

#79.10.2021



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

- › Una ricchezza sprecata
- › L'imposizione indiretta nel *trust* a sostegno di procedure per la soluzione della crisi d'impresa
- › Verso la riforma della giustizia tributaria - Numeri e criticità della giustizia tributaria oggi
- › Disciplina fiscale del lavoro dipendente svolto in Italia da non residenti
- › Abuso del diritto, elusione, evasione: sviluppi teorici
- › Particolare tenuità del fatto e fattispecie contraddistinte da soglie normativamente precostituite di rilevanza penale: limiti di applicabilità
- › Somma percepita a titolo risarcitorio: esclusa la rilevanza a fini fiscali. La reale volontà delle parti è appannaggio del giudizio di merito
- › Motivazione della sentenza: è apparente quando non consente di verificare la logica seguita nell'assumere la decisione



#79.2021

### Rivista Il tributo

Direttore responsabile - Luca Mariotti

Redazione - Via dei della Robbia 54 -50132 Firenze tel. 055.572521

**Registrazione Tribunale di Firenze del 23/09/2021 - N. 6150**

Per inviare i vostri articoli visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o scrivete a: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it)

*I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni  
personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore o la direzione.*



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,**  
per ricevere le nostre news

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

**CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:**

- l'approfondimento "iltributo" da scaricare dal sito in .pdf
- la Newsletter periodica de iltributo.it

data ..... Firma .....

**Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.**

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

RIVOLTA A TUTTI GLI ATTORI ED OPERATORI COINVOLTI, PER LAVORARE ALLE PRATICHE DI SUPERBONUS SENZA SOSTANZIALI INCERTEZZE

LA SECONDA EDIZIONE E' STATA AGGIORNATA CON LE RECENTI REGOLE, LA PRASSI E LE ULTIME NOVITA'

UN MANUALE DI RIFERIMENTO UTILE SIA PER PROPRIETARI DI IMMOBILI CHE PER AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO, MA INDISPENSABILE SOPRATTUTTO SIA AI TECNICI CHE DEVONO VISTARE LE PRATICHE E FARE GLI INVII SIA ALLE DITTE FORNITRICI, CHE DOVRANNO RAPPORTARSI COI CLIENTI E CON GLI ISTITUTI DI CREDITO, IN CASO DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA



# SUPERBONUS 110%

## LA GUIDA DEFINITIVA

II edizione - aggiornata ad agosto 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

IN FORMATO .PDF, KINDLE E E-BOOK

In offerta sul nostro sito  
a soli €14,99 (IVA 4% esclusa)



Una ricchezza sprecata

....02

*di Valerio Malvezzi*

## Approfondimento

L'imposizione indiretta nel *trust* a sostegno di procedure per la soluzione della crisi d'impresa

....08

*di Stefano Ricci, Antonio Musso e Filippo Pastorini*

Verso la riforma della giustizia tributaria - Numeri e criticità della giustizia tributaria oggi

....21

*di Maurizio Villani*

Disciplina fiscale del lavoro dipendente svolto in Italia da non residenti

....37

*di Paolo Soro*

Abuso del diritto, elusione, evasione: sviluppi teorici

....43

*di Luca Labano*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

*Particolare tenuità del fatto e fattispecie contraddistinte da soglie  
normativamente precostituite di rilevanza penale: limiti di applicabilità* . . . . 55  
(Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.32652 del 2 settembre 2021)

**commento di Silvia Vinti**

*Somma percepita a titolo risarcitorio: esclusa la rilevanza a fini fiscali.  
La reale volontà delle parti è appannaggio del giudizio di merito* . . . . 58  
(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25622 del 22 settembre 2021)

**commento di Luca Mariotti**

*Motivazione della sentenza: è apparente quando non consente  
di verificare la logica seguita nell'assumere la decisione* . . . . 65  
(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28146 del 14 ottobre 2021)

**commento di Alessandra Rizzelli**

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.32652 del 2 settembre 2021 . . . . 68



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25622 del 22 settembre 2021 . . . . 70



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28146 del 14 ottobre 2021 . . . . 74

## Il Punto

### Una ricchezza sprecata

di - Valerio Malvezzi

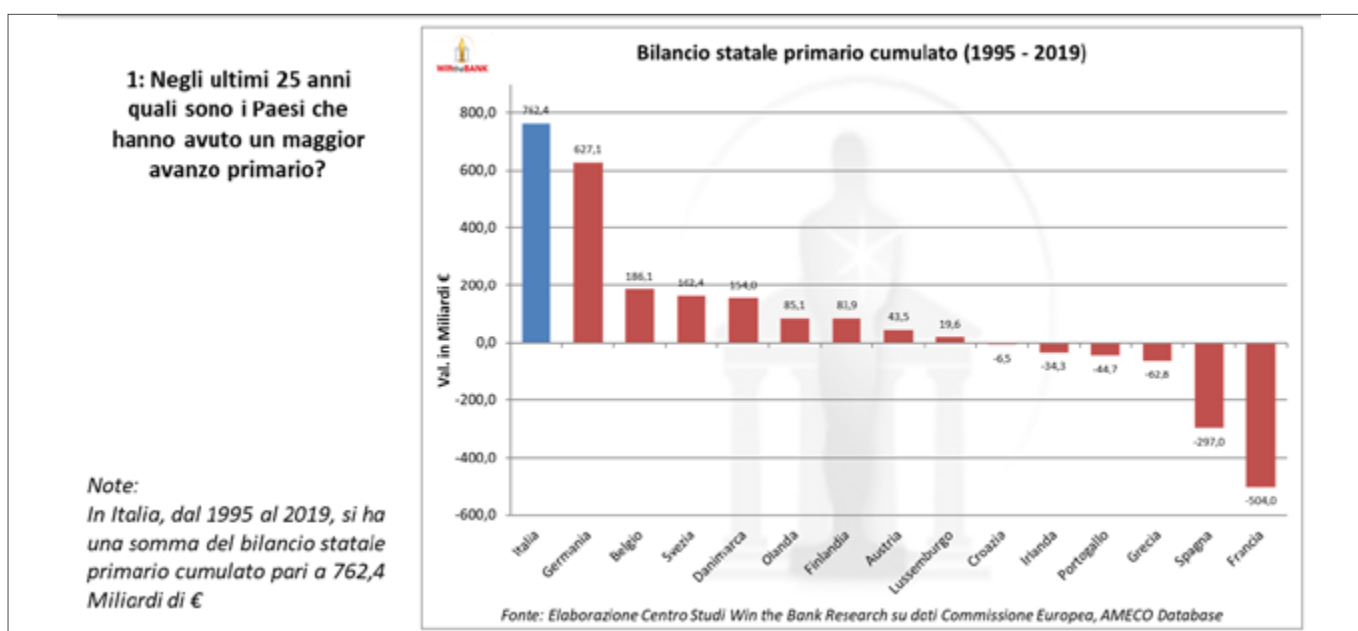
Perché questo titolo? Il nostro paese viene dipinto come un paese di spreconi, di persone che non sono capaci di fare le riforme, c'è in giro questa litania. È un messaggio subliminale messo nella testa degli italiani, non da oggi, ma da circa 40 anni, in base al quale ci viene ripetuto che noi saremmo "non meritevoli di stare bene".

Lo spiego in termini semplici: noi abbiamo vissuto al di sopra dei nostri mezzi, noi non abbiamo fatto le riforme che dovevamo fare sulle pensioni, sul lavoro, sulla giustizia e via discorrendo... Quindi nel *recovery plan* ci raccontano che noi adesso dovremmo fare le cose fatte per bene, come - naturalmente - vogliono loro.

Ora, qui si potrebbero inserire anche altri due argomenti che sono il MES e la riforma del catasto: perché sono un po' - diciamo - temi sottostanti, di cui parlano in pochi, ma sono le due "preoccupazioni" economiche che ho adesso. Ma torniamo a noi.

Ma è vero che siamo degli "spreconi"? È vero che noi non abbiamo fatto le riforme e che noi abbiamo, in sostanza, speso più di quanto abbiamo incassato?

Bene, vediamo di spiegarci con alcuni grafici, senza ulteriore indugio.



Il grafico qui sopra è un grafico elaborato su dati della Commissione Europea - quindi qui non è un “complottista” che parla, sono i dati ufficiali dell’Unione Europea.

Bene, guardiamo il bilancio statale primario accumulato: cosa vuol dire?

Vuol dire che prendiamo tutti i paesi, li mettiamo in una serie progressiva di venticinque anni - dal 1995 al 2020 - e guardiamo che cosa è successo in tutti i paesi qui elencati. Troviamo chi, nell’arco degli ultimi venticinque anni, ha accumulato più differenza tra le entrate e le uscite del paese cioè qual è il paese più virtuoso dal punto di vista del bilancio statale.

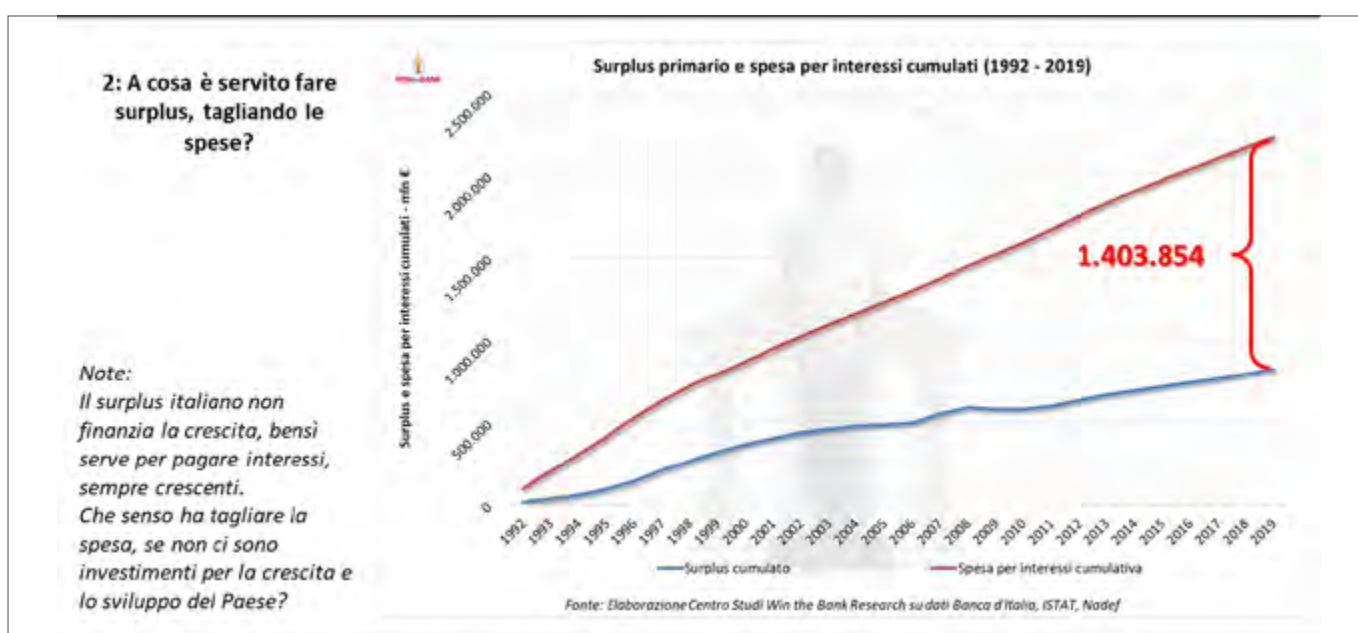
Mi dispiace dover deludere i lettori, che magari avrebbero detto la Germania, piuttosto che l’Olanda o il Belgio. Mi dispiace dovervi deludere ma è l’Italia che è al posto numero uno: cioè l’Italia ha accumulato in venticinque anni 762 miliardi, che è una cifra incredibile...

Tenete conto che la Francia, invece, ne ha bruciati 504, la Spagna ne ha bruciati 300, la Grecia ne ha bruciati 60. La Germania, che è al secondo posto, è molto distanziata - di oltre 130 miliardi. È a 627 ... Quindi qual è il problema?

Il problema è che di noi viene data una percezione all’estero e non solo all’estero, ma anche nel nostro paese, di un paese non virtuoso... mentre noi abbiamo fatto i nostri tagli della spesa e l'aumento delle tasse!

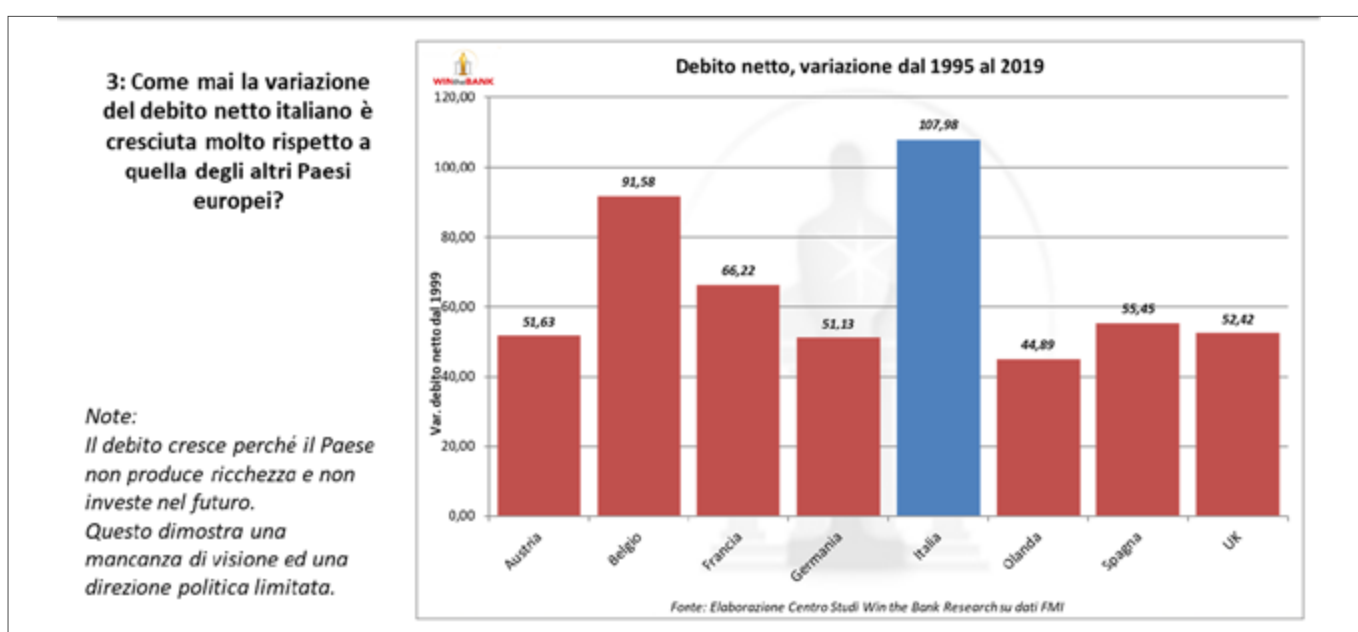
Ecco perché vorrei parlare di catasto: perché potrei dire che “vedo all’orizzonte” una riforma pesantissima sulla casa, per andare a mettere ancora le mani nelle tasche e sulle case degli italiani e ovviamente continuare con questo *trend*...

I dati dell’Unione europea, quindi, ci dicono adesso che l’Italia è il paese più virtuoso. Chiediamoci ora se questo ci ha premiato o ci ha penalizzato. Proviamo a spostare l’analisi dei dati in questo secondo grafico non più sugli ultimi venti anni, ma sugli ultimi trenta e partiamo dal 1991 fino al 2020.



Come vedete, ci sono due linee: la linea blu è il *surplus* cumulato di tutti i risparmi che la Pubblica Amministrazione - e quindi tutto lo stato italiano - ha ottenuto tagliando di fatto le spese: che vuol dire tagliare la sanità, tagliare l'istruzione, tagliare l'assistenza, tagliare il welfare, tagliare i servizi – basta vedere le buche per le strade di Roma.... Insomma, la linea blu sono tutti i risparmi dello stato italiano in trent'anni. La linea rossa, invece, rappresenta la spesa per gli interessi cumulata, cioè: da una parte noi vediamo che continuando a tagliare spesa pubblica noi continuiamo ad accumulare un tesoro, ma questo tesoro è molto più basso di quello che servirebbe per pagare gli interessi, che invece stanno dando sempre più su... La differenza come vedete è enorme. Ed è quel differenziale che vedete tra la linea blu e la linea rossa.

Di seguito aggiungo il terzo grafico, così potete capire dove voglio andare a parare a questo punto.



Se noi confrontiamo il primo grafico col secondo il risultato è netto: qual è il paese che ci perde di più? Allora: il paese più virtuoso grafico numero uno - l'Italia - è anche il paese che ci perde di più grafico numero due - l'Italia. Allora, a questo punto, uno dice: ma com'è possibile questa magia? Questo grafico numero tre evidenzia la variazione del debito netto del paese (su dati, ripeto che qui non siamo complottisti, questi sono i dati del Fondo Monetario Internazionale). Quindi, su dati ufficiali, l'Italia è il paese che ha avuto il maggior aumento di debito netto dal 1995 al 2020!

Perché succede? Ma per una ragione molto semplice, che cerco di spiegare in termini semplici: al numeratore della frazione mettete il debito e al denominatore della frazione mettete il prodotto interno lordo. E per trent'anni, venticinque anni, massacrare il prodotto interno lordo perché fate entrare l'Italia in un sistema che blocca la moneta, perché è un cambio fisso - che si chiama Euro.

Ho letto giorni fa sul Sole24ore un'affermazione del ministro Di Maio che è semplicemente risibile: il ministro dice che noi dobbiamo aprirci alle esportazioni! Signor ministro, forse non

lo sa, ma noi siamo già aperti alle esportazioni: abbiamo un saldo della bilancia commerciale straordinario. Sa qual' è il problema? il problema è che noi non potendo più svalutare la nostra moneta è chiaro che stiamo svalutando la nostra competitività, sulla cosiddetta deflazione salariale. Quindi, tradotto, stiamo adottando una ricetta che taglia la spesa pubblica e aumenta le tasse...

I dati che riassumo sono tre:

**RIASSUMENDO**

- Siamo il Paese con il maggior saldo primario cumulato dal 1995 al 2019.
- Gli interessi crescono molto più dell'avanzo primario.
- La variazione del debito netto registrata in un ventennio è aumentata di molto rispetto agli altri Paesi europei

**Vogliamo continuare su questa linea fallimentare?**

1 - Siamo il paese più virtuoso, cioè il paese che ha il saldo primario - che vuol dire la differenza tra le tasse e la spesa pubblica cumulato in 25 anni - più alto di tutti gli altri. Dunque, in genere siamo in avanzo quando le entrate sono maggiori delle spese, mentre si è in disavanzo quando accade il contrario... Dunque, in genere siamo in avanzo quando le entrate sono maggiori delle spese, mentre si è in disavanzo quando accade il contrario...

Siamo di fatto un paese virtuoso. Non c'è un paese più virtuoso di noi dal punto di vista della spesa! E quando parliamo di virtuoso significa che noi, in pratica, paghiamo cento di tasse, ma lo stato quei soldi che noi gli diamo non li investe per darci i servizi rispetto alle tasse che abbiamo dato...

La maggior parte di quel danaro finisce in tasca ai finanziari che hanno prestato soldi, che hanno fatto una attività speculativa nei confronti di questo nostro Paese, ovviamente appoggiati da chi ha governato negli anni, che gli ha consentito di farlo.

Siamo virtuosi, ma i soldi che noi paghiamo non ci sono stati resi sotto forma di beni e servizi - la sanità pubblica, le scuole, la magistratura, le infrastrutture e tutto quanto...

2 - Il problema è che poi il differenziale lo bruciamo, perché paghiamo interessi speculativi, non dovuti, ad un sistema di banche private... Questo perché abbiamo scelto di collocare il debito pubblico non più come era prima, con una moneta sovrana, ma sostanzialmente abbiamo deciso di interrompere il rapporto tra ministero del Tesoro e Banca d'Italia, andando a collocare il debito pubblico con interessi di tipo speculativo.

Di fatto gli italiani lavorano per pagare i banchieri di altri paesi. Noi abbiamo messo un presidente del consiglio come Draghi proprio per continuare questa storia.

3 - infine, la variazione del debito netto registrato in un ventennio è aumentata molto di più degli altri paesi europei perché è evidente che accada se non si fa l'opposto di quello che abbiamo fatto negli ultimi venticinque anni cioè se non aumentiamo la spesa pubblica: non miglioriamo l'università, non investiamo sulla sanità e quindi sull'efficienza paese...

A un certo punto si deciderà di chiudere la democrazia in questo paese e si deciderà di sven-

dere i beni dello stato a fondi speculativi internazionali - e quando saranno padroni forse avranno ottenuto il loro obiettivo e magari cambieranno le politiche.

Per inciso, mi viene da chiedere se non sarà che agli italiani stanno facendo fare il famoso Superbonus 110 % per le ristrutturazioni così che le case che dovremo lasciargli comprare saranno più belle e a posto? Certo che è anche piuttosto curioso il fatto che il Parlamento italiano lavori per sei mesi in Commissione Finanze a sedi congiunte Camera e Senato e dica “non dobbiamo parlare di riforma della casa e di catasto” dopo di che arriva il governo che dice “adesso bisogna fare la riforma del catasto, perché ce l’ha chiesto l’Unione Europea come *conditio sine qua non* per avere i soldi del PNR”. Ma non vi sembra che a questo punto il parlamento non conti più nulla?

Mi fermo qui, questa è la fotografia della situazione attuale ed è una fotografia per la quale noi di fatto abbiamo “sprecato la ricchezza degli italiani” per pagare interessi speculativi ad un sistema finanziario.

## Prova **INTEGRATO GB** La suite completa per Studi

- ✓ Gratuita per 15 giorni
- ✓ Tua **da 96 €/mese** con assistenza e aggiornamenti inclusi
- ✓ Migrazione senza costi aggiuntivi
- ✓ Contabilità, Fatturazione, Bilancio, Fiscale, Paghe, Revisione, Crisi d'Impresa, Budget/Business Plan...

Inizia la **prova gratuita** e senza impegno!



[www.softwaregb.it](http://www.softwaregb.it)

06-97626328



Dall'esperienza quarantennale di uno Studio  
Software per **Commercialisti, Tributaristi, CED,  
Consulenti del Lavoro e Revisori**



# L'imposizione indiretta nel *trust* a sostegno di procedure per la soluzione della crisi d'impresa

di - Stefano Ricci, Antonio Musso, Filippo Pastorini\*\*

*Dottore Commercialista, Dottore commercialista e Avvocato*

*La prassi professionale interna ha visto una progressiva diffusione dell'utilizzo del *trust* di scopo quale strumento a supporto di concordati, procedure per la soluzione di crisi d'impresa o liquidatorie in genere, e questo in virtù della grande efficienza e flessibilità rispetto agli strumenti tradizionalmente previsti dal nostro ordinamento. Le difficoltà riscontrate sino ad oggi dagli operatori sotto il punto di vista tributario, con particolare riferimento all'imposizione indiretta degli atti di dotazione patrimoniale del *trust* aventi finalità solutoria o a garanzia, dovrebbero essere da ultimo risolte con la recentissima bozza di Circolare dell'Agenzia delle Entrate, ancora in consultazione pubblica, che ha accolto l'orientamento giurisprudenziale ormai univoco, che ne esclude l'imponibilità.*

*Scopo del presente studio è fornire una disamina completa della materia, mettendo in evidenza i problemi e le peculiarità applicative ancora aperte.*

## 1. Aspetti introduttivi

Negli ultimi anni l'utilizzo del *trust* di scopo quale strumento a supporto di concordati, di procedure per la soluzione di crisi d'impresa o liquidatorie in genere, sta trovando sempre nuovi e maggiori spazi anche nella prassi professionale

interna italiana, e questo in virtù della grande efficienza e flessibilità rispetto agli strumenti tradizionali previsti dal nostro ordinamento. In particolare, per le proprie caratteristiche di:

- ✓ creazione di un patrimonio separato sia dal beneficiario finale (quindi la società oggetto di ristrutturazione

\*\*Stefano Ricci - Dottore commercialista in Genova, Professore a contratto Dipartimento di Economia, Università di Genova. Antonio Musso- Dottore Commercialista in Genova. Filippo Pastorini – Avvocato in Genova e Milano.

o garanzia) che dal disponente (imprenditore/assuntore/garante), con la previsione di un vincolo di destinazione;

- ✓ flessibilità delle soluzioni proponibili, trattandosi di uno strumento “aperto” e puramente negoziale;
- ✓ velocità nella strutturazione dell’operazione, poiché le modalità di funzionamento sono determinate univocamente dal disponente.

Chiarita l’assoluta meritevolezza dei fini, si assiste ad una complessa e contraddittoria *querelle* giurisprudenziale sorta in merito alla tassazione indiretta del *trust*, tanto da costituirne un forte disincentivo all’utilizzo, analogamente a quanto successo in materia di *trust* successori, materia già affrontata recentemente sulle pagine di questa rivista<sup>1</sup>. In questo caso, contrariamente al caso approfondito del *trust* successorio, stenta ad affermarsi un trattamento univoco.

Il presente studio si focalizzerà, quindi, sulle problematiche affrontate dalla Suprema Corte negli ultimi anni, e sulle conseguenti soluzioni interpretative da essa fornite, riguardo alla tassazione ai fini delle imposte indirette dell’atto istitutivo di un *trust*.

Il processo istitutivo di un *trust* si può sintetizzare in due fasi distinte.

La prima fase, è costituita dall’atto unilaterale con il quale il *Settlor*, o disponente del *trust*, stabilisce le finalità del *trust*, il suo programma, le regole di funzionamento, le modalità con cui gli obiettivi devono essere perseguiti, e nel quale vengono identificati il *Trustee*, il Guardiano e i Beneficiari. In particolare,

volendo declinare meglio il caso del *trust* solutorio o di garanzia, tipicamente possiamo rinvenire:

- ✓ Il *Settlor* (o disponente), usualmente rappresentato dall’assuntore in caso di concordati o dell’imprenditore medesimo, o soggetto a lui contiguo, in caso di crisi di impresa extragiudiziale ex art. 67 o 182 *bis* e *ter* L.F.
- ✓ Il Beneficiario o Beneficiari Finali, ovvero i soggetti a cui verrà trasferito in tutto o in parte il patrimonio del *trust* a scadenza. In questa tipologia di *trust* il beneficiario è normalmente solo eventuale in quanto nei *trust* a garanzia l’attribuzione del patrimonio avviene esclusivamente in caso di attivazione della garanzia medesima (secondo le regole e con le modalità previste nell’atto istitutivo del *trust*) da parte del terzo (beneficiario) garantito. Anche nei *trust* solutori in senso stretto il trasferimento finale del patrimonio è comunque condizionato al buon esito della procedura cui si riferiscono.
- ✓ Sempre in relazione ai beneficiari l’atto istitutivo del *trust* dovrà contenere le regole per la loro determinazione. In particolare, potremmo assistere a beneficiari determinati, quindi con l’individuazione nominativa del soggetto cui trasferire a determinate condizioni il patrimonio del *trust*, fattispecie molto frequente nel *trust* a garanzia, ovvero determinabili, come nel caso tipico del *trust* solutorio, dove vengono indicate tipologie o classi di creditori, aventi interessi e/o diritti omogenei.
- ✓ Beneficiari di Reddito, ovvero i soggetti che beneficiano dei frutti del patrimonio del *trust*, durante la sua vita, in attesa del trasferimento

<sup>1</sup> Stefano Ricci “L’imposizione indiretta nel *trust* successorio” – iltributo n.62 - 03.2020, pagg. 6-15.

del patrimonio ai Beneficiari Finali. Di norma in *trust* solutori o a garanzia, vista la finalità strumentale del medesimo, non sono previsti.

- ✓ Durata. Il *trust* può avere anche durata indeterminata, ma visto lo scopo per il quale sono istituiti *trust* di garanzia o solutori, di norma è prevista una durata coerente con la procedura a cui sono a supporto. Questo aspetto comporta anche l'analisi del tema (fiscale) del potenziale ri-trasferimento del patrimonio al *Settlor*.

Questo atto, non avendo contenuto patrimoniale (salvo che non enunci a sua volta atti per i quali è prevista la registrazione in termine fisso), non presenta profili particolari sotto il punto di vista tributario.

La seconda fase, invece, è costituita da quello che viene propriamente definito "atto di dotazione", ovvero il negozio giuridico con il quale il *Settlor* destina al (o meglio vincola nel) *trust* le risorse necessarie per l'ottenimento degli scopi previsti, attribuendogli quindi la titolarità, anche temporanea, del patrimonio destinato (o vincolato) nel *trust*.

Questo secondo atto è invece caratterizzato da profili estremamente delicati ai fini dell'imposizione indiretta, che hanno dato luogo, nell'ultimo decennio ad un acceso dibattito giurisprudenziale e dottrinale, che pare aver raggiunto solo ora un punto di sintesi.

## **2. Il Trust Solutorio e a Garanzia come strumento per la soluzione della crisi – inquadramento giuridico**

Nel corso del presente capitolo si intende fornire un breve inquadramento delle ragioni che hanno condotto gli operatori ad utilizzare, sempre più, il *trust* nell'ambito delle procedure di soluzione della crisi di impresa.

Prima dell'introduzione nel nostro ordinamento di strumenti diretti a sospendere le "aggressioni" dei creditori sul patrimonio dell'imprenditore in crisi, impegnato ad individuare una soluzione al proprio indebitamento, l'istituto in commento veniva utilizzato, principalmente, per ottenere effetti protettivi dei beni aziendali attraverso la loro segregazione in un *trust*.

Ad oggi, simili effetti possono essere ottenuti avvalendosi degli strumenti previsti dalla Legge Fallimentare, così come riformata dalle novelle introdotte a partire dal 2012, la quale ha sancito, tra l'altro, il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive nei confronti dell'imprenditore in crisi, nelle more della redazione del piano volto alla ristrutturazione dell'indebitamento aziendale, ovvero della definizione di un piano di concordato preventivo.

Nella prassi, quindi, è cominciato a diffondersi un nuovo e diverso impiego del *trust*, con lo scopo, questa volta, di garantire gli stessi creditori sociali, non risultando più limitato ai soli effetti protettivi della posizione del debitore.

Il *Trust*, pertanto, è apparso "*in grado di introdurre, direi forse paradossalmente per chi vede il trust collegato per lo più ad operazioni elusive, un fattore di moralizzazione, un più affidabile momento di controllo sui modi e sui tempi di esecuzione*" della procedura di ristrutturazione scelta dall'imprenditore

come soluzione della propria crisi <sup>2</sup>.

A fronte di quanto sopra, stiamo, quindi, assistendo e, probabilmente, assisteremo in futuro ad una crescente familiarità degli operatori con il *trust* e ad una maggiore diffusione dello stesso anche nell'ambito della crisi di impresa.

Le prospettive di maggior utilizzo del *trust* sono strettamente connesse alle molteplici finalità cui tale strumento è in grado di rispondere e, peraltro, sia in contesti endo-concorsuali (concordato preventivo) sia extra-concorsuali (riscadenziamento dei debiti *in bonis*, piani attestati ai sensi dell'art. 67 L.F., accordi di ristrutturazione ai sensi dell'art. 182-*bis* L.F.), finalità che possono essere così sintetizzate.

#### **A. Il trust nell'ambito di procedure alternative rispetto a quelle stabilite dalla legge.**

Come anticipato, in alcuni casi, l'imprenditore in crisi potrebbe destinare taluni beni aziendali, segregandoli in un *trust*, al soddisfacimento dei propri creditori, al fine di evitare il fallimento della propria impresa.

Tale destinazione di beni in *trust*, al di fuori delle procedure previste dalla Legge Fallimentare, tuttavia, deve essere adottata nell'ambito di soluzioni, volte alla risoluzione dell'indebitamento:

1. con un basso, o addirittura inesistente, rischio di futuro fallimento;
2. che prevedano l'accordo di tutti i creditori.

Ciò in quanto, la costituzione di un *trust*

<sup>2</sup> L. Rovelli, Il ruolo del *trust* nella composizione negoziale dell'insolvenza di cui all'art. 182-*bis* l.fall, in *Trust e attività fiduciarie*, 2007, 308; nello stesso senso, si veda A. Busani, C. Fanara, G.O. Mannella, *Trust e crisi di impresa*, 2013, 111.

e, quindi, la sottrazione di parte dei beni aziendali al libero soddisfacimento dei creditori (seppure a fronte della messa a disposizione/concessione in garanzia dei beni confluiti nel *trust* ai fini dell'adempimento di piani di rientro) costituisce, in linea teorica, un atto passibile sia di revocatoria ordinaria, sia di revocatoria fallimentare.

Proprio per tale ragione, al fine di garantire la tenuta nel tempo dell'atto dispositivo e ridurre i rischi di revocatoria, occorre che si verifichino le condizioni di cui sopra sub a. e b.

#### **B. Il trust come modalità operativa della liquidazione dell'attivo o della prosecuzione dell'attività nell'ambito dei piani di riassetto aziendale.**

Per escludere, definitivamente, il rischio di revocatoria affrontato nel precedente paragrafo *sub* Lettera A), risulta possibile ed opportuno inserire la costituzione del *trust* nell'ambito di piani di ristrutturazione ai sensi degli artt. 67, 160 e 182-*bis* L.F.

In tali eventualità, a seconda del caso concreto, la costituzione del *trust* potrà costituire una modalità operativa con cui alcuni beni aziendali saranno destinati al soddisfacimento di tutti o di parte dei creditori sociali, a seconda delle previsioni contenute nel piano medesimo.

Al riguardo, occorre tenere presente che, nella redazione delle condizioni del *trust*, il disponente dovrà <sup>3</sup>:

- a. considerare la previsione di figure di controllo dell'attività del *trustee*, costituite, in particolare:
  - ✓ dal c.d. guardiano, la cui nomina, per

<sup>3</sup> Per un ulteriore approfondimento in merito a tali considerazioni si veda: A. Busani, C. Fanara, G.O. Mannella, *op. cit.*, 143 e ss.

esempio, potrebbe essere riservata ai creditori ovvero al Commissario Giudiziale (in caso di concordato);

- ✓ da un organismo rappresentativo dei beneficiari (che, in questo caso, sarebbero i creditori sociali);

b. valutare attentamente a quale soggetto riservare la qualità di *trustee*.

Nella prassi, in particolare, tale soggetto viene individuato:

- ✓ nel medesimo imprenditore, per il tramite della struttura del c.d. “*trust* auto dichiarato”, in cui cioè il disponente assume la veste (anche) di *trustee*;

- ✓ nel Commissario Giudiziale, per il caso di *trust* costituito nell’ambito del concordato preventivo;

- ✓ in un soggetto terzo inizialmente nominato dal disponente per poi essere sostituito da parte del Tribunale in sede di omologa della procedura attivata, ovvero dai soggetti menzionati sopra sub precedente lettera a);

c. stabilire le modalità di trasferimento al *trust* dei relativi beni (ivi inclusa l’eventuale intera azienda condotta dall’imprenditore-disponente in crisi), con il conseguente onere di determinare:

- ✓ le regole di gestione dei beni stessi, soprattutto nell’eventualità in cui l’impresa, post ristrutturazione, non cessi la propria attività;
- ✓ le modalità, il prezzo minimo e le tempistiche di eventuale vendita dei beni stessi;
- ✓ le modalità di riparto degli utili;

d. prevedere l’obbligo per il *trustee* di rispettare le pattuizioni di cui agli accordi *ex artt. 67 e/o 182 bis* L.F., ovvero le disposizioni del piano concordatario (e le relative classi).

In tale ambito, risultano particolarmente rilevanti:

- ✓ le modalità e le tempistiche di pagamento dei creditori sociali;
- ✓ i limiti per la gestione dei beni di cui al *trust*, con la conseguente necessità di acquisire l’autorizzazione del Tribunale e/o di alcuni creditori sociali prima di compiere atti dispositivi o, più in generale, di straordinaria amministrazione;

e. considerare le eventuali conseguenze sull’efficacia del *trust* per il caso in cui la procedura di ristrutturazione attivata:

- ✓ non vada a buon fine;
- ✓ venga revocata, in caso di concordato preventivo;
- ✓ perda efficacia, in caso di risoluzione degli accordi formalizzati ai sensi degli artt. 67 e/o 182-*bis* L.F.

In tale eventualità, in particolare, la soluzione che appare più coerente è quella di risoluzione del *trust* (mediante apposizione di una condizione risolutiva al contratto istitutivo), con conseguente restituzione dei beni all’imprenditore e, quindi, possibilità dei creditori di soddisfarsi, liberamente, sugli stessi (salvo il caso di fallimento dell’imprenditore medesimo).

### **C. Il *trust* di garanzia**

Oltre alla soluzione della crisi di impresa basata sulle forze e sui beni dell’impresa stessa, occorre altresì considerare l’ipotesi

in cui le *chances* di successo del processo di risoluzione della crisi si fondino, in tutto o in parte, sulla presenza di uno o più soggetti terzi che:

- a. apportino propri beni a garanzia delle obbligazioni di cui al piano di ristrutturazione;
- b. si rendano assuntori, direttamente, di tutte o parte delle obbligazioni cui al piano di ristrutturazione<sup>4</sup>.

In tale ipotesi, in particolare, la costituzione in *trust* dei beni di soggetto terzo risulta rispondere a due specifiche esigenze:

- ✓ offrire ai creditori sociali e/o al piano di concordato e/o agli eventuali organi della procedura attivata una garanzia in relazione all'adempimento da parte del terzo delle obbligazioni assunte;
- ✓ evitare che i creditori particolari del terzo possano, aggredendo il patrimonio di questi, depauperare le risorse messe a disposizione del piano di ristrutturazione. Pur a fronte delle obbligazioni contratte dal terzo, i creditori dell'imprenditore che propone la ristrutturazione, infatti, non avrebbero alcuna preferenza e/o esclusiva sul patrimonio del terzo garante/assuntore.

Fermo quanto sopra, tuttavia, occorre considerare che la costituzione di *trust* con le finalità qui in commento subisce l'inevitabile criticità costituita dalla necessità di tutela dei creditori particolari del terzo, che vedrebbero irrimediabilmente depauperato il

patrimonio del proprio debitore.

Conseguentemente, rimane fermo il diritto dei creditori particolari del terzo di tutelare le proprie ragioni creditizie per il tramite delle azioni ordinarie ad essi destinate: revocatoria ordinaria e sequestro conservativo.

Tutto quanto sopra evidenziato, l'istituto del *trust* costituisce, dunque, un'opportunità che si sta diffondendo, sempre più, nelle pratiche commerciali, ivi incluse quelle relative alla soluzione della crisi di impresa, anche a fronte della positiva evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale che si sta consolidando in tema di non imponibilità della dotazione patrimoniale del *trust*, come di seguito analiticamente illustrato.

### 3. L'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale

Prima di giungere, come vedremo, all'attuale interpretazione di non imponibilità della dotazione patrimoniale del *trust*, si è assistito sostanzialmente a tre differenti fasi giurisprudenziali successive in merito all'imponibilità ai fini delle imposte indirette del negozio giuridico.

Il "primo" orientamento della giurisprudenza di legittimità con riferimento al tema dell'imposizione indiretta gravante sui *trust* si ha principalmente con le ordinanze 3735/2015, 3737/2015, 3886/2015 e 5322/2015 e nella sentenza 4482/2016, sulla scorta delle quali l'atto di dotazione del *trust* è stato ritenuto come una fattispecie nella quale deve senz'altro applicarsi l'imposta (proporzionale) di donazione, anche in caso di *trust* auto-dichiarato.

Nelle suddette pronunce la Corte di

<sup>4</sup> Tale eventualità potrebbe ricorrere non solo nell'ambito dell'assunzione delle obbligazioni da parte di un assuntore effettivamente terzo rispetto all'imprenditore, ma anche nell'ipotesi di c.d. concordato di gruppo, ove una delle compagini sociali facenti parte del medesimo gruppo si renda garante e/o assuntore delle obbligazioni delle società controllate, controllanti o soggette al medesimo controllo.

Cassazione giunge alla conclusione che l'imposta sulle successioni e donazioni è applicabile in assenza "di effetto traslativo alcuno", in mancanza di una liberalità e di un arricchimento di una sfera giuridica altrui, diversa da quella del disponente o da colui che ha costituito il vincolo, in quanto *"l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli"*.

Ne consegue che *"L'atto col quale il disponente vincoli beni a sé appartenenti al perseguimento della finalità di rafforzamento della generica garanzia patrimoniale già prestata (...), in quanto fonte di costituzione di vincoli di destinazione, è assoggettato all'imposta gravante su tali vincoli a norma del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262 del 2006, convertito dalla legge 286 del 2006"* ed ancora *"La costituzione di un vincolo di destinazione su beni (nel caso di specie attraverso l'istituzione di un trust), costituisce - di per sé ed anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario- autonomo presupposto impositivo in forza dell'art. 2, comma 47, L. 286/2006, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui alla imposta sulle successioni e donazioni."*

In merito al momento in cui si realizza il presupposto impositivo stabilito dal vincolo di destinazione i giudici di legittimità ritengono che esso debba sostanzialmente farsi coincidere con la fase di attuazione del programma di destinazione stessa, non rimandandone l'applicazione al momento in cui il trustee dispone il trasferimento dei beni in favore dei beneficiari.

Un primo "cambio di rotta" si ha con le sentenze di Cassazione nn. 25478, 25479 e 25480 del 18 dicembre 2015, ove, con un ragionamento in linea con le affermazioni dottrinali e le innumerevoli pronunce delle Commissioni Tributarie, i Giudici di merito affermano il principio secondo cui il trasferimento di beni immobili al *Trustee* non sconta l'imposta proporzionale sia del registro, che dell'ipotecaria e catastale, che sono pertanto dovute nella sola misura fissa., **"mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al soggetto beneficiario"**. E, quanto alle imposte ipotecaria e catastale, l'atto soggetto a trascrizione, ma non produttivo di effetto traslativo in senso proprio (id est, definitivo), postula l'applicazione di dette imposte in misura fissa (art. 1 del d.lgs. n. 347-90 e 4 dell'allegata tariffa, quanto all'ipotecaria; art. 10, 2° comma, del d.lgs. cit., quanto alla catastale).

Tuttavia, la portata innovativa delle dette pronunce appare molto limitata, poiché i casi in cui si è espressa la Corte fanno riferimento alla costituzione di *trust* antecedenti al 3.10.2006, data dalla quale trovano applicazione le disposizioni relative alle leggi 286/2006, 296/2006 e 244/2007 che prevedono l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione.

Da segnalare poi la Sentenza 21614/2016 con la quale la Cassazione afferma il principio secondo cui la dotazione di un *trust* non può essere considerata manifestazione di capacità contributiva, in quanto *"L'istituzione di un trust cosiddetto "auto-dichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, deve scontare"*

*l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la "segregazione" quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una "segregazione" da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale"; per cui viene spostato in avanti il momento impositivo all'effettivo trasferimento dei beni ai beneficiari del trust.*

Successivamente con la sentenza n. 13626/2018, la Cassazione, operando una sorta di sintesi delle opposte posizioni sopra indicate, afferma che *"l'imposta sui vincoli di destinazione non è una "imposta nuova" ma è l'"ordinaria" imposta di donazione"* applicata all'istituzione del vincolo di *trust*, quando esso consegue al trasferimento del patrimonio in *trust* dal disponente al *trustee*, escludendone tuttavia l'applicazione nel caso del c.d. *trust* auto-dichiarato (nel quale, come noto le figure del *settlor* e del *trustee* coincidono).

E' con due Ordinanze "gemelle" – n. 31445/2018 e n. 31446/2018 –, entrambe relative a *trust* di garanzia, che la Sezione Tributaria della Cassazione, ribadendo le critiche all'orientamento definito "minoritario", risalente al 2015, afferma come l'orientamento recente e consolidato sia quello secondo cui se **l'istituzione del Trust non comporta un effettivo trasferimento di ricchezza** (e/o beni) ed ha solo natura transitoria, **non essendovi una manifestazione di capacità contributiva** e pertanto si applicherà solo la tassazione in misura fissa. La quantificazione delle imposte si concretizzerà dunque solo in occasione del trasferimento definitivo ai

beneficiari dei beni vincolati in *Trust*.

Viceversa, in tutti i casi di quei *Trust* che il disponente istituisce, ad esempio, a vantaggio dei figli, per dotare i medesimi di un certo patrimonio ad una certa data (lasciando naturalmente nel frattempo la gestione al *trustee*), ritiene la Corte che ciò concretizzi comunque una donazione indiretta e dunque si renda giustificata l'applicazione dell'imposta di donazione.

Nelle due ordinanze i giudici ritengono quindi preferibile l'orientamento prevalente, basato sulla constatazione che: "l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i vincoli di destinazione, con la conseguenza che presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'articolo 1, D.lgs. 346/1990 del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari". Viene quindi ribadita l'inesistenza di una "autonoma" imposta sui vincoli di destinazione e ritenuto in ogni caso eccessivamente rigido l'orientamento che collega automaticamente l'applicazione di un'imposizione proporzionale alla costituzione dei vincoli, senza valutarne gli effetti.

Nel corso del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione con una serie di sentenze, (sentenze nn. 15451 / 15453 / 15455 / 15456 del 7/6/2019; nn. 16699 / 16700 / 16701 / 16702 / 16703 / 16704 / 16705 del 21/6/2019; n. 19167 del 17/7/2019; n. 19319 del 18/7/2019), traccia un "definitivo" indirizzo della giurisprudenza.

Il principio di fondo che viene statuito è quello secondo cui, a prescindere dalla concreta conformazione che il *trust* abbia (e, cioè, a prescindere dal

fatto che si tratti di un *trust* “auto-dichiarato”, di un *trust* “definitivamente traslativo” o di un *trust* “transitoriamente traslativo”), **la dotazione che il trustee riceve è un episodio “neutrale”**, che non si configura come manifestazione di capacità contributiva. In sostanza, l’atto di dotazione del *trust* paga solo le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa e non paga imposta di donazione né imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Secondo la Corte, la creazione di un “nuovo regime giuridico” conseguente all’apposizione del vincolo di destinazione non può comportare, *“di per sé, incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza”*.

Se l’apposizione del vincolo esprime una sicura utilità per il disponente rappresentata dalla *“separatezza dei beni”*, simile utilità però *“non concreta di per sé alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee”*.

In sostanza viene superata la tesi dell’imponibilità del vincolo di destinazione già messa fortemente in discussione dal 2016 in poi (soprattutto dalle sent. della Corte di Cassazione n. 21614 del 26/10/2016 e n. 1131 del 17/1/2019).

Il secondo passaggio fondamentale è rappresentato dal principio secondo cui *“in ogni tipologia di trust, l’imposta proporzionale non andrà anticipata né all’atto istitutivo né a quello di dotazione, bensì riferita a quello di sua attuazione e compimento mediante trasferimento finale del bene al beneficiario”*.

L’espressione “trasferimento finale” deve essere intesa come riferibile a tutte quelle attribuzioni realizzate, nel corso della vita del *trust* e/o al termine dello stesso, dal trustee al beneficiario (o ai diversi

beneficiari), da cui derivano incrementi patrimoniali a favore di quest’ultimo, per cui, nel caso di specie, ai creditori.

#### **4. L’attuale orientamento di Cassazione**

Seppur con una certa difficoltà e con un percorso non sempre lineare, pare essersi apparentemente affermata presso la Suprema Corte la tesi della non imponibilità dell’atto di dotazione patrimoniale di *trust* solutori.

Il più recente indirizzo della Suprema di Cassazione, in particolare, è contenuto nell’interessante ordinanza n. 5766 del 3 marzo 2020, in ordine sia al tema dell’applicazione delle imposte di successione e donazione, sia ipotecaria e catastale, ad un atto di dotazione di un *trust* liquidatorio, che sintetizza gli ultimi orientamenti di Cassazione, seppur con qualche distinguo.

Nel caso in particolare analizzato dal Collegio erano stati trasferiti gli interi patrimoni sociali di due Società ad altrettanti *Trust*, finalizzati alla liquidazione dell’attivo nell’interesse di soci e creditori.

A seguito di decisioni sfavorevoli in commissione tributaria provinciale e regionali, l’Agenzia delle Entrate, sostenendo che la CTR aveva errato nell’escludere l’applicabilità in misura proporzionale delle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale ha ricorso in Cassazione. La Suprema Corte ha accolto integralmente la tesi della non imponibilità, proposta dal contribuente, enunciando però tre differenti principi:

§ Viene richiamato in primo luogo un orientamento, che definisce “consolidato” (da ultimo Cassazione

16701/2019), per il quale le imposte sono dovute *“solo nel momento in cui si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un’attribuzione stabile e non meramente strumentale”*.

§ Viene richiamato inoltre il principio desumibile dalla Cass. 19167/2019, declinandolo al caso in oggetto, per cui l’imposta, prevista sui vincoli di destinazione, si applica esclusivamente all’atto di attribuzione finale *“«Poiché ai fini dell’applicazione delle imposte di successione, registro ed ipotecaria è necessario, ai sensi dell’art. 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un’attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel “trust” di cui alla l. .n. 364 del 1989 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell’Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall’atto istitutivo del “trust”, né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e “trustee” in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall’atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario».”*

§ Viene però richiamato l’ulteriore principio di cui alla Cass. 31445/2018 (che prevede l’imponibilità dell’operazione, come sopra meglio visto), per il quale *“Si è però precisato che non tutti gli atti di costituzione di trust sono assoggettabili di per sé soli alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, dovendosi al riguardo verificare se sin dall’istituzione del “trust” si sia realizzato un trasferimento definitivo di beni e diritti dal “trustee” al beneficiario. In tal caso, infatti, l’atto è soggetto a tassazione in misura proporzionale. si sia realizzato un trasferimento definitivo di*

*beni e diritti dal trustee al beneficiario”*.

La Suprema Corte, non esclude a priori che in alcune fattispecie di *trust* liquidatorio sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del *trustee*, un trasferimento dei diritti in favore di terzo: se il beneficiario è unico e ben individuato e se il negozio costitutivo non prevede, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al *Settlor*, l’operazione evidenzia una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell’aliquota proporzionale prevista. La Suprema Corte su questo è chiarissima *“Il vincolo di destinazione, in tal caso è idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente, senza alcun effetto di segregazione del bene. In tal modo, il vincolo di destinazione assume un rilievo autonomo, rispetto alle altre fattispecie assoggettate al tributo, che hanno solo portata destinataria con conseguente effetto di segregazione o separazione del bene, il quale rimane però nel patrimonio del disponente”*.

Nel caso *de quo*, non essendo individuabili i reali beneficiari dell’operazione e non potendo altresì a priori escludersi un eventuale rientro dei cespiti in capo al disponente, peraltro integratosi con riguardo ad uno dei due *Trust*, è stata correttamente applicata la tassazione in misura fissa.

## **5. La posizione dell’Amministrazione finanziaria**

Nonostante la posizione giurisprudenziale ormai univoca, l’Amministrazione

Finanziaria si è arroccata sino ad oggi su una posizione rigidamente contraria. In particolare è stata affrontata in modo organico la materia della fiscalità indiretta del *trust* la prima volta, con la circolare 48/E del 6 agosto 2007, a seguito dell'introduzione, con la legge 27 dicembre 2006, n. 296, per la prima volta nell'ordinamento tributario nazionale di disposizioni in materia di *trust*.

Secondo detta prima interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, in conseguenza al riconoscimento della soggettività fiscale determinato dalla citata norma, l'istituto del *trust* sarebbe stato naturalmente assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni relativamente all'atto dispositivo con il quale il disponente vincola i beni in *trust*. In particolare, in relazione ai *trust* di scopo "solutori", quali quelli oggetto della presente disamina, nei quali i beneficiari finali non sono legati da vincoli di parentela, l'imposta sarebbe quindi dovuta, con l'aliquota dell'8%, prevista per i vincoli di destinazione a favore di "altri soggetti".

All'atto dispositivo sarebbero inoltre da ricondurre eventuali imposte ipotecarie e catastali, sempre in riferimento alla costituzione di "vincoli di destinazione" su beni immobili.

La medesima tesi è stata ulteriormente sviluppata nella Circolare 3/E del 27 gennaio 2008 e almeno tre risposte ad interpellanti; nel primo il 371/2019 dove l'agenzia ha affermato che "Con riferimento all'imposta di successione, si rileva che l'articolo 2, comma 47, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, estendendone l'ambito applicativo alla "costituzione di vincoli di destinazione" su beni e diritti.

*Tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di trust. Le modalità di applicazione al trust dell'imposta sulle successioni e donazioni sono state illustrate dalla scrivente con le Circolari del 6 agosto 2007, n. 48, e del 22 gennaio 2008, n. 3. La lettura di tali documenti di prassi evidenzia che al conferimento di beni in "trust" deve essere applicata l'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale avendo riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario".*

Similmente, con la risposta 424/2019, L'Agenzia si esprime implicitamente sull'imponibilità dell'atto di dotazione del *trust*, dove ritiene applicabile, "la norma agevolativa di cui all'art. 3, comma 1, del TUS anche con riferimento alle disposizioni di beni in un *trust*, (...)". Dal momento in cui l'Agenzia ritiene applicabile un'agevolazione relativa all'applicazione di un'esenzione, che ha natura di norma speciale, *in re ipsa* ritiene applicabile, in via ordinaria, la tassazione del *trust*.

Infine, merita di essere citata la risposta all'interpello 355/2019, che riguarda gli effetti tributari della risoluzione di un *trust*, che richiamando in toto le già citate circolari 48/E 2007 e 37/E 2008, afferma "[...] che, da un punto di vista fiscale troverà applicazione l'ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni contenuta nel D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e, per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale, la disciplina del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

Una svolta da tutti auspicata avviene (seppur tardivamente) con il comunicato stampa del 11 agosto 2021 con il quale l'Agenzia delle Entrate annuncia la pubblicazione "in consultazione" di una nuova Circolare, dando tempo sino al 30

settembre 2021 per la presentazione di commenti, che pare (finalmente), recepire la giurisprudenza ormai totalitaria e che secondo la stessa Agenzia “*non appare allo stato suscettibile di ulteriore revisione*”.

La Circolare in particolare prevede come “*L’atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà assoggettato all’imposta di registro in misura fissa ai sensi dell’articolo 11 della Tariffa, parte prima, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al trust [...]. La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust. Infatti, in linea con l’orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto «non determina effetti traslativi perché non ne comporta l’attribuzione definitiva allo stesso (trustee), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ri-trasferimento ai beneficiari del trust» (Corte di Cassazione - Sentenza n. 8082 del 2020).*

E che conseguentemente gli atti con cui vengono attribuiti ovvero devoluti, i beni vincolati in trust ai beneficiari non realizzano il presupposto impositivo dell’imposta sulle successioni e donazioni:” Infatti, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, la «*costituzione del vincolo di destinazione*» non integra un autonomo presupposto ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un’attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Nel trust, tale trasferimento imponibile si realizza solo all’atto «*di eventuale attribuzione del bene al*

*beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo*» (Cassazione, Sentenza n. 8082/2020)”.

A corollario di quanto sopra indicato, e per gli stessi motivi, lo scioglimento del trust e il conseguente ri-trasferimento dei beni nel patrimonio del disponente sconta le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa ed è esente dall’imposta di donazione.

## 6. Conclusioni

L’analisi dell’iter giurisprudenziale e della prassi amministrativa relativi alla fiscalità indiretta del trust, con particolare riferimento a quelli aventi causa solutoria o di garanzia, impone talune ulteriori considerazioni.

Dalla Circolare in corso di emanazione e dalla giurisprudenza ormai consolidata, che pur convergono ad una soluzione soddisfacente ed equa del problema, traspare una non del tutto corretta interpretazione dello strumento del trust e del trust solutorio in particolare.

Affermare che l’atto di dotazione non sia imponibile quando non vi è un incremento stabile del patrimonio del trust, significa non comprendere a fondo, o comunque disconoscere, uno dei presupposti generali di questo istituto giuridico, ovvero l’esistenza di obbligazioni fiduciarie in capo al trustee. Come fatto osservare da ampia dottrina<sup>5</sup> lo scopo del trust è infatti contemporaneamente la causa della dotazione patrimoniale al trustee (e della segregazione del patrimonio in trust), e la fonte delle obbligazioni tributarie del trustee. In sostanza anche nei trust non

<sup>5</sup> Tra gli altri Tommaso Arrigo, Le obbligazioni fiduciarie del trustee, il trust in Italia, 2014

auto-dichiarati (per cui quelli in cui vi è un effettivo spossessamento del *settlor*) e in quelli stabili (intesi come non transitori o di scopo), non vi sarà mai un arricchimento in capo al *trustee* o al *trust*.

Fatto questo inciso, che non impatta in modo dirimente sull'utilizzo pratico dello strumento, non si può che constatare come la linea interpretativa che emerge sia dalla più recente prassi che dalla giurisprudenza consolidata, lascino prevedere un utilizzo sempre maggiore dello strumento oggetto del presente studio.

In particolare la non imponibilità ai fini delle imposte indirette, per cui sia ai fini dell'imposta sulle successioni e donazione sia ipocatastali, dell'atto di segregazione o dotazione del *trust*, potrà agevolare non poco operazioni anche complesse, come sopra meglio viste, non gravando di ulteriori costi in fase di implementazione procedure spesso già di per se onerose, sospendendone il pagamento di fatto alla fase di perfezionamento delle medesime, il tutto a beneficio sia del debitore che dei creditori.

Un ultimo spunto di riflessione riguarda l'effettiva imponibilità ai fini delle imposte indirette dell'atto di trasferimento al beneficiario del patrimonio del *trust* solutorio o di garanzia. Mentre è fuori di dubbio che in caso di assegnazione di beni immobili, il negozio sia imponibile ai fini delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale<sup>6</sup>, merita una ulteriore analisi l'applicabilità al *trust* solutorio, in modo indiscriminato, dell'imposta sulle donazioni.

In particolare, mentre non è in discussione che con l'attribuzione del proprio

patrimonio, nel caso di *trust* successorio o di scopo si assista ad un arricchimento (tassabile) del beneficiario, ciò non è necessariamente nel caso di *trust* la cui causa non è liberale, ma funzionale all'adempimento di un'obbligazione pregressa. Per esempio, nel caso di costituzione di un *trust*, meramente strumentale, finalizzato alla costituzione di un patrimonio separato e segregato a tutela, per esempio, dell'adempimento di un'obbligazione pregressa. In questo contesto potrebbero non rinvenirsi né un "effettivo trasferimento di ricchezza", né "trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi."<sup>7</sup>

Come la stessa Circolare Ministeriale prevede "Infatti, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, la «costituzione del vincolo di destinazione» non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale (Cassazione, Sentenza n. 8082/2020)".

<sup>6</sup> Le modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla fattispecie dei *trust*, in mancanza di specifiche disposizioni, sono stabilite dal decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

<sup>7</sup> Art. 1 – Oggetto dell'imposta, Testo unico del 31/10/1990 n. 346 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni.



## Verso la riforma della giustizia tributaria - Numeri e criticità della giustizia tributaria oggi

di - Maurizio Villani

*Avvocato tributarista*

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (**PNRR**) ha previsto, all'interno della riforma fiscale, anche la necessaria ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria.

Infatti, il Governo, nella Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2021 (**NADEF**), ha previsto il disegno di legge delega di riforma della giustizia tributaria, dopo aver approvato il 05 ottobre 2021 il disegno di legge delega di riforma fiscale.

Non bisogna dimenticare, come riferimento storico, che:

- ✓ la legge delega n. 825 del 09 ottobre 1971, all'art. 10, comma 2, n. 14, prevedeva l'autonomia e l'indipendenza delle Commissioni tributarie;
- ✓ la legge delega n. 413 del 30 dicembre 1991, all'art. 30, comma 1, lett. a),

prevedeva la competenza del giudice tributario;

- ✓ la legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, all'art. 10, comma 1, prevedeva la terzietà dell'organo giudicante e l'eventuale composizione monocratica.

Dopo le modifiche dei processi civili e penali è arrivato il momento di riformare anche la giustizia tributaria.

Al fisco italiano più che una riforma serve una "controriforma".

Sarebbe cioè necessario, in luogo di nuovi regimi di tassazione, rimettere al centro il contribuente, soprattutto tutelando il suo diritto di difesa, costituzionalmente garantito (art. 24 della Costituzione), oggi fortemente compromesso.

La giustizia tributaria oggi gestisce un contenzioso di oltre 41 miliardi di euro,

pari all'1 % del Pil Nazionale, e può incidere sensibilmente sullo sviluppo economico ed industriale del Paese, nonché essere un settore cruciale per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori economici.

Proprio sul presupposto che la riforma strutturale della giustizia tributaria sia una tra le priorità d'azione indicate dal Governo, il Ministro della giustizia e il Ministro dell'economia e delle finanze hanno istituito la Commissione Interministeriale per la giustizia tributaria, di cui parleremo oltre.

In sostanza, il Governo ha attribuito alla suddetta Commissione *“il duplice compito di esaminare le criticità esistenti e di elaborare proposte di misure e di interventi legislativi, con l'obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo”*.

### A. Il pensiero della Corte costituzionale

La Corte Costituzionale, su mia espressa eccezione, con l'importante ordinanza n. 144 del 20-23 aprile 1998 stabilì che:

*“per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel finanziamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto*

*di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione”*.

Principi richiamati anche dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 227 del 20/10/2016 (dove si era costituita anche l'Associazione Magistrati Tributaristi – A.M.T.).

Pertanto, se ci si limita agli enunciati espressi dalla Corte Costituzionale, che fanno riferimento, sia pure sinteticamente, alle materie devolute alle Commissioni tributarie, non vi sono ostacoli testuali a modificare lo status attuale dei giudici tributaristi.

### B. Conoscere per deliberare

Quando si mette mano ad una riforma strutturale della giustizia tributaria, bisogna *“conoscere per deliberare”*, come giustamente ammoniva Luigi Einaudi, membro dell'Assemblea Costituente e secondo Presidente della Repubblica Italiana dal 1948 al 1955, nel suo famoso libro *“Prediche inutili”*.

Quindi, senza generiche ed immotivate enunciazioni di principio, senza chiacchiere e con più onestà intellettuale, bisogna partire dai freddi numeri e dalla situazione della giustizia tributaria oggi, che ha i seguenti problemi, soprattutto alla luce dei risultati conseguiti negli ultimi venti anni<sup>1</sup>:

- ✓ **strutturali**, perché è gestita dal MEF, con giudici a tempo parziale e mal retribuiti;
- ✓ **processuali**, perché il contribuente è limitato nel diritto di difesa, non potendo citare testimoni (art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/92);

<sup>1</sup> Si rinvia all'interessante e condivisibile articolo *“La giustizia tributaria è impresentabile”* di Marino Longoni, in *“Italia Oggi”* di mercoledì 08 settembre 2021.

- ✓ **di coordinamento**, perché il processo tributario mal si coordina con il processo penale, del lavoro, esecutivo, civile e fallimentare, in quanto da un avviso di accertamento fiscale possono, in contemporanea, sorgere problemi penali, previdenziali, di riscossione, civili e persino fallimentari.

In definitiva, l'attuale giustizia tributaria ha le seguenti **criticità**, giustamente rilevate dalla Commissione interministeriale:

- 1. la notevole complessità e variabilità della normativa**, che influisce negativamente sulla certezza del diritto;
2. il deficit di conoscenze attorno alla giurisprudenza di merito;
3. la durata del processo;
- 4. l'insufficiente livello di specializzazione dei giudici tributari;**
5. le dimensioni quantitative del contenzioso tributario;
- 6. infine, la diffusa percezione di una imperfetta indipendenza dei giudici tributari.**

### **C. I numeri dei giudici tributari oggi**

Attualmente, i giudici tributari sono 2792, di cui 53% togati e 47% non togati.

Dipendono dal MEF e sono nominati su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/1992).

Svolgono l'attività giudiziaria a tempo parziale, come seconda o terza attività.

Gli stessi giudici di merito possono far parte della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria.

Quasi mai viene svolta un'attività istruttoria per quello che diremo dopo.

Vanno in pensione a 75 anni.

Non bisogna dimenticare che, nel corso degli anni, molte Commissioni tributarie (come, per esempio, Brindisi) hanno avuto sede presso l'Agenzia delle Entrate, per cui agli occhi dei cittadini – contribuenti, anche all'apparenza, veniva meno l'indipendenza e la terzietà del giudice tributario.

In sostanza, viene giustamente considerata una giustizia cenerentola, che non certo rispetta l'art. 111, secondo comma, della Costituzione, che testualmente dispone:

*“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”.*

### **D. I compensi degli attuali giudici tributari**

Attualmente, i giudici tributari, indipendentemente dal valore della causa, percepiscono:

- ✓ 300 euro lorde mensili fisse;
- ✓ zero euro per le sospensive;
- ✓ 15 euro nette a sentenza depositata;
- ✓ 1,50 euro forfettario per rimborso spese, anche se giudicano fuori regione, nonostante l'art. 8, terzo comma, D.Lgs. n. 545/92 stabilisca che: *“nessuno può essere componente di più commissioni tributarie”*; nel corso degli anni, non è un mistero che in passato si sia abusato

dell'applicazione a Commissioni diverse da quella di appartenenza, come ha riconosciuto lo stesso On. Antonio Leone, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria<sup>2</sup>.

I giudici tributari meritano un trattamento economico adeguato e dignitoso, come i magistrati ordinari, sia per il delicato e difficile compito di decidere su una normativa fiscale difficile, complessa, confusionaria ed alcune volte contraddittoria sia per evitare i gravi episodi di corruzione che, purtroppo, ci sono stati, come persino denunciato dal Dott. Cantone dell'ANAC nel 2019.

In sostanza, il MEF paga 93 euro complessive per ogni sentenza depositata, a prescindere dal valore della causa.

Di solito, i pagamenti sono effettuati con ritardo, con l'applicazione dell'aliquota marginale e non a tassazione separata, come stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3581/2020, secondo cui:

*“Dato per acquisito che, come suaccennato, la stessa Agenzia delle entrate riconosce che la scadenza fisiologica per l'erogazione dei compensi variabili del terzo trimestre, è successiva al 15 ottobre senza travalicare l'anno di maturazione, con riferimento ai compensi variabili maturati nel quarto trimestre (periodo 1 ottobre/31 dicembre) ritiene il Collegio che un termine possa ragionevolmente individuarsi, in aggiunta a quello fissato come iniziale dalla suddetta Direttiva (dopo il 15 gennaio), in quello di 120 giorni, in parametro con quello previsto, dopo la novella del 2000 (L. n. 388 del 2000, articolo 147), dal Decreto Legge 31 dicembre 1996, n. 669, articolo 14 (in tema di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni), quale*

*idoneo spatium adimplendi da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento dei compensi variabili.”*

Inoltre, in caso di riunione delle cause decise con unica sentenza, mentre in primo grado i compensi riguardano le singole cause; invece, in appello il MEF paga un unico compenso per l'unica sentenza; e ciò crea attriti e gelosie tra i vari giudici.

Oltretutto, i compensi dei giudici tributari, che decidono cause anche di milioni di euro, sono nettamente inferiori a quelli dei giudici di pace che, per cause “minori” (per esempio, cause condominiali e fino ad euro 20.000 per i risarcimenti da circolazione stradale), possono percepire fino ad euro 72.000 ad anno.

Ecco perché nell'attuale giustizia tributaria si fanno **sentenze a cottimo** per riscuotere quanto prima i 15 euro netti e quasi sempre si salta la fase istruttoria.

Infatti, nelle attuali Commissioni tributarie mai si usano i poteri previsti dall'art. 7, primo comma, D.Lgs. n. 546/92, che testualmente dispone:

*“Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, d'informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta” (art. 32 D.P.R. n. 600/1973).*

Inoltre, raramente i giudici tributari nominano i consulenti tecnici d'ufficio (CTU).

Oltretutto, la mancanza effettiva della fase istruttoria lede fortemente il diritto di difesa del contribuente, soprattutto dopo la modifica dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., che limita il ricorso per Cassazione soltanto: *“per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto*

2 Cfr “Il Sole 24 Ore” di martedì 12 ottobre 2021.

*di discussione tra le parti”.*

A seguito della suddetta modifica, la Corte di Cassazione ha più volte stabilito che:

*“l’omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie”<sup>3</sup>.*

Inoltre, non bisogna dimenticare che, in nome della lotta all’evasione fiscale, i dati dei contribuenti, anche i più sensibili, potranno essere utilizzati liberamente dagli uffici fiscali per gli accertamenti analitici ed induttivi e potranno circolare all’interno della pubblica amministrazione, come previsto dall’art. 9 del Decreto Legge n. 139/2021 approvato dal Consiglio dei Ministri il 07 ottobre 2021 e pubblicato in G.U. n. 241 del 08 ottobre 2021.

**Ancora una volta il legislatore potenzia le armi a vantaggio del fisco senza permettere al contribuente di potersi difendere senza “lacci e laccioli”.**

Inoltre, oggi, difficilmente i giudici tributari sospendono i giudizi (art. 295 c.p.c.), neppure quando c’è un giudizio penale in corso, per il principio del c.d. “doppio binario”, con il rischio di sentenze contraddittorie in sede tributaria e penale.

Infatti, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 47837/2019, ha confermato il suddetto principio di diritto:

*“Va ricordato che la determinazione dell’ammontare dell’imposta evasa è rimessa al giudice penale, al quale spetta di compiere una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto*

*ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l’ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata in sede amministrativa o dinanzi al giudice tributario.*

*Costituisce, infatti, principio pacifico, nella giurisprudenza di legittimità, quello secondo cui spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l’ammontare dell’imposta evasa, da intendersi come l’intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 5490 del 26/11/2008, Crupano, Rv. 243089; Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, P.G. in proc. Mantellini, Rv. 270476; Sez. 3, n. 15899 del 02/03/2016, Colletta, Rv. 266817; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 37335 del 15/07/2014, Buonocore, Rv. 260188; Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280).*

*Si è, dunque, osservato che l’autonomia del processo penale da quello amministrativo, sancita dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 20, (secondo cui “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 dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”), non può non valere anche ai fini, che qui rilevano, dell’individuazione dell’ammontare dell’imposta evasa per l’adozione e il mantenimento del provvedimento cautelare in funzione della confisca, nei casi di raggiunti accordi conciliativi con l’erario.*

*In altri termini, deve ammettersi che il giudice penale ben possa, sulla scorta*

<sup>3</sup> Cassazione, sentenze nn. 27415/2018; 7955/2021; 8575/2021; 10310/2021; 24837/2021.

*di elementi di fatto, discostarsi dalla quantificazione del profitto come risultante dalla conclusione di accordi conciliativi con l'agenzia delle entrate, ma nell'esercizio di tale autonomo potere deve darne congrua argomentazione, diversamente ragionando si perverrebbe alla introduzione di una pregiudiziale tributaria non prevista nell'ordinamento giuridico (Sez. 3 n. 50157 del 27/09/2018, Rv. 275439)."*

Oltretutto, in Cassazione l'Amministrazione finanziaria è **esonerata**, a differenza del contribuente ricorrente, dal versamento del contributo unificato, anche quello ulteriore in caso di rigetto del ricorso<sup>4</sup>.

All'Assemblea generale di Confindustria del 23/09/2021, giustamente, il Presidente Carlo Bonomi ha detto:

*"Infine, dateci una giustizia tributaria affidata a giudici specializzati in materia, fino dai bandi di concorso; basta con il sistema di giudici amatoriali che rendono difformi le pronunzie a livello territoriale su uguali fattispecie".*

Ed anche il Prof. Enrico De Mita<sup>5</sup> ha sollecitato l'istituzione di giudici professionisti per il contenzioso fiscale, anche nel nome del PNRR, perché *"la materia è talmente centrale che non può essere lasciata a un lodevole volontariato"*.

## **E.I titoli degli attuali giudici tributari**

**Attualmente, i giudici tributari sono tutti onorari e di questi:**

### **1. TOGATI**

- i giudici ordinari sono l'86,51%;
- i giudici militari sono l'1,3%;
- i giudici amministrativi sono il 6,5%;
- i giudici contabili sono il 5,7%;

### **2. NON TOGATI**

- i pensionati sono il 24,1%;
- gli avvocati sono il 26,90%;
- i commercialisti sono il 9,9%;
- i pubblici impiegati sono il 13,6%;
- le altre professioni sono il 25,60%

A questo punto, valgono le seguenti considerazioni in merito alla composizione delle attuali commissioni tributarie:

1. possono far parte dei collegi giudicanti pubblici ministeri, che per la loro attività istituzionale promuovono azioni penali per presunte evasioni fiscali e possono persino chiedere il fallimento, ai sensi degli artt. 5 e 6 della Legge Fallimentare, per esempio per mancati pagamenti di imposte provvisorie; inoltre, in un caso, un pubblico ministro, che aveva promosso l'azione penale nei confronti di un contribuente ha deciso in sede tributaria contro lo stesso contribuente e la Corte di Cassazione non ha annullato la sentenza perché la parte non aveva proposto la ricasazione, in quanto la *"violazione dell'obbligo di astenersi da parte del giudice non è deducibile in sede di impugnazione"*<sup>6</sup>!!! Infatti, così ha stabilito la suddetta ordinanza:

*"Quanto alla memoria difensiva depositata dal contribuente in vista della adunanza camerale, con cui si deduce per la prima volta che la sentenza della CTR è stata stesa dallo stesso magistrato che, in*

<sup>4</sup> Art. 13, comma 1-*quater*, D.P.R. n. 115/2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge n. 228/2012; Cass. n. 17789 del 2016 e n. 25474 del 2021.

<sup>5</sup> V. l'interessante e condivisibile articolo pubblicato in "Il Sole 24 Ore" del 14/09/2021.

<sup>6</sup> Cassazione, ordinanza n. 19827 del 2021.

*funzione di Pubblico Ministero, aveva svolto le indagini penali e firmato il decreto di citazione a giudizio di (OMISSIS) per il furto dei telefonini, la stessa è all'evidenza inammissibile in considerazione della sede in cui è dedotta la doglianza, essendo la memoria illustrativa deputata ad illustrare motivi già proposti e non anche a dedurre motivi nuovi. In ogni caso, in difetto di ricasazione, la violazione dell'obbligo di astenersi da parte del giudice non è deducibile in sede di impugnazione come motivo di nullità della sentenza da lui emessa, giacché l'articolo 111 Cost., nel fissare i principi fondamentali del giusto processo (tra i quali, appunto, l'imparzialità e terzietà del giudice), ha demandato al legislatore ordinario di dettarne la disciplina e, in considerazione della peculiarità del processo civile, fondato sull'impulso paritario delle parti, non è arbitraria la scelta del legislatore di garantire, nell'ipotesi anzidetta, l'imparzialità e terzietà del giudice tramite gli istituti dell'astensione e della ricasazione; ne' detti istituti, cui si aggiunge quello dell'impugnazione della decisione nel caso di mancato accoglimento della ricasazione, possono reputarsi strumenti di tutela inadeguati o incongrui a garantire in modo efficace il diritto della parti alla imparzialità del giudice, dovendosi, quindi, escludere un contrasto con la norma recata dall'articolo 6 della Convenzione EDU, che, sotto l'ulteriore profilo dei contenuti di cui si permea il valore dell'imparzialità del giudice, nulla aggiunge rispetto a quanto già previsto dal citato articolo 111 Cost. (v. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 21094 del 11/09/2017 Rv. 645706 - 01)";*

2. possono far parte dei collegi giudicanti anche ufficiali e generali della Guardia di Finanza e del SECIT (artt. 4, primo comma, lett. c), e 5, primo comma, lett. d) ed e), D.Lgs. n. 545/1992);

3. possono decidere giudici militari;
4. possono decidere pensionati, pubblici impiegati o rappresentanti di commercio;
5. per assurdo, i veri competenti della materia fiscale, cioè i dottori commercialisti, sono soltanto il 9,9% dei giudici non togati e il 9% di tutti i giudici tributari!

#### **F. Valore delle controversie tributarie**

Dal 31/12/2011 al 15/04/2021 l'arretrato delle Commissioni tributarie è diminuito del 57,13%.

Particolarmente significativo è il dato dell'arretrato diviso per scaglioni di valore.

#### **ANALISI DEI PENDENTI AL 31/12/2019 DISTINTI PER SCAGLIONE DEL VALORE**

##### **C.T.P.**

Valore della controversia	n.	%
Da 0 a 3.000 euro	97.139	49,16
Da 3.000,01 a 20.000 euro	51.227	25,93
Da 20.000,01 a 50.000 euro	18.467	9,35
Da 50.000,01 a 1 mln di euro	23.921	12,11
Da 1.000.000,01 a 10 mln di euro	2.368	1,20
Oltre 10 mln di euro	245	0,12
Valore indeterminabile	4.211	2,13
<b>Totale</b>	<b>197.578</b>	<b>100,00</b>

##### **C.T.R.**

Valore della controversia	n.	%
Da 0 a 3.000 euro	37.082	26,93
Da 3.000,01 a 20.000 euro	43.089	31,29

Da 20.000,01 a 50.000 euro	21.418	15,56
Da 50.000,01 a 1 mln di euro	27.845	20,22
Da 1.000.000,01 a 10 mln di euro	2.709	1,97
Oltre 10 mln di euro	257	0,19
Valore indeterminabile	5.284	3,84

Dai dati sopra riportati emerge come un numero preponderante di controversie sia di valore ridotto; più nel dettaglio, le controversie fino a 3.000 euro costituiscono circa il 50% di quelle pendenti in primo grado ed il 27% circa di quelle pendenti in appello.

Ecco perché nel progetto di riforma si può prevedere un giudice onorario monocratico per discutere le suddette cause “minori”.

### **G. Le cause tributarie durante la pandemia**

L’art. 27 D.L. n. 137/2020, e successive modifiche ed integrazioni, ha disciplinato le udienze durante la pandemia COVID-19.

Il risultato finale di questa scelta è che le udienze celebrate da remoto, peraltro con vari problemi di collegamento, secondo i dati diffusi dal MEF, non superano il **27%** delle cause totali.

Quindi, quasi 3 cause su 4 nei 18 mesi della pandemia sono state decise senza alcuna discussione in udienza, con grave lesione del diritto di difesa, in quanto la discussione orale è determinante in un processo tributario documentale, quasi sempre senza istruttoria e con gravi limiti difensivi già previsti dalla legge, come per esempio il divieto di testimonianza.

Oltretutto, come ultimamente denunciato dall’Ordine degli Avvocati di Milano e dall’ODCED di Milano con la nota del

30/09/2021, la nuova formulazione del citato art. 27 ha stabilito che nessuna proroga c’è stata per la c.d. “trattazione sulla base degli atti”, che è prevista al comma 2 del citato art. 27 e che, quindi, non è più possibile per le udienze successive al 31 luglio 2021.

In tale situazione particolare e provvisoria, può accadere che nella comunicazione di un’udienza tributaria a distanza è stato messo nero su bianco che gli interventi per ciascuna parte non possono durare più di 5 minuti; in pratica, ogni minuto per il diritto di difesa può valere, per esempio, circa mezzo milione di euro, considerando il valore complessivo della lite, pari a 5 milioni di euro (si rinvia all’interessante e condivisibile articolo di Giovanni Parente, in “Il Sole 24 Ore” di mercoledì 13 ottobre 2021).

Infine, come rilevato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con il crollo delle liti durante il periodo pandemico, il 26% dei giudici tributari è in esubero.

### **H. Le sentenze delle commissioni tributarie nel 2020 e 2021**

- ✓ In primo grado, la quota di giudizi completamente favorevoli all’Ente impositore si attesta al 50,40% per un valore complessivo di 1.910,06 milioni di euro. Invece, i giudizi complessivamente favorevoli al contribuente sono pari al 26,15% per un valore di 390,21 milioni di euro.
- ✓ In secondo grado, la quota di giudizi completamente favorevoli all’Ente impositore si attesta al 48,36% per un valore complessivo di 1.100,34 milioni di euro.

Invece, i giudizi complessivamente favorevoli al contribuente sono pari al 28,59% per un valore complessivo di 501,03 milioni di euro.

✓ Inoltre, nel periodo d'imposta 2020:

- la percentuale di decisioni CTP favorevoli in tutto o in parte all'Agenzia, divenute definitive nell'anno 2020, è pari all'80,08% (e questa percentuale nell'anno 2017 è pari al 75,9%, nell'anno 2018 è pari al 77,3%, nell'anno 2019 è pari al 79,7%);

- invece, la percentuale di decisioni relative ai tre gradi di giudizio, favorevoli in tutto o in parte all'Agenzia, divenute definitive nell'anno, è pari al 75,4% (e questa percentuale nell'anno 2017 è pari al 72,1%, nell'anno 2018 è pari al 73%, nell'anno 2019 è pari al 75,1%).

Queste percentuali largamente favorevoli all'Agenzia delle Entrate dimostrano non la scarsa preparazione dei difensori dei contribuenti ma la difficoltà processuale di potersi difendere **"ad armi pari"**, con i forti limiti difensivi imposti dalla legge nonché dalla scarsa preparazione specialista degli attuali giudici tributari.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che il Primo Presidente della Corte di Cassazione ha avuto modo di segnalare, in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021, l'altissima percentuale di pronunce di annullamento del **47%** della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nettamente superiore a quella delle altre Sezioni civili, nonostante la serialità di molte cause tributarie.

E la stessa denuncia viene sempre fatta in occasione delle aperture degli anni giudiziari degli anni scorsi.

A tal proposito, basta citare l'ultima

sentenza della Corte di Cassazione n. 3080/21, depositata il 09/02/2021, dove i giudici di legittimità "bacchettano" i giudici fiscali perché, in caso di accoglimento parziale, non fanno il calcolo dei tributi, lasciando l'incombente agli uffici fiscali<sup>7</sup>.

**Infatti, con la succitata sentenza, la Cassazione ha stabilito quanto segue:**

*"Pertanto, come chiarito da Cass., sez. 5, 21/07/2010, n. 17072, quando il giudice ravvisa "l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve, ne' può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal petitum delle parti", in modo da dare "alla pretesa dell'amministrazione un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dalle parti contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli articoli 115 e 116 c.p.c., (...) in tal modo determinando il reddito effettivo del contribuente, e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del quantum della pretesa tributaria"<sup>8</sup>, e senza che ciò costituisca violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, essendo consentita al giudice tributario, in un giudizio che non è solo "sull'atto", da annullare, ma anche e principalmente sul rapporto sostanziale tra amministrazione finanziaria e contribuente, la riduzione della pretesa avanzata dalla prima con l'atto impositivo.*

*Nella specie, la Commissione regionale, pur riconoscendo la necessità di ricalcolare il reddito presunto tenendo conto dei*

<sup>7</sup> Si rinvia all'interessante e condivisibile articolo di Ivan Cimmarusti, in "Il Sole 24 Ore" di lunedì 04 ottobre 2021.

<sup>8</sup> Cass., sez. 5, 28/01/2008, n. 1852.

*beni effettivamente in possesso del contribuente nella minore quota del 50 per cento, ha totalmente annullato gli atti impositivi, rimettendo all'Amministrazione finanziaria l'attività di rideterminazione dell'ammontare del reddito imponibile."*

L'On. Antonio Leone, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, per tentare di difendere i giudici tributari fa riferimento al rapporto percentuale tra le cause iscritte a ruolo in primo grado e quelle che arrivano in Cassazione.

Invece, se consideriamo, come rilevato in precedenza, che quasi il 50% delle cause iscritte in primo grado non supera il valore di euro 3.000, è chiaro ed è evidente che il numero di cause tributarie in percentuale che arrivano in Cassazione ne risente sensibilmente, perché è difficile che una causa "bagatellare" giunga in Cassazione, se non altro per evitare i costi della difesa che deve essere portata avanti da un avvocato cassazionista.

Tanto è vero che, nella relazione MEF sul contenzioso tributario dell'anno 2020, si afferma, a pag. 49, che i ricorsi iscritti in Cassazione nell'anno 2020 di valore inferiore a 3.000 euro rappresentano soltanto il 5,7% del totale delle cause tributarie.

Infine, si dice sempre che la giustizia tributaria è veloce.

Ciò non è vero perché ci sono cause fiscali che durano dieci o venti anni, tra primo grado, appello e Cassazione, con rinvio e nuovo appello.

In ogni caso, la velocità non determina mai la qualità delle sentenze, come rilevato dal Primo Presidente della Corte di Cassazione in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021.

Il contribuente non vuole avere una

sentenza veloce ma giusta e corretta, qualunque sia l'esito.

## **I. I progetti di legge oggi in parlamento**

**In Parlamento, attualmente, sono presenti i seguenti progetti di legge (Totale: 15):**

### **SENATO DELLA REPUBBLICA**

#### **DISEGNI DI LEGGE (n. 8)**

(assegnati alle Commissioni Seconda e Sesta)

- n. 243 Vitali;
- n. 714 Caliendo ed altri;
- n. 759 Nannicini ed altri;
- n. 1243 Romeo ed altri;
- n. 1661 Fenu ed altri;
- n. 1687 Marino;
- n. 2438 Naccarato;
- n. 988 Pagliari.

### **CAMERA DEI DEPUTATI**

#### **Proposte di legge (n. 7)**

(assegnate alla Commissione Seconda Giustizia)

- n. 1521 Martinciglio ed altri;
- n. 1526 Centemero ed altri;
- n. 840 Savino;
- n. 2283 Colletti – Visconi;
- n. 2526 Del Basso – De Caro;
- n. 1755 Bortolozzi;
- n. 3734 Ermini ed altri.

Tutti i suddetti progetti di legge, ad alcuni dei quali ho partecipato alla stesura, prevedono una giustizia tributaria professionale, qualificata, a tempo pieno,

con l'assunzione per concorso pubblico, scritto ed orale, anche tenendo conto delle esperienze europee, soprattutto in Germania.

In linea di massima, le ipotesi di riforma della giustizia tributaria possono sintetizzarsi in tre categorie:

- ✓ AUTONOMISTA, con la giustizia tributaria organizzata e gestita dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, secondo me da accogliere positivamente;
- ✓ UNITARIA, con l'organizzazione e la gestione al Ministero della Giustizia, con le sezioni specializzate presso i Tribunali e le Corti di Appello; secondo me, questa soluzione affosserebbe ancora di più la giustizia ordinaria, nonostante le modifiche processuali appena approvate;
- ✓ GIUSCONTABILISTA, con assegnazione alla Corte dei Conti; questa soluzione, avversata da tutti, oltre a limitare a due i gradi di giudizio, rispetto ai tre attuali, nonché a limitare i difensori abilitati, creerebbe un assurdo conflitto di interessi, in quanto i giudici contabili devono decidere anche sul "danno erariale".

### **L. I compiti attribuiti alla succitata commissione interministeriale mef-giustizia**

Come scritto in precedenza, la Commissione è stata istituita dal decreto emanato dal Ministro della giustizia e dal Ministro dell'economia e delle finanze il 14 aprile 2021, con i seguenti compiti:

- ✓ di tipo ricognitivo, relativamente alla legislazione vigente ed al contenzioso

pendente presso i giudici di merito ed il giudice di legittimità, ossia la Corte di Cassazione;

- ✓ di tipo propositivo, in senso ampio, in vista di "possibili misure e interventi normativi";
- ✓ di tipo precettivo, mediante le formulazioni di disposizioni legislative che possono essere incluse "in atti del Governo e del Parlamento".

La Commissione il 30 giugno 2021 ha depositato la Relazione finale, rispettando scrupolosamente il termine assegnato.

Purtroppo, all'interno della Commissione non c'è stato un accordo unitario, per cui sono state approvate due mozioni:

- ✓ l'opzione n. 1, minoritaria, approvata dai cinque magistrati togati, sostanzialmente modifica pochissimo, lasciando inalterata la vetusta ed anacronistica definizione di "Commissioni Tributarie" ed intervenendo con piccoli accorgimenti in sede di appello (c.d. teoria conservatrice), lasciando inalterati i privilegi attuali (infatti, i giudici togati, che vanno in pensione a 70 anni, possono rimanere presso le Commissioni tributarie fino a 75 anni, occupando posti apicali);
- ✓ l'opzione n. 2, maggioritaria, approvata dagli otto componenti tra docenti universitari e professionisti, che, invece, trasforma totalmente la giustizia tributaria, con giudici professionali, a tempo pieno, specializzati, ben retribuiti, vincitori di concorso pubblico, scritto ed orale; la suddetta opzione, da accogliere positivamente, salvo alcune eccezioni di cui si dirà oltre, mira a costituire, finalmente ed opportunamente, la "QUINTA MAGISTRATURA", oltre

a quella civile, amministrativa, contabile e militare, oggi non esistente perché il ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie (art. 12, comma 4-bis, della Legge n. 44 del 2012) non costituisce un ruolo organico di incardinamento di soggetti legati da un rapporto di pubblica dipendenza, ma solo un ruolo di natura funzionale, come opportunamente rilevato dalla Commissione.

Quindi, oggi, non si può fare alcun confronto con le altre magistrature (ordinaria, amministrativa, contabile e militare).

A tal proposito, per contestare la specializzazione del futuro giudice tributario, suscita meraviglia e sconcerto quanto scritto nell'opzione di minoranza:

*“L’idea di costituire un giudice specializzato professionale infine potrebbe comportare la ghettizzazione della produzione giurisprudenziale sulla materia, l’autoreferenzialità, la separatezza corporativa, amplificando gli effetti di un assetto giurisdizionale frastagliato come quello italiano, che non ha certo bisogno di essere ulteriormente consolidato”.*

A questo punto, se le suddette assurde affermazioni fossero condivisibili, non dovrebbero esserci giudici specializzati, come quello del lavoro o il Tribunale della famiglia, appena istituito con la legge delega di riforma del processo civile.

Secondo me, è da accettare positivamente l'opzione n. 2, salvo alcune eccezioni di cui oltre, e su questo piano si muove anche la condivisibile petizione su Change.org.

Inoltre, con la Risoluzione del 12 ottobre 2021, la Camera ha invitato il Governo a: *“prevedere, all’interno della riforma della giustizia tributaria, l’affidamento*

*delle controversie ad un giudice speciale tributario, a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, valutando l’opportunità di inserire una riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle Commissioni tributarie”.*

### **M. La norma di legge delega approvata con l’opzione n. 2**

La Commissione, con l'opzione n. 2 approvata a maggioranza, nel disegnare la nuova giustizia tributaria, ha stabilito quanto segue:

*“Il Governo è delegato ad adottare, entro ... mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentite le competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto la riforma della disciplina e dell’organizzazione del processo tributario, con l’osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:*

*a- articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi in primo grado dai Tribunali tributari con sedi nei capoluoghi di provincia e in secondo grado dalle Corti di Appello tributarie con sede nei capoluoghi di regione;*

*b- possibilità di prevedere, in presenza di esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza dello svolgimento della funzione giurisdizionale, l’accorpamento di Tribunali tributari appartenenti a province tra loro confinanti situate nella stessa regione;*

*c- possibilità di istituire sezioni staccate delle Corti di Appello tributarie in presenza dei requisiti previsti dall’art. 1, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;*

d- mantenimento delle province autonome di Trento e Bolzano, in osservanza delle leggi e delle norme statutarie che le riguardano, degli organi giurisdizionali di primo e di secondo grado;

e- affidamento dell'organizzazione e della gestione dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie al Ministero dell'Economia e delle Finanze;

f- istituzione di un ruolo di giudici tributari, reclutati, ai sensi dell'art. 97, quarto comma, e 106, primo comma, della Costituzione, mediante concorso pubblico per esami, scritti e orali, riservato a laureati in giurisprudenza, ai quali sia assicurato uno status giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

g- previsione di una riserva di posti nel concorso per esami previsto alla lettera f) per i giudici tributari in servizio, laureati in materie giuridiche o economiche, che abbiano svolto per almeno 6 anni funzione di giudice tributario presso le commissioni tributarie, con assegnazione ai Tribunali tributari;

h- individuazione delle modalità degli esami di concorso, i quali, articolati in prove scritte e orali, dovranno essere finalizzati a verificare la conoscenza del diritto tributario, del diritto civile e commerciale, del diritto amministrativo, del diritto processuale civile e tributario, del diritto dell'Unione europea, dell'economia aziendale e di una lingua a scelta del candidato tra inglese, francese, spagnolo e tedesco;

i- previsione della facoltà per i giudici ordinari, amministrativi e contabili, con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario presso le commissioni

tributarie di optare entro un determinato termine, previa procedura di selezione, per il passaggio definitivo nei ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie;

j- previsione, in via transitoria, della facoltà per i giudici ordinari, amministrativi e contabili, con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario presso le Commissioni tributarie, di essere collocati fuori ruolo per prestare servizio a tempo pieno nei ruoli della magistratura tributaria per almeno 4 anni con assegnazione alle Corti di Appello tributarie e con conservazione della progressione di carriera secondo la disciplina dei rispettivi ordinamenti di provenienza;

k- previsione che le liti minori, intendendosi per tali le liti di valore determinabile non superiore ai 3.000 euro, che non appaiano collegate a liti di valore maggiore o indeterminabile alle quali potrebbero essere riunite per connessione, siano decise in primo grado da un giudice onorario monocratico, con esclusione di quelli già appartenenti ad altra magistratura, senza che ciò dia luogo ad una questione di competenza;

l- rideterminazione, in ragione di quanto previsto alle lettere f), g), i), j) e k) e tenendo conto della necessaria gradualità di immissione in ruolo dei nuovi giudici, degli organici dei giudici tributari in numero inferiore rispetto a quello dei componenti delle commissioni tributarie previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, con determinazione del numero delle sezioni di ogni Tribunale tributario e di ogni Corte di Appello tributaria in base al flusso e al valore medio dei procedimenti e alla composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con facoltà di incrementare il

numero dei giudici fuori ruolo delle diverse magistrature allo scopo di consentire il completamento degli organici a tempo pieno per i giudici delle Corti di appello tributarie, in conformità a quanto previsto alla lettera j);

m- individuazione, avendo a riferimento principi e regole previsti per i giudici ordinari, in quanto compatibili, delle modalità di nomina a magistrato tributario, delle regole disciplinanti il tirocinio dei nuovi giudici nei Tribunali tributari, del tempo minimo di servizio presso i Tribunali tributari e le Corti di Appello tributarie ai fini degli avanzamenti di carriera, dell'accesso alle funzioni e ai ruoli direttivi, delle cause di incompatibilità, della vigilanza, delle sanzioni disciplinari e del relativo procedimento;

n- previsione che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati nei Tribunali tributari in collegi a composizione mista con gli attuali giudici onorari;

o- riforma dell'ordinamento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, la cui composizione e le cui funzioni debbono essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura;

p- definizione da parte del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria dei criteri di produttività del giudice tributario, che tengano conto anche del rispetto dei termini per il deposito dei provvedimenti, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle decisioni emesse rispetto alla media dell'ufficio;

q- attribuzione ai Presidenti dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie del potere di assegnazione ai giudici tributari degli obiettivi da raggiungere nell'anno solare, in base ai criteri di cui alla lettera p), fissati con delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria;

r- rideterminazione delle indennità fissa e variabile spettanti ai giudici onorari in funzione dell'esercizio dell'attività come giudice monocratico o componente del collegio, anche sulla base della produttività individuale di cui alla lettera p);

s- riduzione, purché la scelta risulti compatibile con l'efficiente funzionamento degli organi di giurisdizione, dell'età pensionabile dei giudici onorari a 70 anni;

t- previsione dell'obbligo di formazione continua, attraverso la partecipazione ai corsi organizzati dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, per tutti i giudici tributari;

u- nel rispetto dell'articolo 102, secondo Comma, e dell'articolo 108, primo comma, della Costituzione, istituzione di una sezione ordinaria specializzata tributaria della Corte di Cassazione, composta, in prevalenza, da magistrati della stessa Corte, ai quali spetta anche la presidenza e, per il resto, da giudici tributari, laureati in giurisprudenza e reclutati secondo le modalità di cui alle precedenti lettere f) e i), che abbiano maturato adeguata anzianità di servizio nelle Corti di Appello tributarie e che siano valutati idonei dal Consiglio Superiore della Magistratura;

v- istituzione, sia presso i Tribunali tributari sia presso le Corti di Appello tributarie, di un Ufficio per il processo, la cui composizione e il cui funzionamento devono essere disciplinati applicando le norme previste per i Tribunali e Corti di Appello civili, in quanto compatibili."

In linea di massima, i suddetti corretti principi sono stati esposti anche nel progetto di legge delega per la riforma dell'ordinamento del processo tributario, approvato il 13.11.2019 dall'Istituto per il Governo Societario (I.G.S.) con la Commissione di Studio di cui ho avuto l'onore di far parte.

I costi necessari per reclutare (in ipotesi) 500 nuovi giudici tributari a tempo pieno non sono di molto superiori ai costi che oggi si sostengono per 2792 giudici onorari (circa 17 milioni e mezzo all'anno) e che, in ogni caso, un eventuale aggravio è senz'altro ponderato con il miglioramento di un fondamentale servizio di giustizia.

Infine, La Commissione, a seguito della modifica strutturale della giustizia tributaria, interviene anche su importanti e delicati istituti processuali, quali il contraddittorio, l'autotutela, la conciliazione giudiziale, gli atti illegittimi e, finalmente, la possibilità di utilizzare la testimonianza scritta (art. 257-*bis* c.p.c.), in modo che il contribuente possa difendersi ad "armi pari" contro il fisco (rinvio all'interessante e condivisibile articolo di Andrea Bonghi, in Italia Oggi di venerdì 08 ottobre 2021).

Oltretutto, non bisogna dimenticare che, prima dell'art. 30, comma 1, lett. d), della legge delega n. 413 del 30/12/1991, la testimonianza nel processo tributario era consentita.

Secondo me, le uniche modifiche da apportare all'opzione n. 2 riguardano:

- ✓ la possibilità di affidare la gestione e l'organizzazione della giustizia tributaria alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più al MEF;
- ✓ una volta ristrutturata la giustizia tributaria, con giudici professionali e a tempo pieno, affidare la mediazione (art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/92) non più all'Agenzia delle Entrate ma ai nuovi competenti giudici tributari, al limite a composizione monocratica.

Infine, la ristrutturata giurisdizione tributaria potrebbe essere competente anche su tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata, oggi di

competenza del giudice civile (artt. 615 e 617 c.p.c.), con le duplicazioni e le problematiche in parte risolte dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le sentenze nn. 4845 e 4846 del 23-02-2021.

#### **N. Le cause pendenti presso la corte di cassazione**

Ricorsi pendenti in Cassazione divisi per fasce di valore relative solo all'imposta contestata

<b>Fasce di valore art. 12 D.Lgs. n. 546 del 1992</b>	<b>CORTE DI CASSAZIONE</b>	<b>%</b>
Fino a 20 euro (valore indeterminato)	7.020	13,45%
Da 20,01 a 5.000,00 euro	2.753	5,28%
Da 5.000,01 a 51.645,68	16.624	31,86%
Da 51.645,69 a 100.000,00 euro	6.940	13,30%
Da 100.000,01 a 249.999,99 euro	7.661	14,68%
Da 250.000,00 a 500.000,00 euro	4.082	7,82%
Da 500.000,01 a 2.000.000,00 euro	4.674	8,96%
Oltre 2.000.000,00 euro	2.425	4,65%
<b>Totale</b>	<b>52.179</b>	<b>100,00%</b>

Non esiste al mondo alcun altro giudice delle liti tributarie che abbia un arretrato anche solo lontanamente paragonabile ai più di 52.000 ricorsi pendenti.

Oltre un decimo dei suddetti ricorsi riguarda le liti intraprese da oltre 10 anni e questo è un segno tangibile di denegata giustizia e fa crollare il mito di una giustizia tributaria veloce.

Come richiesto dal PNRR, è opportuna anche una definizione agevolata di tutte le controversie pendenti in Cassazione,

logicamente senza utilizzare istituti che potrebbero seriamente compromettere il diritto di difesa del contribuente, come, per esempio, la presentazione di un'istanza di trattazione (come era previsto dall'art. 44 D.P.R. n. 636/72), pena l'estinzione dell'intero processo (art. 63, secondo comma, D.Lgs. n. 546/1992), con il rischio di rendere definitivo l'atto impugnato.

Infine, per rendere appetibile la definizione agevolata, nel computo dell'importo da pagare bisogna detrarre quanto già pagato in sede provvisoria e disporre, eventualmente, anche il rimborso dell'eccedenza.

## O. Conclusione

Negli ultimi mesi, sono state avviate le ben più impegnative riforme del processo civile, con l'istituzione del nuovo **Tribunale della famiglia**, e del processo penale "ma non si riesce a riformare il processo tributario; sarebbe ancor più interessante conoscere chi sia interessato affinché la giustizia tributaria continui a essere amministrata e gestita secondo le vigenti regole sulla cui inidoneità (almeno apparentemente) sono tutti d'accordo<sup>9</sup>.

Ormai, la riforma della giustizia tributaria è arrivata ad **un bivio** tra chi vuol lasciare le cose come stanno, mortificando ancor di più il diritto di difesa del contribuente, e chi, invece, molto opportunamente vuole cambiare tutto, auspicando una vera giustizia tributaria, indipendente e professionale.

Pertanto, in questo particolare e delicato momento storico, si devono evitare false notizie, ipocrisie, disinteresse,

timidezza, piaggeria, mancanza di fiducia, critiche generiche, sospetti, sudditanza psicologica, scetticismo e tentennamenti, e tutti i contribuenti, i professionisti, gli Ordini e le Associazioni devono agire con decisione, coraggio e fiducia per avere una nuova giustizia tributaria.

Ora o mai più! ...Gutta cavat lapidem!

<sup>9</sup> Così l'interessante e condivisibile articolo di Antonio Iorio, in "Il Sole 24 Ore" di venerdì 08 ottobre 2021.



## Disciplina fiscale del lavoro dipendente svolto in Italia da non residenti

di - Paolo Soro  
*Dottore Commercialista*

La disciplina fiscale relativa allo svolgimento del lavoro dipendente propone svariati profili di difficile applicazione laddove ci si imbatte in fattispecie concernenti prestazioni lavorative di soggetti non-residenti eseguite in Italia per conto di un sostituto d'imposta locale. Invero, sono particolarmente numerose le istanze di interpello ordinario di tipo qualificatorio (art. 11, comma 1, lett. a, legge 27.07.2000, N. 212) trasmesse all'Agenzia delle entrate, al fine di ricevere opportuni chiarimenti interpretativi sulla legge corretta da adottare.

Ogni qualvolta siamo chiamati ad affrontare situazioni di rilevanza (oggettiva o soggettiva) sovranazionale, il primo obbligo che abbiamo è quello di verificare le previsioni stabilite nei trattati internazionali di interesse, da leggere di

concerto con la norma domestica, pur coscienti della prevalenza gerarchica dei primi rispetto alla seconda. Il modello convenzionale di matrice OCSE, quasi universalmente adottato (pur con talune differenze in certi Paesi), ci dice infatti qual è la legislazione competente in materia fiscale. In particolare, con riguardo al lavoro dipendente le disposizioni di riferimento le troviamo in genere all'articolo 15, il quale come noto prevede due differenti regimi:

- ✓ Tassazione esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore
- ✓ Tassazione concorrente in entrambi gli Stati

a seconda della durata del lavoro, del luogo di effettivo svolgimento dello stesso e della residenza e nazionalità dei soggetti

coinvolti.

Pare inoltre appena il caso di ricordare che, contrariamente all'inquadramento italiano, a livello internazionale (articolo 16 del modello OCSE) non esiste per il reddito degli amministratori la qualifica di "reddito assimilato a quello da lavoro dipendente o autonomo" (a seconda della posizione personale del percipiente).

Il punto però è che, una volta letta la norma convenzionale, in realtà siamo solo all'inizio del percorso da compiere per poter arrivare alla corretta soluzione del problema; e ciò per una serie di motivi.

Innanzitutto, i trattati prevedono differenti eccezioni che vanno esaminate con estrema attenzione, posto che facilmente si passa da una situazione che presuppone la potestà esclusiva di un Paese, a un'altra che invece prescrive la tassazione concorrente di entrambi gli Stati contraenti. In secondo luogo, fin dall'esatta individuazione della residenza, il giudicato del professionista è tutt'altro che semplice, atteso che presuppone valutazioni soggettive non sempre adeguatamente supportate dall'esatta conoscenza di tutte le circostanze. Tra l'altro, le convenzioni internazionali fanno sempre salva la residenza fiscale come stabilita dalle rispettive legislazioni domestiche. Alcuni esempi in proposito serviranno a chiarire meglio quest'ultimo concetto.

Per quanto concerne – ad esempio – gli Stati Uniti, occorre tenere presente che in tale Paese, se il soggetto ha la cittadinanza americana, lo stesso si considera in ogni caso residente fiscalmente negli Usa. Sappiamo invece che, per il nostro Paese, la cittadinanza non è un parametro decisivo al fine di individuare la residenza fiscale. Da qui ne consegue che gli Italiani con la doppia cittadinanza (e non sono pochi), risultano di fatto fiscalmente residenti sia

in Italia che negli Stati Uniti.

Un'analoga valutazione della residenza fondata sul possesso della cittadinanza è prevista anche dalla legislazione di Singapore.

Altro Stato spesso oggetto di movimenti di personale con l'Italia, che presenta requisiti differenti dai nostri in tema di residenza, è la Svizzera. L'autorità elvetica prescinde dall'iscrizione nell'anagrafe locale e considera fiscalmente residenti in Svizzera coloro che vi risiedono per più di 183 giorni l'anno. Pertanto, un soggetto iscritto all'anagrafe italiana che risiede in Svizzera per oltre 6 mesi, viene considerato dalle rispettive normative domestiche fiscalmente residente in entrambi i Paesi.

Ancora più difficile da decifrare è poi la nuova situazione esistente con il Regno Unito. L'articolo SSCI.10 del TCA (*Trade and Cooperation Agreement* – L 444/14, in Gazzetta Ufficiale UE 31/12/2020) stabilisce che, in caso di divergenza di punti di vista tra le istituzioni di due o più Stati circa la determinazione della residenza di una persona a cui si applica il protocollo "post-brexit", tali istituzioni stabiliscono di comune accordo quale sia il centro di interessi della persona in base a una valutazione globale di tutte le informazioni relative a fatti pertinenti, fra cui: durata e continuità della presenza, natura e caratteristiche dell'attività esercitata, luogo in cui è svolta abitualmente, stabilità e durata dei contratti di lavoro, situazione familiare e abitativa, domicilio fiscale e, in ultima analisi, la concreta volontà dell'interessato come desumibile da fatti e circostanze. Senonché, occorre altresì ricordare che, nonostante la ratifica UE dello scorso 29/04/2021, l'effettiva forza di legge del TCA è ancora tutta da verificare, posto che l'interpretazione delle norme in esso contenute avviene in base ai principi di buona fede e in generale del diritto

internazionale pubblico: *“Le interpretazioni espresse dall’organo giurisdizionale di una parte non sono vincolanti per gli organi giurisdizionali della controparte”*.

Al fine di dirimere tali controversie in tema di residenza, come noto, l’articolo 4 del modello convenzionale OCSE ha istituito le c.d. *“Tie breaker rules”*, in base alle quali, quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata – nell’ordine – in funzione dello Stato:

- ✓ Dove ha un’abitazione permanente
- ✓ In cui vi è il centro dei suoi interessi economici
- ✓ Dove vi è il centro dei rapporti familiari
- ✓ Nel quale soggiorna abitualmente
- ✓ Del quale ha la nazionalità
- ✓ In ultimo, *“gli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di comune accordo”* (in pratica, assai difficilmente si arriverà a un accordo – *nda*).

Tirando le somme, se gli elementi indispensabili al fine di individuare l’esatta tassazione da applicare sono la residenza e il luogo di effettivo svolgimento del lavoro, e se già in partenza determinare la prima è questione per nulla agevole, ne deriva che l’esatto inquadramento impositivo dei vari casi con cui possiamo avere a che fare presuppone non pochi ostacoli da superare.

Ciò premesso, il secondo *step* impone l’obbligo di analizzare quanto prescritto dalla nostra normativa tributaria nazionale. La disposizione domestica (articolo 23, DPR 600/1973 – Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente) stabilisce che i datori di lavoro che corrispondono somme e valori

*“devono operare all’atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell’imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa”*. In base a tale norma, dunque, il sostituto d’imposta ha l’obbligo di effettuare la ritenuta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori riconducibili al rapporto di lavoro, indipendentemente dallo status di residente o non residente del percipiente. Anzi, il successivo comma precisa – analogamente – che *“i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all’estero devono in ogni caso operare le relative ritenute”*.

Questa disposizione di carattere generale, deve peraltro essere letta in accordo con il combinato disposto dell’articolo 3, comma 1, del Tuir, e dell’articolo 23, comma 1, lettera c), sempre del medesimo testo unico. Nello specifico, con riferimento alla base imponibile, la prima norma prevede che: *“L’imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell’articolo 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato”*.

La seconda disposizione (Applicazione dell’imposta ai non residenti) interviene in materia di territorialità, precisando ulteriormente che: *“Ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.”* Ciò, in quanto la potestà impositiva dello Stato è esercitata solo nel luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa (tale precetto, del resto, risulta allineato alla norma convenzionale).

Cionondimeno, abbiamo appena visto come, in pratica, restino ovvie difficoltà

per il datore di lavoro che dovrebbe esprimere un sindacato talmente delicato come quello afferente al requisito della residenza fiscale del dipendente (salvo casi inequivocabilmente chiari). In proposito, l'eventuale responsabilità del sostituto d'imposta potrà peraltro essere azzerata laddove il lavoratore produca una specifica certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, appositamente rilasciata dalla competente amministrazione finanziaria dello Stato di interesse. Tale documento risulta, infatti, l'unico avente validità, come affermato più volte nella prassi (risoluzione 26 luglio 1999, N. 126; risoluzione 24 maggio 2000, N. 68; risoluzione 24 settembre 2003, N. 183).

A conclusione di questa prima parte, vediamo un esempio pratico per comprendere meglio l'applicazione delle norme qui richiamate.

*Tra i nostri clienti vi è la società Italia Spa che fa parte di un gruppo internazionale. Il 1° luglio 2020 ha assunto in Italia Mark, un dirigente tedesco che lavorerà fino al termine dell'anno con mansioni di verifica dell'attività produttiva svolta in tutti gli stabilimenti dislocati (oltre che presso l'entità italiana) nelle sedi delle altre società del gruppo, in Francia, Belgio e Germania. Il cliente ci ha manifestato le sue perplessità circa l'eventuale applicazione delle ritenute e, nel caso, quale sarebbe la base imponibile su cui effettuarele.*

Per quanto riguarda il primo dubbio, l'art. 15 della convenzione Italia / Germania ricalca il modello OCSE, prevedendo:

*1. Gli stipendi che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono*

*imponibili in questo altro Stato.*

Nel nostro caso, dunque, ricadiamo nella seconda ipotesi e abbiamo una tassazione concorrente in entrambi gli Stati, posto che la condizione di cui alla prima parte del paragrafo 1 non si verifica. Neppure risulta applicabile la disposizione di cui al paragrafo 2 della norma convenzionale:

*2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:*

- ✓ *Il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e*
- ✓ *Le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e*
- ✓ *L'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.*

Nell'esempio non è specificato il numero dei giorni, ma la cosa è irrilevante poiché, comunque, la condizione di cui alla lettera b) non è soddisfatta. Pertanto, resta la tassazione concorrente in entrambi gli Stati e il sostituto d'imposta italiano effettuerà le trattenute in ossequio alla legislazione domestica.

Consentiteci solo un breve inciso: quanto sopra – parrebbe persino superfluo precisarlo – attiene alle ipotesi nelle quali il datore di lavoro è un soggetto locale. Come ha chiarito l'Agenzia delle entrate (interpelli: 312/2019 e 449/2021), nessuna ritenuta andrà applicata sugli stipendi erogati in Italia ai propri dipendenti da un

datore di lavoro estero che non ha stabile organizzazione nel nostro Paese, posto che in tal caso la società non residente non riveste la qualifica di sostituto d'imposta italiano. Dunque: se il dipendente è italiano, dovrà dichiarare in Italia i redditi erogati per le prestazioni qui rese; se invece il dipendente è anch'esso straniero, dovrà attenersi alle disposizioni stabilite dalla convenzione contro le doppie imposizioni di specifico riferimento.

Avendo risposto alla prima domanda del cliente, passiamo ora ad analizzare il secondo quesito. Da un lato, la norma convenzionale focalizza comunque l'attenzione sul luogo in cui viene svolto il lavoro. Da altro lato, considerato che in base all'anzidetta disposizione convenzionale nell'esempio ipotizzato dobbiamo applicare la norma interna, si rileva che gli articoli ricordati in precedenza (articolo 3, comma 1 e articolo 23, comma 1, lett. c, TUIR) fanno sempre ed esclusivamente riferimento ai soli redditi prodotti o prestati nel territorio dello Stato. Appare quindi evidente che le ritenute devono riguardare soltanto gli stipendi erogati a Mark per il periodo in cui lo stesso lavora in Italia, restando esenti da ritenute "italiane" i compensi pagati per i giorni nei quali Mark lavora all'estero. Da un punto di vista pratico, al fine di determinare il reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia, occorrerà allora riferirsi al seguente rapporto:

- ✓ Al numeratore, il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese
- ✓ Al denominatore, il periodo totale – espresso anch'esso in giorni – che dà diritto a ottenere la retribuzione

Nell'esempio qui oggetto di analisi, il dirigente è stato assunto in data 01/07/2020. Indicheremo allora al numeratore, quali

sono le giornate di lavoro concretamente svolte in Italia a partire da tale data. Mentre, al denominatore inseriremo il totale dei giorni contrattualmente pattuiti fino – nel caso in parola – al 31/12/2020. In proposito, il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto dovrà essere individuato con criteri omogenei: i termini del rapporto possono ritenersi omogenei, solo qualora il periodo di lavoro considerato al numeratore è assunto con gli stessi criteri di quello evidenziato al denominatore. Orbene, considerato che il periodo effettivo di lavoro svolto in Italia (nel caso di un soggetto fiscalmente non residente nel territorio dello Stato) è da computarsi al netto di festività, weekend e ferie, analogamente, pure il periodo di lavoro da indicare al denominatore andrà parimenti calcolato sempre al netto di festività, weekend e ferie (Agenzia delle entrate, circolare 17/E-2017). Onde, poi, precostituire opportuna prova documentale, si faranno sottoscrivere a Mark le presenze indicate nel LUL e si conserveranno i documenti di viaggio da e per l'Italia che dimostrano l'attività esercitata nello Stato.

Riassumendo, la società Italia Spa assoggetta a ritenute le sole retribuzioni corrisposte a Mark per il lavoro svolto in Italia, premurandosi di acquisire previamente la seguente documentazione:

- ✓ Certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, rilasciata dalla competente amministrazione finanziaria dello Stato di riferimento
- ✓ Estratto del LUL sottoscritto da Mark nel quale risultano riportate le presenze giornaliere effettivamente svolte in Italia, accompagnato dai corrispondenti titoli di viaggio

L'Agenzia delle entrate (interpello 36/2020) ha altresì fornito le seguenti indicazioni di

compilazione della successiva CU – Sezione “Dati Fiscali”:

- *Indicare al punto 1, il totale della retribuzione imponibile in Italia*
- *Riportare al punto 6, il numero di giorni di lavoro prestato in Italia per i quali il dipendente ha diritto alla detrazione di cui all’articolo 13, comma 1, del TUIR*
- *Indicare al punto 8, la data di inizio del rapporto di lavoro*
- *Barrare il punto 10, per indicare che il lavoratore è ancora eventualmente in forza alla data del 31 dicembre 2020*
- *Riportare al punto 11 il codice 4, previsto per segnalare ipotesi in cui non vi è coincidenza tra i giorni di lavoro che danno diritto alle detrazioni di cui all’articolo 13, comma 1, TUIR, e la durata del rapporto di lavoro*

Verificandosi, poi, l’ipotesi di redditi solo parzialmente esentati da imposizione in Italia in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, il datore di lavoro dovrà compilare anche la sezione “Altri Dati” al fine di evidenziare l’ammontare di reddito che viene escluso dalla tassazione.

Prima di concludere, preme solo rammentare che analogo trattamento fiscale, *mutatis mutandis*, dovrà essere applicato nei casi (oggi giorno, particolarmente frequenti) di dipendenti in *smart-working* che – causa pandemia – lavorano restando fisicamente presenti a casa loro: anche in queste situazioni, occorrerà sempre avere riguardo al luogo effettivo nel quale è resa la prestazione lavorativa, seppure eseguita in modalità di “telelavoro”, “lavoro agile”, o simile.



## Abuso del diritto, elusione, evasione: sviluppi teorici

di - Luca Labano

*Dottore Commercialista*

---

È possibile distinguere l'evasione fiscale in:

- ✓ Evasione da nero: Consistente nell'omessa dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, non comunicando all'Agenzia delle entrate i redditi che vengono prodotti; altro caso può concernere l'omessa fatturazione o anche "sotto-fatturazione", andando quindi ad occultare operazioni attive, operazioni di vendita la cui registrazione risulta obbligatoria. Anche in questo caso viene omessa una parte di reddito all'Agenzia delle entrate.
- ✓ Evasione interpretativa: tale fenomeno si dispiega nella erronea interpretazione di un precetto tributario;

- ✓ Evasione da riscossione: in tal caso il contribuente realizza il presupposto impositivo, lo si dichiara all'Agenzia delle entrate, ciò nondimeno il contribuente non effettua il versamento dei tributi. Tale fenomeno si appalesa nella maggior parte dei casi nelle imprese di piccole dimensioni, le quali si foraggiano con l'omesso versamento.

Quanto all'elusione fiscale, il contribuente cerca di aggirare la norma tributaria ravvisando lacune nelle norme, limitando il presupposto che viene realizzato, il che porta ad una minorazione dell'obbligazione tributaria in maniera indebita.

Per quel che inerisce il legittimo risparmio di imposta, si intende il riferimento alla legittimazione tributata al contribuente di

pianificare la propria attività nel modo più conveniente possibile, ottenendo vantaggi da un punto di vista fiscale che derivano dalla scelta di un regime agevolativo consacrato all'interno di una norma tributaria.

### **L'articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente (Legge 212/2000)**

Occorre ora analizzare il fenomeno dell'elusione fiscale concentrandoci sui dettami contenuti nell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, dove viene partitamente descritta.

I primi due commi dell'art. 10 bis di tale legge recitano: *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*

*“Ai fini del comma 1 si considerano:*

*a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”;*

*b) “vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”.*

Andando dunque ad esplicitare i commi succitati, come si evince dal tenore letterale l'abuso del diritto si presenta allorquando il contribuente ricorre ad una condotta “tortuosa” ricorrendo a percorsi negoziali tortuosi, ad atti anche non lineari, anche tra loro correlati, che legittimano lo stesso all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti, i quali vengono ottenuti in contrasto con la finalità della norma e con i principi dell'ordinamento tributario, cercando dunque di aggirare le stesse. Vengono definite operazioni prive di sostanza economica tutte quelle operazioni che collidono con le normali logiche di mercato o anche quando il *nomen iuris*, ovvero la qualificazione giuridica delle operazioni, non collima con il fondamento giuridico delle stesse.

L'operazione viene esperita solamente per il singolare ottenimento di tali vantaggi, i quali, non necessariamente devono essere immediati, ma possono essere anche procrastinati ad un momento postergato.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, ne disconosce i vantaggi fiscali indebitamente ottenuti dal contribuente calcolando il tributo tenendo conto di quanto effettivamente è stato pagato dal medesimo.

Nel comma 3 dell'art. 10-bis dello statuto del contribuente viene normato l'esimente, difatti recita: *“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”.*

Dunque, è bene precisare che l'operazione effettuata dal contribuente, non viene qualificata come abusiva/elusiva dall'Amministrazione finanziaria allorquando le motivazioni che hanno sospinto lo stesso al compimento dell'azione, esulano dall'aspetto fiscale, ma

riguardano ragioni di ordine organizzativo o gestionale strumentali all'efficientamento dell'attività di impresa o anche dell'attività professionale.

Nel comma 4, invece: *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.

Viene suggellata la potestà riconosciuta al contribuente di poter optare per qualsivoglia regime fiscale contemplato all'interno delle norme fiscali.

Il comma 5, poi: *“ Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”*.

L'interpello costituisce la possibilità accordata ai contribuenti di prospettare all'Amministrazione finanziaria un'istanza per poter richiedere delucidazioni, chiarimenti concernenti determinate norme fiscali od anche operazioni che si stanno per effettuare.

Sussistono discrepanti tipologie di interpello, in questa sede rileva l'interpello antiabuso, di cui all'articolo 11, comma 1, lettera c).

Se il contribuente paventa che l'operazione che sta per effettuare possa essere considerata abusiva, può chiedere il parere dell'Amministrazione Finanziaria. Rappresenta un interpello preventivo.

Per questa forma di interpello è previsto un periodo di tempo di 120 giorni a favore dell'Amministrazione Finanziaria per rispondere al contribuente. La risposta non è vincolante per il contribuente ma solo per l'Amministrazione Finanziaria.

L'articolo 10 *bis* dello Statuto racchiude la disciplina dell'elusione fiscale e, al comma

1, ne detta la definizione. Da questa si evince che tre sono i requisiti che devono sussistere affinché si configuri una situazione di abuso del diritto:

1. le operazioni realizzate dal soggetto devono essere prive di sostanza economica;
2. ci deve essere rispetto formale delle norme fiscali;
3. tali operazioni devono portare a vantaggi fiscali indebiti.

Il primo requisito viene specificato al comma 2, lett. a), che chiarisce cosa sono le operazioni prive di sostanza economica: si tratta generalmente di operazioni consistenti in atti, fatti, contratti di per sé “inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”. Lo stesso comma prosegue poi specificando alcuni indici di mancanza di sostanza economica: in particolare, si fa riferimento alle ipotesi in cui non vi sia coerenza tra la qualificazione delle operazioni e il loro fondamento giuridico, ovvero qualora gli strumenti giuridici vengano utilizzati in modo non conforme alle normali logiche di mercato.

Il secondo requisito che deve sussistere affinché vi sia abuso del diritto è il rispetto formale delle norme fiscali: ciò implica quindi che l'operazione elusiva sia conforme alla norma ma non alla sua ratio. È proprio la mancanza di violazione della disposizione fiscale a distinguere l'elusione fiscale dall'evasione; e su questo si sofferma anche lo stesso legislatore, il quale ribadisce, al comma 12, che l'abuso del diritto può configurarsi solo se “i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”.

Terzo ed ultimo requisito che qualifica un'operazione come elusiva è il fatto

che da questa il soggetto ottenga vantaggi fiscali indebiti: a specificare quali vantaggi possano qualificarsi come indebiti subentra il comma 2, lett. b), che dispone che sono indebiti quei vantaggi che vengono realizzati “in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”; sostanzialmente, se il soggetto che realizza l’operazione ottiene vantaggi contrari ai principi tributari, detta operazione sarà elusiva.

Infine, l’ordinamento non considera elusive, come specifica il comma 3, quelle operazioni giustificate da “valide ragioni extrafiscali” con finalità di “miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente”. Si rende però necessario chiarire la portata di tale disposizione e il suo rapporto con la definizione di elusione fiscale *ex* commi 1 e 2: secondo la dottrina, il comma 3 consiste in nient’altro che un’ulteriore specificazione, seppur con altre parole, del concetto generale già espresso dai commi precedenti.

Non si considerano invece abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa o dell’attività professionale del contribuente. Viene esplicitata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Il contribuente può proporre interpello per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L’istanza di interpello preventivo deve essere presentata prima che siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione e per l’assolvimento di altri obblighi tributari

connessi alla fattispecie per la quale si presenta l’istanza.

Sono previste specifiche regole procedurali al fine di garantire un efficace contraddittorio con l’amministrazione finanziaria e il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario. In particolare, l’abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una richiesta di chiarimenti al contribuente da fornire entro sessanta giorni. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti (ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e quella di decadenza dell’amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto del fatto che siano effettivamente intercorsi sessanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

L’atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione: alla condotta abusiva; alle norme o principi elusi; agli indebiti vantaggi fiscali realizzati; ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Nel procedimento di accertamento dell’abuso del diritto l’onere della prova della condotta abusiva grava sull’amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate. L’abuso del diritto non può essere rilevato d’ufficio da parte del giudice tributario.

In caso di ricorso contro l’atto impositivo, i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell’abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono iscritti a ruolo dopo la sentenza della

commissione tributaria provinciale.

L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie. L'abuso del diritto non è penalmente punibile. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, ove ne ricorrano i presupposti.

Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. A tal fine il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (cosiddetto interpello disapplicativo). Resta ferma la possibilità del contribuente di fornire tale dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'efficacia delle disposizioni dell'articolo 10-*bis* decorre dal 1° ottobre 2015. Esse si applicano retroattivamente anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo.

L'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 è abrogato: si tratta della previgente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni.

**La normativa previgente: l'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973**

Nell'ordinamento giuridico italiano non era

presente una clausola antielusiva generale. La prima manifestazione normativa di contrasto alle pratiche abusive è quella dell'articolo 10 della legge n. 408 del 1990 che consente all'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

Successivamente per le stesse fattispecie è intervenuto l'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 (inserito dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 358 del 1997) che ha costituito la norma antielusiva di riferimento, nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, anche se applicabile ad un numero chiuso di operazioni.

La norma disponeva l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, se:

- ✓ privi di valide ragioni economiche;
- ✓ diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario;
- ✓ volti ad ottenere un vantaggio fiscale indebito (riduzione d'imposta o rimborso).

Le norme antielusive si applicavano in un numero circoscritto di casi. Si tratta principalmente di operazioni straordinarie delle società. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante i suddetti atti, fatti e negozi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

L'amministrazione, a pena di nullità, prima di emanare l'avviso di accertamento deve chiedere al contribuente dei chiarimenti, da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta. In tale richiesta devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili le disposizioni antielusive.

L'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente. L'amministrazione applica le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Le imposte o le maggiori imposte così accertate sono iscritte a ruolo, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

I soggetti diversi dai destinatari delle norme antielusione che hanno partecipato alle operazioni abusive e che hanno pagato imposte a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria possono richiedere il rimborso delle imposte pagate proponendo, a tal fine, istanza di rimborso all'amministrazione entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale. L'amministrazione provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Infine, la norma dispone la disapplicazione delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, ove il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare

istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

### **L'abuso del diritto nell'elaborazione giurisprudenziale**

La necessità di codificare a livello legislativo l'istituto dell'abuso del diritto nasce a seguito della formazione, in seno alla Corte di Cassazione, di un indirizzo giurisprudenziale secondo il quale sono inopponibili all'erario tutte le operazioni che configurano fattispecie di abuso del diritto in materia tributaria.

La Corte dunque, anche con riferimento ai "tributi non armonizzati" (ovvero soggetti alla piena normativa degli ordinamenti giuridici dei singoli Stati membri) ha avanzato il principio del disconoscimento o della riqualificazione fiscale degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente, in presenza di presupposti integranti i profili dell'elusione o comunque dell'abuso di diritto.

Nel 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con tre sentenze (n. 30055, n. 30056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008), si sono pronunciate sulla questione, enunciando alcuni fondamentali principi di diritto:

1. esiste nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, segnatamente nell'articolo 53 della Costituzione che afferma i principi di capacità contributiva (comma 1) e di progressività dell'imposizione (comma 2). Tali principi costituiscono il fondamento

sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere. In virtù di tale principio generale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale "in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale";

2. l'esistenza di questo principio non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, che appaiono "mero sintomo" dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali;

3. l'inopponibilità del negozio abusivo all'erario è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità. La Corte ricorda che, per costante giurisprudenza, sono infatti rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come quella tributaria, da essa non disponibile.

Una sostanziale e incisiva rivisitazione della nozione dell'abuso del diritto in materia tributaria si è avuta infine con la sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011 della Corte di Cassazione. In tale occasione la Corte ha affermato che l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una linea giusta di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e la libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è

particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei cd. tax shelters e quindi ad una ricerca comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuare adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale antiabuso. Pertanto, il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Infatti, il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

Anche dal punto di vista dell'onere della prova la sentenza n. 1372/2011 contiene un'affermazione rilevante: l'applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta per l'amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente cui compete allegare le finalità perseguite, diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 7739 del 2012 ha affermato la rilevanza penale dell'elusione attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto. In particolare, il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (infedele dichiarazione, oltre una certa soglia di imposta non dichiarata) è stato ritenuto configurabile quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

La Corte dei conti, nel rapporto per il 2012 sul coordinamento della finanza pubblica, ha affermato che la disciplina dell'abuso del diritto discendente dall'elaborazione giurisprudenziale ha corroborato l'azione di contrasto dei comportamenti elusivi svolta dall'amministrazione finanziaria, inducendo in numerosi casi i grandi contribuenti a definire bonariamente la pretesa tributaria, con evidenti benefici sul piano sanzionatorio e della certezza dei rapporti giuridici. Tutto ciò ha dato luogo a notevoli effetti positivi in termini di entrate erariali, tanto che gran parte dei risultati finanziari conseguiti dall'attività di accertamento degli ultimi anni deriva essenzialmente dall'attività antielusiva svolta nei confronti delle grandi imprese.

In ambito tributario, l'abuso del diritto consiste nell'utilizzo, anche combinato, delle norme di diritto positivo che disciplinano il sistema fiscale, al fine di ottenere risparmi di imposta che, seppure coerenti rispetto alla lettera delle specifiche norme di riferimento, risultano contrari alle logiche e ai principi cui è informato l'intero ordinamento tributario.

Eludere una norma tributaria significa quindi violarla in maniera obliqua, aggirarla tramite la scelta di operazioni contrattuali e negozi il cui solo (o comunque principale) scopo è quello di ridurre l'onere fiscale.

Mentre con l'evasione il contribuente occulta il presupposto d'imposta, con l'elusione il contribuente non occulta, ma impedisce, almeno formalmente, l'insorgere del presupposto stesso.

Gli accadimenti economici, infatti, sono realmente esposti così come si verificano, ma, nella sostanza, la norma che inquadra il presupposto di imposta riguarda in realtà differenti fattispecie, giustificate da altre cause e finalità.

La differenza più difficile da individuare

era però proprio quella tra elusione ed abuso del diritto (poi unificati finalmente in un'unica fattispecie), trattandosi sostanzialmente di uno stesso fenomeno, in cui la distinzione si basava solo sul fatto se la fattispecie oggetto di contestazione fosse o meno prevista, positivamente, tra quelle tassativamente indicate dall'art. 37 *bis* del DPR 600/73.

L'abuso del diritto era dunque uno sviluppo teorico/giurisprudenziale in chiave antielusiva teso a sopperire alla mancanza di una clausola generale volta ad impedire la realizzazione di operazioni negoziali, il cui scopo essenziale fosse il mero risparmio di imposta.

Non si considerano invece abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, laddove viene anche esplicitata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto l'onere della prova della condotta abusiva grava dunque sull'Amministrazione finanziaria, mentre il contribuente sarà tenuto a dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate.

Al riguardo pare il caso sinteticamente di osservare che il riferimento all'"assenza di sostanza economica" è stata introdotta anche in attuazione della delega laddove disponeva un coordinamento della disciplina con i principi e criteri direttivi contenuti nella raccomandazione della commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, volti a sviluppare linee di contrasto alle costruzioni di cd. puro artificio. Si tratta di un 12 elemento costitutivo della fattispecie abusiva

che deve essere inteso rigorosamente in senso oggettivo per non sfociare nell'incertezza giuridica, anche perché la sua dimostrazione grava per espressa disposizione di legge sull'amministrazione finanziaria. Tale presupposto attiene infatti al profilo oggettivo della fattispecie, rispetto al quale il legislatore ha ribadito che non ha rilievo determinante la circostanza per cui le operazioni siano state effettuate nel rispetto formale delle norme fiscali, poiché la valutazione deve riguardare l'adeguatezza degli strumenti giuridici prescelti dal contribuente rispetto agli obiettivi e agli effetti economici che si intendevano perseguire con l'operazione. Nella versione finale dell'art. 10-bis è stato espunto il riferimento, anch'esso di derivazione comunitaria, all'irrilevanza delle intenzioni del contribuente; tuttavia, l'espunzione di tale riferimento soggettivo non può che essere inteso a sostegno di una ricostruzione fondata sul ruolo oggettivo dei motivi e delle valide ragioni economiche. Sembra infatti maggiormente ragionevole un'interpretazione per cui l'operazione abusiva non solo debba risultare in contrasto con la ratio delle disposizioni tributarie, ma presenti obiettivamente caratteristiche sintomatiche e ad esse faccia riscontro l'assenza delle valide ragioni extrafiscali. A titolo meramente esemplificativo il legislatore ha precisato che sono indici di mancanza di sostanza economica la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Tuttavia, tali elementi dovranno essere integrati in via interpretativa con altri quali la circolarità dell'operazione, l'effetto compensativo dei diversi segmenti negoziali e comunque con elementi finalizzati a far emergere in modo obiettivo l'artificialità dell'operazione rispetto allo strumento normativo

utilizzato. Si tratta in ogni caso di un riferimento alla "sostanza economica" che richiama come antecedente storico le valide ragioni economiche dell'art. 37-bis, mentre risulta inconciliabile con la corretta interpretazione dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, che, come abbiamo già ricordato, deve intendersi idoneo a fondare unicamente una nuova liquidazione del tributo per violazione di norma di legge circa gli effetti giuridici dell'atto. Si tratta dunque di piani differenti, poiché quello della dimostrazione oggettiva dell'abuso attraverso la sussistenza dei presupposti dell'artificialità che indicano la mancanza di una sostanza economica (art. 10-bis) è ontologicamente distinto da quello dell'interpretazione giuridica di un atto cui consegue il pagamento di un tributo in misura differente (art. 20), così come distinti sono gli elementi idonei a fondare la relativa contestazione. Assenza di sostanza economica: non è una valutazione in astratto della sussistenza o meno di valide ragioni economiche, spesso suscettibili di valutazioni soggettive e pseudo economiche, ma valutazione obiettiva delle caratteristiche dell'operazione alla luce degli elementi sintomatici individuati dal legislatore (comma 2 lett.a) e comunque desumibili dalla Racc. e da altri indici obiettivi al fine di evidenziare lo sviamento dalla *ratio* dello strumento giuridico pur nel rispetto formale delle norme fiscali. Vantaggio fiscale indebito; Per quanto attiene al presupposto della realizzazione dei vantaggi fiscali "indebiti" occorre dare innanzitutto una corretta interpretazione dell'aggettivo utilizzato poiché, come abbiamo ribadito, per espressa disposizione di legge (citato comma 12) deve trattarsi esclusivamente di vantaggi fiscali che non possano essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizione tributarie. Pertanto, per consentire una ragionevole

interpretazione della nozione di indebito vantaggio fiscale viene precisato che i conseguenti benefici, anche non immediati, debbono essere stati realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (o anche di quei principi dei medi sistemi dei singoli tributi). Non sfugge che la disposizione fa riferimento al "contrasto con finalità" delle norme e dei principi e non dovendosi verificare una violazione diretta di norme, pena l'inapplicabilità della disciplina dell'abuso. In questi margini, allora, l'indebito vantaggio è quello "disapprovato dal sistema tributario". È questa la terminologia utilizzata dalla stessa Relazione illustrativa per giustificare la nozione di indebito rispetto a un vantaggio che non può essere sconosciuto in conseguenza di una contestata violazione di legge, dunque non è illegittimo, ma è comunque "indebito". Pertanto, anche in ragione di quanto sopra precisato circa il concetto di residualità dell'abuso, occorre ribadire che è indebito sotto il profilo dell'abuso/elusione solo quel vantaggio fiscale che non sia esito di evasione, di frode o simulazione o di interpretazione estensiva conforme alla ratio di una norma giuridica; è tale allora quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla ratio del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene (tale scostamento può essere verificato attraverso la verifica oggettiva dell'assenza di sostanza economica). Vale la pena fin d'ora segnalare che se ciò acquista un pieno significato sul piano sostanziale alla luce delle finalità della riforma, difficilmente consente di giustificare la previsione di sanzioni, ancorché amministrative e non penali, proprio in considerazione della funzione afflittiva dell'attuale sistema sanzionatorio tributario. Occorre inoltre porre in relazione questa previsione sotto

il profilo del presupposto dell'abuso con quelle disposizioni sulla tipologia di atto e di motivazione dello stesso. Ed infatti, se è vero che la disciplina dell'accertamento del art. 10-*bis* è assimilabile a quello che abbiamo sommariamente definito un atto di accertamento "parziale", i vantaggi fiscali indebiti in esso considerati sotto il profilo del presupposto (e rispetto al quale l'amministrazione finanziaria ha l'onere della prova) dovranno, a nostro avviso, essere valutati in termini complessivi nella comparazione e verifica dei vantaggi fiscali riguardo eventualmente anche a diversi tributi. Ciò assume particolare riguardo proprio nella prospettiva delle imposte sui trasferimenti in cui diversi possono essere i tributi che vengono in considerazione nella valutazione complessiva del vantaggio fiscale (imposta di registro, iva, imposta ipotecaria, imposta catastale, bollo, imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, imposta sulle donazioni, ecc.). Vantaggio indebito: è indebito sotto il profilo dell'abuso/elusione solo quel vantaggio fiscale che non sia esito di evasione, di frode o simulazione o di interpretazione estensiva conforme alla ratio di una norma giuridica; è tale allora quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla ratio del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene (tale scostamento può essere verificato attraverso la verifica oggettiva dell'assenza di sostanza economica).

Quanto, infine, al terzo presupposto dell'abuso del diritto, ovvero sia la circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l'effetto essenziale dell'operazione, esso si pone in linea di continuità con le "ragioni economiche non marginali" già previste nel previgente art. 37-*bis* in funzione di disattivazione dell'istituto. Ed infatti, l'aspetto speculare

dell'essenzialità dell'operazione si rinviene, a nostro avviso, nel comma 3 dell'art. 10-*bis* ove si precisa che non si considerano abusive "in ogni caso", le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. Non si tratta dunque di un richiamo a criteri economici sull'essenzialità del vantaggio, che condurrebbero anche in questo contesto ad un'incertezza interpretativa, bensì ad un presupposto collegato all'elemento scriminante delle valide ragioni extrafiscali. Tali ragioni extrafiscali non marginali sono allora di per sé idonee a impedire l'effetto giuridico dell'inopponibilità dell'operazione all'amministrazione finanziaria pur in presenza di un vantaggio fiscale "indebito", poiché esso non è caratterizzato dall'essenzialità. A ciò si aggiunga che, se si considera valida la conclusione sopra prospettata circa l'applicabilità della nuova disciplina anche alle operazioni tra privati al di fuori dell'impresa e della professione, si deve ragionevolmente ammettere che anche in questo contesto potranno prospettarsi valide ragioni extrafiscali, non marginali, giustificanti l'operazione, che trovino riscontro in una oggettiva più solida organizzazione patrimoniale del soggetto o in una più efficiente allocazione dei suoi investimenti, ecc. .. Una volta ammessa l'applicabilità del nuovo istituto anche alle operazioni tra privati, non sembra potersi ipotizzare una soluzione differente, anche in considerazione del fatto che il comma 9 dell'art. 10-*bis* prevede in capo del contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali "di cui al comma 3". Ed infatti qualora tale rinvio fosse inteso alle sole esemplificazioni ivi disposte in ambito imprenditoriale e professionale,

il privato cui venisse contestato l'abuso non avrebbe alcuna possibilità di provare contro l'amministrazione finanziaria. Tale considerazione prova troppo e pertanto appare ragionevole concludere che sia la previsione sulle valide ragioni extrafiscali non marginali, sia il regime dell'onere della prova in capo al contribuente devono essere interpretati ragionevolmente, secondo i principi fondanti dell'istituto volto alla certezza e all'affidamento del contribuente circa le sue libertà di scelta tra diversi regimi opzionali (comma 4), che consentono qualsiasi prova circa la non abusività della condotta. In questa prospettiva appare interessante l'osservazione di chi, in dottrina, desume dall'art. 10-*bis* un trattamento differenziato dei vantaggi fiscali nell'alternativa, contemplata ora dall'ordinamento, di vantaggi indebiti contestabili da parte del fisco (in alcuni casi in virtù di violazione di legge e in altri in virtù della disciplina sull'abuso) e di vantaggi indebiti non contestabili da parte del fisco, al pari di vantaggi fiscali conformi al sistema tributario in quanto riconducibili al lecito risparmio d'imposta. conseguimento di vantaggi indebiti potrà invece essere residualmente sindacato dall'amministrazione finanziaria qualora si tratti di vantaggi essenziali e di vantaggi generati in un contesto di assenza di valide ragioni extrafiscali non marginali.



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI RC PROFESSIONALE**:

Fatturato fino a € 50.000 <b>Massimale € 250.000</b>	Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 250.000</b>	Fatturato fino a € 50.000 <b>Massimale € 500.000</b>	Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 500.000</b>
<b>Premio annuo lordo:</b>		<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € <b>265,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>350,00</b>	Senza incarichi sindacali - € <b>415,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>560,00</b>	Senza incarichi sindacali - € <b>305,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>399,00</b>	Senza incarichi sindacali - € <b>470,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>635,00</b>

Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 1.000.000</b>	Fatturato fino a € 150.000 <b>Massimale € 1.000.000</b>
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € <b>520,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>702,00</b>	Senza incarichi sindacali - € <b>730,00</b> Con incarichi sindacali - € <b>985,00</b>

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it

## **Particolare tenuità del fatto e fattispecie contraddistinte da soglie normativamente precostituite di rilevanza penale: limiti di applicabilità**

*Commento Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.32652 del 2 settembre 2021*



Le fattispecie di reato per le quali il legislatore ha previsto una soglia precostituita di punibilità possono sostanziarsi in condotte caratterizzate da una particolare tenuità del fatto ai fini dell'applicazione della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131 *bis* cp?

La sentenza in commento fornisce risposta positiva al quesito, accogliendo l'ormai consolidato principio espresso dalla Suprema Corte di Cassazione in forza del quale – in tema di omesso versamento IVA – l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cp è subordinata alla circostanza che detta omissione abbia riguardato un ammontare “di poco” superiore alla soglia di punibilità fissata dal legislatore ad €.250.000,00.

Il grado di offensività che fonda il reato quindi, già oggetto di valutazione da parte del legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale, può essere oggetto di discussione solo laddove l'esuberanza rispetto al c.d. “valore soglia” possa ritenersi “modesta”, secondo criteri pure stabiliti dalla Corte di Cassazione, che lasciano spazio al libero apprezzamento del giudice di merito solo se detta esuberanza rimane contenuta nella misura del 10%, tenuto conto in ogni caso, delle peculiarità dell'ipotesi concreta, della modalità della condotta e del desumibile grado di colpevolezza oltre che dell'entità del danno e del pericolo.

Nel caso di specie la Corte d'Appello di Milano aveva confermato la condanna inflitta in primo grado al ricorrente in ordine ai reati di cui al D. Lgs 10 marzo 2000 n. 74, artt. 10 *ter* e 10 *quater*, il quale aveva poi proposto ricorso per Cassazione deducendo la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione alla mancata applicazione dell'art. 131 *bis* cp, del quale si ritenevano invece sussistere tutti i presupposti di legge.

Secondo il ricorrente in particolare, non erano stati tenuti in debita considerazione i motivi di solidarietà umana che avevano indotto l'imputato, che si trovava a fronteggiare una grave

crisi economica poi sfociata nel fallimento dell'impresa, a privilegiare la corresponsione delle retribuzioni ai dipendenti rispetto al pagamento dei tributi. Lo stesso lamentava anche l'indebito disconoscimento dell'occasionalità della condotta, mediante il mero richiamo all'esistenza di precedenti penali, omessa qualsiasi verifica in ordine all'indole dei reati contestati.

La Corte rilevava - per contro - la corretta applicazione da parte del giudice di merito dei principi espressi dal consolidato orientamento del giudice di legittimità in materia. Il superamento della soglia di punibilità in misura pari al 14% pertanto, è stato correttamente ritenuto non modesto dalla Corte d'Appello di Milano. Al contempo, la concomitante violazione afferente alla compensazione per crediti inesistenti, nonché il negativo profilo soggettivo derivante dai plurimi precedenti penali hanno ragionevolmente consentito alla medesima Corte di concludere in senso negativo il giudizio sulla particolare tenuità del fatto, all'esito di una valutazione complessiva che ha tenuto conto delle peculiarità della fattispecie concreta e dei dettami di cui all'art. 133 comma 1 cp.

In forza di ciò, la Cassazione esclude nel caso sottoposto alla sua attenzione, l'applicabilità dell'art. 131 *bis* cp ritenendo il ricorso inammissibile perché generico e manifestamente infondato.

La sentenza, pur non innovativa nel principio espresso, costituisce l'occasione per ribadire l'ormai consolidato orientamento della Suprema Corte di Cassazione, in forza del quale non sussistono ostacoli all'applicabilità dell'art. 131 *bis* c.p. alle fattispecie contraddistinte da soglie normativamente precostituite di rilevanza penale del fatto - quali appunto, gli artt.li 10 *ter* e 10 *quater* del D.lgs. 74/2000 - ma detta applicabilità è subordinata alla verifica che il superamento della soglia sia contenuto entro limiti quantitativi specifici.

La decisione evidenzia in particolare, la rilevanza assunta dal valore numerico ai fini della possibilità di invocare l'applicazione dell'esimente in oggetto, gravando sul Giudice di merito l'obbligo di un'ulteriore verifica ai sensi dell'art. 131 *bis* cp solo se l'entità del superamento risulti in misura inferiore al 10%.

Accanto alla soglia di punibilità, infatti, al di sotto della quale viene esclusa la stessa rilevanza penale del fatto, la Cassazione ha inteso fornire - e la sentenza in commento ne costituisce conferma - un parametro di applicabilità dell'esimente ancorato ad un dato numerico preciso, capace di dare una dimensione definita al concetto di "poco" o "modesto" inizialmente espresso quale riferimento. Il parametro numerico indicato, pari al 10% del valore soglia stabilito dal legislatore, costituisce una sorta di *deadline* quantitativa oltre la quale l'esuberanza passa da moderatamente a considerevolmente rilevante, escludendosi così la possibilità di veder applicato l'art. 131 *bis* cp.

La certezza dei numeri (il valore soglia e la percentuale indicata nel 10%) potrebbe indurre a ritenere che la Cassazione abbia di fatto aperto la strada ad un innalzamento del valore soglia.

Ma così non è, quantomeno negli intenti della Suprema Corte.

Mentre infatti, il superamento del valore soglia costituisce elemento irrinunciabile del reato, in assenza del quale lo stesso non è *ab origine* configurabile e la condotta – pure perpetrata - deve ritenersi penalmente irrilevante, il contenimento della percentuale di esuberanza nel 10% della soglia, costituisce mero presupposto per la diversa verifica che è chiamato a compiere il Giudice di merito in ordine alla gravità dell'offesa.

Nel caso di contenimento dell'esuberanza nella misura indicata tuttavia, il Giudice di merito non potrà esimersi dal valutare gli ulteriori elementi di cui all'esimente in oggetto poiché *“una misura inferiore al 10% non si manifesta di tale rilievo da soverchiare ogni altra valutazione dei criteri indicati dallo stesso art. 131 bis cod. pen.”* (cfr. Cass. Pen. Sez. III n.3256/2021).

Sul punto, è la stessa Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13681 del 6 aprile 2016 ad esplicitare la differente natura delle soglie di punibilità da un lato, e della particolare tenuità del fatto dall'altro. Le prime costituiscono espressione di una valutazione che opera sul piano astratto ed in ragione del principio di frammentarietà del diritto penale: il legislatore stabilisce quali condotte debbano ritenersi lesive di un determinato bene giuridico ed alle quali attribuire rilevanza penale. Diversamente, il giudizio relativo alla particolare tenuità del fatto presuppone la verifica in concreto dell'offesa e la sua gradazione. L'art. 131 *bis* cp integra, infatti, un'ipotesi di causa di non punibilità e persegue le diverse finalità di proporzionalità e deflazione, a tutela dell'economicità dei meccanismi processuali, dai quali si vorrebbero espunti fatti marginali, il cui grado di offensività e gravità non appare meritevole di pena.

In conclusione, l'art. 131 *bis* cp si conferma applicabile alle condotte che si caratterizzano per un superamento della soglia di punibilità normativamente precostituita che risulti inferiore al 10% del valore soglia, ma sempre previa verifica che sussistano tutte le altre condizioni richieste dalla norma, verifica che il Giudice di merito è in tale ipotesi obbligato ad effettuare.

Rimane da chiedersi, sebbene l'indicazione del 10% costituisca positiva espressione del principio di certezza del diritto penale, se detta indicazione rappresenti un limite quantitativo genericamente insuperabile ovvero, trattandosi di accertamento da compiersi in concreto, il Giudice di merito non potrà invece, in presenza di elementi particolarmente favorevoli all'imputato, comunque considerare applicabile l'esimente in oggetto in forza di considerazioni che sfuggono ad una regolamentazione astratta.

## **Somma percepita a titolo risarcitorio: esclusa la rilevanza a fini fiscali. La reale volontà delle parti è appannaggio del giudizio di merito**

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25622 del 22 settembre 2021*



di - Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Con l'Ordinanza 22 settembre 2021 n. 25622 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Cirillo, Rel. Fracanzani) si tratta il caso di una contribuente alla quale era stata versata somma di lire 1.250.000.000 in relazione ad un accordo transattivo con una società. La transazione (giudiziale) aveva ad oggetto una villa sita in Cortina.

L'Agenzia delle Entrate aveva qualificato l'importo alla stregua di un corrispettivo derivante dall'assunzione di obblighi di "fare, non fare o permettere", contestandone l'omessa dichiarazione tra i redditi diversi.

I due gradi di merito sono stati favorevoli alla contribuente e la Suprema Corte ha confermato tale impostazione dei giudici di merito, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Vale allora la pena di trattare un attimo dei riferimenti privatistici e fiscali della questione per tornare poi alla lettura della interessante pronuncia della Suprema Corte.

### **- Il danno patrimoniale e non patrimoniale**

Il danno patrimoniale è correlato all'alterazione della utilità patrimoniale legata al godimento di un bene o ad un rapporto giuridico. Ai sensi dell'art. 1223 del c.c. si può identificare nelle due diverse voci di:

- ✓ danno emergente, quale perdita patrimoniale concretamente patita, per effetto

dell'inadempimento o dell'inesatto adempimento di un'obbligazione o, nel caso di illecito extracontrattuale, in conseguenza del fatto illecito altrui.

- ✓ lucro cessante, ovvero il mancato guadagno, intendendo per guadagno il flusso patrimoniale che si sarebbe prodotto in assenza di inadempimento o di fatto illecito.

Il danno non patrimoniale è previsto all'art. 2059 del c.c., ed è inteso come lesione psicofisica (es. la sofferenza interiore, l'invalidità fisica e psichica, il peggioramento della qualità della vita di una persona) ovvero la lesione di quegli interessi che non hanno direttamente un valore economico, generalmente connessi alla persona e non direttamente alla sua sfera economica.

Per ciò che riguarda i nostri scopi possiamo fermarci qua e andare sul dato normativo di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 917/1986<sup>1</sup>.

Si tratta della regola generale che scinde le categorie di redditi soggetti a tassazione per cui vengono identificati nel comma 1: redditi fondiari; di capitale; di lavoro dipendente; di lavoro autonomo; d'impresa e diversi. Questo come presupposto alla tassazione per categorie, appunto, ovvero con l'applicazione di regole specifiche per ogni tipologia reddituale. Il comma 2 dell'art. 6 contiene poi una precisazione importante nel contesto di cui parliamo. Quella per cui, in caso di proventi, indennità o risarcimenti sostitutivi di redditi, le somme riscosse, eventualmente anche per effetto di cessione dei relativi crediti, saranno assimilate ai redditi della stessa categoria di cui al comma 1.

Quindi in generale le indennità incassate a titolo risarcitorio, allorquando abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente, devono essere considerate redditi imponibili.

Ma la funzione integrativa è presente solo quando l'indennità vada a compensare il lucro cessante. Mentre quando il risarcimento è collegato al danno patrimoniale emergente oppure quando va a ristorare il soggetto rispetto a danni non patrimoniali non vi è un collegamento ad un reddito, seppur perduto e reintegrato. E dunque il Legislatore non ravvisa in ciò una capacità contributiva.

Vale solo la pena ricordare che alla regola fa eccezione il caso dei risarcimenti per perdita di redditi dipendenti da invalidità permanente o da morte: in questo caso anche il lucro cessante non genera tassazione ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 citato.

---

1 TUIR, Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

## - La questione contrattuale

È nota la storiella del parroco molto goloso che venne invitato a pranzo di venerdì. Trovandosi di fronte ad un tacchino arrosto e con i commensali che gli ricordavano il precetto che impediva di mangiare carne in quello specifico giorno, alzò il braccio e benedisse il tacchino, borbottando in latino: *“ego te baptizo piscem”* (ti battezzo pesce). E si precipitò all’arrosto.

È evidente che quando le parti si accordino in via stragiudiziale, compresa la mediazione o anche a giudizio iniziato, potrebbe riproporsi la pratica appena menzionata di cambiare nome alle cose per dare l’impressione che sia cambiata anche la sostanza, come appunto battezzare “pesce” la carne per poter rispettare il precetto del digiuno del venerdì. Assegnare per esempio un bene a una parte e poi definire risarcimento la perdita del possesso da parte dell’altra sarebbe un modo fin troppo semplice per mascherare una cessione.

La questione non è di facile soluzione, perché se anche A e B esprimono le proprie volontà in un atto transattivo non si può ignorare che tra essi possa esservi una intesa per ridurre il carico fiscale generato dagli atti conseguenti all’accordo.

Un’idea potrebbe essere quella di coinvolgere negli accordi dei professionisti. Ma se è vero, per esempio, che per i Notai vi sono orientamenti deontologici molto rigorosi, che pongono l’indagine sulla reale volontà delle parti come elemento centrale della attività professionale, si riscontra un orientamento di Cassazione che la mette in secondo piano rispetto all’interpretazione di tale volontà fatta al di là della sua stesura tecnica da parte del notaio. Nella ordinanza n. 21858/2020 della Seconda Sezione Civile del 1° luglio 2020 la Cassazione in un caso del genere, osserva che *“Inoltre, non è appagante il richiamo al fatto che la clausola sia stata redatta da un tecnico del diritto quale è il notaio, poiché l’interpretazione del contenuto del contratto va condotta con riferimento alla volontà delle parti stipulanti, non del notaio; di talché la consapevolezza di quest’ultimo sul significato tecnico delle espressioni utilizzate non soltanto non è rilevante, ma appare addirittura fuorviante, ai fini dell’indagine sulla effettiva volontà dei paciscenti”*.

Allora vanno applicate le regole dell’articolo 1362 del Codice civile per le quali nell’interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. Ciò valutando, come dice il secondo comma, il comportamento complessivo delle parti stesse anche posteriore alla conclusione del contratto stesso.

In ambito tributario è ovvio che vi sarà l’interesse dell’amministrazione finanziaria, in taluni casi, a disattendere il tenore letterale del contratto (nel caso in commento della transazione) cercando di spostare materia risarcitoria per danno emergente o per danno non patrimoniale nella casella del lucro cessante o di forma contrattuale sottintesa e che potrebbe non aver

niente a che vedere con il dichiarato intento risarcitorio.

Sarà quindi il Giudice a dover interpretare il contratto anche dal lato fiscale ricordando che la Sezione Tributaria ha da tempo statuito, al riguardo, che *“L’interpretazione del contratto, concretandosi nell’accertamento della volontà dei contraenti, si traduce in un’indagine di fatto affidata al giudice di merito e censurabile, in sede di legittimità, solo per il caso di insufficienza o contraddittorietà della motivazione, tale da non consentire la ricostruzione dell’iter logico seguito per giungere alla decisione, o per violazione delle regole ermeneutiche, con la conseguenza che deve essere ritenuta inammissibile ogni critica della ricostruzione della volontà negoziale operata dal giudice di merito che si traduca nella prospettazione di una diversa valutazione degli stessi elementi di fatto vagliati dal predetto giudice di merito”*<sup>2</sup>.

### **- I criteri ermeneutici di interpretazione del contratto. La buona fede.**

Come abbiamo già sottolineato, il Codice civile, nel Libro IV, dedica il capo IV alla disciplina giuridica dell’interpretazione del contratto. Il riferimento normativo è dunque agli articoli da 1362 a 1371 c.c.

In questo ambito si è soliti distinguere tra il gruppo di articoli 1362-1365 c.c. che si occupano dei criteri di interpretazione soggettiva dai successivi articoli 1366-1370 i quali analizzano i criteri di interpretazione oggettiva. I primi vanno ad indagare la reale intenzione dei contraenti, i secondi che si rifanno alla clausola generale di buona fede o ad altri criteri che non si riconducono alla comune volontà delle parti.

Vale sempre il criterio gerarchico per il quale le norme<sup>3</sup> che mirano ad accertare e ricostruire la volontà espressa dai contraenti, secondo i canoni ermeneutici dell’autonomia e della totalità (interpretazione soggettiva), hanno la precedenza su quelle<sup>4</sup> che mirano a risolvere il problema interpretativo nel quadro delle vedute correnti nell’ambiente sociale in cui il negozio è sorto (interpretazione oggettiva); pertanto, il giudice potrà far ricorso al secondo gruppo di norme solo quando il primo gruppo non sia valso a dare un significato privo di dubbi e ambiguità alla clausola o al contratto.

Tornando all’articolo 1362 c.c., come abbiamo già detto, va affermato il principio per cui nell’interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto. Quindi la volontà dei contraenti non va storicizzata al momento

<sup>2</sup> Corte di Cassazione, Sez. 5 Sentenza n. 29648 del 14 novembre 2019.

<sup>3</sup> artt. 1362-1365.

<sup>4</sup> artt. 1367-1371.

della conclusione del contratto, quanto piuttosto verificata nel comportamento degli stessi e nello svolgimento della condotta medesima.

Va detto però che, secondo la giurisprudenza dominante, l'art. 1362, pur prescrivendo all'interprete di non limitarsi all'analisi del significato letterale delle parole, non relega tale criterio al rango di strumento interpretativo del tutto sussidiario e secondario, ma lo colloca, al contrario, nella posizione di mezzo prioritario e fondamentale per la corretta ricostruzione della comune intenzione dei contraenti. Dunque, il giudice, prima di accedere ad altri, diversi parametri di interpretazione, è tenuto a fornire compiuta e articolata motivazione della ritenuta equivocità ed insufficienza del dato letterale, a meno che tale equivocità non risulti, *icto oculi*, di assoluta e non contestabile evidenza<sup>5</sup>. Pare di poter concludere che qualora non vi sia alcuna ragione di divergenza fra lettera e spirito degli accordi un'ulteriore e diversa interpretazione è inammissibile, in quanto condurrebbe il giudice a sostituire la propria soggettiva opinione alla volontà effettiva dei contraenti.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 1366, il contratto deve essere interpretato secondo buona fede. La clausola generale di buona fede impone alle parti di agire con correttezza e lealtà, preservando il ragionevole affidamento sul significato dell'accordo.

Il problema però, dal lato tributario, è l'eventuale sottostante accordo tra le parti per vestire il contratto in modo da risparmiare imposte. Al riguardo il nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto del Contribuente ci dice che possono essere riqualificate le operazioni che a) siano prive di sostanza economica - ovvero i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali – e b) che tali operazioni facciano conseguire vantaggi fiscali indebiti, intendendo con ciò i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Dunque, la valutazione del contratto si pone prima sul piano civilistico della sua interpretazione (ovviamente con potenziali effetti fiscali), poi su quello antiabusivo.

Ma se la lettera del contratto "tiene" e se gli effetti dello stesso sono valutabili in concreto, non basta che la costruzione sia foriera di risparmi fiscali per dare all'accordo una diversa lettura. Almeno andando nel solco della interpretazione della Cassazione e delle nuove regole statutarie. Regole nelle quali, ricordiamolo, vale comunque il principio di buona fede che presidia i rapporti tra i contraenti. Stavolta in ottica di rapporti fisco-contribuente.

Inoltre, parlando dell'attuale normativa antiabusiva, va ricordato un passaggio a nostro avviso importante della sentenza n. 158 del 21 luglio 2020 della Corte costituzionale. Chiamata a

5 Cass. 12082/2015; Cass. 21797/2008; Cass. 10218/2008; Cass. 2759/2008 e molte altre.

decidere sulla portata, di riflesso ai precetti costituzionali, dell'articolo 20 del testo unico di registro, la Consulta ha osservato come la valutazione degli atti in termini di elusione o abuso sia profondamente mutata a partire dall'introduzione dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000: come conseguenza, se si accettasse l'idea di una riqualificazione ampia degli atti si consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale - invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea.

### - Il caso deciso dalla Sezione Tributaria

Secondo i Giudici di Legittimità la valutazione della natura meramente reintegrativa o di mancata percezione di redditi derivanti da un atto di transazione stipulato dal contribuente al fine della sua soggezione a imposizione fiscale è rimessa al prudente apprezzamento del giudice di merito e, se congruamente motivata, non è sindacabile in Cassazione.

Nel caso specifico la CTR ha peraltro evidenziato che la transazione prevedeva il pagamento di una somma di danaro come ristoro della rinuncia alla titolarità della villa in Cortina e che, pertanto, la stessa doveva essere qualificata come danno emergente (la sentenza in scrutinio parla di "lucro cessante", tuttavia rigetta il motivo proposto dalla parte pubblica, descrivendo adeguatamente la vicenda come "danno emergente", in tal senso dovendosi correggere il testo). Si tratta di motivazione esente da vizi logici e giuridici e conforme all'indirizzo consolidato secondo cui *"In tema di imposte sui redditi, in base al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, (nel testo applicabile "ratione temporis"), le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa (ex plurimis Sez. 5 - , Sentenza n. 10244 del 26/04/2017)"*<sup>6</sup>.

Quanto alla reale volontà delle parti, la Corte ricorda come, secondo la giurisprudenza consolidata, l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto di un negozio giuridico si traduce in una indagine di fatto, affidata al giudice di merito e censurabile in sede di legittimità nella sola ipotesi di motivazione inadeguata ovvero di violazione di canoni legali di interpretazione contrattuale di cui agli articoli 1362 c.c. e segg.

6 Cass., V, n. 24055/2015.

E' pertanto onere del ricorrente, al fine di far valere la violazione dei richiamati profili, non solo di fare esplicito riferimento alle regole legali di interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamene violate ed ai principi in esse contenuti, ma anche di precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai canoni legali assunti come violati o se lo stesso li abbia applicati sulla base di argomentazioni illogiche od insufficienti, non essendo consentito il riesame del merito in sede di legittimità<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr. Cass. 22.09.2016 n. 18585; cass. 9 ottobre 2012, n. 17168; Cass., 4 giugno 2010, n. 13587; 31 maggio 2010, n. 13242.

## Motivazione della sentenza: è apparente quando non consente di verificare la logica seguita nell'assumere la decisione

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28146 del 14 ottobre 2021



di - Alessandra Rizzelli  
Avvocato tributarista

La Corte di Cassazione, con un'importante ordinanza, n. 28146 del 14 ottobre 2021, ha avuto modo di accogliere il ricorso di una società contribuente ritenendo la motivazione della sentenza impugnata "apparente".

La vicenda ha ad oggetto l'impugnazione da parte di una cooperativa di cinque avvisi di accertamento per IRPEF, IRAP ed IVA, relativi a vari anni d'imposta, con i quali l'Agenzia delle Entrate recuperava le maggiori imposte accertate.

Mentre i giudici di primo grado accoglievano le eccezioni proposte dalla ricorrente, i giudici di secondo grado accoglievano le motivazioni dell'appello dell'Ufficio, con la seguente laconica motivazione: *<<Quanto alla pretesa fiscale e quindi nel merito, si osserva che la pretesa dell'ufficio è legittima e fondata. Il Collegio ha preso visione della documentazione in atti, e ritiene che la procedura adottata dai verbalizzanti e la stessa compilazione del PVC risultano regolari così come lo sono anche gli atti d'accertamento notificati. Significative e determinanti sono le dichiarazioni rese spontaneamente dai dipendenti ai verbalizzanti nell'ambito dell'attività investigativa (pag. 20-21-22-23-24-25 del PVC). Tali dichiarazioni fanno fede fino a prova contraria. Quanto acquisto dai verificatori (Guardia di Finanza – Carabinieri – Ispettorato del lavoro – ASL) avvalorano e confermano i reati di carattere fiscale e contributivo contestati alla ricorrente. Quanto acquisito costituisce comunque elemento di prova che in concorso con tutti gli altri elementi acquisiti e riportati nel PVC e negli accertamenti ne attestano la certezza e la veridicità, fino a querela di falso, senza trascurare che costituiscono validi e gravi elementi indiziari in fase processuale. Parte ricorrente non ha fornito elementi contrari a suo favore né ha fornito prova contraria circa la verità ed inerenza*

*delle stesse.>>.*

Senonché, avverso la sfavorevole sentenza dei giudici di secondo grado, la cooperativa ha proposto tempestivo ricorso per Cassazione, deducendo la nullità della sentenza impugnata per violazione degli articoli 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4 c.p.c., per avere la CTR deciso l'appello con motivazione meramente apparente, in considerazione del fatto che:

- da un lato, la CTR si era limitata ad accogliere l'appello dell'Agenzia delle Entrate e a ritenere laconicamente gli avvisi di accertamento impugnati legittimi senza alcuna motivazione specifica;

- dall'altro, la sentenza era comunque da ritenersi completamente carente dell'illustrazione delle tesi difensive della società appellata e delle motivazioni che avevano indotto i giudici di secondo grado a non ritenerle meritevoli di accoglimento.

Orbene, il Collegio, in difformità dalla proposta del relatore, ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo il suddetto motivo del tutto fondato.

In particolare, in relazione alla "motivazione apparente", i giudici di legittimità hanno avuto modo di ribadire che si è in presenza di una tipica fattispecie di motivazione apparente, allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 comma 6 Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 aprile 2021, n. 9627).

Tanto rilevato, nella fattispecie in esame, la Suprema Corte ha posto in evidenza come il giudice di appello si fosse limitato a valutare la fondatezza della pretesa tributaria sulla base di un vago e generico rinvio alle risultanze delle dichiarazioni rese ai verbalizzanti dai dipendenti della società contribuente ed alle verifiche svolte dalla polizia tributaria sui libri ed i registri della società contribuente che – a suo dire – avrebbero confermato, attraverso l'accertamento di una serie di infrazioni (descritte in forma analitica nello svolgimento del processo), la distribuzione indiretta di utili ai soci e l'insussistenza dei presupposti per beneficiare delle agevolazioni previste per le cooperative a mutualità prevalente.

Alla luce di tanto, i giudici di legittimità hanno correttamente ritenuto che la sentenza impugnata fosse carente di una seppur minima esposizione delle ragioni sottese all'accoglimento delle tesi difensive dell'Ufficio sollevate con l'atto di appello, apparendo del tutto insoddisfacente

sul piano dell'adeguatezza argomentativa.

E del resto, ha sottolineato la Suprema Corte, *“il richiamo acritico e aspecifico alle fonti probatorie, senza alcuna illustrazione dei risultati emersi sul piano della ricostruzione e della qualificazione dei fatti accertati, non fornisce alcuna giustificazione della pretesa impositiva.”*.

## Corte di Cassazione Sez. III Penale, Sentenza n.32652 del 2 settembre 2021

### RITENUTO IN FATTO E CONSIDERATO IN DIRITTO

Con sentenza del 2 dicembre 2020, la Corte d'appello di Milano ha confermato la condanna alle pene di legge in primo grado inflitta all'appellante - ed odierno ricorrente - Giovanni Caramia in ordine ai reati di cui agli artt. 10 *ter* e 10 *quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Avverso la sentenza di appello, a mezzo del difensore fiduciario, l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, deducendo la violazione di legge ed il vizio di motivazione per non essere stato accolto il motivo di gravame con cui si era richiesta l'applicazione dell'art. 131 *bis* cod. pen. Nel caso di specie, allega il ricorrente, ricorrevano tutti presupposti per l'affermazione della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, tenendo anche conto dei motivi di solidarietà umana - in sentenza invece non considerati - che avevano indotto l'imputato, in una situazione di crisi economica poi sfociata nel fallimento dell'impresa, a privilegiare la corresponsione delle retribuzioni ai dipendenti rispetto al pagamento dei tributi. Era inoltre stata disconosciuta l'occasionalità della condotta con il mero richiamo ai precedenti penali, senza valutare se si trattasse di condanne per reati della medesima indole.

Il ricorso è inammissibile perché generico e manifestamente infondato.

Il ricorrente, invero, non si confronta con la motivazione della sentenza impugnata, che ha respinto sul punto il gravame di merito rilevando, da un lato, il non modesto superamento della soglia di punibilità (in misura del 14% circa) e, d'altro lato, la concomitante violazione afferente alla compensazione per crediti inesistenti, nonché il negativo profilo soggettivo derivante dai plurimi precedenti penali.

Il ricorso, dunque, è irrimediabilmente affetto da genericità, causa di inammissibilità che ricorre non solo quando i motivi risultano intrinsecamente indeterminati, ma altresì quando difettano della necessaria correlazione con le ragioni poste a fondamento del provvedimento impugnato (Sez. 5, n. 28011 del 15/02/2013, Sammarco, Rv. 255568). In particolare, i motivi del ricorso per cassazione - che non possono risolversi nella pedissequa reiterazione di quelli già dedotti in appello e puntualmente disattesi dalla corte di merito - si devono considerare non specifici, ma soltanto apparenti, quando omettono di assolvere la tipica funzione di una critica argomentata avverso la sentenza oggetto di ricorso (Sez. 2, n. 42046 del 17/07/2019, Boutartour, Rv. 277710; Sez. 6, n. 20377 del 11/03/2009, Amone e aa., Rv. 243838), sicché è inammissibile il ricorso per cassazione quando manchi l'indicazione della correlazione tra le ragioni argomentate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'atto d'impugnazione, atteso che quest'ultimo non può ignorare le affermazioni del provvedimento censurato (Sez. 2, n. 11951 del 29/01/2014, Lavorato, Rv. 259425).

Sotto altro profilo, va osservato che la sentenza ha innanzitutto fatto buon governo del consolidato orientamento giusta il quale, in tema di omesso versamento IVA, la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-*bis* cod. pen., è applicabile laddove la omissione abbia riguardato un ammontare di poco superiore alla soglia di punibilità, fissata ad euro 250.000,00 dall'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale (Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018, dep. 2019, Canella, Rv. 276546; Sez. 3, n. 58442 del 02/10/2018, Colzani, Rv. 275458; Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015, dep. 2016, Reggiani Viani, Rv. 266570, ove, con riguardo al reato anche qui contestato, si è ritenuto non particolarmente tenue, sul piano oggettivo, l'omesso versamento di 270.703 euro, inferiore a quello nella specie qui ravvisato). In secondo luogo, sottolineando i plurimi elementi più sopra richiamati, la sentenza ha fatto corretta applicazione del principio secondo cui il giudizio sulla tenuità del fatto richiede una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell'art. 133, primo comma, cod. pen., delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell'entità del danno o del pericolo (Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016, Tushaj, Rv. 266590). Trattandosi di valutazione di merito non illogicamente argomentata, la stessa non presta il fianco a censure in questa sede di legittimità.

Tenuto conto della sentenza Corte cast. 13 giugno 2000, n. 186 e rilevato che nella presente fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 c.p.p., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in Euro 3.000,00.

#### P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 21 maggio 2021.

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25622 del 22 settembre 2021**

### **Rilevato**

1. La contribuente, socia della società L.R. s.p.a., era attinta da un p.v.c., notificato in data 22.12.1997, ed avente ad oggetto l'omessa dichiarazione della somma di lire 1.250.000.000 a titolo di "redditi diversi" per il periodo d'imposta 1996 ed emerso nel corso di una verifica fiscale avviata nei confronti della società.
2. Invero, il Nucleo di Polizia tributaria accertava che la predetta somma era stata versata alla contribuente dalla società A.A. s.r.l. all'esito di una transazione giudiziale avente ad oggetto una villa sita in Cortina, sicché qualificava l'importo alla stregua di un corrispettivo derivante dall'assunzione di obblighi di "fare, non fare o permettere", contestandone l'omessa dichiarazione. Ritenute insufficienti le difese medio tempore offerte dalla contribuente, l'Amministrazione finanziaria notificava, in data 10.10.2002, l'avviso di accertamento con conseguente recupero a tassazione ai fini Irpef, Ilor, Ccssn e Tassa per l'Europa.
3. I due gradi di merito erano favorevoli alla contribuente. Peraltro, mentre la Commissione tributaria provinciale argomentava le ragioni logico-giuridiche poste a fondamento della decisione di accoglimento, e segnatamente la natura risarcitoria della predetta somma poiché derivante dalla perdita della proprietà della villa cortinese e non quale corrispettivo di una obbligazione di fare, non fare o permette, nulla argomentava il Collegio d'appello, investito del giudizio di riforma: la Commissione tributaria regionale si limitava invero a confermare la decisione impugnata, dichiarando assorbito il ricorso incidentale promosso dalla contribuente.
4. La sentenza di riforma n. 18/2006 era dunque sottoposta allo scrutinio di legittimità di questa Corte che, in accoglimento del ricorso promosso dall'Avvocatura generale dello Stato, la cassava con rinvio perché insufficientemente motivata su un punto decisivo della controversia, ossia la circostanza che la somma di 1.250.000.000 delle vecchie lire fosse stata versata a titolo di risarcimento del danno e non ad altro titolo, quale corrispettivo di una obbligazione di fare, non fare o permette. In particolare, con sentenza n. 635/2012 questo Giudice riteneva insufficiente la motivazione approntata dalla CTR non risultando raggiunta la prova della natura risarcitoria della somma, il cui onere era riconosciuto in capo alla contribuente.
5. Riassunto il ricorso su istanza dell'Amministrazione finanziaria, e costituitasi la contribuente, la Commissione tributaria regionale in diversa composizione respingeva nuovamente la tesi dell'Ufficio. Dopo aver ripercorso la pregressa fase amministrativa e giudiziale, i giudici di secondo grado confermavano la natura risarcitoria della somma anzidetta, poiché percepita a ristoro della perdita del diritto di proprietà sulla villa cortinese a seguito della transazione raggiunta tra la contribuente

e la società A.A. s.r.l.. In ogni caso veniva negata, nella fattispecie in esame, la sussistenza di un reddito derivante da attività di lavoro autonomo non abituale o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, così come invocato dall'Ufficio ai sensi dell'art.67 (ora 81), lett. I) TUIR.

6. Ricorre per la cassazione della decisione di secondo grado l'Avvocatura generale dello Stato, che si affida a tre motivi di ricorso, cui replica la contribuente con tempestivo controricorso.

## Considerato

1. Questa Corte ritiene di condividere l'assunto della difesa del contribuente, invertendo l'ordine di scrutinio delle censure, principiando pertanto dal terzo motivo in ragione della sua priorità logica e proseguendo poi con la disamina del secondo e del primo.

2. Con il terzo motivo il patrono erariale denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.. Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, infatti, la CTR avrebbe omesso di esaminare tre fatti asseritamente decisivi quali, da un lato, la natura abusiva della condotta imputata al padre della contribuente, e che avrebbe inciso considerevolmente sulla decisione di quest'ultima in merito alla firma della transazione, dall'altro, il motivo per cui dell'obbligazione era stata gravata la A.A. s.r.l. anziché il soggetto responsabile dell'illecito, ossia il padre della contribuente; infine l'assenza di qualsivoglia titolo di proprietà in capo alla contribuente.

2.1 Il motivo è infondato.

È infatti ormai *jus receptum* di questa Corte quello per cui l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia" (Cfr. Cass., n. 18668/2020; idem n. 22361/2019). Non basta, dunque, l'omesso esame di un fatto storico, essendo onere della parte dimostrare - e non meramente dedurre quale linea difensiva - anche la natura decisiva di detti fatti ai fini del giudizio.

2.2 Ciò premesso, dall'esame della pronuncia impugnata, trascritta dal patrono erariale ai fini dell'autosufficienza, risulta chiaramente come la CTR abbia trattato il profilo inerente le malversazioni paterne (cfr. nota n. 2 - pag. 4), che sono state pertanto oggetto di approfondito esame. Parimenti sono stati oggetto di disamina sia la traslazione dell'illecito su un soggetto non obbligato (cfr. note 1 e 2, pagg. 3 e 4), sia il profilo dominicale in capo alla contribuente (lett. c) e nota 1 a pag. 3 e nota 2 a pag. 4).

2.3 Peraltro, la valutazione della natura meramente reintegrativa o di mancata percezione di redditi derivanti da un atto di transazione stipulato dal contribuente al fine della sua soggezione a imposizione fiscale è rimessa al prudente apprezzamento del giudice di merito e, se congruamente motivata, non è sindacabile da questa Corte. La CTR ha peraltro evidenziato che la transazione prevedeva il pagamento di una somma di danaro come ristoro della rinuncia alla titolarità della villa in Cortina e che, pertanto, la stessa doveva essere qualificata come danno emergente (la sentenza in scrutinio parla di "lucro cessante", tuttavia rigetta il motivo proposto dalla parte pubblica, descrivendo adeguatamente la vicenda come "danno emergente", in tal senso dovendosi correggere il testo). Si tratta di motivazione esente da vizi logici e giuridici e conforme all'indirizzo consolidato secondo cui "In tema di imposte sui redditi, in base al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, (nel testo applicabile "ratione temporis"), le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa (ex plurimis Sez. 5 - , Sentenza n. 10244 del 26/04/2017)" (Cass., V, n. 24055/2015).

Il motivo è dunque infondato e va respinto.

3. Con la seconda censura la difesa erariale lamenta il vizio di motivazione apparente e, quindi, la nullità della sentenza in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.. In particolare la parte ricorrente prospetta

la nullità della sentenza per essere la sua motivazione meramente apparente. Omettendo di chiarire le ragioni per cui la somma in esame non possa essere considerata come la remunerazione per l'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere, la sentenza sarebbe affetta da una motivazione meramente apparente e come tale nulla.

### 3.1 Il motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte affermato che "il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorché il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cost., art. 111, sesto comma), e cioè dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata; l'obbligo del giudice "di specificare le ragioni del suo convincimento", quale "elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale" è affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle sezioni unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte precisò che "l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravità" e che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti" (in termini, Cass. n. 2876 del 2017; v. anche Cass., Sez. U., n. 16599 e n. 22232 del 2016 e n. 7667 del 2017 nonché la giurisprudenza ivi richiamata). Alla stregua di tali principi consegue che la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione adottata dal giudice è tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidenda" (Cass. n. 21296/2020; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

3.2 Tanto premesso, è opportuno richiamare in questa sede quanto già in parte argomentato in merito al motivo precedente, ossia che secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto di un negozio giuridico si traduce in una indagine di fatto, affidata al giudice di merito e censurabile in sede di legittimità nella sola ipotesi di motivazione inadeguata ovvero di violazione di canoni legali di interpretazione contrattuale di cui agli articoli 1362 c.c. e segg.. E' pertanto onere del ricorrente, al fine di far valere la violazione dei richiamati profili, non solo di fare esplicito riferimento alle regole legali di interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamente violate ed ai principi in esse contenuti, ma anche di precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai canoni legali assunti come violati o se lo stesso li abbia applicati sulla base di argomentazioni illogiche od insufficienti, non essendo consentito il riesame del merito in sede di legittimità" (Cfr. Cass. 22.09.2016 n. 18585; cass. 9 ottobre 2012, n. 17168; Cass., 4 giugno 2010, n. 13587; 31 maggio 2010, n. 13242).

3.3 La sentenza impugnata, lungi dall'essere viziata da una motivazione apparente, appare a questa Corte congruamente e logicamente motivata e come tale insindacabile in questa sede di legittimità. Non può invero condividersi l'assunto secondo cui la CTR avrebbe sic et simpliciter affermato che quel pagamento rappresentava il risarcimento del danno patito dalla contribuente. I giudici d'appello, ancorché in un circoscritto quadro sinottico, hanno invero riassunto i punti salienti della vicenda giudiziaria affrontata dalla contribuente che si è conclusa con la sottoscrizione di un accordo transattivo il quale prevedeva la percezione della somma quale mera riparazione del danno emergente.

4. Con la prima censura l'Avvocatura dello Stato si duole della violazione e falsa applicazione

dell'art. 81, comma 1, lett. I), TUIR (oggi art. 67) in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c..

In buona sostanza il patrono erariale censura la sentenza per aver la CTR vagliato solo una delle due ipotesi di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. I) TUIR e, segnatamente, il reddito occasionale di lavoro autonomo e non anche l'ulteriore ipotesi relativa all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Afferma, infatti, che la norma prevederebbe due fattispecie alternative e che la CTR avrebbe vagliato solo la prima di esse e non la seconda.

4.1 Il motivo è inammissibile.

Invero l'Amministrazione finanziaria svolge il motivo di ricorso sotto il profilo della violazione di legge in parametro all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., ma nella sostanza lamenta che la CTR abbia eluso il disposto dell'art. 81 citato, non valutando l'intero "ambito applicativo della norma in questione" e quindi, in sostanza, per non essersi espressa su entrambi i profili ivi previsti, di fatto censurando la sentenza sotto il profilo dell'omessa pronuncia sul punto, denunziabile ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c..

4.2 In ogni caso il motivo è anche infondato alla luce del risalente orientamento di questa Corte, secondo cui che "non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n. 2355), quando cioè la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n.748; Cass., 23/6/1967, n. 1537). Secondo il risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento, come nella specie, risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, 9/3/2011, n. 5583)" (cfr. Cass., V, n. 7662/2020).

4.3 Tanto premesso, dalla lettura della sentenza si evince come la CTR abbia espressamente preso in esame la tesi dell'Ufficio avendone dato atto nella decisione impugnata (lett. e) - pag. 4 sentenza). Infatti, da una semplice e non preconcepita lettura della sentenza, si evince agevolmente come la CTR, nel valutare il merito dell'appello, non abbia omesso la pronuncia sul profilo in parola, ma l'abbia implicitamente rigettato, non avendo ravvisato l'esistenza di quella fonte produttiva di reddito che, sola, avrebbe legittimato l'imposizione fiscale (lett. d - pag. 6 sentenza).

Il motivo è pertanto infondato e va disatteso.

In conclusione il ricorso è infondato e dev'essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 - *quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente giudizio in favore della Sig.a R.H., che liquida in €.diecimila/00, oltre ad € 200,00 per esborsi, rimborso nella misura forfettaria del 15%, Iva e Cpa come per legge.

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28146 del 14 ottobre 2021**

### **RILEVATO CHE**

La “COOPERATIVA C.S.S. RISVEGLIO Soc. Coop. a r.l.” ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia - Sezione Staccata di Lecce 12 settembre 2019 n. 2513/24/2019, non notificata, che, in controversia su impugnazione di cinque avvisi di accertamento per IRPEF, IRAP ed IVA relative agli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010, ha accolto - dopo averne disposto la riunione per connessione - gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso le sentenze depositate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce il 4 giugno 2015 nn. 1905/05/2015, 1907/05/2015, 1908/05/2015, e con condanna alla rifusione delle giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato le decisioni di primo grado, sul presupposto che le risultanze probatorie evidenziassero l'esercizio di attività lucrativa da parte della società contribuente e la distribuzione indiretta di utili a favore dei soci. L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata al difensore della parte costituita con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. In vista dell'odierna adunanza non sono state depositate memorie.

### **CONSIDERATO CHE**

Con unico motivo, si deduce nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 36 e 61 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver deciso l'accoglimento degli appelli riuniti con motivazione meramente apparente.

### **RITENUTO CHE**

Il motivo è fondato.

Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di “motivazione apparente”, allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del “minimo costituzionale” richiesto dall'art. 111, comma, Cast. (tra le tante: Cass., Sez. I°, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6°-5, 25 marzo 2021, n.

8400; Cass., Sez. 6"-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5", 13 aprile 2021, n. 9627).

Questa è la motivazione della sentenza impugnata sul punto controverso: «Quanto alla pretesa fiscale e quindi nel merito, si osserva che la pretesa dell'ufficio è legittima e fondata. Il collegio ha preso visione della documentazione in atti, e ritiene che la procedura adottata dai verbalizzanti nell'ambito dell'attività investigativa (pag. 20-21-22-23-24-25 del PVC). Tali dichiarazioni fanno fede fino a prova contraria. Quanto acquisito dai verificatori (Guardia di Finanza Carabinieri-Ispettorato del Lavoro-ASL) avvalorano e confermano i reati di carattere fiscale e contributivo contestati alla ricorrente. Quanto acquisito costituisce comunque

elemento di prova che in concorso con tutti gli altri elementi acquisiti e riportati nel PVC e negli accertamenti ne attestano la certezza e la veridicità, fino a querela di falso, senza trascurare che costituiscono validi e gravi elementi indiziari in fase processuale. Parte ricorrente non ha fornito elementi contrari a suo favore né ha fornito prova contraria circa la verità ed inerenza delle stesse».

Come è evidente, il giudice di appello si è limitato a valutare la fondatezza della pretesa tributaria sulla base di un vago e generico rinvio alle risultanze delle dichiarazioni rese ai verbalizzanti dai dipendenti della società contribuente ed alle verifiche svolte dalla polizia tributaria sui libri ed i registri della società contribuente, che - a suo dire - avrebbero confermato, attraverso l'accertamento di una serie di infrazioni ( descritte in forma analitica nello svolgimento del processo), la distribuzione indiretta di utili ai soci e l'insussistenza dei presupposti per beneficiare delle agevolazioni previste per le cooperative a mutualità prevalente.

Pertanto, la sentenza impugnata si rivela carente di una seppur minima esposizione delle ragioni sottese all'accoglimento degli appelli riuniti, apparendo del tutto insoddisfacente sul piano dell'adeguatezza argomentativa. Infatti, il richiamo acritico e aspecifico alle fonti probatorie, senza alcuna illustrazione dei risultati emersi sul piano della ricostruzione e della qualificazione dei fatti accertati, non fornisce alcuna giustificazione della pretesa impositiva.

Valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, dunque, il ricorso può essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia - Sezione Staccata di Lecce, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

#### P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia Sezione Staccata di Lecce, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 12 maggio 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Greco

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

