto al medesimo fatto.

La operatività transnazionale del principio del *ne bis in idem* è tuttavia garantita nell'ambito dell'Unione Europea dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Quest'ultimo consacra, quale diritto fondamentale dell'individuo, il “*Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato*”, sancendo che:

⁹ V. in questo senso: Corte Edu, Grande Camera, sentenza dell'8 luglio 2019, *Mihalache c. Romania*, ric. n. 54012/10.

¹⁰ Tanto è vero che se la Corte dovesse ritenere che il primo o il secondo procedimento non sia di natura “*criminale*” o “*penale*”, dichiarerebbe di norma la doglianza irricevibile ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n. 7, in quanto incompatibile *ratione materiae* ai sensi dell'articolo 35 della Convenzione.

“Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato perseguito o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

L’art. 50 della Carta, infatti, pur riecheggiando il già esaminato art. 4 del Protocollo n. 7 Cedu¹¹ ha, a differenza di quest’ultimo, una duplice dimensione, interna ed europea, in quanto impedisce una nuova iniziativa penale sia ad opera dello stesso Stato membro in cui è intervenuta la precedente sentenza, sia ad opera di altri Stati membri dell’Unione europea.

Dunque, ai sensi dell’articolo 50, la regola *ne bis in idem* non si applica solo all’interno della giurisdizione di uno stesso Stato, ma anche tra giurisdizioni di più Stati membri; così corrispondendo all’acquis del diritto dell’Unione.

Anche in questo caso, nonostante l’art. 50 della Carta faccia riferimento alle sole incriminazioni *penali*, sul presupposto che, ai sensi dell’art. 52, par. 3 della Carta, gli scopi dei diritti contenuti nella Carta sono gli stessi di quelli della Cedu, la disposizione dovrà essere letta alla luce dell’ampia nozione di materia penale elaborata dalla Corte Edu e, come si avrà modo di osservare in seguito, dovranno quindi essere applicati i c.d. criteri *Engel* nella ricostruzione di tale definizione.

2. L’attuale disciplina dell’illecito tributario

Al fine di analizzare la compatibilità tra il principio del *ne bis in idem* e l’attuale assetto del sistema sanzionatorio tributario è opportuno, prima di tutto, esaminare brevemente l’evoluzione della disciplina degli illeciti fiscali¹².

In particolare, questa si è evoluta secondo una direttrice che ha tracciato tre grandi fasi: la prima, segnata dalla l. del 7 gennaio del 1929 n. 4, caratterizzata a livello procedimentale dalla c.d. pregiudiziale tributaria e a livello sostanziale dal principio di alternatività sanzionatoria; la seconda, quella intermedia (segnata dalla l. del 7 agosto del 1982, n. 516) definita dal doppio binario procedimentale e dal principio del cumulo sanzionatorio; infine, la fase con cui si è introdotta la disciplina attuale, aperta dal d.lgs. del 10 marzo 2000, n. 74 che, confermando il doppio binario procedimentale,

¹¹ Come visto, l’art. 4 del Protocollo 7 Cedu già nel testo della norma aggiunge un’esplicita limitazione del principio al solo piano del diritto interno.

¹² R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto tributario* (a cura di A. FANTOZZI), IV ed., Torino, 2012. Si parla in questo senso anche di “particolarismo tributario”, espressione volta proprio ad indicare l’insieme di quelle regole speciali che caratterizzano il diritto tributario rispetto a tutte le altre branche dell’ordinamento in quanto rispondente alla c.d. ragione fiscale, ossia riconducibile all’interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi, fondamentale per il funzionamento di uno Stato sociale.

ha stabilito all'art. 19 il principio di specialità tra sanzioni penali e sanzioni tributarie¹³.

La disciplina attuale segnata dal d.lgs. n. 74/00, memore delle precedenti esperienze fallimentari come per il caso della pregiudiziale tributaria e del doppio binario procedimentale accompagnato dal cumulo sanzionatorio, al posto di numerose fattispecie contravvenzionali, ha previsto pochi delitti il cui disvalore è incentrato non più su comportamenti prodromici all'evasione quale la violazione di regole formali, ma sul momento dichiarativo¹⁴.

Un sistema ispirato, pertanto, al recupero dei principi di offensività e sussidiarietà della tutela penale. Dunque, sotto il profilo teleologico – funzionale, il baricentro della tutela si concentra sul solido bene patrimoniale dello Stato (quello alla percezione dei tributi) e il contenuto di disvalore dell'illecito penale si emancipa da quello dell'illecito amministrativo.

In questo scenario, il rapporto tra illeciti amministrativi e reati non è più basato sulla regola del cumulo ma è risolto tramite il criterio di specialità¹⁵.

L'art. 19 del decreto legislativo, infatti, sancisce il principio secondo cui “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa si applica la disposizione speciale”.

Il disposto, dunque, pare allinearsi con quanto stabilito in via generale dal menzionato art. 9 dell'al. n. 689/81 il quale, riprendendo a sua volta il principio contenuto nell'art. 15 del Codice penale, ha esteso il principio di specialità sia al concorso tra norme sanzionatorie penali ed amministrative sia al concorso tra le sole sanzioni amministrative¹⁶.

¹³ C'è anche chi preferisce parlare di due grandi fasi dell'evoluzione del diritto penale tributario, cfr. in questo senso: A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, (diretto da) C.F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO, Milano, 2010. In particolare, l'Autore fa riferimento a una prima fase, che va dall'Unità d'Italia alla fine degli anni Cinquanta in cui, nella tutela degli interessi dell'Erario, l'illecito penale ricopre una posizione decisamente residuale dovuta sia al “particolarismo” della disciplina tributaria, strutturalmente lontana dal diritto penale sostanziale e processuale, sia dalla ancora scarsa percezione del fenomeno evasivo; ed una seconda fase, che si può collocare dalla fine degli anni Cinquanta ad oggi, in cui l'evoluzione del sistema penale tributario appare caratterizzata da un lento ma progressivo processo di rafforzamento, diretto ad attribuire al diritto penale un ruolo di primo piano nell'azione di contrasto all'evasione fiscale.

¹⁴ M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 1003; M. SCOLETTA, *Il principio del ne bis in idem e i modelli punitivi a doppio binario*, in *Dir. pen., cont. – Rivista trimestrale*, 2021; ID., *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in www.sistemapenale.it, 2022.

¹⁵ In questo senso v. A.F. URICCHIO, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Boll. trib. infor.*, 2001, 265; A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 858.

¹⁶ Si legga sul punto A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 645.

Ebbene, al principio di specialità consegue che, qualora un comportamento illecito sia sussumibile contestualmente ad una disposizione sanzionatoria penale e ad una amministrativa, potrà essere irrogata una sola sanzione corrispondente alla fattispecie che contiene gli elementi specializzanti. A seguire l'art. 20, tuttavia, dispone che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*. Viene quindi ribadito il meccanismo per il quale i due procedimenti iniziano e proseguono indipendentemente l'uno dall'altro: il processo tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale proprio in virtù dell'art. 20, mentre il processo penale non potrà arrestarsi in forza delle previsioni di cui agli artt. 3 e 479 del codice di rito penale¹⁷.

In particolare, il raccordo tra l'art. 19 e l'art. 20 è dato dal sopraccitato art. 21, secondo il quale

“l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato...”. Tali sanzioni rimangono, però, ineseguibili *«salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto»*. In questi casi la cancelleria del giudice penale deve comunicare tali provvedimenti all'ufficio amministrativo e dalla data della comunicazione decorrono i termini per la riscossione delle sanzioni amministrative. In questo modo, il contribuente, pur se soggetto a due distinti procedimenti, si vede garantita l'applicazione, infine, di una sola sanzione: infatti, anche ove la sanzione amministrativa dovesse essere irrogata al termine del procedimento amministrativo, verrà eseguita solamente a seguito di sentenza di assoluzione o proscioglimento di fronte al giudice penale.

Il legislatore, in sostanza, ha inteso evitare che l'applicazione del principio di specialità di cui all'art. 19 determini disfunzioni e dilatazioni di tempi di applicazione concreta, demandando al provvedimento di archiviazione ovvero al giudicato che cristallizza l'irrilevanza penale del fatto la funzione di averare la condizione di eseguibilità della sanzione amministrativa, fino a quel momento sospesa¹⁸.

¹⁷ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante *«Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»* (approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri) giustifica tale scelta con le seguenti argomentazioni: in primo luogo, si evidenzia come con l'introduzione di soglie di punibilità siano stati devoluti al giudice penale dei compiti di accertamento per molti versi coincidenti con quelli delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado. In secondo luogo, si afferma che un rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti avrebbe determinato una scarsa effettività della tutela e una dilatazione dei tempi processuali, oltre a porre complicati problemi di raccordo tra le diverse regole probatorie dei due procedimenti, così penalizzando l'imputato o l'Amministrazione finanziaria.

¹⁸ Si legga a tale proposito: G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e ammini-*

3. La natura delle sanzioni amministrative quali sanzioni “sostanzialmente penali” e i c.d. criteri di Engel

La Corte di Strasburgo, chiamata a dare concreta attuazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu, si è trovata a dover affrontare, *in primis*, il tentativo degli Stati membri di limitare la portata garantistica del principio, con riguardo al fatto che esso dovesse intendersi confinato alla sola materia penale intesa in senso stretto.

Con riferimento a tale aspetto, la Corte Edu ha chiarito sin da subito come l'applicazione della garanzia convenzionale non potesse essere circoscritta alla sola materia penale, delineata in base alle qualificazioni giuridiche formali adottate dai singoli ordinamenti interni. Affinché fosse offerta effettiva protezione all'individuo rispetto all'abuso del c.d. *ius puniendi*, si è ritenuto necessario evitare che costui potesse essere nuovamente perseguito e sanzionato per un medesimo fatto storico con il pretesto che uno dei due giudizi (e quindi la sanzione) avesse natura diversa da quella penale. Per tale ragione, i giudici di Strasburgo hanno elaborato una serie di criteri, noti come criteri di *Engel*, diretti a verificare la natura penale della sanzione o di un illecito, a prescindere dal *nomen iuris* assegnato dal legislatore nazionale. I giudici, pertanto, hanno chiarito che i criteri alla presenza dei quali può parlarsi di illecito penale sono: a) la classificazione giuridica data dall'ordinamento interno;

b) la natura dell'infrazione; c) la severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere¹⁹.

Il primo criterio è giustificato in *re ipsa*: quando l'ordinamento nazionale adotta una classificazione che riconosce la natura penalistica della sanzione, allora non sono necessari altri accertamenti²⁰. Per il secondo criterio, si è fatto

strative: doppio binario o binario morto? in https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/3_2014_Flick_Napoleoni.pdf, 2014, 11.

¹⁹ Corte Edu, Grande Camera, 8 giugno 1976, n. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, che prevede tre criteri alternativi per la valutazione della natura sostanzialmente penale dell'illecito: la qualificazione formale data dall'ordinamento nazionale; la natura dell'illecito; la natura, assieme al grado di gravità, della sanzione stessa. Con la doverosa precisazione che l'alternatività dei criteri enucleati non impedisce comunque di adottare un approccio unitario nell'analisi, qualora gli stessi, separatamente considerati, non permettano di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla natura dell'illecito. Cfr. in quest'ultimo senso Corte EDU, Grande Camera, 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*. Cfr. in merito anche R. CHENAL, F. GAMBINI, A. TAMIETTI, *Art. 6*, in S. BARTOLE, P. DE SENA, V. ZAGREBELSKY, *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 173 ss.; E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 39 ss.; V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella materia penale*, in V. Manes, Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 75 ss.

²⁰ E. ALLORIO, *Osservazioni critiche sulle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. civ.*, 1956; L. DEL

ricorso a diversi indicatori: se la norma interna sia diretta solo *erga omnes* o categoria di destinatari; se la norma abbia funzione repressiva o deterrente; oppure, ancora, quale sia la corrispondente classificazione dei procedimenti analoghi negli altri Paesi del Consiglio d'Europa. Il terzo criterio è stato apprezzato, invece, rispetto al massimo edittale della sanzione.

Del resto, lasciare agli Stati la discrezionalità di individuare quali illeciti o sanzioni ricadano nell'ambito della materia penale potrebbe condurre a risultati incompatibili con gli obiettivi e gli scopi della Convenzione stessa.

Si è avvertito, in particolare, il rischio che alcune sanzioni non penali potessero comportare conseguenze afflittive analoghe a quelle strettamente penali, senza però che per la loro irrogazione sia imposta l'osservanza delle garanzie assicurate dal diritto e dalla procedura penale.

Proprio in ragione dei citati criteri di *Engel*, la Corte Edu ha ritenuto pacificamente di poter attribuire natura "*sostanzialmente penale*" a quegli illeciti tributari, il cui accertamento comporta l'applicazione di sovrattasse corrispondenti ad una percentuale dell'imposta evasa.

La Grande Camera ha ritenuto, inoltre, che l'art. 6 della Cedu, in virtù dei criteri di *Engel*, dovesse ritenersi applicabile anche al processo tributario, con tutte le relative conseguenze in materia di garanzie procedurali e sostanziali. Sicché la Corte ha potuto affermare la propria competenza anche nell'accertare il rispetto della garanzia del *ne bis in idem* in tutti quei casi nei quali l'ordinamento preveda il c.d. doppio binario sanzionatorio amministrativo – penale: se la natura sanzionatoria dell'illecito amministrativo oggetto di accertamento è sostanzialmente penale, allora occorre verificare se la procedura amministrativa, che riguardi gli stessi fatti del processo penale, non si risolva in una duplicazione di tale ultimo giudizio, in aperto contrasto con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu²¹.

Nel corso del tempo, tuttavia, le decisioni della Corte non hanno seguito una direttrice costante. Anzi, mentre le prime applicazioni dell'art. 4, Prot. 7, della Cedu al sistema del doppio binario hanno teso ad ampliare la portata di

FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Roma, 1993; E. CASETTA, *Sanzioni amministrative*, in *Digesto pubbl.*, XII, Torino, 1997, 598; P. NUVOLETTI, *I principi generali del diritto penale tributario*, in *AA. VV. Le sanzioni in materia tributaria*, Varese, 1979; L. RASTELLO, *Le sanzioni tributarie*, in *Novv. Dig. It.*, Torino, 1969, 618; D'AYALA VALVA F., *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 203; F. PISTOLESI, *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 903.

²¹ N. MENARDO, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, 5, 1982; G. CHIARIZIA, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 14, 1098; S. DORIGO, *Limitato il ne bis in idem le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente – Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2017, 6, 473.

tale garanzia, successivamente si è assistito a un vero e proprio *revirement* da parte della Corte di Strasburgo, ed è proprio a tali ultimi aspetti che saranno dedicati i paragrafi che seguono.

4. La prima fase della Corte Edu e il *ne bis in idem* secondo uno schema forte di natura processuale: la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*

La giurisprudenza convenzionale può essere idealmente divisa in due distinte fasi: la prima, coincidente con il momento di massima espansione applicativa del divieto, seguita poi, come si avrà modo di verificare nel successivo paragrafo, da un parziale *revirement* con cui la Corte ha mitigato la propria posizione²².

In particolare, la prima fase è stata caratterizzata da una direttrice interpretativa del *ne bis in idem* c.d. a schema forte di natura processuale e la cui massima espressione è stata la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*²³, intervenuta al fine di dirimere il contrasto sorto tra l'art. 4, Protocollo n. 7 della Cedu, ed il sistema a doppio binario previsto in materia di *market abuse* dagli artt. 185 e 187 *ter* del T.U.F, in occasione della quale i giudici di Strasburgo hanno individuato due distinti momenti di verifica della tenuta del doppio binario sanzionatorio²⁴.

Segnatamente, secondo la Corte Edu si assiste a un "*bis*" quando è possibile ricondurre l'illecito amministrativo alla *matière pénale* secondo i citati criteri di *Engel* con la conseguente assimilazione del procedimento amministrativo, concluso con provvedimento definitivo, ad una *accusation en matière pénale* da cui discende l'attivazione delle garanzie proprie del processo penale. Si assiste, d'altra parte, ad un "*idem*" quando la medesimezza del fatto viene appurata valutando l'accadimento in senso naturale e prescindendo dalla sua definizione legale dell'incriminazione.

Dunque, risulta evidente come un simile impianto abbia massimizzato la portata del *ne bis in idem* andando ad intercettare tutte quelle situazioni in cui, a fronte di una sanzione sostanzialmente penale ma formalmente

²² In merito alle varie accezioni del *ne bis in idem* v. P. RIVELLO., *Analisi in tema di ne bis in idem*, in *Riv. it di dir. e proc. pen.*, 1991.

²³ Corte Edu, 4 marzo 2014, ricorsi 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10.

²⁴ Vedi anche: F. MUCCIARELLI, *La nuova disciplina enrounitaria sul market abuse: tra obblighi di criminalizzazione e ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 4, 295; P. SORBELLO., *Il ne bis in idem nell'ordinamento penale italiano. Dal market abuse al diritto sanzionatorio tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 3, 93, M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.*, del 10 aprile 2017.

amministrativa, coesistano due differenti *iter* processuali; in tal caso, conclusosi il primo procedimento con una sanzione sostanzialmente penale, l'altro dovrà necessariamente estinguersi per evitare che si perfezioni una lesione della suddetta garanzia²⁵.

In particolare, la Corte per accertare la violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu procedeva preliminarmente a verificare che i fatti oggetto dei due procedimenti fossero i medesimi, per poi accertare se la prima vicenda processuale fosse effettivamente riconducibile alla *matière pénale*²⁶.

Quanto al primo profilo, la Corte richiamava il precedente *Zolotoukbin c. Russia*²⁷ con cui la Grande Camera aveva precisato che l'art. 4 del Prot. n. 7 della Cedu vieta di perseguire o giudicare nuovamente il medesimo soggetto quando il secondo procedimento abbia ad oggetto fatti che sono “*sostanzialmente gli stessi*” di quelli su cui si è formato il precedente giudicato (sia esso di condanna o di assoluzione)²⁸.

Ciò che deve essere esaminato nella causa, quindi, sono i fatti come insieme di circostanze fattuali concrete, legate tra loro nello spazio e nel tempo, e attribuite al medesimo soggetto contravventore²⁹. Sciolto il primo nodo

²⁵ Si legga anche D. CONTE., *Processo penale e processo tributario, ovvero il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine dell'ineducibilità dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1171.

²⁶ Per approfondire il concetto di materia penale: V. MANES, *Profili e confini dell'illecito para penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 988; F. VIGANO', *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1775; M. DONINI, *Septies in idem, dalla materia penale alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano e europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, 7, 2293.

²⁷ V. *Sergey Zolotoukbin c. Russia*, del 10 febbraio 2009 (n. 14939/03), con cui la Corte Edu, intervenuta per risolvere incertezze interpretative in merito al concetto di *idem* così come sancito dall'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu, ha privilegiato una interpretazione garantista che guarda al solo fatto naturalisticamente inteso, senza prendere in considerazione la fattispecie astratta dell'illecito, in tal modo allargando la portata applicativa del principio del *ne bis in idem*. La tesi è stata sposata successivamente anche dalla Corte costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che, in caso di concorso formale di reati, non si possa iniziare un nuovo procedimento contro la medesima persona quando uno dei reati commessi è già stato giudicato con sentenza irrevocabile proprio perché i due procedimenti originano dal medesimo fatto. In tal senso v. Corte Cost. n. 200/2016 con nota di D. PULITANÒ, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2016, 1, 60 ss. In argomento, M. CASTELLANETA, *Concorso formale di reati e principio del ne bis in idem tra diritto interno e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. intern.*, 2017, 1, 161 ss. Per una critica severa del precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità che permetteva l'apertura del nuovo procedimento v. F. CORDERO, *cit.*, 1044 ss. che ricorda anche come fosse stato scartato, in sede di lavori preparatori del codice Rocco, il terzo comma del previgente art. 90 c.p.p. volto proprio a permettere l'apertura del secondo procedimento in caso di concorso formale di reati.

²⁸ L'espressione è utilizzata in più pronunce: C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zolotoukbin c. Russia*, par. 83-84; ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, par. 45; ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 108. Negli stessi termini anche Guide on art. 4 Prot. 7 to the ECHR di aprile 2021.

²⁹ C. E. PALIERO, *Market abuse e legislazione penale: un connubio tormento*, in *Corr. merito*, 2005, 811

interpretativo in ordine alla medesimezza del fatto, e integrato il primo requisito di applicabilità del divieto di *bis in idem*, la Corte procede alla volta del secondo: vagliare l'estensione della garanzia prevista dall'art. 4, Prot. n. 7, Cedu ai sistemi a doppio binario, qualora la sanzione debba considerarsi – a tutti gli effetti – di natura sostanzialmente penale, in accordo con la concezione di materia penale inaugurata dalla sentenza *Engel c. Paesi Bassi*, i cui criteri vengono riproposti dalla Corte per la valutazione della natura dell'illecito e delle sanzioni comminate dalla Consob nel caso di specie.

In applicazione dei criteri di *Engel*, pertanto, la Corte afferma che la qualificazione formale data dall'ordinamento nazionale non può considerarsi, per ciò sola, definitiva, specificando che il carattere “penale” dell'illecito deve essere subordinato al grado di severità della sanzione³⁰.

Sanzioni che nel caso di specie erano obiettivamente gravi sia perché concretamente irrogate in una misura particolarmente affittiva, sia perché astrattamente comminate dalla norma con soglie edittali altissime, elevabili fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il profitto conseguito dall'illecito³¹.

Le implicazioni sul meccanismo sanzionatorio del doppio binario non potevano che risultare dirompenti: il divieto di *bis in idem*, applicato alle sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali, avrebbe comportato una sua applicazione su larga scala, favorita anche da un'interpretazione naturalistica del concetto di medesimezza fattuale.

Nel caso *Grande Stevens*, dunque, accertata la natura penale del primo procedimento e delle sanzioni irrogate, nonché la medesimezza dei fatti oggetto dei due giudizi e il passaggio in giudicato della prima decisione sull'i-

e G. M. BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte Edu condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.* 2014, 3107.

³⁰ V. sulle sanzioni anche Corte Edu, ric. n. 12547/1986, *Bendenoun c. Francia*; ric. n. 19380/92, *Benham c. Regno Unito*; ric. n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*. La Corte si è spinta a considerare come aventi natura penale anche illeciti puniti con una pena piuttosto esigua purché abbia rilievo determinante lo scopo punitivo e deterrente della sanzione. Così la Corte Edu, ric. n. 11828/11, *Nikänen c. Finlandia*, ha riconosciuto come rientrante nella natura penale una soprattassa di appena 1.700 euro. La sentenza è stata commentata, tra i tanti, anche da M. DOVA, *op. ult. cit.* e anche da A. PODDIGHE, *Il divieto del ne bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte europea dei diritti dell'Uomo: il caso Nykanen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 104.

³¹ La dottrina sulla affittività delle sanzioni tributarie: A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, Milano, 2019, 57; A. GIOVANNINI, Il *ne bis in idem* sostanziale, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1270; G. MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza Cedu: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. GLENDI, G. CORASANTI, C. OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Milano, 2019; A. PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo – penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1046.

deam factum, la Corte concludeva per una piena e manifesta violazione del *ne bis in idem*, condannando l'Italia a risarcire ogni ricorrente per il danno morale subito e a chiudere, nel più breve tempo possibile, il procedimento penale ancora aperto³².

La Corte assume con la sentenza *Grande Stevens* una prospettiva piuttosto garantista, affermando che ciò che rileva per l'applicazione del principio del *ne bis in idem* è l'identità del fatto concreto e la natura penale delle sanzioni amministrative; da ciò ha fatto discendere due criticità: la prima consiste nella mancata applicazione delle garanzie del processo penale nell'ambito del procedimento amministrativo (da parte della Consob, nel caso di specie) che però sfocia nell'irrogazione di una sanzione di carattere sostanzialmente penale; la seconda nell'assenza di un meccanismo di interruzione del secondo procedimento allorché il primo si sia concluso con pronuncia definitiva³³.

Questo primo tassello, dunque, ha dato avvio ad una vera e propria età dell'oro del *ne bis in idem*, solo se si considera che, da tale momento in poi, la Corte Edu ha spinto con forza verso un'elaborazione concettuale della preclusione tesa a garantirle la massima espansione.

5. La seconda fase della Corte Edu e il *ne bis in idem* secondo uno schema debole di natura sostanziale: il caso A. B. c. Norvegia

I principi contenuti nella sentenza *Grande Stevens* hanno avuto l'effetto di estendere la portata del divieto *ex art. 4 Prot. 7 Cedu* sino a far ritenere che il meccanismo del doppio binario sanzionatorio potesse essere in *toto* falciato³⁴.

In effetti, i casi di *idem factum*, accompagnati da sanzioni sostanzialmente penali secondo i criteri di c.d. di *Engel*, riconducibili al concetto di *matière pénale*, risultano essere, in questi termini, le ipotesi più frequenti di cumulo sanzionatorio³⁵.

³²V. A. BIGARINI, *Ne bis in idem: il cortocircuito del doppio binario sanzionatorio in relazione ai fatti di criminalità economica*, in *Dir. proc. pen.*, 2016, n. 2, 262.

³³Principi che poi hanno trovato ulteriore applicazione in una successiva pronuncia riguardante i rapporti tra illeciti fiscali e reati tributari: la sentenza Corte Edu, 20 maggio 2014, n. 11828, *Nykaenen c. Finlandia*. Annotata in www.penalecontemporaneo.it da M. Dova, *op. ult. Cit.*

³⁴P. CORSO, *Prospettive evolutive del ne bis in idem*, in *Archivio penale*, 2017, fasc. 1, 13; A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte Edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1155.

³⁵Cfr. Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. e B. c. Norvegia*, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio* (ult. acc. 15/10/2019). Per approfondimenti sulla sentenza cfr. anche, *ex multis*, G. DE AMICIS, P. GAETA, *cit.*; A. PERRONE, *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. e prat. Trib.*, 3/2018, 1128 ss.; A. SCARCELLA, *Un passo indietro della Grande Camera della Corte di Strasburgo*

Probabilmente, il rischio di veder tramontare il sistema a doppio binario, il cui utilizzo è estremamente diffuso fra gli Stati europei, è risultato essere uno dei principali fattori che ha spinto la Corte di Strasburgo a compiere una vera e propria inversione di marcia³⁶, in occasione della sentenza *A. e B.*

sulla questione del *ne bis in idem* in materia tributaria?, in *Quot. giur.*, 16 novembre 2016; A.F. TROPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*. Cfr. inoltre, da ultimo, con riferimento al dialogo fra Corti europee in materia tributaria, P. DE FRANCESCHI, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close connection in substance and time"*, in *giurisprudenza penale web*, 4/2018.

³⁶Con tale pronuncia la Corte Edu, pur tenendo ferma la giurisprudenza in tema di individuazione del *ne bis in idem*, ha osservato che gli Stati possono legittimamente adottare strumenti di risposta complementare ad alcune condotte socialmente riprovevoli, purché intese ad affrontare "*different aspects of the social problem involved*" e purché non si determini un "*excessive burden for the individual concerned*". In particolare, la decisione della Corte Edu nasce dai ricorsi presentati da due cittadini norvegesi, titolari di una società registrata a Gibilterra, per mezzo della quale avevano messo in atto complesse operazioni di carattere finanziario, i quali contestavano la violazione dell'art. 4 Prot. 7 Cedu per essere stati giudicati due volte, in sede penale e amministrativa, in merito agli stessi fatti di natura fiscale. La procura norvegese aveva proceduto ad esercitare l'azione penale nei confronti degli imputati e contemporaneamente l'autorità fiscale, facendo leva sulle dichiarazioni rese dopo l'arresto, aveva inflitto una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta evasa. I ricorrenti avevano però deciso di non impugnare il provvedimento sanzionatorio e di versare l'importo dovuto prima della scadenza del termine per l'impugnativa, chiudendo così in breve tempo il procedimento amministrativo. Il processo penale di primo grado si era concluso nel 2009 con una condanna di reclusione per frode fiscale. Nella quantificazione della pena, il Tribunale aveva precisato di aver tenuto conto della sanzione tributaria già inflitta all'imputato (e da questi già versata al fisco). La decisione era stata poi confermata in appello e dalla Corte Suprema, nonostante il ricorrente avesse lamentato già di fronte agli organi giurisdizionali interni l'inosservanza del proprio diritto a non essere giudicato e condannato due volte per i medesimi fatti, in violazione dell'art. 4 della Cedu. La Corte norvegese avevano respinto la tesi difensiva secondo cui la contestuale applicazione della sanzione amministrativa e penale aveva comportato la violazione del *ne bis in idem*. I giudici norvegesi, pur riconoscendo che i procedimenti interni (tributario e penale) avevano ad oggetto i medesimi fatti, che la sanzione amministrativa irrogata aveva natura sostanzialmente penale e che la prima decisione era definitiva, aveva ritenuto che non fossero violati i diritti fondamentali dei ricorrenti. Ciò, perché i due procedimenti erano stati condotti in parallelo ed in modo tale che si integrassero a vicenda, tanto che se da un lato l'Amministrazione Finanziaria aveva conferito rilevanza alle prove assunte nel corso del procedimento penale, dall'altro il giudice penale al termine del dibattimento aveva graduato la pena evitando un irrazionale aggravio delle sanzioni. Tale connessione, sostanziale e cronologica, tra i due procedimenti consentiva di valutare congiuntamente la sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria e la condanna comminata in sede penale come due facce della stessa medaglia. Nella causa *A. B. c. Norvegia* la Corte è quindi pervenuta a conclusioni che sembrano mettere in seria discussione alcuni punti ritenuti, fino a quel momento pacifici, ricorrendo ad un criterio di propria creazione³⁶. A ben guardare, pertanto, la decisione può essere letta anche come un tentativo, da parte della Corte Edu, di riavvicinarsi ai dettami della Corte di Giustizia. Non va dimenticato infatti che la Corte di Lussemburgo ha affrontato la questione della legittimità del doppio binario pur sempre nell'ottica di salvaguardare, come detto, gli interessi finanziari dell'Unione, richiedendo, per la "salvezza" di tali sistemi, la necessaria proporzionalità del meccanismo sanzionatorio da essi apprestato.

c. *Norvegia*, del 15 novembre 2016³⁷. Il parziale *revirement* operato dalla Corte di Strasburgo con *A. B. c. Norvegia* può riassumersi nei seguenti termini: non viola il divieto di *bis in idem*, così come sancito dall'art. 4 Prot. 7 Cedu, la celebrazione di un secondo processo penale, seguito dall'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato condannato in via definitiva dall'autorità amministrativa, con sanzione tuttavia riconducibile al concetto di materia penale, a patto che tra i due procedimenti sussista una c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*"³⁸.

La Corte ha affermato, dunque, che una corretta interpretazione della garanzia convenzionale del *ne bis in idem* non preclude la possibilità di condurre più procedimenti interconnessi con riferimento ad uno stesso fatto e ammettendo, dunque, reazioni sanzionatorie multilivello.

Pertanto, secondo la Corte Edu, i criteri che permettono di invocare legittimamente il divieto del *bis in idem* sono:

Le sanzioni irrogabili con i due procedimenti devono essere configurabili come penali secondo i noti criteri di *Engel*.

I due procedimenti devono riguardare gli stessi soggetti (*eadem personam*), la stessa condotta e gli stessi fatti sostanziali (*ideam factum*).

Che dei due procedimenti uno deve essere già definitivo (o perché passato in giudicato o perché decorsi i termini per l'impugnazione). La c.d. *final decision*.

Che i tra i due procedimenti che portano all'irrogazione delle due sanzioni non vi sia una c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*".

La Corte Edu con questa seconda fase, dunque, segna l'inizio di una interpretazione e applicazione del divieto del *ne bis in idem*, caratterizzato da una forte impronta sostanziale; ciò comportando un sensibile depotenziamento del principio nella sua declinazione processuale attraverso un innesto che introduce un elemento valutativo tipico del *ne bis in idem* sostanziale, ossia la

³⁷ C. FATTA, *Il nuovo volto del ne bis in idem nella giurisprudenza della Grande Camera e la compatibilità del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, nota a Corte Edu, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. B. c. Norvegia*, ric. n. 24130/11 e 29758/11, in *Giurisprudenza penale*, P. FIMIANI, *Market abuse e doppio binario sanzionatorio dopo la sentenza della Corte Edu*, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. B. c. Norvegia*, in *Dir. pen. cont.*, 8 febbraio 2017.

³⁸ V. C. Eur. Dir. Uomo, *A e B c. Norvegia*, parr. 125-132. Per un commento alla sentenza, si vedano F. VIGANÒ, *op. ult. cit.*; F. CASSIBA, *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 351 ss.; G. DE AMICIS, P. GAETA, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 2, 469 ss. In argomento anche N. MAZZACUVA, E. AMATI, *Diritto penale dell'economia*. V ed., Padova, 2020, 341 ss.

proporzionalità della risposta sanzionatoria, elevata a *discrem* del cumulo tra sanzioni *in idem*³⁹.

Del resto, se fino alla pronuncia *Grande Stevens* la sentenza definitiva in uno dei procedimenti segnava in maniera automatica il momento a partire dal quale il protrarsi del procedimento ancora pendente costituiva violazione del principio, a partire da *A. B. c. Norvegia* non vi è più alcun automatismo, ma va effettuato il c.d. stress test di connessione.

5.1. Il principio della c.d. sufficiently close connection in substance and in time

La connessione tra i due procedimenti viene ritenuta sussistente dalla Corte Edu attraverso l'adozione di un test, che individua gli elementi la cui presenza consente di ritenere non applicabile il divieto di *bis in idem*, pur a fronte di un cumulo sanzionatorio sul medesimo fatto storico, in capo al medesimo soggetto.

La contemporanea presenza di questi requisiti induce a ritenere che la duplicità dei procedimenti, per sé sola, non conduca automaticamente alla violazione della garanzia *ex art. 4 Prot. 7 Cedu*, purché gli stessi possano considerarsi come aspetti differenti, da un punto di vista sostanziale e cronologico, di un unico procedimento o, quantomeno, come due procedimenti integrati in modo coerente tra loro (c.d. *coherent whole*).

In altri termini, la Corte di Strasburgo ha proceduto a temperare la notevole espansione applicativa del principio, causata dall'interpretazione estensiva del concetto dell'*idem* (sul quale non si registra alcun mutamento), attraverso una ulteriore ricostruzione, questa volta in chiave restrittiva, dell'elemento del *bis*.

Di conseguenza per aversi una connessione "*in substance*":

- I due procedimenti devono perseguire fini complementari;
- I due procedimenti paralleli devono essere una conseguenza prevedibile della condotta del trasgressore;
- I procedimenti devono essere condotti in maniera tale da evitare ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove;
- La sanzione irrogata nel procedimento chiuso per primo deve essere presa in considerazione dell'altro ancora in corso, così da evitare che il soggetto sia costretto a subire una pena eccessiva.

La connessione in *time*, invece, non richiede necessariamente che i due procedimenti vengano celebrati simultaneamente, ammettendo la loro instaurazione progressiva, purché la loro durata non determini un grave pregiudizio per i soggetti che vi sono sottoposti.

³⁹ MANES, *Principio di proporzionalità. Scelte del legislatore e sindacato di legittimità*, in Treccani. *Il libro dell'anno del diritto*, 2013, 2014 e ss.

Dunque, sembra difficile non sostenere che un simile sistema non possa offrire ai giudici nazionali parametri interpretativi certi e che la soluzione al quesito sulla violazione del *ne bis in idem* sia da ricercarsi caso per caso nella maggiore o minore celerità dei procedimenti celebrati nei confronti di uno stesso soggetto per il medesimo fatto⁴⁰.

L'auspicio, quindi, era che venissero fornite indicazioni più precise anche nell'ottica di consentire agli Stati aderenti alla Convenzione di apportare eventuali misure correttive, ma così non è stato (la pronuncia *Simkus c. Lituania*⁴¹ del 13 giugno 2017, non ha neppure menzionato il test).

Ad ogni modo, ciò che incuriosisce, dunque, non è tuttavia la scelta di intervenire sull'altro elemento del divieto di doppio giudizio, quanto piuttosto la selezione degli indici rilevanti per la sussistenza della c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*".

La maggior parte dei criteri risultano, almeno da un punto di vista logico, congruenti con le finalità del divieto di *bis in idem*, testimoniando la necessità che i due procedimenti si svolgano in modo da evitare, per quanto possibile, la duplicazione dei procedimenti, dimostrandosi in qualche modo "figli" della tradizionale *ratio* sottostante al divieto processuale. Tuttavia, alcuni dei criteri prospettati non risultano in alcun modo ricollegabili agli scopi del *ne bis in idem* processuale.

Nello specifico nel primo gruppo rientrano tutti quei criteri che si conformano in un modo o nell'altro alla necessità di rispettare le ben note esigenze di economicità, celerità ed efficienza dei giudizi: la necessità che i differenti procedimenti abbiano scopi diversi ed assumano a oggetto anche differenti aspetti della stessa condotta; la necessità che gli stessi siano condotti in modo da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta delle prove; il criterio di natura cronologica, il quale, sebbene non impone uno svolgimento "in contemporanea" degli stessi, in ogni caso sottintende che tanto più risulta elevato il lasso temporale fra la celebrazione dei due procedimenti, quanto più risulterà probabile la violazione dell'art. 4 Prot. 7 Cedu.

Meno chiaro, al contrario, risulta essere il riferimento ad altri criteri, quali la necessità che la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta e, soprattutto, la necessità di rispettare la proporzionalità della pena nel momento di infissione della seconda sanzione⁴².

⁴⁰Questo elemento, riguardante la ragionevole durata del processo, è sintomo di come l'attuale orientamento della Corte EDU sia incline a far "scadere" il principio in esame in un presidio contro l'irragionevole lunghezza del procedimento o la sproporzionalità della sanzione rispetto al fatto. v. B. NASCIMBENE, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Sist. pen.*, 2020, 4, 101.

⁴¹Corte Edu, *Simkus c. Lituania*, 13 giugno 2017.

⁴²Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, con nota di VIGANÒ, *Una*

6. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea: il caso Menci

La sentenza *A. B. c. Norvegia* della Corte Edu ha portato la Corte di Giustizia Ue ad intervenire nuovamente con un trittico di sentenze da tempo atteso in dottrina. Il riferimento è alle cause *Menci*⁴³, *Garlsson Real Estate e Di Puma e Zecca*, con le quali i giudici rimettenti richiedevano di valutare la compatibilità di taluni sistemi a doppio binario, con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

In particolare, in occasione della sentenza *Menci* la Corte di Giustizia dell'Ue torna ad occuparsi della compatibilità degli strumenti di repressione delle frodi e delle omissioni tributarie (in particolare relative all'Iva) con i principi fondamentali del diritto europeo e convenzionale.

In estrema sintesi, la Corte giunge a ritenere che, a determinate condizioni, la celebrazione di un doppio procedimento per gli stessi fatti non costituisca una violazione, bensì una mera limitazione del divieto di *bis in idem*, la cui giustificazione si rinviene nell'art. 52, c. 1, della Carta di Nizza⁴⁴.

Procedendo con ordine, in primo luogo vengono confermati tanto il concetto di "*materia penale*", quanto quello di *idem factum*, nel medesimo significato e portata loro conferito dalla consolidata giurisprudenza Edu. Specularmen-

nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 392 ss. e TOMASINI, *Rilevanza del fattore tempo nel principio del ne bis in idem*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 833 ss.; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, con nota di G. DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 3086 ss. e A. GALLUCCIO, *Non solo proporzionalità della pena: la Corte EDU ancora sul ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2019; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, con nota di SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2019. In argomento anche A. MAITARELLA, *Le recenti pronunce della Corte di Strasburgo in materia di ne bis in idem: un'occasione per riflettere anche sulla progressiva emersione del principio di proporzionalità della pena nel sistema multilivello delle fonti*, in *Cass. pen.*, 2017, 12, 4577 ss.; L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alle prove delle indicazioni euro – convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. Pen.*, 2019, 39; CHINDEMI, *op. ult. cit.*, 273.

⁴³La prima, in particolare, generata da un rinvio del Tribunale di Bergamo aveva ad oggetto un procedimento penale per il delitto di cui all'art. 10bis del d.lgs. 74/2000, al cui imputato era già stata inflitta, in via definitiva, una sanzione pecuniaria amministrativa, ma ritenuta sostanzialmente penale, all'esito del procedimento tributario, ex art. 13 d.lgs. 471/1997, relativa allo stesso importo IVA non pagato. Nella causa *Menci* il rimettente chiedeva: «Se la previsione dell'art. 50 [della Carta], interpretato alla luce dell'art. 4 [protocollo] n. 7 [della CEDU] e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile».

⁴⁴F. VIGANO', *Ne bis in idem e omesso versamento dell'Iva: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015; F. VIGANO', *A never ending story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, questa volta di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 17 ottobre 2016.

te, anche sul versante eurocomunitario si conferma che, a certe condizioni, il binario sanzionatorio non viola il divieto di *bis in idem*, pur in presenza della convergenza di sanzioni sostanzialmente penali sul medesimo fatto⁴⁵.

Pertanto, anche la Corte di Giustizia procede alla predisposizione di un test attraverso cui valutare l'applicazione o meno della preclusione. Test che risulta necessario proprio in virtù dell'art. 52, c. 1 della Carta, che ammette limitazioni ai diritti da essa garantiti solo nel rispetto del principio di proporzionalità, in una logica che si potrebbe definire di *extrema ratio*.

In proposito, nel rispetto dei limiti sanciti dall'art. 52, c. 1 della Carta, la Corte di Lussemburgo, al pari di quella di Strasburgo, richiede: che i procedimenti riguardino scopi complementari vertenti su aspetti differenti della medesima condotta; che il doppio binario sia disciplinato da norme chiare e precise (*rectius*: il cumulo di procedimenti e sanzioni deve risultare prevedibile al soggetto); che siano presenti disposizioni finalizzate a ridurre l'onere supplementare del cumulo di procedimenti a quanto strettamente necessario (come per esempio, la duplicazione in ambito probatorio); che la severità del cumulo sanzionatorio imposto al soggetto non sia superiore alla gravità del reato contestato. Risulta pertanto chiaro come gli indici elaborati dalle Corti siano, a conti fatti, in gran parte sovrapponibili.

Inoltre, è interessante evidenziare che sino a prima del *revirement* operato da *A. e B. c. Norvegia*, l'applicazione della giurisprudenza *Grande Stevens* avrebbe certamente ricondotto tali ipotesi ad una violazione del divieto convenzionale, mentre secondo i dettami eurounitari la limitazione del divieto di *bis in idem* sarebbe stata perfettamente plausibile.

Chiaramente, una simile circostanza avrebbe ingenerato non pochi inconvenienti, in particolare in virtù della clausola di salvaguardia *ex art. 52, c. 3*, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Ecco perché, sotto questo punto di vista, può effettivamente concordarsi con chi ha affermato che la Corte di Strasburgo, nel caso *A e B c. Norvegia*, sia sostanzialmente intervenuta "in soccorso" della Corte di Lussemburgo, negando l'automatica applicazione del divieto di *bis in idem*.

Ciononostante, sussistono ancora alcune divergenze nell'incedere delle due Corti. In particolare, se la Corte di giustizia riconosce che la combinazione di più procedimenti costituisca una limitazione del divieto di *bis in idem*, e che, come tale, necessiti di essere giustificata sulla base dell'art. 52 della Carta di Nizza; al contrario, la Corte di Strasburgo non la ritiene essere una limitazione, ma più radicalmente esclude che la stessa rientri nell'ambito applicativo del divieto, proprio ritenendo che la stessa non costituisca un'ipotesi di "bis".

In secondo luogo, un'altra differenza si rinviene sul piano degli intenti:

⁴⁵N. RECCHIA, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di ne bis in idem*, in www.eurojust.it, 2018.

nonostante il passo indietro operato nella sentenza *A. e B. c. Norvegia*, risulta chiaro che lo scopo della Corte di Strasburgo sia, prima di tutto, quello di guardare al diritto del singolo a non vedersi perseguito (e condannato) più volte per il medesimo fatto; dall'altro, altrettanto evidenti sono le diverse motivazioni che si pongono alla base del ragionamento della giurisprudenza Ue, che pare sempre muovere dalla primaria necessità di garantire un'efficace tutela (e, conseguentemente, il perseguimento) degli interessi finanziari dell'Unione.

In definitiva, l'art. 4 Prot. 7 e l'art. 50 CDFUE non devono più essere letti nel senso di impedire *tout court* di perseguire lo stesso soggetto, in relazione al medesimo fatto storico, con due procedimenti, l'uno *stricto sensu*, l'altro sostanzialmente, penali.

Questo al ricorrere di determinate condizioni il cui rispetto viene valutato dal giudice nazionale:

il primo procedimento penale si sia concluso con una risposta sanzionatoria che non sia idonea da sola a reprimere il reato in maniera efficace proporzionata e dissuasiva;

che i due procedimenti siano finalizzati a tutelare un obiettivo di interesse generale;

i due procedimenti siano previsti specificamente da norme, in modo da rendere prevedibile per il soggetto la doppia sanzione;

il carico sanzionatorio sia proporzionato;

sia garantito un coordinamento tra i procedimenti;

la sottoposizione a doppio procedimento non sia un eccessivo onere per l'interessato.

7. Il recepimento del test da parte della giurisprudenza domestica

Al fine di vagliare il rispetto, da parte della giurisprudenza interna, degli indicatori forniti dalle Corti sovranazionali e dunque sostenere la (il)legittimità del doppio binario, si rivela opportuno volgere l'attenzione all'indice della connessione sostanziale (essendo l'indice cronologico, invece, fortemente dipendente dal caso concreto di volta in volta esaminato e dunque scarsamente attendibile)⁴⁶.

⁴⁶ Nello stesso senso anche M. TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018, 8. Il punto si ricaverrebbe dalla citata sentenza Corte Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Jobannesson e a. c. Islanda*. La Cassazione, nelle pronunce analizzate, sembra invece ribaltare questo assunto ritenendo integrata la connessione allorché risulti sussistente anche un solo indice. L'orientamento è da censurare e comunque pare superato dall'ultima pronuncia che ha svolto per intero il test di connessione: Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

Meritano, dunque, un'analisi approfondita i requisiti della prevedibilità del doppio procedimento, la complementarità degli scopi, il coordinamento tra i due iter procedimentali, e soprattutto la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato dai giudici.

Per quel che attiene al primo requisito sembra difficile negarne la sussistenza, invero sia la Suprema Corte di Cassazione sia la Corte costituzionale hanno spesso parlato di prevedibilità *in re ipsa* della duplicità del procedimento⁴⁷.

Maggiori difficoltà sorgono, invece, nel momento in cui si voglia sostenere una complementarità di scopi tra il procedimento amministrativo – tributario e procedimento penale: il primo, del resto, è storicamente orientato al recupero delle imposte evase, il secondo invece – con scopo decisamente punitivo – è teso alla repressione delle condotte illecite⁴⁸. In questo quadro, tuttavia, non si può tacere come via via che la sanzione tributaria diventa più afflittiva diventa arduo non riconoscerle il medesimo scopo penal-repressivo di quella penale, e dunque diviene ancor più difficile sostenere una reale complementarità tra gli scopi perseguiti tra i due procedimenti⁴⁹.

Ancora più complesso risulta il rapporto tra il processo tributario e quello penale in ordine al coordinamento nella raccolta e nella valutazione del materiale probatorio. Sicuramente, una prima forma di coordinamento processuale si rinviene nell'art. 331 c.p.p. a mezzo del quale si impone alla Guardia di Finanza di rendere nota all'Autorità Giudiziaria l'eventuale notizia di reato raccolta nell'esercizio delle proprie funzioni⁵⁰.

Analogamente, a fronte dell'emersione di violazioni tributarie di cui gli organi requirenti e la polizia giudiziaria hanno notizia nell'esercizio delle proprie funzioni, è fatto obbligo di comunicato alla Guardia di finanza. Anche la

⁴⁷ Cass. pen., Sez. III n. 4439/2021 e Corte cost. n. 222/2019. *Contra*, G. BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, in <http://www.processopenaleggiustizia.it/reati-tributari-tramonto-o-ascenza-del-doppio-binario>, 1198 che ritiene prevedibile la duplicità procedimentale ma non la doppia sanzione in virtù dell'incerta applicazione del principio di specialità da parte del giudice penale.

⁴⁸ Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021. Riguardo gli scopi "ulteriori" della sanzione penale, la Cassazione riprende nuovamente la Corte cost. n. 222/2019.

⁴⁹ Giungono alle medesime conclusioni anche G. MELIS, M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597. Per F. PISTOLESI, cit., 523, invece, la complementarità degli scopi potrebbe essere soddisfatta poiché nel procedimento penale è necessario accertare il dolo, elemento estraneo all'illecito tributario. In questo senso, i due procedimenti punirebbero due diversi aspetti della condotta antidoverosa. L'orientamento non convince: entrambe le sanzioni mirano a reprimere la medesima condotta sul piano empirico, senza che l'elemento soggettivo possa essere valutato quale parametro per definire la medesimezza fattuale che, come si è visto, va valutata unicamente con riguardo all'elemento oggettivo.

⁵⁰ Per un quadro complessivo dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria si rinvia a: A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2019, 220 ss.

fase di raccolta del materiale probatorio presenta tentativi di coordinamento: in tal senso – in deroga alla disciplina sul segreto delle indagini – la Guardia di finanza trasmette dati, documenti e notizie direttamente o riferiti ed ottenuti da altre forze di Polizia nell'esercizio delle funzioni di Polizia giudiziaria; entrando così gli elementi raccolti nel procedimento penale in quello tributario (sebbene maggiori criticità sorgano nel caso inverso e cioè ove fosse osservato pedissequamente l'art. 220 disp. att. che impone l'osservanza di uno standard minimo di garanzie in fase di indagine; e che se non osservato potrebbe rendere inutilizzabile la verifica fiscale, quanto meno nel caso di dichiarazioni auto indizianti da parte del contribuente)⁵¹.

La fase che, invece, risulta maggiormente difficoltosa è quella della valutazione delle prove, è infatti precluso ai giudici di basarsi unicamente sulle sentenze emesse all'esito di uno dei procedimenti. La sentenza che definisce il processo tributario, anche se acquisibile, è liberamente valutabile dal giudice penale *ex artt.* 187 e 192 c.p.p.; allo stesso modo la sentenza penale irrevocabile non fa stato nel processo tributario (*idem* per la sentenza patteggiata o per il decreto penale di condanna). A ciò si aggiungano le differenze strutturali tra i due procedimenti in materia probatoria, il riferimento non può che essere al divieto di prova testimoniale orale nel processo tributario così come l'utilizzo di presunzioni che caratterizzano quest'ultimo e non il processo penale (se non a determinate condizioni).

Infine, criterio principe per vagliare la tenuta del doppio binario alla luce degli indici forniti dalle Corti sovranazionali è quello della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, e cioè che il secondo giudice tenga in debita considerazione la sanzione irrogata all'esito del procedimento concluso per primo⁵².

⁵¹La dottrina sul tema: P. RIVELLO, I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 115 ss. ove evidenzia come spesso gli elementi indicanti un'evasione sopra soglia emergano solo a seguito dell'attività di accertamento e quasi mai prima così che raramente si osserva la disposizione di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p.

⁵²Per un'analisi più dettagliata del principio di proporzionalità della pena al fatto con una rassegna delle più importanti pronunce sul punto della Corte costituzionale, si rinvia a F. VIGANÒ, *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 2, 61 ss., nota alla sentenza della Corte cost. n. 236/2016 e I. GRIMALDI, *Il principio di proporzionalità della pena nel disegno della Corte costituzionale*, in *Giur. pen.*, 2020; A. CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. Trib.*, 2017, 4, 309 ss.; A.F. TRIPODI, *cit.*, in *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, Milano, 2019, 58; M. TORTORELLI, *cit.*, in *Arch. pen.*, 2018, 11; A. CARINCI, *cit.*, in *Rass trib.*, 2015, 2, 453 s.; CORDERO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. Disc. Pen. – Sez. Comm.*, Agg. VIII, 2017, 463; S. DORIGO, *cit.*, in *Rass trib.*, 2017, 2, 444; E. MANONI, *Il principio di specialità non scongiura le duplicazioni sanzionatorie*, in *Il fisco*, 2018, 7, 653 ss.; A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, (a cura di A. Cappodi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa), in *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, 2019, 693 ss.; A. GAITO, *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen.*, 2019, 1, 11; F. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale*

Come si può agevolmente intuire detto criterio di proporzionalità è per sua natura fortemente elastico essendo ancorato alle contingenze del caso concreto di volta in volta esaminato dal secondo giudice; nonostante ciò è utilizzato quale argomento per ritenere immuni da censure i sistemi a doppio binario (e quindi escludere la violazione del *ne bis in idem* processuale)⁵³.

Come si è accennato, il fondamento positivo dell'accezione sostanziale del principio è stato individuato nelle disposizioni che regolano il concorso apparente di norme: si evidenzia, dunque, uno stretto legame tra principio di proporzione, principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale⁵⁴.

Di qui, il legame con il principio di proporzione: occorre scongiurare il rischio per il quale l'applicazione di una pluralità di norme sanzionatorie al medesimo fatto possa portare a una risposta punitiva sproporzionata⁵⁵. A sua volta, il principio di proporzione ha stretti rapporti con il principio di colpevolezza, legando così inestricabilmente le tre diverse garanzie⁵⁶.

Tale principio, inteso come divieto di sproporzione tra pena e gravità del fatto, è riconosciuto anche dalle Carte dei diritti sovranazionali. È infatti enunciato dal terzo comma dell'art. 49 della Carta di Nizza⁵⁷ e, a livello con-

dell'economia: profili sostanziali e processuali, in *discrimen*, 2020, 7. *Contra*, G. BISCARDI, *cit.*, in *Processo pen. e giustizia.it*, 5, 2019, 1197 ss.; FANELLI, *cit.*, in *Cor. trib.*, 2018, 22, 1748. Nel senso che tale meccanismo è comunque idoneo ad assicurare la proporzionalità complessiva della sanzione ma non a scongiurare la duplicazione di procedimenti, v. F. M. MAGNELLO, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen.*, 2019, 12, 10; B. PIATTOLI, *Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*, in *Giur. it.*, 2019, 1461.

⁵³Così F. CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice eurounitario*, *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 949 s.; L. BARON, *op. ult. cit.*, 24 ss. che comunque sottolinea la rilevanza anche degli altri indici; A. F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 18.

⁵⁴ Così infatti F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966, 592 ss.; ID, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2010, 410; A. VALLINI, *op. cit.*, 274; C. SOTIS, *Il "fatto" nella prospettiva di divieto di doppia punizione*, in *Ind. pen.*, 2017, 471; C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 34 ss. Nel senso che il principio abbia portata interdisciplinare, trovando fondamento sia nell'art. 15 c.p. che nell'art. 9 l. 689/1981, v. VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 853 ss.

⁵⁵ Negli stessi termini, v. B. ROMANO, *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996, 281 ss. e, con riferimento specifico al *ne bis in idem* sostanziale, F. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 296 ss.; L. BARON, *op. cit.*, 9 ss.; A. F. TRIPODI, *op. cit.*, 1066 ss.; L. BIN, *op. ult. cit.*, 121 ss.

⁵⁶ Evidenzia tale legame anche L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem*, 10. Tale connessione tra principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale è evidenziata per il ruolo del *ne bis in idem* nell'estensione della materia penale poiché estenderebbe la portata del principio di proporzione della pena quale corollario del principio di colpevolezza anche agli illeciti formalmente amministrativi ma sostanzialmente penali. Sul punto, v. F. MAZZACUVA, *op. ult. cit.*, 317 ss.

⁵⁷ Ci si riferisce alla proporzionalità cd. "formale", distinta dal criterio di proporzionalità materiale di cui all'art. 52 CDFUE spesso richiamato dalla Corte di Giustizia in sede di giudizio di

venzionale, è fatto discendere dal divieto di trattamenti inumani e degradanti di cui all'art. 3 della Cedu.

Quanto osservato circa la relazione tra *ne bis in idem* sostanziale e principio di proporzionalità della pena, sottolineato dalle già analizzate sentenze delle Corti sovranazionali, ha dunque spinto a ricercare la soluzione ai doppi binari sanzionatori sul piano sostanziale piuttosto che processuale.

Così facendo, si scindono i due diversi aspetti della garanzia, risultando possibile analizzare separatamente due diversi temi posti dai sistemi "a doppio binario".

Se da un lato, però, è certamente opportuno assicurare un trattamento sanzionatorio proporzionato in caso di cumuli punitivi, dall'altro risulta ormai altresì imprescindibile porre rimedio alla duplicazione processuale con tutto ciò che essa comporta anche in termini costo economico per la giustizia. Del resto, come insegnavano gli antichi romani nella accezione più risalente del principio, è proprio la duplicazione procedimentale per lo stesso fatto ad essere di per sé lesiva di un diritto della persona, a prescindere dall'esito dei procedimenti e, di conseguenza, dell'entità dell'eventuale doppia sanzione.

A ciò si aggiunga la recentissima pronuncia della Corte costituzionale⁵⁸ con la quale il giudice delle leggi, sebbene adito a pronunciarsi sul meccanismo del doppio binario sanzionatorio in materia di diritti d'autore, ha comunque offerto l'occasione per muovere alcuni rilievi critici anche sul versante degli illeciti fiscali⁵⁹.

In tale occasione la Corte, censurando il sistema a doppio binario per carenza dei requisiti di connessione tra i procedimenti, riconosce la violazione dell'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu, e dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento (o di non luogo a procedere) nei confronti dell'imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171 *ter* della l. 633/1941 che, in relazione al medesimo fatto, sia stato già sottoposto a procedimento concluso in via definitiva, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174 *bis* della medesima legge.

Dalla pronuncia della Corte emerge la volontà di recuperare la dimensione processuale del principio, tutelando l'imputato, dunque, non solo contro

bilanciamento. Sul punto, v. C. SOTIS, *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione Europea dopo Lisbona*, in *Dir. pen. cont.*, 2012, 1, 111 ss.; L. BARON, *op. ult. cit.*, 8 ss.

⁵⁸ Corte costituzionale, sentenza 14 giugno 2022, n. 149.

⁵⁹ Per un commento alla pronuncia vedi F. PEPE, *Prime "brecce" del ne bis in idem "europeo" nell'ordinamento italiano: quali implicazioni sul sistema sanzionatorio tributario?*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2022, fasc. 3, 1578. Ancora per la dottrina: C. AMALFITANO, *Il rapporto tra rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e remissione alla Consulta e tra disapplicazione e remissione alla luce della giurisprudenza comunitaria e costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2020; G. ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il principio del ne bis in idem europeo e in Italia*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2018; A. BARBERA, *La Carta dei diritti: per un dialogo fra Corte italiana e la Corte di Giustizia*, in *Rivista AIC*, 2017.

la prospettiva dell'infissione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto (ciò a prescindere dall'esito del primo processo, che potrebbe essersi concluso con una assoluzione), poiché la *ratio* originaria del principio è proprio quella di evitare ulteriori sofferenze e costi economici determinati dal nuovo processo⁶⁰.

In tale modo la Corte sembra anche voler correggere quell'orientamento giurisprudenziale che tende a ridurre il *ne bis in idem* a mera proporzionalità e prende le distanze da siffatta tendenza riduttiva della garanzia, dimostrando la limitatezza di tale approccio: la proporzionalità è solo uno degli indici che può essere valorizzato al fine di vagliare il carattere integrato del doppio binario sanzionatorio.

Ad ogni modo, la Consulta ha sottolineato che il rimedio introdotto, pur necessario per evitare la violazione del diritto fondamentale dell'imputato, non basta a rendere razionale il sistema, che consente comunque l'apertura di due procedimenti e il loro svolgimento parallelo. Ha dunque invitato il legislatore ad eliminare questa disarmonia nel quadro di una auspicabile rimediazione complessiva dei sistemi a doppio binario sanzionatorio ancora vigenti.

Nondimeno, come si è accennato, nonostante la chiara divisione teorica dei distinti aspetti della garanzia (processuale e sostanziale), l'attuale interpretazione del *ne bis in idem* da parte delle Corti sovranazionali giunge ad una sostanziale commistione dei due piani. Infatti, il rispetto della proporzionalità del carico sanzionatorio complessivo è indicato come il criterio maggiormente significativo per escludere una violazione dell'art. 4 Protocollo 7. Come a dire, sarebbe ben possibile una compressione del diritto a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi ma sostanzialmente penali laddove, in un'ottica di bilanciamento con altri interessi dell'ordinamento, sia comunque assicurata la proporzionalità della sanzione integrata di modo che tale compressione del diritto fondamentale non sia eccessiva.

Alla luce di tale interpretazione è quindi possibile giungere alla seguente conclusione: nei sistemi a doppio binario, al fine di evitare una violazione del *ne bis in idem* processuale, è necessario il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale, assicurando quindi la proporzionalità del cumulo punitivo. In tal modo, il

⁶⁰Per cui v., *ex plurimis*, A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazioni di mercato*, in www.penalecontemporaneo.it, 2014; nonché, con precipuo riferimento alle dirette implicazioni del principio di specialità amministrativa di cui all'art. 9 l. n. 689/1981, E. PENCO, *Il principio di specialità amministrativa*, in *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2015, 63. Secondo la concezione puramente processuale, all'evidenza una violazione del principio potrebbe maturare anche all'esito di un'assoluzione e, dunque, a prescindere dagli epiloghi processuali, in quanto la sofferenza del soggetto è misurata sulla duplice pendenza, considerata in sé e per sé; sul punto, cfr., *ex plurimis*, L.BIN. op. cit. p. 100, nonché, più di recente e con precipuo riferimento al caso Corte EDU, *Tsonyo Tsonev c. Bulgaria*, 14 gennaio 2010.

sacrificio subito dall'individuo (o dall'ente) sul piano processuale sarà in qualche guisa bilanciato sul piano sostanziale.

Stante, tuttavia, gli approdi a cui giungono sia la Corte di Strasburgo che quella di Lussemburgo in materia e tenendo a mente tutti gli indicatori del test di connessione da queste elaborati, va evidenziato come il criterio della proporzionalità sia criterio necessario ma non sufficiente ad escludere violazioni del *ne bis in idem*; ed è proprio in quest'ottica che sembra opportuno esaminare nei paragrafi a seguire le diverse ipotesi avanzate dalla dottrina per assicurare una coesistenza tra il principio del *ne bis in idem*, per come interpretato a livello sovranazionale, e il sistema sanzionatorio tributario nazionale.

8. Soluzioni de jure condito alla luce della giurisprudenza sovranazionale

Una prima soluzione proposta dalla dottrina, al fine di risolvere il contrasto tra il principio europeo del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale è stata quella dell'interpretazione conforme dell'art. 649 c.p.p. rispetto all'art. 4, Prot. 7, della Cedu.

Se si considera, infatti, il rapporto di detta disciplina con la norma pattizia una prima via da seguire potrebbe essere quella dell'interpretazione adeguatrice dell'art. 649 c.p.p. rispetto al principio del *ne bis in idem* per come disciplinato dalla Cedu.

Dall'ordinamento gerarchico delle fonti deriva, invero, il principio per cui, nell'interpretazione di un testo normativo, debba prevalere l'interpretazione conforme al testo gerarchicamente sovraordinato (c.d. interpretazione adeguatrice o conforme).

L'operazione parrebbe, invero, facilitata dal fatto che il sistema interno già conosce un rimedio in *executivis* per i casi in cui il *ne bis in idem* non abbia funzionato a monte – prevenendo in radice l'apertura di un procedimento *de eadem re et persona* –, o almeno in pendenza del secondo giudizio, conducendo alla decisione di non doversi procedere *ex art. 649, 2 c., c.p.p.*

Il riferimento va, evidentemente, alla disciplina del “conflitto pratico” di giudicati *ex art. 669 c.p.p.*, che, a fronte di un plurimo giudicato *in idem*, demanda al giudice dell'esecuzione la selezione di un solo titolo esecutivo – con contestuale revoca degli altri –, alla luce di un criterio non già – circostanza significativa, ai nostri fini – cronologico, bensì, almeno di regola, di *favor rei*.

Non a caso diversi Autori⁶¹, nell'interrogarsi sui riflessi interni della

⁶¹ G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e “doppio binario” sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza “Grande Stevens” nell'ordinamento italiano*, 22, in www.penalecontemporaneo.it, 30.6.2014; A.F.

sentenza *Grande Stevens*, avevano individuato nell'art. 669 c.p.p. – quando il richiamo all'art. 649 c.p.p. sia impedito dal “doppio giudicato” – il canale dell'adeguamento interno ai vincoli convenzionali – per via d'interpretazione conforme o di incidente costituzionalità *ex art.* 117 Cost., 4 Prot. 7 Cedu –, nei casi identici, ed eventualmente analoghi, a quello specificamente oggetto del giudicato europeo.

La via dell'interpretazione conforme, tuttavia, tanto dell'art. 649 c.p.p., quanto dell'art. 669 c.p.p., non convince⁶².

Ciò non tanto perché il riferimento di tali disposizioni a un doppio procedimento, o giudicato, “*penale*”⁶³, sia semanticamente inidoneo ad essere inteso come “*sostanzialmente penale*” secondo gli indici convenzionali, ma perché siffatta operazione interpretativa non è consentita dai principi di stretta legalità in materia penale e di obbligatorietà dell'azione penale.

Nel nostro sistema, da un lato, sono illeciti, sanzioni e procedimenti penali solo quelli che la legge, non il giudice – sia pure per ragioni di garanzia – qualifica tali⁶⁴; dall'altro, a fronte di un illecito così qualificato *ex lege*, l'azione penale è obbligatoria, e non può essere ritrattata. Ciò non esclude che la legge possa attribuire a taluni atti o fatti – ivi compreso un precedente giudicato di natura amministrativa *de eadem re et persona* – l'effetto di rendere improcedibile – o di giustificare la ritrattazione – dell'azione penale⁶⁵, ma deve trattarsi, appunto, della legge, non di un'operazione interpretativa, per quanto autorevolmente fondata sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, che legge non è⁶⁶.

Né convince la tesi per cui all'interpretazione conforme si potrebbe arrivare con l'*analogia iuris*⁶⁷, seguendo il percorso tracciato dalle Sezioni unite

TRIPODI, *Abusi di mercato*, 109; G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo*, 8; V. Zagrebelsky, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem nella Cedu*, in *GI* 2014, 1196.

⁶² Cfr. già, volendo, B. LAVARINI, *Corte europea dei diritti umani e ne bis in idem: la crisi del “doppio binario sanzionatorio*, in *DPP, Speciali*, suppl. 2014 (12), 87 s. Deve però darsi atto che detta via è stata, discutibilmente, percorsa da talune decisioni di merito: cfr. T. Brindisi 17.10.2014, in *DPP* 2015, 438; T. Asti 10.4.2015 n. 717, in www.giurisprudenzapenale.com.

⁶³ La soluzione, infatti, si presta a forti dubbi di fondatezza in quanto lo stesso tenore testuale di detto articolo, riferendosi “*all'imputato*” e al “*procedimento penale*” per il “*medesimo fatto*” non depone a favore di una interpretazione estensiva che ricomprenda anche le sanzioni amministrative.

⁶⁴ Non intendiamo certamente contestare che alle sanzioni punitive, anche non “penali”, debbano essere estese le garanzie previste per le sanzioni *stricto sensu* penali, ma soltanto rimarcare che, se nel nostro sistema è “penale” solo ciò che la legge qualifica tale, non è possibile – almeno *de iure condito* –, denominare “penale” quanto la legge qualifichi altrimenti.

⁶⁵ V. peraltro le riserve di M.L. DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, in *DPP* 2015, 445 ss.

⁶⁶ V. anche, con qualche diversa sfumatura, M. BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, 15 ss., in www.archiviopenale.it.

⁶⁷ Cfr. F. VIGANÒ, *Doppio binario*, 14, nonché, con qualche diversa sfumatura, R. RISTUCCIA,

allorché, ravvisando nel *ne bis in idem* un principio generale dell'ordinamento trascendente le specifiche applicazioni di cui, fra l'altro, agli artt., 649 e 669 c.p.p., hanno ritenuto improcedibile l'azione penale *in idem* anche in difetto di un pregresso giudicato. Altro è, infatti, richiamare il principio generale del *ne bis in idem* per estendere il novero dei rimedi preventivi e repressivi della relativa violazione, altro riscrivere integralmente il principio stesso, ampliandone l'ambito applicativo al di fuori della "materia penale" nell'accezione italiana del termine. Questa seconda operazione, per le ragioni già dette, non è bene che si svolga per via interpretativa.

8.1. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione europea: l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

Un'altra soluzione proposta, al fine di risolvere il contrastato tra il principio europeo del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale, è stata quella dell'applicazione diretta dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea da parte dei giudici nazionali, stante il fatto che, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, dal 1° dicembre 2009, la Carta di Nizza è stata elevata a rango di diritto primario dell'Unione europea (con efficacia pari a quella dei Trattati *ex art.* 6 TFUE)⁶⁸.

Ebbene, si potrebbe disapplicare la norma sanzionatoria facendo diretta applicazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali non solo per ragioni di proporzionalità del cumulo punitivo ma, più in generale, laddove manchi la connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti che deve sussistere al fine di ritenere legittimi i doppi binari sanzionatori sulla base della interpretazione della Corte di giustizia Ue. In altri termini, laddove non sia rispettato anche solo uno degli indici di connessione, si potrebbe chiudere il secondo procedimento disapplicando la norma sanzionatoria.

La proporzionalità della sanzione, infatti, come detto, è solo uno tra gli indici che devono essere rispettati e sarebbe erroneo non tenere conto anche delle ulteriori condizioni poste dalla Corte Edu e dalla Corte di Giustizia per ritenere immuni da censure i doppi binari sanzionatori.

Il giudice del secondo procedimento dovrebbe valutare il rispetto di ogni indicatore e, laddove anche solo uno dei requisiti non sia rispettato, disapplicare la norma sanzionatoria ricorrendo all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue. Il diritto dell'Ue verrebbe così utilizzato non solo per garantire il rispetto della proporzionalità complessiva della sanzione ma, più in generale, per valutare la legittimità dell'intero sistema a doppio binario

Sanzioni a doppio binario, 3 s., in www.fchub.it, 3.2.2015; V. ZAGREBELSKY, *Le sanzioni*, 1198.

⁶⁸ Si legga in proposito: F. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in www.discrimen.it, 2020.

intervenendo anche quando sia complessivamente proporzionata in caso di mancato rispetto degli indici di connessione.

L'applicazione diretta del diritto dell'Ue non appare, purtroppo, rappresentare la migliore alternativa in materia tributaria né per garantire la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio né per porre rimedio ad una violazione del *ne bis in idem* così come interpretato dalle Corti internazionali per i sistemi a doppio binario.

Difatti l'ambito di applicazione della Carta di Nizza è circoscritto esclusivamente all'attuazione del diritto dell'Unione; dunque, nel settore tributario solo le imposte indirette sono regolate dal diritto dell'Unione europea. Dunque, ci si troverebbe di fronte ad una discriminazione laddove il rispetto del principio del *ne bis* potesse essere garantire solo in materia di imposte indirette.

A fronte di tale inconvenienza è preferibile ricercare una alternativa che non ponga tali criticità in ordine alla disparità di trattamento tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

La soluzione auspicabile sembra essere quindi la prospettazione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. poiché eliminerebbe tale ingiustificata disparità di trattamento ma permetterebbe anche l'applicazione nell'ordinamento nazionale dei principi contenuti nelle Carte sovranazionali senza limitarsi a ricercare la sola proporzionalità complessiva della sanzione⁶⁹.

8.2. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p.

Considerato come illustrato l'inadeguatezza del diritto dell'Unione a rappresentare una valida alternativa in materia tributaria, non rimane che individuare nell'intervento della Corte costituzionale l'unico rimedio concretamente esperibile capace di dare attuazione nell'ordinamento interno dei principi espressi dalla Corte Edu.

La questione di legittimità concretamente da porre dovrebbe quindi fare esplicito riferimento al test di connessione tra procedimenti senza determinare una radicale contrarietà al *ne bis in idem* di ogni duplicazione procedimentale⁷⁰.

⁶⁹ Per spunti interessanti in tema: L. DEAGLIO, *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, in *Dir. pen. e proc.*, 2019, 10, 1437.

⁷⁰ Questo invece era il carattere dell'ultima questione di legittimità sul punto sollevata dal Tribunale di Bergamo che chiedeva un intervento manipolativo dell'art. 649 c.p.p. «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della

A seguito di un eventuale accoglimento della questione prospettata in questi termini, il giudice del secondo procedimento, secondo un approccio casistico in linea con il “nuovo volto” della garanzia, dovrebbe valutare di volta in volta la connessione materiale e temporale tra i procedimenti e, in caso non la ritenesse sussistente, pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere. In questo modo, si avrebbe una “traslazione” nell’ordinamento interno del test di connessione come delineato dalla Corte Edu e si indicherebbe al giudice quale strada percorrere in caso di mancato superamento del test così scongiurando il rischio di condanna dell’Italia da parte della Corte di Strasburgo.

Nondimeno, anche tale soluzione non è andata esente da critiche. Infatti, si è sostenuta l’impraticabilità di una simile alternativa perché finirebbe per determinare la “neutralizzazione” della tutela penale⁷¹. In altri termini, considerata la maggiore celerità del procedimento amministrativo, sarebbe (quasi) sempre il giudice penale a dover chiudere il procedimento così da determinare la “sopravvivenza” del solo procedimento meno garantito. Tale esito, secondo alcuni, precluderebbe a priori l’accoglimento della questione di legittimità costituzionale poiché determinerebbe la violazione dei cd. “controllimiti”⁷². Inoltre, determinerebbe un arretramento e non un «innalzamento del livello di tutela dei diritti fondamentali»⁷³ con conseguente violazione dell’art. 53 Cedu⁷⁴.

Inoltre, non sembra che le altre soluzioni *de jure condito* siano idonee a porre rimedio a una simile incongruenza. L’interpretazione estensiva dell’art. 21 del d. lgs. 74/2000 potrebbe talvolta raggiungere un simile risultato lad-

Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e dei relativi Protocolli». La Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 222/2019, ha nuovamente dichiarato inammissibile la questione per il carattere lacunoso della motivazione dell’ordinanza di rimessione ma non si è pronunciata sul merito della questione. Tuttavia, l’accoglimento della questione come prospettata dal Tribunale di Bergamo avrebbe determinato *sempre* la violazione del *ne bis in idem* nei sistemi a doppio binario e non solo in caso di mancata connessione tra i due procedimenti.

⁷¹ Così G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *op. cit.*, 838; M. L. DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell’art. 649 c.p.p.*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, 4, 443 e 445 ss.

⁷² Così infatti M. L. DI BITONTO, *Il ne bis in idem*, 1340; F. S. CASSIBA, *op. cit.*, 17 s.; V. MAIELLO, *op. ult. cit.*, 348 ss.; M. TORTORELLI, *op. cit.*, 17 che individuano, con varietà di accenti, negli artt. 3, 24, 25, 27, 111 e 112 Cost. i controllimiti che osterebbero a una simile pronuncia. In particolare, nella maggior parte dei casi in cui non si ravvisasse la *close connection*, si priverebbe il contribuente delle garanzie proprie del solo procedimento penale, “processandolo” solo in sede amministrativa. *Contra*, v. F. VIGANO’, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta? (A margine della sentenza Grande Stevens della Corte Cedu)*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

⁷³ M. L. DI BITONTO, *op. ult. cit.*

⁷⁴ Difatti, l’art. 53 della Convenzione dispone che «Nessuna delle disposizioni della presente Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell’uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Parte contraente o in base a ogni altro accordo al quale essa partecipi».

dove non risultino applicabili i meccanismi premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* ma non permetterebbe al giudice di prendere in considerazione tutti gli indici del test di connessione come delineato dalla Corte Edu, senza considerare il fatto che gli enti collettivi rimarrebbero al di fuori della portata applicativa della norma.

Del pari, l'estensione dell'art. 187-*terdecies* del TUF, in materia di abusi di mercato, al sistema tributario potrebbe essere una soluzione idonea a garantire una sanzione complessivamente proporzionata ma non risolverebbe le criticità emerse nell'analisi degli altri indici di connessione tra i procedimenti, oltre a determinare comunque un cumulo sanzionatorio (ancorché astrattamente proporzionato). Infine, l'applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE, oltre a riproporre negli stessi termini l'incongruenza sistematica del criterio del «vince chi arriva prima»⁷⁵, determinerebbe altresì una ingiustificata disparità di trattamento tra imposte armonizzate e non armonizzate dando luogo a un «*ne bis in idem* a due velocità».

Per questi motivi, pur non essendo priva di criticità, sembra che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., posta nei termini sopra descritti, continui a rappresentare una tra le migliori soluzioni *de jure condito* al mancato superamento del test di connessione nei sistemi a doppio binario.

In alternativa, spetterebbe al legislatore «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» poste dal cumulo di procedimenti tra «ordinamento nazionale e Cedu»⁷⁶. Una volta deciso di intervenire in via legislativa, ci si dovrebbe però aspettare una riforma organica capace non solo di assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata ma anche di scongiurare la stessa duplicazione procedimentale.

9. La necessità di un intervento da parte del legislatore e le alternative *de jure condendo* al doppio binario sanzionatorio

Al fine di evitare la duplicazione procedimentale, una prima alternativa al sistema attuale potrebbe essere quella di prevedere un inquadramento dei rapporti tra illecito amministrativo e reato nell'ambito del c.d. concorso apparente di norme *infra* – sistemico con l'introduzione di una clausola espressa di sussidiarietà per gli illeciti amministrativi o la generale previsione del principio di alternatività.

Dunque, in uno simile scenario e a fronte di una evasione fiscale sopra soglia, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe limitarsi ad attivarsi per il

⁷⁵ G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014, 10.

⁷⁶ Corte cost. n. 102/2016.

recupero del tributo evaso, astenendosi però dall'irrogare sanzioni amministrative e trasmettendo – invece – la notizia di reato alla Procura competente (perdendo in tal modo la procedura amministrativa connotazione affittiva tipica del diritto penale)⁷⁷.

È pur vero, tuttavia, che all'esito del processo penale, pur a fronte di una evasione sopra soglia, il giudice potrebbe ritenere che il fatto illecito difetti di taluni elementi, come ad esempio dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione, e dunque potrebbe decidere di non procedere. A quel punto, il giudice amministrativo dovrebbe nuovamente attivarsi, al fine di irrogare quantomeno la sanzione pecuniaria, ciò evidentemente contrastando con il principio di economia processuale (senza contare che durante il tempo necessario a definire il processo penale potrebbe altresì prescriversi il reato tributario; quest'ultimo motivo, infatti, è stato a base dell'abbandono della previgente disciplina degli illeciti tributari, *ex l. 4/29*, basata sulla c.d. pregiudiziale)⁷⁸.

Chiaro è quindi che la strada migliore da perseguire per rispettare il principio del *ne bis in idem* sarebbe quella di pianificare *ex ante* un coordinamento processuale idoneo sia ad apprestare adeguata tutela agli interessi finanziari dello Stato, sia al diritto fondamentale a non essere giudicato due volte in ordine al medesimo fatto.

Taluni hanno ipotizzato di differenziare in modo netto le fattispecie di reato dagli illeciti amministrativi riservando la sanzione penale unicamente alle violazioni connotate da maggior disvalore, rinforzando in tal modo i principi di sussidiarietà ed *extrema ratio* del diritto penale⁷⁹.

⁷⁷ Nel senso di prevedere questo tipo di coordinamento processuale, v. F. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. GULLO, F. MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, 128 ss. In senso simile, anche L. TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 288 per il quale il legislatore dovrebbe prevedere che «il procedimento tributario ritorni a svolgere la propria funzione originaria di accertamento del debito erariale, riservando all'esercizio dell'azione penale il ruolo di esaurire le pretese punitive dello Stato nei confronti dell'illecito tributario».

⁷⁸ E infatti questa è la ragione per la quale il legislatore ha adottato il sistema a doppio binario cd. "alternativo" con il d. lgs. 74/2000: nella *mens legis*, la sanzione amministrativa irrogata all'esito del relativo procedimento avrebbe dovuto rimanere ineseguibile a seguito di una condanna in sede penale per gli stessi fatti in virtù del principio di specialità. In tal modo, la duplicazione procedimentale sarebbe stata funzionale proprio a evitare un simile vuoto di tutela e sarebbe stata bilanciata sul piano sostanziale dall'applicazione effettiva della sola sanzione speciale. Cfr. anche la Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante

«Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

⁷⁹La proposta è stata avanzata da F. PISTOLESI, *op. cit.*, 526; G. MARINO, *op. cit.*, 653; F. PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, 1048. Anche in materia di abusi di mercato, era stata proposta una simile alternativa: cfr. VIGANÒ,

Talaltri hanno evidenziato l'opportunità di prendere ispirazione da alcuni sistemi europei che impongono un coordinamento tra magistratura requirente e autorità amministrativa prima dell'avvio del procedimento, come avviene ad esempio avviene nel sistema bretone o francese.

Il primo, in materia di abusi di mercato, si astiene dall'irrogare le sanzioni amministrative quando è pendente o è stato portato a conclusione il processo penale avente ad oggetto il medesimo fatto. Il sistema pone al centro una Autorità con il potere di perseguire determinati reati individuati *ex ante* dalla legge e sceglie se esercitare l'azione penale o sanzionare il fatto in via amministrativa secondo dei criteri consultabili sul c.d. *Fca Handbook*⁸⁰, applicando di fatto una sola sanzione⁸¹.

In Francia, in modo quasi analogo, l'AMF⁸² ossia l'Autorità che è preposta alla supervisione dei mercati finanziari e delle società di investimento, non può irrogare sanzioni amministrative quando è stata esercitata l'azione penale per lo stesso fatto né il p.m. può esercitare l'azione penale quando lo stesso fatto è stato già sanzionato in via amministrativa.

Altrimenti, sarebbe ipotizzabile anche prevedere solo un unico procedimento in sede penale, innalzando così anche le garanzie probatorie del contribuente, all'interno del quale accertare la rilevanza penale del fatto e, in caso di riscontro affermativo, evitare di irrogare la sanzione amministrativa⁸³.

Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato, cit., par. 4.3; E. BASILE, *Una nuova occasione (mancata) per riformare il comparto penalistico degli abusi di mercato?*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 283 ss.

⁸⁰Cfr. *Decision Procedure and Penalties Manual* 6.2.1 par. 6 e *Enforcement guide* 12.3.4, consultabile su <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/EG/12/?view=chapter>.

⁸¹Parla infatti di «doppio binario formale e non sostanziale», F. D'ALESSANDRO, *Regolatori del mercato, enforcement e sistema penale*, Torino, 2014, 400 ss. Sul punto, v. anche ID, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti fondamentali*, in *Dir. pen. e proc.*, 2014, 630. Per il funzionamento della FCA, v. anche M. PASETTO, *Inghilterra*, in P. PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 70 ss., liberamente consultabile sul sito della Corte.

⁸²*Autorité des marchés financiers*, principali garanti delle attività finanziarie in Francia. In qualità di garante del mercato azionario, l'AMF è responsabile della supervisione dei mercati finanziari e delle società di investimento.

⁸³A favore di una simile soluzione anche P. CORSO, *Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, 15; M. DONINI, *op. cit.*, 2297; O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 231; Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia*, 23. A favore della trattazione congiunta delle diverse reg Giudicande anche per gli enti collettivi, v. G. BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. giust.*, 2020, 5, 1230.

10. Considerazioni conclusive

Stante quando sinora esposto, è utile a questo punto trarre alcune considerazioni conclusive in merito alla ormai difficile coesistenza tra il principio del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale, soprattutto alla luce dell'estensione dei concetti di materia penale e *idem factum* ad opera della Corte Edu⁸⁴.

È stato messo in luce, infatti, come sussistano diverse condizioni affinché il divieto sopra richiamato possa dirsi violato secondo la giurisprudenza sovranazionale: il cumulo procedimentale sarebbe illegittimo laddove entrambi i procedimenti abbiano natura penale, abbiano ad oggetto il medesimo fatto e non vi sia tra loro una “*connessione materiale e temporale sufficientemente stretta*”⁸⁵ secondo i più volte citati indici elaborati dalla Corte Edu.

Del resto, è ormai pacifica l'appartenenza degli illeciti amministrativi tributari alla materia penale e non può neppure dubitarsi che derivino da medesimo fatto storico – naturalistico⁸⁶.

A ciò si aggiunga, come visto, che dall'esame dei vari indici del c.d. stress test di connessione materiale e temporale tra i due procedimenti sono emerse molte criticità. In primis, è stato difficile ravvisare la complementarità degli scopi dei due procedimenti, essendo difficile ravvisare nel procedimento amministrativo la mera funzione risarcitoria; in secondo luogo, dall'analisi del coordinamento tra i due procedimenti è emerso che, sebbene talvolta sia possibile evitare a determinate condizioni una duplicazione delle prove in fase di

⁸⁴Sulla elasticità di tali indici, si prenda in considerazione anche la recente sentenza *Bragi Gudmundur Kristjansson c. Islanda* con cui la Corte Suprema islandese aveva ritenuto superato il test di connessione mentre la Corte Edu è pervenuta all'opposta conclusione. V. Corte Edu, 31 agosto 2021, ricorso n. 12951/18, *Bragi Gudmundur Kristjansson c. Islanda*. A tale proposito si legga anche: M. SCOLETTA, *Il ne bis in idem “preso sul serio”: la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 2019; G. CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2104. Per la giurisprudenza recenti si legga: Corte Edu, 6 aprile 2021, ricorso n. 35623/11, *Tsonyo Tsonov c. Bulgaria*; Corte Edu, 6 giugno 2019, ricorso n. 47342/14, *Noted c. Francia*; Corte Edu, 16 aprile 2019, ricorso n. 72089/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda* commentata da G. DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, 3086.

⁸⁵Si rinvia alla già citata Corte Edu, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A. B. c. Norvegia*, par. 132. Per la precisione, anche prima di tale sentenza la Edu aveva citato tale test di connessione in casi riguardanti i doppi binari sanzionatori relativi alla guida in stato di ebrezza. Cfr. Corte Edu, 13 dicembre 2005, ricorso n. 73661/01, *Nilsson c. Svezia*.

⁸⁶A tale proposito si legga la già citata: Corte Edu, 10 febbraio 2009, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*. La stessa interpretazione di medesimezza fattuale è stata poi adottata anche dalla Corte costituzionale, v. Corte cost. 21 luglio 2016, n. 200. Per la dottrina si veda: P. RIVELLO, *La nozione di fatto ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative sul ne bis in idem*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1410

raccolta, nondimeno la fase di valutazione delle medesime è sempre rimessa all'autonomia dei singoli giudici. Inoltre, per quel che attiene al parametro cronologico, si è già detto di come esso risulti fortemente ancorato ai casi di specie e dunque risulti inidoneo ad una analisi sistematica.

Sulla base di tutte queste considerazioni, sembra ragionevole poter affermare che il sistema dell'illecito tributario entra oggi in rotta di collisione con il nuovo volto del *ne bis in idem* per come interpretato a livello sovranazionale.

Si è altresì evidenziato come le diverse soluzioni dottrinali proposte, pur con esiti abbastanza soddisfacenti, non risolvano del tutto il problema.

Alla luce di ciò, la via che sembra più opportuna perseguire è quella di un intervento legislativo che sappia ricercare un migliore bilanciamento tra il diritto fondamentale a non subire due procedimenti per lo stesso fatto e l'effettiva tutela contro le violazioni finanziarie.

Tale bilanciamento dovrebbe sapere tenere distinti i due aspetti della garanzia, posto che il rispetto del solo *ne bis in idem* sostanziale legato alla proporzionalità della (doppia) risposta sanzionatoria appare insufficiente da solo ad assicurare un adeguato livello di tutela dei diritti fondamentali. Come si è visto, il processo da solo è già un peso per l'individuo che vi è sottoposto. La soluzione dovrebbe allora necessariamente passare per il rispetto del *ne bis in idem* processuale eliminando definitivamente la duplicazione procedimentale a carico della stessa persona per lo stesso fatto, anche quando uno dei procedimenti è formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale.

Del resto, quando ci si riferisce al principio del *ne bis in idem*, occorre sempre tenere distinta l'accezione sostanziale del principio da quella processuale. Si è visto come l'attuale sistema sanzionatorio penal-tributario postuli una duplicazione procedimentale per lo stesso fatto a carico della medesima persona. L'analisi degli indici di connessione tra procedimenti elaborati dalla Corte Edu, ai quali è subordinata la legittimità di tale cumulo, ha fatto emergere gravi criticità tali da poter affermare il mancato rispetto del *ne bis in idem* processuale da parte di un simile sistema, anche se "letto" alla luce dell'attuale interpretazione delle Corti sovranazionali.

Di fronte un simile scenario, ci si trova dunque davanti a una scelta. Si può innanzitutto ritenere che le esigenze di gettito dello Stato giustifichino il cumulo di procedimenti penali e amministrativi (ma sostanzialmente penali) e ricercare una soluzione sul solo piano sostanziale. In questo senso, la valorizzazione del meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa previsto per le persone fisiche ovvero l'applicazione di una sola sanzione ovvero una sanzione complessivamente proporzionata.

Si è però visto come tali soluzioni non siano pienamente convincenti. Ogni limitazione di un diritto fondamentale – come quello di non subire due procedimenti (anche sostanzialmente) penali per lo stesso fatto – deve

rispondere a una logica di stretta necessità rispetto al fine perseguito. Anche a seguito della breve analisi delle soluzioni adottate negli altri ordinamenti e delle diverse proposte avanzate dalla dottrina per scongiurare il cumulo procedimentale, si deve ritenere che il doppio procedimento non sembri strettamente necessario per assicurare l'effettiva percezione dei tributi da parte dello Stato ma, al contrario, esistano mezzi idonei al perseguimento di tale scopo che comportano un sacrificio minore dei diritti fondamentali.

D'altra parte, il rischio di una stratificazione sanzionatoria non è altro che il prodotto di una duplicazione di procedimenti insistenti in capo al medesimo soggetto, in ordine al medesimo fatto. Pertanto, alla luce delle considerazioni svolte, appare più ragionevole optare per un ripensamento dell'intero sistema punitivo tributario, basato sul c.d. doppio binario procedimentale, evitando, invece, il ricorso a criteri di coordinamento tra le sanzioni i quali, come osservato nella prassi applicativa recente, raramente consentono di pervenire ad esiti apprezzabili⁸⁷.

⁸⁷Sul punto si legga: TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*; V. VALLINI, *Tracce di bis in idem sostanziale nei percorsi argomentativi delle Corti*, in *Dir. pen. e proc.*, 2018, 537; D. LABIANCA, *Il ne bis in idem rivisitato: appunti sulla svolta proporzionalista della Corte di Giustizia dell'Unione europea* (a cura di A. CAPPODI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA in *Diritto penale dell'economia*, Tomo II, Milano, 2019, 1913; E. BASILE, *Il doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giur. comm.*, 1, 2019, 129; C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, 27; L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, 126, il quale ritiene che la Corte Edu abbia riempito un contenitore estremamente duttile e capiente come il principio del ne bis in idem con altri e diversi principi fondamentali come la proporzionalità della risposta sanzionatoria e la ragionevole durata del processo.

ESENZIONE IMU ED ALLOGGI SOCIALI: DIALOGO TRA CORTI SULL'IMPOSIZIONE DELL'EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA

di Filippo Maria Pietrosanti*

SOMMARIO: 1. La fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica: premessa. – 2. Disciplina generale della fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica. – 3. La disciplina IMU: cornice normativa. – 4. I contrasti interpretativi sul rapporto tra distinti regimi agevolativi. – 5. La nozione di “alloggi sociali”: l’interpretazione ministeriale. – 6. Il contrasto nella giurisprudenza delle corti di merito. – 7. La posizione della Suprema Corte. – 8. Considerazioni conclusive.

Abstract: Nell’ambito della regolamentazione tributaria dell’edilizia pubblica residenziale, il legislatore non ha previsto particolari regimi derogatori o agevolativi se non con riferimento ai tributi locali ed in particolare all’imposta municipale propria rispetto alla quale ha introdotto un’apposita esenzione dal prelievo. Ciononostante, negli ultimi anni l’esenzione IMU relativamente ai fabbricati di civile abitazione destinati ad “alloggi sociali” di titolarità degli enti di edilizia residenziale pubblica è stato oggetto di un diffuso contenzioso giurisprudenziale, nell’ambito del quale le corti di merito non sembrano essere state in grado di individuare una direzione univoca¹.

Abstract: Within the context of the tax regulation of public residential housing, the lawmaker has not provided for any particular derogatory regimes or tax relief schemes except with reference to local taxes and, in particular, to the municipal tax with respect to which it has introduced a special

* Avvocato e dottorando di Ricerca in Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

¹ È opportuno come – nonostante i differenti orientamenti sorti nella giurisprudenza delle corti di merito – la pronuncia della Cass., V, 28.10.2020, n. 23860 sembra aver fatto chiarezza sulla questione, ritenendo preferibile l’applicazione dell’esenzione prevista per le ipotesi di assimilazione *ex lege* all’abitazione principale, escludendo al contempo la mera spettanza della detrazione fiscale prevista per gli immobili privi del carattere di socialità di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008.

Detta pronuncia, pur essendo intervenuta sul regime previgente alla l. n. 160 del 27 dicembre 2019, deve ritenersi applicabile anche alla nuova IMU, stante la continuità delle previsioni normative che caratterizzano l’attuale disciplina del tributo comunale. Invero, con la Circolare del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 1/DF del 18 marzo 2020, le competenti direzioni del Dicastero hanno affermato testualmente come “*risulta che la disciplina dell’IMU, contenuta nei commi da 739 a 783, si pone in linea di continuità con il precedente regime*”.

D’altronde, l’interpretazione avallata dalla Suprema Corte sembrerebbe conformarsi alla ratio della fattispecie agevolativa e, dunque, alla politica di favore mostrata verso le esigenze abitative delle fasce economicamente più vulnerabili della popolazione.

exemption from tax imposition. Nonetheless, in recent years the municipal tax exemption relating to residential buildings intended for “social housing” owned by public housing authorities has been the subject of a widespread legal dispute, in which the courts of merit do not seem to have been able to identify a univocal interpretation.

1. La fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica: premessa

I recenti mutamenti dello scenario macroeconomico che hanno investito le economie mondiali, ivi inclusa quella del nostro paese, hanno comportato il sorgere di problematiche abitative dei nuclei familiari economicamente svantaggiati. Invero, sono sempre più numerose le famiglie che non trovano un alloggio adeguato e compatibile con le proprie condizioni economiche. Il problema dell’abitazione non è più solo delle categorie tradizionalmente svantaggiate — quali a titolo esemplificativo disoccupati, lavoratori precari, extracomunitari — ma anche delle famiglie monoreddito che si trovano nell’impossibilità di accedere al mercato privato della locazione, sia per la scarsa disponibilità di alloggi in affitto, sia per l’assenza di un’offerta di alloggi a canoni moderati e sostenibili. Si è sviluppata, dunque, negli ultimi anni una vera e propria emergenza nazionale nell’ambito della quale sono emersi nuovi bisogni alloggiativi espressi dalle categorie sociali più deboli (anziani, studenti, lavoratori temporanei).

Orbene, alla luce del progressivo deteriorarsi delle condizioni abitative delle fasce più deboli della popolazione, l’intervento pubblico, e con esso quello del legislatore tributario, hanno riportato in auge nel dibattito dottrinale il tema della fiscalità dell’edilizia residenziale pubblica, con particolare riguardo alla componente dell’imposizione più onerosa costituita dai tributi locali.

Giova premettere, che per edilizia residenziale pubblica si intende quella realizzata, direttamente o indirettamente, dallo Stato, per la creazione, a costi ridotti, di abitazioni da assegnare, a condizioni economiche particolarmente favorevoli, a cittadini con redditi bassi o che si trovino in condizioni economiche disagiate. L’edilizia residenziale pubblica è stata sostenuta con numerose leggi che si sono susseguite nel tempo, a partire dal primo dopoguerra, con il Testo Unico sull’edilizia popolare ed economica del 1938² in base al quale sono nati gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), enti pubblici che già a partire dagli anni settanta sono divenuti gli unici soggetti incaricati dell’esecuzione degli interventi di edilizia residenziale pubblica³. Va segnalato come,

² Cfr. r.d. 28 aprile 1938, n. 1165.

³ In particolare, l’ampliamento delle attribuzioni degli IACP è avvenuto a seguito dell’introduzione della l. 22 ottobre 1971, n. 865 sancendo espressamente che le Regioni sono delegate

in seguito alla devoluzione della materia alla competenza regionale, gli alloggi di edilizia residenziale pubblica sono attualmente gestiti da aziende territoriali di varia denominazione (*e.g.*, ATER, ALER, ACER) che hanno in larga parte sostituito gli IACP e sono disciplinate autonomamente da ciascuna Regione, pur avendo il medesimo scopo istituzionale dei loro predecessori.

2. Disciplina generale della fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica

In tale contesto normativo, appare utile delineare il regime impositivo applicabile agli enti gestori di alloggi di edilizia residenziale pubblica con riferimento sia all'imposizione diretta, sia alla fiscalità indiretta.

Con riferimento alle imposte sui redditi, le aziende di edilizia residenziale sono enti pubblici economici svolgenti sia attività di costruzione di edifici di edilizia residenziale pubblica sia attività di vendita e soprattutto locazione degli stessi. Gli immobili ad uso abitativo concessi in locazione a terzi dalle predette aziende ricadono nella nozione di cosiddetti "immobili patrimonio" (diversi, dunque, sia dagli immobili strumentali sia dagli immobili merce) e sono conseguentemente sottoposti alla disciplina di cui agli articoli 90 e 185 del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917). In particolare, i redditi degli immobili (terreni e fabbricati) situati nel territorio dello Stato che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito d'impresa non in via ordinaria a costi e ricavi effettivi, ma sulla base delle disposizioni relative ai redditi fondiari di cui agli articoli 25 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, facendo confluire nel reddito d'impresa il reddito "catastale" e, dunque, considerando quale base imponibile l'ammontare maggiore tra il canone di locazione, eventualmente ridotto di un importo massimo del 15 per cento in presenza di spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute, e la rendita catastale rivalutata⁴. Ne consegue che il prelievo fiscale è rapportato a un reddito

all'attuazione dei programmi da esse approvati in materia di interventi di edilizia economica e popolare avvalendosi, *inter alia*, degli IACP.

⁴ R. BELOTTI, S. QUARANTINI, *Gli immobili patrimoniali e il non sempre coerente richiamo ai redditi fondiari*, in *Il Fisco*, 2014, XLVII, pp. 4653 e ss. È opportuno segnalare come nel caso di locazione di alloggi sociali (definiti dal d.m. 22 aprile 2008) di nuova costruzione o interessati da interventi di recupero, viene prevista una detassazione, ai fini IRES e IRAP, pari al 40 per cento, del reddito derivante dai canoni di locazione dei medesimi alloggi.

figurativo che è sovente superiore ai reali ricavi, regolati da criteri di solidarietà e assistenza e non da leggi di mercato⁵.

Quanto al comparto dell'imposizione indiretta erariale, va segnalato come il regime IVA previsto in via generale sulle locazioni (ma anche sulle cessioni) di fabbricati ad uso abitativo è quello dell'esenzione ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10, comma 1, nn. 8 e 8-*bis*, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Tale previsione ha ad oggetto anche i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. Ciò posto, come precisato anche dai chiarimenti ministeriali, è possibile optare per l'imponibilità IVA (con aliquota ridotta al 10 per cento) delle locazioni e delle cessioni aventi ad oggetto fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali su opzione, a seconda del caso, del soggetto locatore ovvero cedente a prescindere dalle caratteristiche soggettive del medesimo che, pertanto, potrà essere soggetto diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino; in questo caso, la scelta dovrà essere espressa nel relativo atto o contratto preliminare⁶. Stante il generale regime di esenzione, gli enti gestori di edilizia residenziale pubblica non sono ammessi ad usufruire della detrazione IVA su acquisto, locazione, manutenzione, recupero e gestione di fabbricati abitativi e loro porzioni. Inoltre, in virtù del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, le locazioni e cessioni di fabbricati ad uso abitativo saranno ordinariamente soggette ad imposta di registro in termine fisso nella misura rispettivamente del 2 per cento per i rapporti locatizi e del 9 per cento (ovvero 2 per cento per la c.d. "prima casa") per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento⁷.

Alla luce dei brevi cenni sui tributi erariali, diretti e indiretti, applicabili agli IACP o enti assimilati, risulta chiaro come la politica tributaria del legislatore non ha certamente previsto particolari regimi agevolativi o derogatori con riferimento ai tributi suestipulati. Invero, nell'attuale architettura normativa dell'ordinamento fiscale, le agevolazioni previste per l'edilizia popolare riguardano prettamente il comparto dei tributi locali e, in particolar modo, l'imposta municipale propria (IMU) che costituisce la maggiore fonte di gettito dei Comuni. Come più dettagliatamente esposto *infra*, le intenzioni agevolative del legislatore sono sovente tradite dalla prassi degli Enti locali, nonché dall'interpretazione di una parte della giurisprudenza di merito che

⁵ Federcasa, *Abitazioni sociali. Motore di sviluppo – fattore di coesione*, 2014, p. 7.

⁶ Per una disamina della normativa applicabile di veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013. Cfr. anche C. CESARANO, *Recupero beneficio IVA prima casa: responsabile oltre al cessionario anche il cedente*, in Guida alla Fatturazione, 2021, XII, p. 14.

⁷ S. BARUZZI, *Il regime Iva delle locazioni e delle cessioni di fabbricati*, in Il Fisco, 2013, XXVII, p. 4209 e ss.

negano il riconoscimento dell'esenzione IMU prevista per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali.

Ciò posto, si rende opportuno analizzare la normativa in questione nonché gli orientamenti di prassi e giurisprudenziali sinora affermatasi al fine di comprendere appieno gli impatti di un eventuale disconoscimento delle predette agevolazioni sugli entri gestori di edilizia residenziali pubblica e sui relativi beneficiari.

3. La disciplina IMU: cornice normativa

L'imposta municipale propria è un tributo comunale dovuto per il possesso di fabbricati, escluse le abitazioni principali e le relative pertinenze classificate nelle categorie catastali diverse dalle abitazioni di lusso⁸, di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di stipula di contratto di *leasing*⁹.

L'IMU è stata introdotta nel sistema tributario nazionale¹⁰ a partire dall'anno 2012 in sostituzione della previgente imposta comunale sugli immobili (ICI), subendo nel corso del tempo numerosi interventi normativi che ne hanno a vario titolo modificato la disciplina¹¹.

⁸ Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, sono considerate abitazioni di lusso i fabbricati di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

⁹ Per una disamina generale dell'argomento cfr. D. GANDINI, *L'imposta municipale propria*, in G. MORONGIU e A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto Tributario*, Torino, 2013, pp. 322-25; P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Tomo II: le imposte indirette*, Torino, 2019, pp. 191-93.

¹⁰ L'IMU si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. Tuttavia, è opportuno menzionare come sia fatta salva l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della regione Friuli-Venezia Giulia e delle province autonome di Trento e di Bolzano. Per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'Imposta immobiliare semplice (IMIS) e l'imposta municipale immobiliare (IMI).

¹¹ In particolare, L'IMU è stata introdotta, a partire dall'anno 2012, sulla base dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla l. n. 214 del 22 dicembre 2011, in sostituzione della previgente ICI.

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU è stata individuata dalla l. n. 147 del 27 dicembre 2013 (Legge di stabilità per il 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC).

La l. n. 160 del 27 dicembre 2019 (Legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e, tra i tributi che ne facevano parte, la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l'IMU, quest'ultima attualmente disciplinata dalla stessa l. n. 160 del 27 dicembre 2019 in maniera del tutto analoga a quanto previsto dal previgente regime normativo.

Come specificato *supra*, l'IMU non si applica sugli immobili adibiti ad abitazione principale del soggetto passivo (c.d. "prima casa") posto che, in un'ottica spiccatamente agevolativa, il legislatore ha previsto una serie di fattispecie assimilate per legge all'abitazione principale con conseguente inapplicabilità dell'IMU. Fino al 31 dicembre 2013, gli alloggi ERP non erano contemplati nell'elenco delle ipotesi di assimilazione all'abitazione principale e per essi veniva esclusivamente riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda per un ammontare pari ad euro 200, in conformità all'articolo 13, comma 10, del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011. Ciò posto, a partire dal 1° gennaio 2014, la l. n. 147 del 27 dicembre 2013¹² ha previsto l'esenzione dal tributo per gli alloggi sociali assegnati a nuclei familiari economicamente svantaggiati e da questi adibiti ad abitazione principale.

D'altronde, detta modifica appare all'interprete una sorta di *déjà vu* se si considera che simili interventi legislativi erano già intervenuti durante la vigenza dell'ICI. In particolare, L'articolo 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 stabiliva che dall'ICI dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si dovevano detrarre, fino a concorrenza del suo ammontare, Lire 200.000. Tale disposizione era applicabile, ai sensi dell'articolo 8, comma 4, del citato decreto anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari.

Orbene, le suddette previsioni sono rimaste immutate sino all'entrata in vigore del d.l. n. 93 del 27 maggio 2008 che ha disposto all'articolo 1 l'esenzione dall'ICI, oltre che nei casi previsti dall'articolo 7 del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, anche per l'abitazione principale (salvo che per le abitazioni di lusso) e per certe tipologie di unità immobiliari assimilate per legge all'abitazione principale, ivi incluse quelle di cui all'articolo 8, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 e, segnatamente, gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP.

Sul punto è intervenuta la stessa Corte Costituzionale¹³, la quale ha chiarito la portata applicativa della novella affermando che l'art. 1 del d.l. n. 93 del 27 maggio 2008, ha escluso dall'ICI sia l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale sia gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione della comune destinazione ad abitazione principale. Peraltro, la Consulta ha ripreso l'orientamento adottato qualche anno prima dalle Sezioni Unite della Suprema Corte che, investite

¹² Si veda, in particolare il comma 707, lett. b), n. 3 che apporta talune modifiche all'art. 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, tra cui l'inserimento di un'ulteriore fattispecie di assimilazione ad abitazione principale per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008.

¹³ Corte Cost. ord. n. 214 del 18.07.2011, in *Giur. cost.*, 2011, IV, p. 2710.

della medesima questione, avevano già escluso gli alloggi di edilizia residenziale pubblica dall'ambito di applicazione oggettivo dell'ICI con decorrenza dal 1° gennaio 2008¹⁴.

È evidente, dunque, come il legislatore abbia voluto riproporre un simile schema agevolativo anche per l'IMU.

Ai fini della presente analisi, come già accennato in precedenza, l'articolo 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011 dispone espressamente l'inapplicabilità del tributo in disamina ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008.

Al contempo, l'articolo 13, comma 10, del citato decreto prevede un'ulteriore misura agevolativa, concorrente con l'esenzione, applicabile oltre alle unità immobiliari delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (le quali sono escluse dall'ambito di applicazione oggettiva dell'esenzione per la prima casa), anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP.

4. I contrasti interpretativi sul rapporto tra distinti regimi agevolativi

Alla luce del duplice regime agevolativo è sorto un evidente contrasto tra gli enti ERP e i Comuni.

Invero, i primi ritengono che spetterebbe l'esenzione con riferimento alle unità immobiliari riconducibili a fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, mentre la sola detrazione di euro 200 si applicherebbe agli immobili regolarmente assegnati che siano privi dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. Dunque, il criterio discrezionale tra le due fattispecie sarebbe di carattere oggettivo, restando inconferente il rilievo soggettivo inerente al titolare di dette unità immobiliari.

A parere degli Enti impositori locali, invece, l'IMU sarebbe sempre applicabile al patrimonio immobiliare degli enti ERP, posto che il carico impositivo dovrebbe essere ridotto della sola detrazione di euro 200 in proporzione al periodo di assegnazione per ciascun anno d'imposta. Come verrà esposto *infra*, la posizione degli Enti locali fa leva talora su un asserito rapporto di specialità tra l'esenzione, considerata norma generale, e la detrazione, ritenuta norma speciale, e talaltra sul disposto dell'articolo 14

¹⁴ Cass., sez. un., 26.11.2008, n. 28160, in *Foro it.*, 2009, 1, I, p. 115.

delle preleggi che sancisce il divieto di applicazione analogica delle norme agevolative¹⁵.

In ragione di tale dialettica tra contribuente ed ente impositivo si rende quantomai opportuno analizzare più nel dettaglio il criterio discrezionale tra le due fattispecie agevolative e segnatamente la destinazione ad alloggio sociale dell'immobile oggetto di assegnazione.

5. La nozione di “alloggi sociali”: l'interpretazione ministeriale

Al fine di delineare con maggiore chiarezza l'ambito di applicazione delle summenzionate fattispecie agevolative è necessario anzitutto dare atto della nozione di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali. Orbene, a mente del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008 per alloggio sociale si intende l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. Inoltre, sono considerati tali anche gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico – destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà. È evidente come l'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie delle fasce economicamente più deboli.

Per quanto concerne gli *standard* edilizi, ciascun alloggio sociale deve essere adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnico-costruttive indicate agli articoli 16 e 43 della l. n. 457 del 5 agosto 1978¹⁶. Nel caso di servizio di edilizia sociale in locazione, inoltre, sarà altresì necessario il rispetto di criteri di adeguatezza tra la superficie

¹⁵ Cfr. in questo senso P. RUSSO, G. FRANSONI e L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2014, p. 54; S. CAPOLUPO, *Riforma Tremonti: il divieto dell'interpretazione analogica*, in *Il Fisco*, 2002, XXXII, p. 5084 e ss. Secondo gli autori citati, il divieto – vigente in materia tributaria – di ricorrere all'interpretazione analogica per le norme impositive è valevole anche con riferimento alle agevolazioni ed esenzioni fiscali e troverebbe la sua legittimazione nell'art. 14 delle preleggi.

¹⁶ A mente delle norme richiamate, la superficie massima delle abitazioni non può superare metri quadrati 95, oltre a metri quadrati 18 per autorimessa o posto macchina, con un'altezza netta delle abitazioni e dei loro vani accessori non superiore a metri 2,70 per gli ambienti abitativi e, per i vani accessori, non inferiore a metri 2,40.

abitabile e i soggetti che ivi alloggeranno¹⁷, fermo restando in ogni caso che l'alloggio sociale deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative.

Chiarita la nozione di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali e le caratteristiche architettoniche delle unità immobiliari, è opportuno dare atto dei chiarimenti ministeriali che hanno, a più riprese, fornito delucidazioni sul corretto regime fiscale applicabile ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali.

L'Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, ha affermato in maniera cristallina che per gli immobili detenuti dagli IACP o enti ERP comunque denominati il regime IMU applicabile è duplice in considerazione delle caratteristiche oggettive degli immobili assegnati, a nulla rilevando la qualità soggettiva degli enti proprietari di dette unità immobiliari. Invero, a giudizio del Ministero, in linea generale è applicabile a tutti gli immobili assegnati dagli enti ERP la detrazione di euro 200 da scontare sull'IMU dovuta, mentre con esclusivo riferimento agli immobili regolarmente assegnati ed aventi le caratteristiche sopra indicate di alloggi sociali è prevista l'esenzione IMU in virtù dell'assimilazione *ex lege* ad abitazione principale¹⁸.

Detto orientamento era già stato più volte ribadito dal Ministero che oltre a predicare la spettanza dell'esenzione aveva chiarito le modalità applicative del beneficio fiscale e le istruzioni per il corretto adempimento ai relativi obblighi dichiarativi¹⁹.

Peraltro, in linea con il principio di diritto affermato dalla sentenza in

¹⁷ In linea di massima, si considera adeguato un alloggio con un numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare – e comunque non superiore a cinque – oltre ai vani accessori quali bagno e cucina.

¹⁸ Nel citato documento di prassi il MEF ritiene che “*gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato*”. Ne deriva, contrariamente a quanto affermato dagli Enti locali che, ove si ravvedesse un rapporto di *genus a specie* tra le due fattispecie agevolative, sarebbe da considerare norma generale la detrazione, poiché applicabile a tutti gli immobili assegnati, e norma speciale l'esenzione, giacché prevista invece per le sole unità immobiliari regolarmente assegnate che abbiano inoltre le caratteristiche necessarie per essere definite alloggi sociali.

¹⁹ Ai sensi dell'art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. n. 102 del 31 agosto 2013, il titolare di detti immobili è tenuto a presentare apposita dichiarazione IMU barrando il campo 15 relativo alla “esenzione” e riportare, nello spazio dedicato alle “annotazioni” la seguente frase “*l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lett. b), comma 2, dell'art. 13 del D. L. n. 201/2011*”.

Si vedano, in particolare, le FAQ Imu/Tasi del Ministero dell'Economia e delle Finanze nn. 15 e 20 del 3 giugno 2014, nonché la Risposta “Alloggi sociali” in occasione del convegno Telefisco svoltosi il 28 gennaio 2016.

commento, l'Amministrazione sembra ritenere che il mancato invio della dichiarazione non possa far venire meno la spettanza dell'agevolazione, comportando solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU, ma non anche la decadenza dai benefici in questione²⁰.

6. Il contrasto nella giurisprudenza delle corti di merito

Come già cennato, l'articolo 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011 prevede, da un lato, l'esenzione per tutti gli alloggi sociali destinati ad abitazione di nuclei familiari svantaggiati indipendentemente dal proprietario delle unità immobiliari e, dall'altro lato, la detrazione di euro 200 per gli alloggi regolarmente assegnati degli enti ERP (a prescindere dalle caratteristiche edilizie ed architettoniche dei medesimi). A generare confusione è proprio la difficile interpretazione di due norme che prevedono benefici fiscali agganciati a diversi presupposti: l'elemento oggettivo per l'esenzione (*i.e.*, il rispetto dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008) e l'elemento soggettivo per la detrazione (*i.e.*, la titolarità dell'immobile riconducibile agli enti ERP).

Orbene, a fronte della discutibile tecnica redazionale della norma, a parere dello scrivente, è necessario fare riferimento ai citati documenti di prassi, nonché alla posizione del Governo espressa nell'ambito del dibattito parlamentare²¹, che tendono a ricostruire la volontà del legislatore in termini di ragionevolezza dei canoni ermeneutici. Invero, la previsione di un regime ancora più favorevole, consistente nel totale abbattimento dell'imposta dovuta, si spiega con la funzione di servizio pubblico che viene svolta dagli enti

²⁰ Cfr. Risposta “Nuova Imu: immobili merce e altre agevolazioni” in occasione del convegno Telefisco svoltosi il 30 gennaio 2020. In particolare, l'Amministrazione finanziaria sostiene che “*il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'IMU quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni, al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, [...] per cui si ritiene che tale impostazione sia venuta meno e che, anche per siffatte ipotesi, la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU ma non anche la decadenza dai benefici in questione*”.

²¹ Si veda l'Interpellanza n. 2-00253 sul diritto alle detrazioni fiscali per i conduttori di alloggi sociali durante la seduta del Senato n. 451 del 14 maggio 2015, p. 8. Su richiesta di chiarimenti dell'On.le Franco Mirabelli, l'allora Sottosegretario di Stato alle Politiche agricole alimentari e forestali, Giuseppe Castiglione, ha affermato che la circostanza per cui un immobile sia assegnato da un IACP o da un ente di edilizia residenziale pubblica non ne comporta automaticamente la non applicazione dell'imposta, in quanto occorre verificare se l'immobile abbia effettivamente le caratteristiche di alloggio sociale. Pertanto, costituisce uno specifico onere del proprietario dell'alloggio sociale attestare la sussistenza dei relativi requisiti.

ERP comunque denominati²². Peraltro, laddove fosse negata l'esenzione in parola con contestuale riconoscimento della sola detrazione verrebbe violato il principio di eguaglianza di cui all'articolo 3 Cost., giacché altri soggetti diversi dagli enti ERP ma che svolgono la medesima attività conseguirebbero la totale esclusione dal tributo con evidente illogicità dell'impianto ermeneutico²³.

Orbene, una parte della giurisprudenza di merito ha aderito ad un orientamento restrittivo dell'agevolazione in esame ritenendo che l'esenzione sia per legge inapplicabile agli IACP o enti ERP comunque denominati²⁴. Ciò innanzitutto perché la previsione di una detrazione specificamente indirizzata a detti soggetti viene asseritamente ritenuta norma speciale che, dunque, comporterebbe una deroga alla norma generale che concede l'esenzione. Ebbene, tale interpretazione suscita perplessità. L'esenzione, quantomeno secondo l'impostazione della dottrina tradizionale, è per sua natura una norma speciale che non può in alcun modo essere considerata generale²⁵. Quanto affermato dalle corti di merito, dunque, corre il rischio di diventare una contraddizione in termini giacché si potrebbe tutt'al più affermare che l'interprete si trovi di fronte a due norme di carattere eccezionale che non sono di per sé incompatibili, dovendosi dunque indagare sul corretto ambito di applicazione delle stesse²⁶. Inoltre, da un punto di vista strettamente cronologico, la fattispecie di assimilazione degli alloggi sociali all'abitazione principale è stata introdotta successivamente alla detrazione di euro 200, già in vigore sin dall'istituzione dell'IMU. Pertanto, anche a voler risolvere in termini di specialità il rapporto tra le due norme sembrerebbe che l'esenzione deroghi alla detrazione e non viceversa. Ciò non soltanto per la sopravvenienza della prima alla seconda, ma anche perché gli alloggi degli enti ERP beneficiano in via generale della detrazione e, solo se soddisfano

²² Per una attenta disamina della questione di veda A. ROVAGNATI, *IMU sugli immobili degli enti di edilizia residenziale pubblica*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVII, p. 3551 e ss.

²³ Si veda l'Interpello del Comune di Roma n. 5/2014 (IMU – Alloggi sociali) in cui l'Ente impositore ha confermato l'esenzione dal tributo per le cooperative edilizie aventi ad oggetto la costruzione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, realizzati con contributo pubblico e destinati alla locazione obbligatoria per un periodo non inferiore ad anni otto.

²⁴ Si rimanda alla giurisprudenza di merito citata *sub* nota 2 che precede.

²⁵ Cfr. P. BORLA, *Diritto Tributario*, Torino, 2019, pp. 247-48; G. DURANTE, *Non è assoggettabile ad interpretazione estensiva o analogica la norma tributaria di esenzione*, in *Azienditalia – Finanza e Tributi*, 2010, II, pp. 12 e ss.

²⁶ In tema di regimi agevolativi aventi requisiti e ambiti di applicazione parzialmente congruenti si vedano Cass., V, 28.01.2004, n. 1521, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2004, VII, p. 624 e Cass., V, 12.07.2004, n.12840, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, VII-VIII, le quali, in linea di principio, affermano la compatibilità e la cumulabilità di diversi regimi agevolativi laddove fossero soddisfatti i requisiti previsti *ex lege*. Cfr. anche M. RAVACCIA, *Sull'applicazione congiunta della cd. Legge Tremonti e dell'art. 12 del D.L. n. 333/1992*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2004, VII, pp. 627 e ss.

i requisiti oggettivi previsti per gli alloggi sociali, anche dell'esenzione dal tributo.

Ciò posto, un altro argomento utilizzato dal filone giurisprudenziale restrittivo concerne l'impossibilità di estendere l'ambito di applicazione dell'esenzione mediante il ricorso all'analogia. Ebbene, anche questo argomento non sembra cogliere nel segno. Il chiaro dettato normativo e la già analizzata posizione ministeriale non sembrano porre in dubbio che l'esenzione prevista per gli alloggi sociali fosse diretta, *inter alia*, anche ai fabbricati di civile abitazione a ciò destinati di titolarità degli IACP e enti ERP comunque denominati, a nulla rilevando il mancato richiamo soggettivo presente nella fattispecie della detrazione.

Le argomentazioni sinora analizzate, tra l'altro, prendono spunto dal Dossier di Bilancio 2016 predisposto dall'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL) secondo cui vi sarebbero due motivi ostativi all'applicazione dell'esenzione in favore delle unità immobiliari di proprietà degli IACP o enti ERP²⁷. Secondo un primo profilo normativo, a detta della Fondazione, qualora il Legislatore avesse voluto estendere l'esclusione in esame agli immobili degli IACP avrebbe dovuto prevederlo espressamente, similmente a quanto fatto con riguardo ad altre fattispecie. In secondo luogo, sotto un aspetto economico, l'IFEL sostiene che la comprensione all'interno degli alloggi sociali degli immobili di proprietà degli IACP non risulta sin dall'origine coerente con le stime effettuate dal Governo con riferimento alla perdita di gettito subita dai Comuni e riportate nella Relazione Tecnica allegata al d.l. n. 102 del 31 agosto 2013²⁸. Le richiamate argomentazioni dell'IFEL destano talune perplessità anche in relazione al ruolo della Fondazione²⁹. Sin dalla sua costituzione, l'IFEL porta avanti il ruolo di ente deputato ad assistere i Comuni in materia di finanza ed economia locale, oltre a divenire la tecno-struttura di riferimento per la raccolta sistematica, l'elaborazione e la diffusione dei dati relativi ai tributi, nonché per lo svolgimento di attività di ricerca e formazione attraverso la produzione di studi, analisi e proposte di innovazione normativa atte a soddisfare le istanze dei Comuni e dei cittadini. Alla luce dell'oggetto sociale e degli scopi della Fondazione appare evidente che l'interpretazione della

²⁷ IFEL, Dossier di Bilancio 2016, pp. 116-17.

²⁸ Invero, con riferimento alla detrazione di cui all'art. 7 del d.l. n. 47 del 28 marzo 2014, prevista in favore dei soggetti assegnatari di alloggi sociali, Federcasa nella Circolare n. 39 del 22 maggio 2015 ha evidenziato come le stime governative prevedessero che i contratti di locazione sottoscritti fossero all'incirca 40.000, mentre il volume effettivo si attesta attorno ai 600.000 rapporti locatizi.

²⁹ Invero, trattasi di un organismo di diritto privato istituito nel 2006 dall'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI) quale successore del Consorzio ANCI-CNC per la fiscalità locale raccogliendone tutta l'eredità.

normativa in oggetto tende a favorire le esigenze di cassa e di gettito fiscale degli Enti locali.

Dato atto dell'interpretazione restrittiva di talune corti di merito, è opportuno constatare l'esistenza di un altro, nonché maggiormente condivisibile, orientamento giurisprudenziale che è conforme peraltro alla decisione della Suprema Corte di cui si dirà più nel dettaglio nel prosieguo della presente trattazione³⁰.

Come correttamente sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza qui esaminata ritiene che a partire dal 1° gennaio 2014 è necessario effettuare una distinzione tra gli immobili regolarmente assegnati dagli enti ERP e quelli che, in aggiunta, rientrano nella categoria degli alloggi sociali. D'altronde il differente regime fiscale previsto per il patrimonio immobiliare ERP, oltre a rispecchiare il tenore letterale dell'articolo 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, trae origine da una logica sottostante che è alla base delle modalità di assegnazione.

Invero, nell'ambito dell'edilizia popolare, gli enti ERP non hanno discrezionalità alcuna in merito alla scelta degli assegnatari di detti alloggi, né tantomeno vantano alcuna potestà negoziale con riferimento alla determinazione dell'ammontare del canone di locazione. Se da un lato le graduatorie per identificare i nuclei familiari assegnatari delle abitazioni sociali sono gestite dai Comuni, il canone di locazione è definito dalle Regioni, in concertazione con le ANCI regionali, in relazione alle diverse capacità economiche degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio. Si tratta dunque di un servizio che esula, almeno sotto un profilo sostanziale, dalla libera contrattazione privata che postula necessariamente la possibilità di scegliere non solo la controparte negoziale, ma anche di determinare liberamente il contenuto, anche e soprattutto economico, del vincolo contrattuale³¹.

³⁰Si vedano in particolare Comm. Trib. Prov. Milano, 15.03.2021, n. 1164, in *Norme e Tributi Enti Locali & Edilizia*, 21 aprile 2021, nota di E. PINTALDI; Comm. Trib. Prov. Foggia, 10.02.2021, n. 143, in *Norme e Tributi Enti Locali & Edilizia*, 21 aprile 2021, nota di G. DE BENEDETTO; Comm. Trib. Prov. Bari, 18.01.2021, n. 105, in *Sindacato Unitario Nazionale Inquilini ed Assegnatari – Archivio Mensile: gennaio 2021*, 29 gennaio 2021; Comm. Trib. Prov. Taranto, 08.02.2021, n. 92, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Taranto, 10.01.2020, n. 35, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Napoli, 03.12.2018, n. 17017, in *Pluris – Wolters Kluwer*.

Per un'utile rassegna delle pronunce che condividono l'interpretazione avanzata dagli enti ERP si veda A. ROVAGNATI, *op. cit.*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVII, p. 3551, nota n. 1.

³¹ Cfr. M. BIANCA, *Diritto Civile. Tomo III: il contratto*, Milano, 2019, p. 6; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Napoli, 2005, p. 51, secondo i quali il contratto è definito come autoregolamento dei rapporti giuridici patrimoniali. Si ritiene, invero, che il semplice riferimento al momento obiettivo di formazione della regola *inter partes* non sia comunque sufficiente ad identificare il contratto, atteso che il rapporto intercorrente tra due o più soggetti potrebbe avere una fonte esogena, quale un atto amministrativo (e.g., nelle ipotesi di espropriazione per pubblica utilità).

Ciò posto, nell'ambito di detta disciplina vincolistica, le associazioni di categoria non hanno esitato nel sottolineare come il metodo di calcolo utilizzato nella determinazione del canone locatizio³² non consente di assicurare agli enti ERP un'entrata tale da consentire la corretta gestione degli immobili, posto che non sarebbe sufficiente a permettere né la copertura dei costi di gestione corrente né accantonamenti per la futura manutenzione ed ammodernamento delle strutture ricettive. Paradossalmente, gli enti ERP che svolgono maggiormente attività sociale accogliendo nuclei familiari svantaggiati, incasseranno presumibilmente canoni minori sia per i minori importi dovuti, sia per il maggiore e più frequente rischio di morosità³³. La situazione finanziaria dell'edilizia sociale è, inoltre, aggravata dallo squilibrio provocato dalla previsione di un'imposta patrimoniale (*i.e.*, IMU) che in molti casi è superiore agli importi dei canoni calmierati applicati agli assegnatari di alloggi sociali³⁴.

Preso atto della rigorosa disciplina di stampo amministrativistico che regola la materia in esame, non può dubitarsi della correttezza dell'impostazione esegetica adottata dal secondo e più permissivo orientamento delle corti di merito. Il regime fiscale di favore concesso a beneficio dei fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali non solo è perfettamente in sintonia con i principi di solidarietà sociale previsti dalla Carta Costituzionale, ma si pone anche nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost., atteso che il legislatore avrebbe escluso *in nuce* che la limitata sfera di azione privata riservata agli enti ERP nell'ambito della gestione delle strutture ricettive potesse determinare il possesso di immobilizzazioni patrimoniali tassabili.

7. La posizione della Suprema Corte

Nell'ambito della suesposta *querelle* giurisprudenziale anche la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi sul controverso e dibattuto tema della fiscalità dei c.d. "alloggi sociali" e, in particolare, sulla spettanza agli Istituti

³² I dati relativi alla superficie e condizioni dell'unità immobiliare assegnata servono per procedere al calcolo del canone base, mentre le informazioni reddituali dell'assegnatario determinano il coefficiente di abbattimento dello stesso canone base.

³³ Federcasa, *Abitazioni sociali. Motore di sviluppo – fattore di coesione*, 2014, p. 20.

³⁴ Cfr. C. SACCHETTO e L. BERTAGGIA, *L'esenzione IMU a favore degli alloggi sociali: un orientamento giurisprudenziale da ripensare*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVI, p. 3456.

Nella prassi, gli importi sono calcolati su base annua e, in talune circostanze, i canoni locatizi previsti annualmente non superano nemmeno gli euro 10. È evidente come l'imposizione fiscale gravante su detti immobili, in assenza di apposite esenzioni, non può che comportare l'impossibilità per gli enti ERP di svolgere la loro funzione sociale con inevitabili ricadute anche sugli assegnatari di alloggi sociali.

Autonomi per le Case Popolari (IACP)³⁵, e più in generale a tutti gli enti di edilizia residenziale pubblica comunque denominati (ERP)³⁶, dell'esenzione prevista per l'imposta municipale unica sugli immobili destinati all'assistenza abitativa di nuclei familiari economicamente svantaggiati. La materia è, invero, stata oggetto di numerosi interventi legislativi che si sono succeduti nel tempo apportando modifiche non sempre ispirate da criteri di chiarezza normativa. Peraltro, l'intervento della Corte di Cassazione, risolvendo la questione della spettanza dell'esenzione in senso affermativo, ha avuto una funzione chiarificatrice della questione e sembrerebbe aver sopito il contrasto giurisprudenziale sorto tra le corti di merito contraddicendo le conclusioni cui era pervenuto un primo filone interpretativo che, come meglio descritto *supra*, ha talora adottato un atteggiamento piuttosto rigido disconoscendo la spettanza dell'esenzione nonostante il chiaro tenore letterale dell'agevolazione sovente invocata³⁷.

³⁵ Preliminarmente è opportuno soffermarsi brevemente sui fatti della controversia onde chiarire la scaturigine e il contesto fattuale della sentenza emessa dalla Corte di Cassazione.

Il Comune di Marcanise notificava all'IACP di Caserta un avviso di accertamento IMU per l'anno d'imposta 2014 contestando la non spettanza dell'esenzione prevista dall'art. 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, in virtù della mancata presentazione della dichiarazione attestante il possesso dei requisiti e contenente gli identificativi catastali degli immobili di cui veniva richiesta l'esenzione, così come previsto ai sensi dell'art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. n. 102 del 31 agosto 2013. La contribuente proponeva ricorso avverso l'atto impositivo notificato risultando soccombente sia di fronte al giudice di prima cure, sia in sede di appello; dunque, proponeva ricorso in cassazione per violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in relazione alla suddetta esenzione.

Gli Ermellini di piazza Cavour, investiti della questione, hanno cassato con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania affermando non solo la spettanza dell'esenzione dall'imposta municipale propria per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, ma anche l'assenza di qualsiasi vincolo di subordinazione della predetta agevolazione all'onere della presentazione della dichiarazione attestante il possesso dei requisiti e contenente gli identificativi catastali degli immobili.

³⁶ Gli alloggi ERP sono attualmente gestiti dagli *ex* IACP i quali – in seguito alla devoluzione della materia alla competenza regionale –, sono stati in larga parte sostituiti da aziende territoriali di varia denominazione (e.g., ATER, ALER, ACER) aventi il medesimo scopo istituzionale e disciplinate autonomamente da ciascuna Regione.

³⁷ Per una disamina delle pronunce della giurisprudenza di merito contrarie alla spettanza dell'esenzione cfr. Comm. Trib. Prov. Taranto, 15.02.2021, nn. 118 e 120, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Reg. Basilicata, 08.02.2021, nn. 45 e 47, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Ancona, 01.12.2020, n. 270, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Salerno, 29.10.2020, nn. 1890 e 1892, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Reg. Lazio, 17.02.2020, n. 876, in *Pluris – Wolters Kluwer*.

In senso sfavorevole al contribuente, ancorché basate su motivazioni differenti, cfr. Comm. Trib. Reg. Abruzzo, 29.10.2020, n. 480, in *Pluris – Wolters Kluwer*, in cui l'esenzione è stata negata per carenze probatorie e Comm. Trib. Prov. Taranto, 24.10.2019, n. 1619, in *Pluris – Wolters Kluwer*,

Giova, ad ogni modo, sottolineare la rilevanza della pronuncia in commento che, seppur caratterizzata da un succinto apparato motivazionale, è giunta alle condivisibili conclusioni di riconoscimento dell'esenzione dal prelievo tributario municipale in favore del patrimonio immobiliare ERP destinato a fronteggiare le esigenze abitative delle fasce più bisognose della popolazione.

Preso atto delle maggiori questioni teoriche ed interpretative della tematica in oggetto, risulta essenziale analizzare anche i profili probatori e processuali che hanno caratterizzato e caratterizzano le controversie tra Enti ERP e Comuni e che incidono in maniera rilevante sull'esito delle decisioni delle corti, ivi inclusa la sentenza in commento.

Se è vero che l'esenzione prevista per gli alloggi sociali è subordinata al soddisfacimento dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, è altrettanto vero che sembrerebbe gravare sul contribuente l'onere di dimostrare il possesso di detti requisiti onde provare la spettanza dell'agevolazione³⁸. Ebbene, nell'ambito del giudizio tributario tale onere potrebbe divenire una c.d. *probatio diabolica* in assenza dei dovuti temperamenti, giacché sovente in controversie siffatte gli avvisi di accertamento riguardano migliaia di immobili con conseguente difficoltà a produrre la mole di documentazione attraverso i portali telematici della giustizia tributaria³⁹.

A tal riguardo, come opportunamente osservato dalla giurisprudenza⁴⁰, il Comune ha perfettamente contezza della natura degli immobili, proprio in

in cui il ricorso è stato rigettato stante il mancato invio della dichiarazione IMU con cui richiedere l'esenzione.

³⁸ D'altronde tale affermazione è conforme al principio dell'onere della prova di cui all'art. 2967 c.c. a mente del quale chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Cfr. P. CLEMENTI, *Esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti*, in *Enti non profit*, 2009, II, p. 30 e ss.; Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009; Cass., V, 25.11.2008, n. 28005, in *Giust. Civ. Mass.*, 2008, XI, p. 1675.

³⁹ Invero, come chiarito dalla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 4 luglio 2019, pp. 17-19, ciascun documento da trasmettere telematicamente non può superare i 10 *magabytes* di dimensione, fermo restando che il sistema consente la trasmissione fino ad un massimo di 50 *magabytes* per ogni singolo invio. Come è agevole desumere, in ipotesi di accertamenti su un numero consistente di immobili i documenti da produrre (e.g., visure immobiliari, dichiarazioni IMU, contratti di locazione delle singole unità immobiliari, decreti di assegnazione degli alloggi sociali emessi dal Comune) potrebbero con molta probabilità superare i suddetti limiti dimensionali.

⁴⁰ Cfr. Comm. Trib. Prov. Bari, 18.01.2021, n. 105, in *Sindacato Unitario Nazionale Inquilini ed Assegnatari – Archivio Mensile: gennaio 2021*, 29 gennaio 2021. Si veda anche Comm. Trib. Prov. Taranto, 10.01.2020, n. 35, in *Pluris – Wolters Kluwer*, in cui la corte dopo aver premesso che “*il procedimento di assegnazione, che parte dalla fase cosiddetta locativa, avviene con decreto sindacale*” argomenta come “*il Comune non può non conoscere gli immobili che sono stati assegnati dallo stesso Comune, in persona del suo Sindaco*”.

virtù dell'intensa partecipazione dello stesso Ente nella predisposizione delle aree edificabili, per le concessioni, le convenzioni, i finanziamenti, le graduatorie e l'assegnazione, oltre che partecipare alla formazione del canone. Ne consegue che essendo l'Ente impositore già a conoscenza della natura di detti immobili, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, della l. n. 241 del 7 agosto 1990⁴¹, il contribuente dovrebbe essere esentato dalla produzione della documentazione peraltro già in possesso dell'Amministrazione finanziaria⁴², o quantomeno dovrebbe essere tenuto a produrre in giudizio solamente un ristretto campione di contratti di locazione e relativi decreti di assegnazione con ciò inferendosi, secondo una logica presuntiva, che anche gli altri immobili per i quali viene richiesta l'esenzione abbiano le caratteristiche di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, fatta salva la facoltà dell'Ente impositore di fornire prova contraria.

Inoltre, sempre in un'ottica di semplificazione della prova in giudizio, sovente nella prassi giudiziale il contribuente decide di ricorrere volontariamente all'assistenza di un consulente tecnico onde procedere alla stesura di una perizia sulle caratteristiche delle unità immobiliari accertate da depositare successivamente in giudizio⁴³. Le valutazioni del perito pur non costituendo un mezzo di prova, ma delle mere allegazioni difensive, possono essere certamente valutate dal giudice onde confermare la natura di alloggio sociale delle unità immobiliari di cui non è possibile depositare tutti i relativi contratti di locazione e decreti di assegnazione⁴⁴. Peraltro, proprio la natura di scritto

⁴¹ Cfr. E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2013, pp. 540-41; G. LANDI e G. POTENZA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1997, pp. 231-32. Secondo gli autori l'attività dell'Amministrazione deve essere ispirata dal principio di non aggravamento del procedimento che costituisce il naturale corollario dei canoni di buon andamento dell'attività pubblica declinati nella triade efficacia, efficienza ed economicità. Pertanto, l'ordinamento prevede un vero e proprio dovere di acquisizione d'ufficio dei documenti (o copia degli stessi) che siano già in possesso dell'Amministrazione precedente o di altra pubblica amministrazione.

⁴² Si veda a tal riguardo Cass., V, 21.09.2016, n. 18453, in *Diritto e Giustizia*, 2016, LI, p. 15; I. BUSCEMA, *Nel caso di immobili inagibili spetta la riduzione IMU senza denuncia*, in *Diritto e Giustizia*, 2016, LI, pp. 15 e ss. in cui si ritiene che a mente dei principi espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente e, precisamente in virtù del principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuente, a quest'ultimo non possa essere richiesta documentazione già in possesso della pubblica Amministrazione.

⁴³ Si veda A. MAZZEO, *sub* articolo 201 c.p.c., in *Codice di procedura civile, Tomo I*, a cura di N. PICARDI, B. SASSANI e A. PANZAROLA, Milano, 2010, p. 1289, il quale specifica la differenza tra la consulenza tecnica di parte propriamente detta e la c.d. "perizia stragiudiziale". Si ritiene che anche in assenza della nomina di un consulente tecnico d'ufficio ciascuna parte possa, di propria iniziativa ed in qualunque momento, avvalersi della consulenza di un perito al fine di ottenere una dissertazione tecnica da depositare in giudizio.

⁴⁴ Cfr. anche F. COLUZZI, *sub* articolo 87 c.p.c., in *Codice di procedura civile, Tomo I*, a cura di N. PICARDI, B. SASSANI e A. PANZAROLA, Milano, 2010, p. 619, la quale, nel chiarire il valore processuale delle deduzioni del consulente tecnico di parte, afferma che esse non costituiscono un mezzo di

difensivo consente il deposito della relazione tecnica anche direttamente nel giudizio di appello, con ciò permettendo un maggior lasso di tempo per la predisposizione di dette valutazioni peritali che, data la numerosità degli immobili, potrebbe non sempre essere di agevole redazione⁴⁵.

Orbene, alla luce di quanto premesso *supra*, emerge sicuramente un atteggiamento “schizofrenico” degli Enti impositori nell’esercizio delle funzioni amministrative e fiscali di propria competenza. Invero, gli Enti locali, nella loro veste di Amministrazione procedente, effettuano l’istruttoria necessaria per verificare le caratteristiche degli alloggi ERP e la loro conformità ai requisiti architettonici previsti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. A valle del positivo esito del controllo, selezionano, sulla scorta di graduatorie *ad hoc*, i soggetti assegnatari di tali soluzioni abitative e provvedono con decreto a disporre l’assegnazione degli stessi. Successivamente all’adozione del provvedimento amministrativo, gli IACP o enti ERP comunque denominati sottoscrivono con gli assegnatari i contratti di locazione nel modello *standard* predisposto dal Comune e pattuiscono l’importo calmierato secondo le determinazioni adottate in sede regionale. Ciò posto, la previsione di un siffatto processo selettivo indurrebbe a ritenere che le valutazioni operate in sede amministrativa non vengano successivamente disattese durante la fase di accertamento fiscale. In altre parole, se un’unità immobiliare viene assegnata quale alloggio sociale dal Comune, non si comprende su quali presupposti detta qualifica venga in seguito negata dal medesimo Ente locale nell’ambito dell’accertamento tributario. Risulta, dunque, un’evidente contraddizione in termini tra il decreto di assegnazione e l’atto impositivo che, seppur operanti in diversi ambiti, sono emessi dallo stesso Ente. Ciò sembrerebbe evidenziare un utilizzo distorto della potestà impositiva nell’ambito della quale, trattandosi di un’attività espressione di un potere autoritativo seppur vincolato, dovrebbero essere correttamente valutati i profili di fatto previsti dalla norma tributaria onde evitare di incorrere in censure di inadeguatezza dell’atto nella rappresentazione del fatto imponibile (sottoforma di travisamento o erroneo apprezzamento della realtà dei fatti, erronea formazione del giudizio, insufficienza dell’istruttoria o della relativa valutazione) in maniera del tutto analoga alla sintomatologia dell’eccesso di potere⁴⁶.

prova, bensì uno scritto difensivo avente la finalità di sottoporre all’organo giudicante delle valutazioni di carattere tecnico.

⁴⁵ Cfr. Cass., V, 11.11.2011, n. 23590, in *Giust. Civ. Mass.*, 2011, XI, p. 1592, a mente della quale, nel processo tributario, la consulenza tecnica di parte può essere depositata anche nel corso del giudizio di appello, non essendo previste preclusioni al deposito di documenti con contenuto di mere allegazioni difensive.

⁴⁶ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino,

8. Considerazioni conclusive

Alla luce delle osservazioni che precedono sul piano teorico e sulla scorta dell'analisi normativa e giurisprudenziale nonché delle indicazioni di prassi ministeriale di cui *supra*, si rileva un evidente equivoco di fondo protrattosi a decorrere dalla novella entrata in vigore ad inizio 2014. La presenza di due distinti regimi agevolativi della fiscalità dell'edilizia residenziale pubblica, tra di essi parzialmente sovrapponibili, ha comportato un'erronea interpretazione della normativa di settore degli enti impositori locali e di una parte della giurisprudenza delle corti di merito.

Come già cennato nel presente elaborato, l'approccio eccessivamente analitico al dato normativo e l'asserita sussistenza di un criterio di specialità nel binomio detrazione-esenzione non coglie nel segno e tradisce la *ratio* sottostante l'intervento del legislatore⁴⁷. Invero, da un punto di vista sistematico è del tutto evidente che l'introduzione dell'esenzione dall'imposizione IMU prevista per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali risponda alle esigenze di sostegno alle famiglie economicamente svantaggiate a fronte della crescente emergenza abitativa verificatasi nel paese negli ultimi anni. Dunque, il riconoscimento dell'esenzione IMU prevista per gli alloggi assegnati in favore delle fasce meno abbienti si inserisce in un più ampio quadro di politica normativa tributaria ispirato da riflessioni di politica economica contingenti che giustificano, e anzi avallano, la rinuncia al prelievo.

L'intervento normativo tiene conto della circostanza che la spesa per l'abitazione rappresenta un capitolo di spesa del bilancio familiare che tende a decrescere (proporzionalmente) con l'aumento del reddito delle famiglie; conseguentemente, al fine di attuare una politica di favore nell'accesso a soluzioni abitative, si è reso opportuno garantire una maggiore concentrazione delle risorse pubbliche per l'allocazione di strutture ricettive a favore delle classi più svantaggiate mediante la previsione di sgravi fiscali (oltre che

2013, p. 75. Si pensi anche alle ipotesi in cui l'atto impositivo sia influenzato da valutazioni di carattere prodromico svolte *ex ante*, financo in atti di natura amministrativa non aventi forza di legge, come accade ad esempio nella determinazione dei redditi fondiari che si basa sulle tariffe d'estimo, aventi natura di provvedimenti amministrativi generali di inventariazione e stima catastale di ciascun immobile. Sul punto cfr. P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Tomo I: le imposte dirette*, Torino, 2019, pp. 63-64; N. D'AMATI, *Diritto tributario: lineamenti legislativi*, Torino, 1981, pp. 21-23.

⁴⁷ Appaiono poco condivisibili le argomentazioni avanzate dai Comuni relativamente ad un asserito criterio di specialità o divieto di interpretazione analogica, così come del resto anche il riferimento alle stime governative sull'esenzione. D'altronde, i chiarimenti delle strutture ministeriali dell'Amministrazione finanziaria confermano la posizione adottata dagli enti ERP e fanno luce sulla *ratio* dell'istituto in segno opposto rispetto alle istanze avanzate dagli enti locali territoriali.

di sussidi⁴⁸) ai soggetti che appartengono ad una certa classe di reddito e limitatamente ai fabbricati che possiedono determinate caratteristiche popolari⁴⁹. Emerge con tutta evidenza come la normativa prevista dal legislatore sia perfettamente in linea con le teorie elaborate dalle scienze economiche in materia di sussidi per l'edilizia sociale⁵⁰.

Occorre peraltro tenere conto di come la previsione dell'esenzione dall'imposta patrimoniale permette agli enti ERP di perseguire le loro finalità e scopi istituzionali, giacché anche nelle ipotesi in cui il canone di locazione calmierato risulti maggiore dell'imposta le entrate non sarebbero comunque sufficienti a garantire un'adeguata manutenzione e rinnovamento del patrimonio immobiliare. Un eccessivo prelievo fiscale potrebbe, infatti, comportare gravi ricadute sociali per tutti i nuclei familiari che beneficiano di alloggi sociali, atteso che il mercato in regime di libera concorrenza non sarebbe in grado di offrire soluzioni abitative a canoni così contenuti. Pare, dunque, superfluo rilevare come nell'attuale contesto economico sia imprescindibile per lo Stato apparato garantire il diritto all'abitazione ai consociati più bisognosi.

Nel panorama interpretativo sopra delineato, il pronunciamento della Suprema Corte⁵¹ segna un importante passo in avanti della giurisprudenza di legittimità nel riconoscimento del corretto regime impositivo degli alloggi sociali. La decisione in commento è, invero, il primo pronunciamento della Suprema Corte a seguito della riforma legislativa entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2014. Benché non si possa affermare che il contrasto giurisprudenziale sorto in materia sia stato definitivamente risolto in senso affermativo rispetto alla suddetta agevolazione fiscale, le indicazioni contenute nella decisione in epigrafe saranno con tutta evidenza preziose nel dirimere le successive controversie tra enti ERP e Comuni, le quali dovranno presumibilmente tenere conto delle indicazioni contenute nella relativa statuizione di diritto. Con detto auspicio, ci si augura che l'orientamento di legittimità inaugurato possa essere corroborato da future decisioni conformi al precedente in commento sia presso le corti di merito sia in successivi interventi interpretativi nomofilattici.

⁴⁸ Si fa riferimento al canone agevolato che viene fissato a livello regionale per l'assegnazione in locazione degli alloggi sociali.

⁴⁹ Cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle Finanze*, Torino, 1977, pp. 283-85, per una teoria generale concernente i sussidi o sgravi fiscali previsti per l'edilizia in favore delle classi meno abbienti.

⁵⁰ Invero, la normativa di settore oltre a definire meticolosamente le caratteristiche architettoniche e strutturali delle unità immobiliari che potenzialmente sono oggetto dell'agevolazione, prevede anche un filtro relativamente alla selezione dei beneficiari basato sulla collaborazione tra Enti locali e enti ERP che favorisce il corretto utilizzo dello strumento, evitando al contempo abusi da parte di una platea di soggetti più ampia di quelli cui effettivamente spetterebbe lo sgravio fiscale.

⁵¹ Cass., V, 28.10.2020, n. 23860, in *Giust. Civ. Mass.* 2020.