



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

iltributo

- **Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea**
- **Il consolidato orientamento sulla distribuzione degli utili nelle società a ristretta base ed i vestiti nuovi dell'imperatore**
- **La tassazione delle imprese straniere nel sistema fiscale cinese**
- **Abuso del diritto: annullato l'accertamento in presenza di valide ragioni economiche**
- **Overruling giurisprudenziale e affidamento incolpevole del contribuente**

Approfondimento online - Anno 1

#06.2015

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti. Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per accedere gratuitamente per sempre
al nostro approfondimento ed alle news!
Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

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

CHIEDE DI ACCEDERE PER SEMPRE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- all' approfondimento "iltributo" scaricabile in .pdf dal sito www.iltributo.it
- alla Newsletter della Associazione iltributo.it presente sul sito

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà mai alcun pagamento per il servizio

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



Dirigenti delle entrate senza concorso ed atti impositivi illegittimi: molto rumore per nulla? <i>di Barbara Ianniello</i>03
---	---------

Approfondimento

Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea <i>di Alberto Marcheselli</i>07
---	---------

Il consolidato orientamento sulla distribuzione degli utili nelle società a ristretta base ed i vestiti nuovi dell'imperatore <i>di Luca Mariotti</i>20
--	---------

La tassazione delle imprese straniere nel sistema fiscale cinese <i>di Maristella Lecchi</i>25
---	---------

Giurisprudenza – Commento

Corte di Cassazione

<i>Abuso del diritto: annullato l'accertamento in presenza di valide ragioni economiche</i> (CORTE DI CASSAZIONE - Sezione Tributaria, Sentenza n. 439 del 14.01.2015) <i>commento di Paolo Soro</i>30
<i>Overruling giurisprudenziale e affidamento incolpevole del contribuente</i> (CORTE DI CASSAZIONE – Sezione VI, Ordinanza n.174 del 09.01.2015) <i>commento di Michele Vanolli</i>35

Giurisprudenza – Fonti

* CASSAZIONE CIVILE - Sezione Tributaria, Sentenza n. 439 del 14.01.201544
* CORTE DI CASSAZIONE – Sezione VI, Ordinanza n.174 del 09.01.201550

Il Punto

Dirigenti delle entrate senza concorso ed atti impositivi illegittimi: molto rumore per nulla?

di Barbara Ianniello



La notizia è di quelle prepotentemente destinate agli onori della cronaca: la Corte costituzionale ha dichiarato illegittima la nomina, senza pubblico concorso, dei dirigenti presso le Agenzie fiscali. E ciò, con effetti potenzialmente deflagranti sulla validità degli atti da questi sottoscritti.

Ad alimentare attese e speranze dei contribuenti – sulla scia di un *tam tam* mediatico di vastissima portata – è la sentenza n. 37 del 25 febbraio 2015 (depositata il 17 marzo 2015), che ha dichiarato incostituzionale l'articolo 8, comma 24 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (e le disposizioni successive che ne hanno prorogato l'efficacia), in forza del quale l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli hanno attribuito incarichi dirigenziali a tempo determinato a propri funzionari, all'esito di procedure di interpello e nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, allo scopo di assicurare funzionalità operativa delle proprie strutture in carenza di organico.

La Consulta ha messo quindi "fuori legge" un migliaio di dirigenti della pubblica amministrazione (767 della sola Agenzia delle Entrate) promossi al ruolo dirigenziale senza una trasparente procedura di selezione interna, così come invece previsto dalla disciplina sui contratti pubblici.

Gli effetti della sentenza sul piano tributario - Il clamore della decisione - come è facile intuire – non è legato ai profili dell'inquadramento apicale dei dirigenti nominati senza pubblico concorso, quanto piuttosto al destino degli atti da questi sottoscritti.

Una domanda si è andata insistentemente facendo strada: se i dirigenti sono "decaduti", allora sono illegittimi anche gli avvisi di accertamento e le verifiche fiscali da loro firmati o autorizzati?

Il dibattito, certamente non puramente accademico, ha suscitato opposte reazioni: da quelle di chi ha dato per "scontato" che la pronuncia costituzionale costituisca l'infallibile grimaldello per l'annullamento generalizzato degli atti impositivi e le cartelle esattoriali da essi derivanti, alle posizioni prevedibilmente "minimizzanti" dell'amministrazione finanziaria.

Il direttore delle Entrate, Rosella Orlandi – con dichiarazioni rilanciate dai principali organi di stampa - si è affrettata a stigmatizzare la questione come un "falso" problema. Gli atti firmati dai dirigenti delle agenzie fiscali sono assolutamente validi – ha affermato - e "*tentare di fare impugnare*" gli atti firmati dai dirigenti 'decaduti' delle agenzie fiscali "*mi pare vergognoso, perché si fanno perdere soldi ai cittadini. Smettiamola di far girare sciocchezze, gli atti sono validi, non si facciano spendere soldi inutili ai cittadini per i ricorsi*".

Lo stesso ministro dell'Economia Padoa-Schioppa – nel corso del *question time* del 26 marzo 2015 – ha evidenziato che la validità degli avvisi e delle cartelle esattoriali emesse non è in alcun modo condizionata dall'intervento della Corte costituzionale. La validità, sottolinea il ministro, è assicurata "*... da regole organizzative interne che prevedono la possibilità di ricorrere all'Istituto della delega anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale*".

Insomma, stando all'amministrazione finanziaria, non si intravedono rischi di invalidità degli avvisi di accertamento e delle cartelle esattoriali emessi. Né, tantomeno possono ipotizzarsi vuoti di potere, per il

principio – più volte affermato in giurisprudenza – per cui occorre individuare in ogni momento un'autorità con la funzione di decidere e di provvedere.

Gli argomenti a favore della “conservazione” degli atti - Nonostante le rassicuranti dichiarazioni delle Entrate – che rimane pur sempre una delle “parti” del rapporto tributario - è bene cercare di capire quali sono, in concreto, gli argomenti spendibili dal Fisco.

Ebbene, da una prima lettura della recente sentenza, parrebbe essere la stessa Consulta a lanciare un *assist* alla difesa dell'Agenzia delle Entrate.

L'attenzione va in particolare focalizzata su un passaggio motivazionale della pronuncia laddove, nel negare che la funzionalità delle Agenzie possa essere condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla norma poi dichiarata incostituzionale, i giudici costituzionali operano un richiamo ad alcuni precedenti di legittimità in tema di provenienza dell'atto dall'ufficio e sulla sua idoneità ad esprimerne all'esterno la volontà (*ex plurimis*, Corte di cassazione, sezione tributaria civile, sentenze 9 gennaio 2014, n. 220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 18515; sezione sesta civile – T, 11 ottobre 25012, n. 17400)

I citati richiami giurisprudenziali, oltre all'invocazione dei principi di conservazione dell'atto amministrativo e di certezza del diritto potrebbero – come pare che le Entrate siano orientate effettivamente a fare – supportare la tesi secondo cui, ai fini della legittimità di un atto amministrativo, è sufficiente che lo stesso provenga e sia riferibile all'ufficio che lo ha emanato; sarebbe pertanto irrilevante che la persona fisica che lo abbia sottoscritto sia o meno un dirigente, in quanto la questione relativa all'accesso legittimo alla dirigenza si pone su un piano diverso rispetto a quella concernente la legittimazione alla sottoscrizione degli atti.

Gli strumenti “difensivi” dei contribuenti - Ma allora, per usare una citazione di shakespeariana memoria, molto rumore per nulla? Non proprio.

Prima di buttare la spugna, considerata la rilevanza degli interessi in gioco, è bene cogliere qualche spunto di riflessione emerso in sede di primi commenti.

I precedenti di legittimità richiamati dalla Consulta – che, si ritiene, verranno posti a fondamento delle tesi difensive degli uffici finanziari – si riferiscono in realtà a casi particolari come la cartella esattoriale (Cassazione 13461/2012), il diniego di condono (Cassazione 11458/2012 e 220/2014), l'avviso di mora (Cassazione 4283/2010), l'attribuzione di rendita (Cassazione 8248/2006), tributi locali; i soli casi per i quali, in assenza di una sanzione espressa, la giurisprudenza ammette la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere” (così, Andrea Carinci, Effetti sul contenzioso da pesare, in il Sole24Ore del 18 marzo 2015).

Discorso diverso vale invece per gli avvisi di accertamento.

L'art. 42 del D.P.R. 600/73, nel disciplinare gli aspetti formali e sostanziali del provvedimento amministrativo, prevede infatti che: *“Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato...omissis. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo”*.

La regolare sottoscrizione dell'avviso di accertamento è dunque requisito di validità dell'atto in esso contenuto e, in nessun caso, può farsi a meno di tale sottoscrizione senza incorrere nella nullità

dell'accertamento. Non qualsiasi firma apposta all'atto, può, quindi, ritenersi sufficiente ad integrare gli estremi della "sottoscrizione", neppure l'appartenenza del firmatario all'ufficio di provenienza può ritenersi sufficiente a realizzare una valida sottoscrizione o la sua qualifica di dirigente ma non capo dell'ufficio .

Si aggiunga poi che, la già citata sentenza n. 220/2014, ha sì escluso che gli atti dell'Agenzia delle Entrate debbano essere necessariamente sottoscritti dal Direttore Generale (in ragione dell'articolo 5, comma 1, comma 1 del Regolamento di amministrazione che attribuisce agli uffici locali le funzioni operative dell'Agenzia, e dell'articolo 6 dello Statuto dell'Agenzia attribuisce al Direttore Generale potere di delega, senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato); ciò però non conferisce certo una patente di legittimità anche all'atto sottoscritto dal funzionario delegato dal Direttore dell'Agenzia locale sprovvisto della qualifica dirigenziale.

I possibili scenari – Resta a questo punto da capire quali scenari potrebbero profilarsi all'orizzonte.

Cominciamo dagli avvisi ed atti oramai divenuti definitivi.

In tale ipotesi, la "riapertura" di un contenzioso attraverso la presentazione di istanze di autotutela (e successiva impugnazione del prevedibile diniego) appare una strada tutta in salita. E ciò perché l'instaurazione di un eventuale contenzioso potrebbe comunque risultare *"...ammissibile nei limiti di un controllo sulla legittimità dell'operato dell'Amministrazione, anche in caso di inerzia, con preclusione di indagine sul merito della fondatezza della pretesa avanzata dall'istante, non potendo, secondo principi consolidati, ritenersi ammissibile un potere sostitutivo del giudice tributario riguardo alla scelta operata, ove legittima, da parte dell'Ufficio"* (in tal senso, Cass. Sez. V. , 29 dicembre 2010 n. 26313).

Maggiori chances si prospettano invece per gli avvisi di accertamento o ad altri atti autonomamente impugnabili per i quali siano ancora aperti i termini per la proposizione di ricorsi (lasciando in questa sede aperta la questione della introduzione delle eccezioni in sede motivi aggiunti, stanti i limiti di cui agli articoli 21 e 24, D.Lgs. n. 546/1992, ovvero della eventuale rilevanza d'ufficio del vizio di sottoscrizione). In tal caso, non si vede perché – al di là dello spettro della condanna alle spese fortemente agitato dalle Entrate – i contribuenti non possano eccepire l'illegittimità dell'atto sul rilievo del difetto di sottoscrizione o della emanazione da soggetto non abilitato (eccezioni, queste, che proprio sulla scorta della pronuncia della Consulta potrebbe essere svolta anche con riguardo agli atti processuali sottoscritti dai dirigenti nominati senza concorso). Ancora più agevole è poi la posizione di quei contribuenti che, avendo già proposto specifico motivo di ricorso, potranno trarre dalla recente sentenza costituzionale un decisivo avallo.

Spetterà poi all'Agenzia, in corso di giudizio, dimostrare la piena osservanza dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973.

Secondo il consolidato orientamento di legittimità (tra le altre, Cassazione n°14942 del 14 giugno 2013), infatti, *"in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni. Pertanto, non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori, in ragione del fatto che non sussiste l'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio"*.

Ma anche in questo caso occorre essere vigili.

Anche in presenza di dirigente nominato con concorso, potrebbe porsi non solo il problema delle funzioni dirigenziali del funzionario delegato ma anche quello delle modalità di “delega” dei poteri di firma.

Al riguardo, si segnala una recente pronuncia di merito (Commiss. Trib. Prov. Lazio Frosinone Sez. III, Sent., 07-01-2015, n. 12). Ad avviso dei giudici tributari, affinché il potere rappresentativo dell'Agenzia delle Entrate possa essere legittimamente esercitato da un funzionario diverso dal Direttore titolare, è assolutamente necessario rispettare la "formula sacramentale" tipica dell'atto devolutivo dei relativi poteri, vale a dire che dovrà essere rilasciata dal Direttore titolare una specifica delega in forma scritta, che potrà essere conferita per il singolo caso o, potrà, al contrario, avere carattere di una delega generale, a sottoscrivere gli atti impositivi. Conseguentemente, non può essere considerata delega, in senso tecnico, l'ordine di servizio con cui il titolare di un ufficio ripartisce fra i propri dipendenti le mansioni che ciascuno deve svolgere: questa ripartizione interna di compiti, infatti, non comporta alcuna deroga esterna alla competenza, laddove la delega, invece, ha rilevanza esterna.

La partita, a meno di un “risolutivo” intervento normativo, resta quindi tutta da giocare.



Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea

di Alberto Marcheselli

già Magistrato Ordinario - Professore Associato di Diritto Finanziario presso l'Università di Genova

1 - Premessa

La disciplina del contraddittorio nel procedimento tributario si ricava, essenzialmente, da tre sentenze fondamentali: la sentenza della Corte di Giustizia Unione Europea, 18 dicembre 2008, in causa 349/07, *Sopropé*, la sentenza della Corte di Giustizia Unione Europea 3 luglio 2014 nelle cause riunite C 129/13 e C 130/13, *Kamino international* e le sentenze Corte di Cassazione Sezioni Unite 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668.

In tali sentenze vengono risolti tutti i problemi relativi a portata, regime giuridico e conseguenze della violazione del principio del contraddittorio.

Trovano in esse risposta quesiti quali quale sia la portata del diritto al contraddittorio previsto dal diritto eurounitario e interno nell'ambito dei procedimenti amministrativi, l'individuazione dei doveri delle amministrazioni e dei giudici nazionali in materia, e le conseguenze della violazione del diritto quanto alla validità del provvedimento finale.

Tali sentenze costituiscono, quindi, una sorta di vademecum per la soluzione di tutti i problemi pratici collegati alla attuazione del diritto fondamentale al contraddittorio, e meritano di essere compiutamente analizzate.

2. Il principio del contraddittorio come diritto fondamentale tra diritto di difesa ed efficienza della lotta all'evasione fiscale: la circolazione delle garanzie

Una precisazione si impone subito: le sentenze europee riguardano la materia doganale e, quindi, una materia armonizzata. Ne consegue che la *portata diretta* della decisione è limitata alle materie oggetto della disciplina europea.

Sgombriamo però subito il campo da possibili letture svalutative, volte a confinare la portata precettiva in un angolo. Intanto, essa si applica, con **forza diretta e cogente**, anche a tutti gli accertamenti IVA, in quanto materia ugualmente armonizzata.

Sarebbe poi certamente illusorio pensare di ritenere che tali principi non si applichino agli accertamenti recanti unitariamente anche l'accertamento delle imposte sui redditi, o che, in un procedimento unico avente ad oggetto, unitariamente, diverse imposte possa delinearsi un diverso livello di garanzie rispetto a porzioni dell'atto artificialmente separate.

Ma non solo, secondo un meccanismo giuridico noto come *spillover effect*¹, è da ritenersi che il livello di garanzia solennemente prescritto dal diritto eurounitario si “comunichi” beneficamente, anche al diritto interno.

Del resto, risulta assai difficile sostenere che un diritto, quale il contraddittorio, riconosciuto diritto fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione

¹ Per un inquadramento generale e una applicazione particolare si può vedere Johnston, *Defining and Identifying Spillovers from EU Law into National Law*, reperibile online sul sito della Facoltà di Legge dell'Università di Oxford, http://denning.law.ox.ac.uk/news/events_files/ACJ_spillovers_handout_9-3-11__2_.pdf

costituzionale comune degli stati membri della UE, secondo la solenne affermazione della Corte di Giustizia, non venga riconosciuto dall'Italia, nei settori regolati dal solo diritto interno.

Una siffatta disparità di trattamento, per altro verso, costituirebbe una palese discriminazione a rovescio²: un trattamento deteriore di una posizione giuridica interna, che non appare accettabile, e, ove fosse ritenuta non superabile in via interpretativa, ridonderebbe in incostituzionalità della norma interna.

È, in definitiva, in corso una salutare **circolazione delle garanzie**, tra i diversi piani ordinamentali, il cui risultato è un necessario allineamento degli standard di tutela al livello più soddisfacente e uniforme: le garanzie tendono ad uniformarsi tra i diversi paesi dell'Unione e, in ciascun paese, tra i diversi ordinamenti in esso applicabili.

Tale percorso ha trovato il suo coronamento nella sentenza 18 settembre 2014 n. 19667, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione italiana, che, anche sulla base della giurisprudenza europea, ha affermato la generale applicazione del principio del contraddittorio a **ogni atto amministrativo** suscettibile di avere un'efficacia nella sfera giuridica del suo destinatario.

L'analisi, in ordine logico, concerne una serie di questioni, che così si possono così riassumere: a) cosa è e quale funzione ha il contraddittorio; b) quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio; c) in quali aree si applica il contraddittorio; d) chi lo deve attuare e) quale è la disciplina della sua attuazione; f) se esso possa trovare degli equipollenti in altri istituti del diritto tributario; g) se esso possa essere sacrificato; h) quali sono le conseguenze della sua mancata attuazione.

Tanto premesso, **i pilastri della costruzione giuridica delle sentenze in commento sono otto e tutti fondamentali.**

* * *

3. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio

Quanto alla *nozione* di contraddittorio procedimentale, si tratta di un profilo di semplice trattazione. Con tale espressione si intende un concetto equivalente a quello di contraddittorio giurisdizionale: la regola secondo cui, all'interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilità di interloquire *prima e a ragion veduta*, manifestando il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti, con la legittima aspettativa che, se egli si giova di tale opportunità, le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo incaricato di provvedere. Contraddittorio implica sapere, in modo trasparente e completo, *cosa e perché* si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, *prima* che la decisione venga presa.

Variano, ovviamente, i soggetti e il tipo di provvedimento (organi e provvedimenti giudiziari, in un caso, organi e provvedimenti amministrativi, nell'altro) ma la nozione è esattamente la medesima, suscettibile di applicarsi tanto ai procedimenti di natura giurisdizionale o ad essi finalizzati, tanto ai procedimenti di natura amministrativa. Quanto al secondo profilo, la *funzione* (il fondamento funzionale) del contraddittorio, è inscindibilmente duplice. Esso serve sia presidiare un interesse del soggetto coinvolto, sia a realizzare l'interesse cui è finalizzata la procedura. Attraverso il contraddittorio, da un lato, l'interessato esprime le sue ragioni (opponendosi ad effetti sfavorevoli, sollecitando effetti favorevoli, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni).

Attraverso il contraddittorio, dall'altro lato, l'organo giudiziario o amministrativo, acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per il provvedimento.

Il contraddittorio ha, quindi, una *duplice valenza*. Attua il diritto di difesa dell'interessato (inteso nel senso di diritto di esprimere le proprie ragioni rispetto alla possibile adozione di un provvedimento che lo interessa) e il principio di imparzialità (che si compendia nell'espressione "ben conoscere per ben provvedere"): solo a seguito di una adeguata istruttoria il provvedimento può dirsi emanato a seguito della corretta valutazione degli elementi in

² Corte Costituzionale 30 dicembre 1997, n. 443.

gioco (o ponderazione degli interessi contrapposti, nel caso di provvedimenti discrezionali).

Il contraddittorio ha, in definitiva, due inscindibili, armoniche e coordinate funzioni: difensiva e istruttoria.

4. Il secondo pilastro. Quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio?

Secondo le sentenze europee *“il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante”*. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito, riconosce la Corte, non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell’articolo 41 di quest’ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Sul piano del diritto interno, la Corte costituzionale ha riconosciuto, in un primo tempo, che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione anche nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria (esempio, nel giudizio disciplinare), poiché ivi *“trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell’interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell’interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi”*³.

Più di recente, la medesima Corte ha affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da ricordarsi all’art. 97 Cost., siccome esplicitazione del principio di buon andamento

e imparzialità⁴. Ma non basta, essa ha espressamente riconosciuto che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicitazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento, e ciò non solo per ritenere che la previsione di siffatte garanzie potesse salvare la legittimità di norme denunciate alla sua attenzione⁵ ma anche, e assai più significativamente, affermando la illegittimità costituzionale della disciplina di procedimenti amministrativi per i quali tale garanzia non fosse prevista⁶.

Tale impostazione ha trovato infine riconoscimento nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che hanno riconosciuto che esso è attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, art. 7 il quale impone l’obbligo della comunicazione dell’avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti. La ricordata previsione normativa dell’obbligo di comunicazione (previa) di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 7 è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell’amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come tratto fondante:

1) la tutela dell’interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento: a) ad aver conoscenza di quest’ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l’iniziativa procedimentale dell’Amministrazione; c) ad inserire nel complesso

⁴ Così, limpidamente, C. Cost., 28-11-2008, n. 390, che afferma: *«Questa Corte ha avuto modo di chiarire che è proprio l’art. 97 Cost. ad esigere che le decisioni di revoca di funzioni legittimamente conferite ai dirigenti siano assunte nel «rispetto dei principi del giusto procedimento. Ciò si rivela infatti essenziale al fine di garantire «scelte trasparenti e verificabili [...] in ossequio al precetto costituzionale dell’imparzialità dell’azione amministrativa» (sentenza n. 103 del 2007). Con specifico riferimento alle aziende sanitarie, questa Corte ha affermato che «l’imparzialità e il buon andamento esigono che la posizione del direttore generale sia circondata da garanzie»».*

⁵ C. Cost., Ord., 30-01-2002, n. 11.

⁶ Ad esempio, Corte cost., 28-11-2008, n. 390 e Corte cost., 23-03-2007, n. 103 in materia di procedimenti volti alla rimozione di dirigenti pubblici affermano che *“deve, pertanto, ritenersi necessario che sia comunque garantita la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti, nell’ambito del quale, da un lato, l’amministrazione esterni le ragioni - (...) - per le quali ritenga di non consentirne la prosecuzione sino alla scadenza contrattualmente prevista; dall’altro, al dirigente sia assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa”. L’esistenza di una preventiva fase valutativa si presenta essenziale anche per assicurare, specie dopo l’entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241, come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, il rispetto dei principi del giusto procedimento.”*

³ C. Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505; C. Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210.

delle valutazioni procedurali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario;

2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti" può fornire;

3) altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa;

4) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. 1, 4 settembre 2009, n. 8373).

Tale principio, ribadiscono le Sezioni Unite, trova piena corrispondenza nell'impianto complessivo dello Statuto del Contribuente, dal complesso delle norme del quale emerge chiaramente, per la Suprema Corte, che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o "endo-procedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

Va segnalato che sul punto, la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte ha richiesto un ulteriore pronunciamento, onde avere conferma del fatto che la fonte del diritto al contraddittorio sia anche interna e non limitata alle materie armonizzate.

5. Il terzo pilastro. Dove si applica il principio del contraddittorio

Per la giurisprudenza europea il diritto al contraddittorio si impone come regola generale, senza

bisogno di specifiche prescrizioni di settore: *"Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità"*.

A identiche conclusioni perviene la giurisprudenza della Sezioni Unite della Corte di Cassazione: secondo le quali va riconosciuto il *"dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endo-procedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa"*.

Il diritto al contraddittorio è quindi applicabile a ogni procedimento, anche ove non previsto.

6. Il quarto pilastro. Chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio

L'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (in Italia, alle Agenzie fiscali, per quel che ci interessa) e che, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, eventualmente anche immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto. Questi ultimi due passaggi sono di capitale importanza: risulta evidente che l'Agenzia delle entrate deve, in forza di essa, abbandonare la tradizionale linea difensiva, volta ad escludere l'applicazione del contraddittorio in difetto di una espressa previsione, e abbracciare un orientamento completamente opposto: ***il contraddittorio deve essere attuato anche nei casi in cui non sia previsto dalla legge***, e, anzi, andrebbe applicato, direttamente e immediatamente, persino nei casi in cui una norma ipotetica lo escludesse: tale norma andrebbe disapplicata. Analogamente, tale dovere si impone, prescrive la Corte di Giustizia, al giudice. È appena il caso di notare che alcuni orientamenti interni, per quanto autorevolissimi, si appalesano in contrasto con tali principi e non potranno che essere rimeditati. Così, ad esempio, dell'orientamento pregresso che ha ritenuto non applicabile il contraddittorio in materia di abuso del diritto, siccome non espressamente previsto, a differenza che nelle ipotesi di elusione

codificata ex art. 37 bis d.p.r. 600/1973. Esattamente al contrario di quanto ritenuto da tale impostazione, alla luce della giurisprudenza che guida le presenti note, **non è illegittima la norma che prevede il contraddittorio, ma quella che non lo prevede**: è il contraddittorio ad essere conforme ai principi fondamentali e non viceversa: opinare che se il contraddittorio è previsto solo in alcuni casi e non in altri sussista una disparità di trattamento da rimuovere... eliminandolo è, in effetti e sotto un primo aspetto, un orientamento in rotta di **totale collisione con la giurisprudenza internazionale e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione**. Sotto un secondo aspetto, si tratta di una soluzione che non convince: equivale, se ci si passa l'esemplificazione, a partire dal rilievo che è stato ingiusto vaccinare dalla poliomielite solo una parte della popolazione, per arrivare alla conclusione che la soluzione è non vaccinare nessuno.

Alla Pubblica Amministrazione e ai giudici incombe applicare, anche d'ufficio, il diritto eurounitario, in difetto configurandosi un **illecito internazionale dello Stato**, fonte di responsabilità per il risarcimento del danno nei confronti della parte processuale lesa.⁷

7. Il quinto pilastro. Come deve essere attuato il contraddittorio: il principio di effettività.

Quanto alla disciplina della attuazione del contraddittorio, esso si compendia nella clausola della sua effettività. Come limpidamente riassunto nella giurisprudenza comunitaria⁸, essa implica che al contribuente sia dato a) congruo preavviso per preparare le sue difese; b) congruo tempo e spazio per esporle; c) congruo ascolto; d) congruo conto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state, semmai, disattese. Il giudizio di congruità dipende dalle caratteristiche del caso concreto (complessità del caso, pregressa notizia della procedura di accertamento da parte del contribuente; frequenza o occasionalità della relazione contribuente-Amministrazione; ampiezza, pertinenza, novità e complessità delle difese, etc.).

Si tratta di una valutazione che va effettuata caso per caso, tenuto conto di tutte le circostanze del contesto, e tale per cui il giudice deve valutare se, tutto considerato, al contribuente sia stato dato uno spazio effettivo di difesa, nel senso più ampio.

Deve, insomma verificarsi in concreto se l'offerta di "contraddittorio" da parte dell'Amministrazione sia stata per l'appunto effettiva, o verosimilmente stabilire, da un lato, se il relativo "spazio" concesso al contribuente a tal fine fosse congruo e sufficiente e, dall'altro, quali oneri derivino all'Amministrazione che, pur a fronte delle osservazioni formulate e delle argomentazioni proposte dal contribuente medesimo, intenda dalle stesse discostarsi. E' evidente, difatti, che qualora gli obblighi della parte pubblica si esaurissero nel consentire un formale e limitato "diritto di parola", la garanzia, solo apparente, si tradurrebbe in un inutile feticcio a fronte del quale l'Amministrazione non solo sarebbe dotata di ampie facoltà discrezionali ma, addirittura, di vero e proprio arbitrio⁹.

Sotto il primo profilo di indagine, il riconoscimento del diritto ad una partecipazione effettiva proviene con sicurezza dall'ordinamento comunitario, nel cui ambito è stato ancora recentemente affermato¹⁰ con pronunce atte a costituire valido parametro di riferimento anche per l'ordinamento interno, sia a causa della loro diretta possibilità di applicazione sia per la solidità delle argomentazioni che le fondano.

Fulcro del percorso logico-giuridico seguito dalla Giurisprudenza comunitaria è difatti ancora una volta la considerazione che la partecipazione è principio non solo volto alla tutela del contribuente ma anche al perseguimento dell'interesse pubblico ad un'efficiente svolgimento dell'attività amministrativa la quale, nella fattispecie, è quella di esazione dei tributi; finalità entrambe che, nell'attuazione del principio stesso, debbono pertanto trovare adeguato contemperamento.

Sotto questo profilo, rileva allora in primo luogo la congruità dello spazio consentito per l'espressione della facoltà di partecipazione che, come la dottrina

⁹ Così ancora MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 27.

¹⁰ Tale riconoscimento trae origine ed applicazione in materia di ricorsi giurisdizionali (si veda, in tema, Corte Giustizia UE, 15 aprile 2008, in causa C-268/06, in *Raccolta*, p. 2483, punto 46) ma risulta ormai essere stato esteso anche alla fase amministrativa (in termini, Corte Giustizia UE, 18 dicembre 2008, in causa C-349/07).

⁷ CGUE 13.6.2006, causa C-173/03, Traghetti del Mediterraneo.

⁸ CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé.

all'unanimità riconosce, dipende in concreto da alcune variabili contingenti, quali la rilevanza delle decisioni da adottare rispetto le parti del procedimento (così che laddove maggiore è l'entità della pretesa dell'Amministrazione e, conseguentemente, la potenziale lesione della sfera soggettiva del privato, maggiore deve essere lo spazio difensivo a questi concesso), la complessità della fattispecie sottoposta al vaglio dell'azione amministrativa, sia con riguardo alla situazione fattuale che al contesto burocratico - normativo di attuazione (così che laddove maggiore è tale complessità, maggiore deve essere non solo l'ampiezza di svolgimento delle facoltà difensive ma anche l'analisi da parte degli Uffici precedenti per conseguire un'adeguata valutazione istruttoria del caso), il numero di soggetti coinvolti (così che laddove è maggiore tale numero maggiori debbono essere gli spazi difensivi concessi ed i momenti di verifica, sempre nell'ottica di un'adeguata istruttoria, delle singole posizioni soggettive), gli ulteriori eventuali interessi, pubblici e privati, loro volta coinvolti (così che laddove più numerosi essi risultano presenti, maggiore deve essere lo spazio deputato all'istruttoria).

Ancor più in concreto, per una corretta valutazione dei termini effettivamente applicati nella singola fattispecie, appare quindi indispensabile tenere conto, nell'ambito degli indicati fattori di complessità, anche della qualità e frequenza dei rapporti intrattenuti con l'Amministrazione a fronte delle reali difficoltà di comunicazione causate dalla distanza tra l'Ufficio controllante ed il soggetto controllato, dalla minore consuetudine di rapporti tra gli stessi od ancora dalle dimensioni del soggetto controllato medesimo (diverso essendo evidentemente il caso di una piccola impresa artigiana rispetto la grande industria), implicanti la necessità, a seconda dei casi, di una minore o di una maggiore esplicazione delle difese da parte del contribuente e, correlativamente, di un più approfondito, o meno, vaglio istruttorio da parte dei funzionari¹¹.

Eguale in punto modalità attraverso le quali si svolge il procedimento, così che diversa può essere la

valutazione di congruità dello spazio riservato alla partecipazione del privato laddove le operazioni dell'Amministrazione si siano svolte presso la sede del contribuente, apparendo logico presumere che in costanza della presenza degli operanti egli abbia potuto fruire di maggiori opportunità di conoscere le ragioni delle iniziative subite e conseguentemente determinarsi ad offrire osservazioni e argomentazioni a suffragio dei propri interessi. Il tutto, tenuto conto che la Giurisprudenza comunitaria, precipuamente in tema di controlli fiscali eseguiti "sul campo" e nella sfera personale del contribuente, afferma che la doverosità di costituzione del contraddittorio non sarebbe comunque esclusa. Ed invero, per certi aspetti, la presenza fisica del soggetto sottoposto a verifica rappresenta sicuramente un'occasione di confronto ma, per altro verso, a fine di salvaguardia del principio, la formalizzazione di un momento di partecipazione risulta egualmente necessaria a rendere evidenti e valorizzare le esigenze difensive del soggetto privato stesso. In questo senso, l'esecuzione di operazioni di accesso, verifica o ispezione presso il contribuente, in assenza di una fase documentata e formale di contraddittorio, avrebbe allora un rilievo più limitato, non concludendo in sé il diritto di partecipazione ma soltanto potendo, al limite, ridurre lo spazio procedimentale necessario alla sua esplicazione.

In secondo luogo, per la concreta realizzazione dei principi in disamina, rileva il diritto del contribuente ad un effettivo esame, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, delle osservazioni, opposizioni, doglianze ed, in ingenerale, delle argomentazioni da egli proposte in sede di costituito contraddittorio.

Il primo dato di rilievo inerente tale momento è allora quello della adeguatezza dei tempi riservati alla, e/o riservatisi dalla, Amministrazione medesima per l'analisi delle osservazioni, opposizioni, etc... avanzate. In proposito è evidente come la regola non possa che essere relativa potendosi in astratto prevedere termini non troppo ristretti in assoluto e consentendosi invece una certa elasticità operativa (per quanto non arbitraria), così da adeguare i tempi di risposta alla complessità, novità e pertinenza (per lo meno apparente) delle questioni dal privato proposte.

Ma il dato sicuramente più rilevante è quello attinente il controllo successivo della motivazione dell'atto adottato sotto il profilo della potenziale omessa

¹¹ La relatività di siffatte valutazione è di particolare evidenza solo che si ponga mente al fatto che a maggiori dimensioni imprenditoriali, con conseguenti maggiore organizzazione e specializzazione di apparati, potrebbe corrispondere maggior agio di difesa da parte del privato o, al contrario, maggior complessità della fattispecie, con conseguenti diametralmente opposti esiti di giudizio.

considerazione degli elementi offerti dal contribuente in sede di contraddittorio.

La questione è emersa in materia di accertamenti tributari fondati sull'applicazione degli studi di settore¹², ma costituisce a ben vedere problema di carattere generale, in quanto l'omissione di una corretta valutazione degli elementi offerti dal soggetto inciso dall'accertamento fiscale contrasta evidentemente con il di egli diritto di difesa ed altresì con i principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione della Pubblica Amministrazione.

Pertanto, i provvedimenti emessi senza dar conto, per quanto implicitamente, delle argomentazioni del contribuente¹³ potrebbero essere affetti da nullità per carenza di motivazione.

Deve tuttavia tenersi per fermo che con questo non si pretende, da parte degli Uffici, un analitico contrasto di tutte le eccezioni formulate da quest'ultimo, comprese quelle più astruse e defatigatorie, bensì una motivazione degli atti capace di palesare come le circostanze e le ragioni apportate dal contribuente siano state prese correttamente in considerazione, siano state adeguatamente valutate e siano state infine ragionevolmente superate.

Il problema, in questa sede, si propone, *mutatis mutandis*, analogamente a come si propone in sede giurisdizionale per quanto attiene la motivazione della sentenza, laddove non si richiede, nello sviluppo o logico-discorsivo di questa, che al superamento delle eccezioni delle parti corrisponda una serie analitica di censure espresse, ma è sufficiente che ciò emerga dal complessivo argomentare della motivazione stessa, laddove le osservazioni, opposizioni od eccezioni, benché non distintamente menzionate, appaiano implicitamente, ma sicuramente, confutate secondo un discorso che giustifichi le conclusioni in modo coerente ed accessibile alla comprensione di tutti, nonché da tutti ragionevolmente condivisibile¹⁴.

8. Il sesto pilastro. Effettività del contraddittorio e questionari, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e autotutela.

Il principio del contraddittorio impone l'acquisizione di informazioni prima di provvedere e non la possibilità di rimediare *dopo* che il provvedimento sia adottato.

Si pone, quindi, l'interrogativo se possa integrare realizzazione di tale principio l'attuazione di alcuni istituti propri del diritto tributario.

Innanzitutto, vengono in considerazione le forme di coinvolgimento istruttorio del contribuente durante la fase di indagine (questionari e richieste, ovvero le eventuali richieste e domande rivolte durante accessi ispezioni e verifiche).

Tali fattispecie condividono con la attuazione del principio del contraddittorio il fatto di avvenire prima della adozione del provvedimento lesivo.

È del tutto palese, tuttavia, che esse **non possono soddisfare tale principio**. Come si rilevava sopra principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) *prima e a ragion veduta*, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti. Contraddittorio implica porre interessato in condizioni di sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, *prima* che la decisione venga presa. Contraddittorio implica il dovere di aprire una finestra sulle allegazioni dell'interessato una volta completata l'istruttoria.

Richieste e questionari, pertanto, **non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio**. Essi sono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che presuppone la conclusione della istruttoria e ha una funzione e collocazione

del tutto differente.

Opinare il contrario equivarrebbe, nel processo penale, ad affermare la non necessità del coinvolgimento dell'imputato nella udienza preliminare, fondandosi sulla circostanza che l'indagato era già stato sentito dal Pubblico Ministero

¹² Così, tra le altre, Cass. civ., Sez. V, 28 luglio 2006, n.° 17229; la problematica risulta inoltre trattata dalla stessa prassi amministrativa, come dimostra *Guida agli studi di settore*, punto 18, (www.finanze.it).

¹³ A causa dei più svariati motivi, come l'imperfetta tecnica redazionale, lo scarso tempo fruibile per il loro confezionamento, etc...

¹⁴ MAZZARELLA, *Analisi del giudizio civile di cassazione*, Padova, 1983, p. 59.

nella fase delle indagini. Si tratta di fasi e adempimenti del tutto differenti e non fungibili.

Un secondo ordine di questioni può discernere la domanda se possano essere equipollenti del contraddittorio non istituti collocati prima della emissione del provvedimento, ma dopo.

Domandarsi cioè se possa rispettare tale standard un meccanismo che non preveda o un procedimento che non attui il preventivo contraddittorio, ma solo il successivo diritto di essere sentiti in sede di reclamo, in via amministrativa, comunque prima del ricorso giurisdizionale.

In proposito deve formularsi una serie di importanti considerazioni. Intanto, va ormai in soffitta l'argomento che sarebbe sufficiente il contraddittorio in giudizio: è ormai pacifica la generale necessità di un **contraddittorio prima del giudizio**.

Poi va subito rilevato che il contraddittorio successivo alla formazione dell'atto (ma comunque prima del giudizio) è una forma di tutela meno piena, per due ragioni.

La prima ragione di minore idoneità della tutela è che tale contraddittorio appare **meno efficace**, atteso che contraddire dopo che un orientamento si è già formalizzato in un atto formale implica la necessità di superare una inerzia maggiore: se l'Ufficio si è già convinto di una certa soluzione, si tratta di portarlo a **rivedere una decisione già presa** e non di **concorrere a formare la decisione**. Due cose molto diverse.

La seconda ragione di minore efficacia della tutela, ancora più pregnante, è che il reclamo successivo è meno adeguato alle esigenze di concentrazione, speditezza e buon andamento della P.A.: ammesso che il contraddittorio serva, come insegna la stessa giurisprudenza Comunitaria¹⁵ a realizzare una istruttoria completa e diligente, obbligare ad emettere due atti, in correlazione con una **artificiosa suddivisione della istruttoria** (istruttoria ufficiosa seguita da istruttoria in contraddittorio) comporta una **non ragionevole dispersione di tempi e risorse**.

¹⁵ CGUE, 18 dicembre 2008, in causa 349/07, Sopropé § 49, ove si legge: "La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso".

Tanto basta a ritenere che l'equipollenza del contraddittorio amministrativo successivo vada valutata con **molta prudenza e con un certo rigore**, ammettendosi che lo strumento principe e fisiologico deve essere il contraddittorio *ante actum*.

Ciò premesso, la Corte, con orientamento sostanzialistico, afferma che anche un contraddittorio ex post, prima della fase giurisdizionale, può, a certe condizioni, essere sufficiente. Il punto decisivo, in proposito, è che il provvedimento **non venga portato ad esecuzione prima che il soggetto interessato sia stato sentito**. Il ragionamento della Corte è che a concretizzare definitivamente la lesione del soggetto amministrato non è il solo fatto che sia emanato un provvedimento dotato di una efficacia sfavorevole agli interessi di quello, ma che tale provvedimento possa essere portato ad esecuzione coattiva. Se, prima della esecuzione coattiva, vi è un obbligo di riesame da parte della pubblica amministrazione, l'esigenza sostanziale ("che l'amministrazione non proceda concretamente senza aver effettivamente ascoltato l'interessato") potrebbe essere soddisfatta.

La Corte esamina, allora, espressamente la questione relativa al potere di sospensione. Essa osserva, precisamente, che rispetta sicuramente tale standard un sistema nel quale la proposizione del reclamo amministrativo, dopo l'emissione del provvedimento, sospenda automaticamente l'esecuzione. Potrebbe essere compatibile anche un sistema nel quale il provvedimento possa essere emanato senza preventiva audizione dell'interessato, purché sia possibile un reclamo amministrativo e sia assicurata una effettiva e pienamente garantita possibilità di ottenere la sospensione della esecuzione, anche se essa non sia automatica. Tale effettività va valutata dal giudice nazionale. Non appare garantita tale effettività della tutela, è da ritenere, ove la sospensione sia rimessa alla discrezionalità della stessa amministrazione e non a un organo terzo e imparziale (un giudice).

Tale profilo apre un interrogativo alquanto interessante: viene da domandarsi se, in Italia, potrebbe ritenersi soddisfatta l'esigenza del contraddittorio attesa la presenza di fasi amministrative di riesame, precontenzioso. Facile pensare in proposito all'istituto del reclamo mediazione e alla istanza di accertamento con adesione, ovvero all'istanza di autotutela. Nell'ultimo

caso, lo standard richiesto dalla Corte non è sicuramente rispettato, atteso che il potere di sospensione di cui al comma 2 dell'art. 2 *quater* D.L. 30-9-1994 n. 564 è un potere del tutto discrezionale, attribuito alla stessa parte che emette il provvedimento di dubbia legittimità.

Più articolata, in effetti, la questione quanto al reclamo mediazione e adesione: una paralisi della esecuzione è prevista direttamente dalla legge, in correlazione a tali istituti, rispettivamente dal comma 9 *bis* dell'art. 17 *bis* D. Lgs. 546/1992 e dall'art. 6, comma 3, D. Lgs. 218/1997.

In effetti, un ragionamento apparentemente lineare porterebbe a formulare il seguente sillogismo: (premessa maggiore) soddisfa il contraddittorio preventivo un reclamo successivo con effetto sospensivo; (premessa minore) il reclamo mediazione e l'istanza di accertamento con adesione hanno effetto sospensivo; (conclusione) in Italia non vi è obbligo di contraddittorio preventivo in senso proprio perché sono applicabili (per gli accertamenti fino a 20 mila euro) il reclamo mediazione e (senza limiti di valore) l'istanza di accertamento con adesione.

Tale impostazione ha il pregio della apparente linearità ma un grave, e decisivo, difetto. La giurisprudenza della CGUE è realistica e sostanzialistica ma, a differenza di certa giurisprudenza interna, non è a senso unico. Non vi è dubbio che, perché sia soddisfatto il diritto dell'interessato, la facoltà di reclamo possa essere risolutiva. Deve, tuttavia, essere rispettato uno dei principi cardini del diritto eurounitario: **il principio di effettività**. Esso comporta che il contraddittorio, successivo alla confezione dell'atto, ma anteriore alla esecuzione, deve equivalere al diritto a un **effettivo ed efficace esame delle allegazioni dell'interessato**. Tale effettività viene garantita dal contraddittorio precedente, atteso che la giurisprudenza afferma il dovere della P.A. di motivare, nel provvedimento finale, sulle ragioni esposte dall'interessato¹⁶ e che la violazione di tale dovere, ridondando sulla validità del provvedimento, rappresenta una sanzione efficace a presidio della effettività del diritto.

L'assetto è, invece, profondamente diverso rispetto alle ipotesi di contraddittorio ex post sopra esaminate. Nel caso del reclamo mediazione non vi è alcun

obbligo, adeguatamente sanzionato, di esaminare le ragioni del contribuente: l'unica blanda e indiretta conseguenza è rappresentata dalla possibilità di condannare il soccombente alle spese della fase di mediazione, nella misura del 50%. Tale "sanzione" non appare affatto integrare una garanzia sufficiente: essa non consegue direttamente alla mancata considerazione delle ragioni esposte nel reclamo, ma alla soccombenza nel merito, e non appare un adeguato deterrente alla trascuratezza delle ragioni del contribuente nella fase procedimentale. Il deficit di tutela è ancora più grave ed evidente rispetto all'istanza di adesione, ove il silenzio e l'omessa considerazione delle ragioni del contribuente resta priva di qualsiasi conseguenza. Idem, rispetto alla istanza di autotutela.

In tutte queste ipotesi non è affatto garantito che il contraddittorio del contribuente non sia un mero simulacro, fittizio, del diritto, effettivo e concreto, attribuito alla parte interessata, contrario a nostro avviso allo standard europeo. Il contraddittorio non è quindi attuato in modo effettivo.

9. Il settimo pilastro. È possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il case study dell'urgenza di provvedere.

La **quarta affermazione** è che tale diritto, come tutti i diritti, può soffrire di limitazioni, purché **giustificate e proporzionate**. Interessante è domandarsi se e quanto il diritto al contraddittorio possa essere sacrificato sull'altare dell'urgenza di provvedere. Preliminarmente deve rammentarsi che la fretta di provvedere, per essere un motivo proporzionato di sacrificio del contraddittorio, non può mai, comunque, dipendere da disorganizzazione della P.A., perché se fosse quello il caso, il sacrificio del diritto non sarebbe mai ammissibile: le inefficienze di una parte non possono certo ridondare a sacrificio di diritti fondamentali dell'altra. Affermare il contrario equivarrebbe a dire che se il Pubblico Ministero è lento nel fare le indagini, si può prescindere dalle garanzie difensive, perché prolungano i tempi del procedimento.

¹⁶ Così, Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 18-12-2009, n. 26635, § 6.

Le ipotesi di urgenza che possono rilevare sono pertanto solo quelle “incolpevoli” per la P.A. (oggettive o dovute a colpa del contribuente).

Il che conduce a un ulteriore interrogativo: in che cosa può consistere, in concreto, l’urgenza che giustifica il sacrificio al contraddittorio, ai sensi dell’art. 12?

L’urgenza deve essere una esigenza giusta e obiettiva.

In proposito, la soluzione non può che trar si da una adeguata ponderazione, che tenga conto, come falsariga del ragionamento e in conformità all’insegnamento della Corte di Giustizia, del **principio di proporzionalità**.

Si tratta, in effetti, di stabilire in quali casi possa essere sacrificato un adempimento, necessario a realizzare un procedimento conforme al principio di imparzialità (nella duplice veste sopra sottolineata di completezza dell’istruttoria e rispetto del diritto di difesa).

Alla luce di ciò, un diritto fondamentale, per essere sacrificato, richiede la necessità di salvaguardare un interesse, contrapposto, altrettanto “pesante”.

La domanda diventa, allora: il fatto che sia prossimo il termine di decadenza del potere di accertamento è un motivo che regge la proporzione?

E’ evidente di no. La prossimità della scadenza del termine sarebbe un motivo sufficiente solo se si potesse ritenere un valore fondamentale anche riscuotere il tributo, *tout court*. Ma è palese che non è così: l’interesse fiscale tutelato dalla Costituzione è riscuotere il tributo giusto nel modo giusto. Se bastasse l’interesse a riscuotere il tributo a sacrificare i diritti fondamentali, tutte le garanzie procedurali e difensive potrebbero tranquillamente superarsi, perché quello che conta è poter riscuotere il tributo. Lungo questa china sarebbero legittimi e perfettamente coerenti provvedimenti non motivati, emessi da organi privi di potere, con prove acquisite illegittimamente, al limite anche dopo aver torturato il contribuente con il *waterboarding*, se ci si consente il consueto amore per il paradosso provocatorio, utilizzato solo per scolpire il concetto, in modo peraltro rigorosamente logico. Se l’interesse a riscuotere il tributo è una “matta” che consente di far “saltare il banco” anche contro i diritti fondamentali del contribuente, tutti, dal contraddittorio, alla riservatezza del domicilio, la segretezza della

corrispondenza, la *privacy* dovrebbero essere sacrificati.

Questo argomento per assurdo (e paradossale) dimostra che la strada di chi sostiene la sufficienza della prossimità della cadenza è errata (del resto, se il diritto a riscuotere il tributo è così prioritario non potrebbe anche “saltare” il termine di decadenza per accertare il tributo? In fondo la certezza del diritto è anch’esso un diritto fondamentale al pari del diritto al contraddittorio e se si può sacrificare l’uno perché non l’altro?).

In questo senso, in termini chiarissimi, si pronuncia una giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁷.

L’urgenza deve essere, quindi, una urgenza oggettiva e oggettivamente grave.

Per elementari ragioni di proporzionalità, e anche in conformità al principio di buona fede, che costituisce anche esso espressione del principio costituzionale di imparzialità (oltre che normato dall’art. 10 Statuto del contribuente) essa deve, pertanto, rispettare, innanzitutto, due requisiti, almeno: a) non deve dipendere dalla negligenza del soggetto che accerta; b) deve giustificare, nella logica stessa del diritto di difesa e del principio di imparzialità della azione amministrativa, il sacrificio della posizione del contribuente.

Sotto il primo profilo è evidente che, esistendo la regola del contraddittorio per 60 giorni è preciso onere di diligenza degli uffici organizzare l’attività tenendone conto. Il che implica che le attività accertative debbono essere programmate in modo tale da concludersi non entro il 31 dicembre, ma entro un termine tale da consentire la notifica dell’accertamento entro quella data, dopo aver concesso il contraddittorio. Se l’ufficio non dimostra di aver adottato tali moduli organizzativi, la circostanza della prossimità della scadenza si pone già in una luce negativa: essa è ragionevolmente frutto di disorganizzazione. E non si vede come il diritto fondamentale di una parte potrebbe essere giustificato dalla negligenza dell’altra. Sarebbe come dire che, nel processo penale, il condannato ha, in ipotesi, 30 giorni per proporre appello, ma che tale termine diventa 20, 10 o addirittura zero giorni se il

¹⁷ Cass. civ. Sez. V, Sent., 28-03-2014, n. 7315.

giudice di primo grado è lento nello stendere la motivazione.

Ciò posto, e cioè se l'ufficio dimostra di aver adottato moduli organizzativi per consentire l'anticipazione della chiusura delle istruttorie è sufficiente? Sembra ancora necessario dimostrare che nella fattispecie si è verificata qualche circostanza anomala che giustifica il sacrificio del contribuente. Tale non è certamente che il fatto, del tutto casuale, che la sorte abbia portato alla chiusura in prossimità di dicembre: per giustificare la disparità di trattamento tra due contribuenti in identica situazione sostanziale, uno con istruttoria chiusa a giugno e l'altro a dicembre, il dato del tutto estrinseco della data è manifestamente irrilevante. Sarebbe come dire, proseguendo nella progressione paradossale, *exempli causa*, che gli imputati prossimi alla prescrizione non hanno diritto all'avvocato perché fa perdere tempo e quelli lontani sì. Occorre, invece, che siano diverse le situazioni: non ha diritto al contraddittorio colui che si trova in una situazione che ne consente il sacrificio per ragioni in trincea alla procedura. Tale è colui che abbia usato manovre dilatorie, abusando degli snodi procedurali in modo che oltrepassa la diligenza e la correttezza difensiva. O tale è colui che ad esempio abbia ostacolato l'attività accertativa con comportamenti contrari al principio di buona fede (occultamento della contabilità e simili). Sono comunque necessarie circostanze oggettive riferibili al *proprium* della singola procedura ed eccezionali su cui si può aprire un dibattito, ma non il dato del tutto casuale del giorno del calendario.

In questo ambito e sotto un ulteriore profilo, osserva la giurisprudenza europea, *l'urgenza del provvedere* può giustificare una compressione dei termini per contraddire ma non, di regola, l'azzeramento del diritto. È appena il caso di notare che tale profilo getta in una luce "sinistra" l'"urgenza" come giustificazione della deroga al contraddittorio prevista dall'art 12 dello Statuto del contribuente. Quella norma prevede, in maniera **contraria all'insegnamento della Corte di Giustizia**, che per ragioni di urgenza il contraddittorio possa essere, tout court, pretermesso. Tale soluzione non è proporzionata: l'urgenza può, al limite e di regola, ridurre i termini di attuazione, ma non cancellare il diritto. Ne risulta confermato per tale autorevolissima via, quanto da tempo andiamo sostenendo: **l'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è la fonte giuridica del diritto al contraddittorio**,

ma solo la regolamentazione di dettaglio di un caso speciale. **Caso speciale** (perché negli accessi sul campo c'è contatto, e quindi possibilità di interlocuzione, tra soggetto che subisce il controllo e controllori, a differenza che nei controlli in ufficio), e **regola speciale**, che prevede la deroga per motivi di urgenza (che non vale nella generalità dei casi, dove il bisogno di contraddittorio è maggiore, visto che tra controllori e controllati non c'è stato contatto fisico). In senso conforme, la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte, nel sollecitare un intervento in materia delle Sezioni Unite, ha ritenuto che la norma dell'art. 12 potrebbe semmai essere il modo di attuazione del contraddittorio (rilascio di PVC e termine di 60 gg.) ma non la relativa fonte.

10. L'ottavo pilastro. Quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio.

L'ultimo profilo meritevole di approfondimento è quello che corrisponde all'interrogativo se la violazione del diritto ad essere sentiti comporti la nullità anche quando, come nella fattispecie che giunge alla Corte di Giustizia nel Caso *Kamino*, il soggetto passivo eccepisca la violazione del diritto a essere sentiti, ma non alleggi alcuna difesa nel merito. In effetti, in tali casi, la eccezione appare sostanzialmente dilatoria e pretestuosa: lamentarsi di "non essere stati sentiti" senza affermare che si avrebbe avuto "qualcosa da dire" corrisponde a un modo formalistico di intendere le garanzie che non appartiene alla giurisprudenza eurounitaria.

Ciò conduce all'aspetto più interessante della questione.

Alla domanda: il vizio del contraddittorio determina la invalidità dell'avviso si possono dare due risposte estreme.

La prima risposta, che potremmo definire "formale", è quella che ritenga nullo il provvedimento, assolutamente giusto e non contestato nel suo contenuto, ma solo per il dato, formale, della omissione del contraddittorio.

La seconda risposta alla domanda sulle conseguenze dell'omesso contraddittorio potremmo definirla

“sostanziale”: quella che ritenesse il provvedimento da annullare solo se il soggetto amministrato dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito.

Entrambe le soluzioni hanno qualche difetto.

La prima soluzione (ritenere il provvedimento sempre invalido) porterebbe, per definizione, ad annullare anche provvedimenti nei quali il contraddittorio sarebbe stato manifestamente e dichiaratamente “inutile”, posto che la sua omissione non avrebbe leso, manifestamente e dichiaratamente, nessun interesse.

Questa soluzione premierebbe anche eccezioni meramente formali, capziose e dilatorie.

Eccezioni, che potremmo definire abusive.

La seconda soluzione (ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito) presenta anche essa dei difetti, ancora più gravi.

Essa, semplicemente, **annullerebbe il diritto e l'obbligo del contraddittorio.**

Se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rilevarebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito.

Tale impostazione porterebbe ad approdi assurdi e asistematici. Equivarrebbe ad affermare il... diritto di difesa si riconosce solo agli... innocenti (cioè che per valorizzare la violazione del diritto di difesa il *defendant* deve dimostrare che, se fosse stato sentito, avrebbe dimostrato di aver ragione).

Se così fosse il diritto di difesa non esisterebbe: l'accusato di omicidio, per trasportare la questione nei più nitidi territori del diritto processuale penale, non potrebbe lamentarsi di non aver avuto di avvocato se non dimostrasse che l'avvocato avrebbe provato la sua innocenza. Conterebbe solo il merito e non le garanzie. Il che è manifestamente assurdo.

Aperta questa via si potrebbero raggiungere risultati abnormi ed eclatanti. Per paradosso, anche la totale carenza di motivazione dell'avviso di accertamento sarebbe irrilevante: se il provvedimento è giusto nel

merito, cosa importa che il soggetto non sia stato informato in modo legale del suo fondamento?

La Corte sceglie una soluzione intermedia che, se intesa in modo corretto, può portare a un risultato molto proporzionato: essa si concentra in un verbo: “avrebbe potuto”, “might”, “pouvait”, nelle varie versioni, riferito all'esito del procedimento, ove il contraddittorio fosse stato attuato: il risultato avrebbe potuto essere diverso.

Cosa significa questo? Che il provvedimento si annulla solo se si dimostra che il provvedimento era sbagliato? Niente affatto: una cosa molto diversa: che non ci si può limitare ad eccepire formalisticamente che è mancato il contraddittorio, ma che bisogna allegare che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse. Ovvero, detto in altri termini, che l'eccezione di difetto di contraddittorio, come l'esercizio di qualsiasi diritto, non deve abusiva: deve essere non pretestuosa, dilatoria, abusiva, non deve essere, in buona sostanza, temeraria.

In pratica, chi eccepisce il difetto di contraddittorio ha l'onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato egli “avrebbe detto qualcosa”: avrebbe introdotto dei temi che avrebbero potenzialmente e ragionevolmente allargato il quadro istruttorio da tener presente per la decisione.

Il che non significa dimostrare che le allegazioni nel contraddittorio avrebbero portato alla vittoria nel merito, ma solo che erano allegazioni ragionevoli e meritevoli di considerazione, secondo un giudizio ora per allora.

Considerato che nel diritto tributario l'istruttoria si fa in sede amministrativa, ciò significa che l'eccezione deve allegare il danno rappresentato dall'omessa apertura di “ragionevoli temi istruttori”, che l'Agenzia avrebbe dovuto aprire e valutare, indipendentemente dal fatto che essi risultino, a posteriori, infondati.

Il vizio rileva quando l'omesso contraddittorio segnala una lesione sostanziale: ma tale lesione sostanziale non richiede che sia stato dato torto a chi invece aveva ragione, ma che sia stato precluso all'interessato di svolgere delle difese non manifestamente temerarie.

Detto in altri termini, è abusiva e non può determinare l'annullamento dell'avviso di accertamento solo un'eccezione di difetto di contraddittorio “muta”, che

non si accompagni alla indicazione della allegabilità in quella sede di difese sostanziali o, il che è lo stesso nella sostanza, alleghi sì la possibile formulazione di difese nel contraddittorio, ma assolutamente, evidentemente, inequivocabilmente e irrimediabilmente pretestuose e temerarie, sulla base di un giudizio *ex ante*.

Il giudizio di pretestuosità e temerarietà va, ovviamente, effettuato con particolare rigore e prudenza e sulla base di una prognosi *ex ante*, per evitare che esso si trasformi nell'esame sul merito e fondatezza della difesa, che invece è riservato alla fase del giudizio, e comporti lo svuotamento del principio del contraddittorio.

Il contraddittorio non presidia infatti solo chi ha ragione, ma tutti coloro che avrebbero potuto e voluto lealmente difendersi nel procedimento.

Vanno allora annullati per violazione del contraddittorio non i soli accertamenti nei quali il contribuente dimostri che avrebbe potuto esporre delle ragioni vincenti nel contraddittorio amministrativo, che gli avrebbero fatto dare ragione, ma anche tutti quelli in cui egli avrebbe potuto allegare degli elementi giuridicamente rilevanti in astratto e da verificare, nella loro fondatezza in punto di fatto, indipendentemente dal fatto che essi risultino, a posteriori, infondati.

Se il contribuente avrebbe potuto esporre degli argomenti giuridicamente rilevanti in astratto e allegare dei fatti da verificare, sussiste la lesione concreta del diritto di difesa e il violazione del principio di imparzialità della azione amministrativa

che giustificano l'annullamento del provvedimento: il provvedimento è stato emanato non consentendo l'esposizione delle difese e non prendendo in considerazione questioni che una diligente azione amministrativa avrebbe dovuto prendere in considerazione e valutare, anche se a posteriori infondate.

Tale soluzione presenta tuttavia il difetto di una necessaria applicazione "valutativa" e non automatica, che dalla la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte è stata ritenuta un elemento da valutare nella individuazione della soluzione da dare alla questione.

Un provvedimento siffatto è nullo perché viola il diritto di difesa ed è viziato da eccesso di potere sotto il profilo del non diligente adempimento della istruttoria in ottemperanza al dovere di imparzialità, che implica, lo impone la Corte di Giustizia e la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che l'interessato sia ascoltato e che quanto afferma venga effettivamente valutato.

Sul piano strettamente processuale, poi, quella di difetto di contraddittorio è una eccezione in senso stretto, relativa a una questione che non appare suscettibile di rilievo d'ufficio e da avanzarsi, di regola, a pena di decadenza nel ricorso introduttivo del giudizio.

Una soluzione, allora, equa e bilanciata: sì a garanzie, no ad abusi, sì a diligenza istruttoria della P.A. in adempimento del principio di imparzialità: un accertamento senza contraddittorio è un accertamento normalmente "cieco" e invalido.



Il consolidato orientamento sulla distribuzione degli utili nelle società a ristretta base ed i vestiti nuovi dell'imperatore

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Il rispetto dei precedenti della Suprema Corte ha certo la funzione di rendere effettivo il principio di eguaglianza, di garantire la certezza del diritto e di far risultare più efficiente l'attività del Giudice. Ma un orientamento può evolversi e cambiare nel tempo e le espresse ragioni di tale mutamento garantiscono altri importanti principi come l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, il principio di imparzialità e quello della soggezione del Giudice soltanto alla Legge. Con queste premesse, ecco alcune considerazioni in libertà sulla presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati nelle società a ristretta base partecipativa.

Qualche giorno fa mi apprestavo a scrivere e qualche riga di commento, per le news del sito, all'Ordinanza 24 marzo 2015, n. 5925 della Corte di Cassazione

La questione, tutt'altro che nuova ma sempre interessante forse perché non ancora perfettamente risolta, era quella della presunzione di distribuzione degli utili ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa e dell'ipotizzato contrasto con il divieto di presunzioni a catena. L'elemento in contestazione riguardava la prima presunzione. Ovvero il fatto che il reddito in capo alla società non necessariamente provenisse da metodi di accertamento induttivi in senso ampio, ma che fosse comunque presunto in quanto non accertato in via definitiva.

Su quest'ultimo punto, come i lettori sapranno, la Cassazione ha deciso in varia maniera e non mancano (poche) sentenze favorevoli al contribuente sulla impossibilità di imputare ai soci, sul presupposto della presunzione di distribuzione di cui sopra, materia imponibile non ancora non definitivamente

determinata. Nel caso specifico nel ricorso ai Giudici di legittimità, il contribuente aveva posto in maniera netta l'eccezione della prova per presunzione di secondo grado. La Corte, come spesso è avvenuto in passato, ha ricordato il prevalente filone giurisprudenziale secondo il quale la presunzione di distribuzione non poggia sulla precedente riguardo la produzione di utili extracontabili, ma sul fatto noto rappresentato dalla ristretta base societaria e dal relativo vincolo di solidarietà tra i soci. Filone giurisprudenziale ormai granitico e che emerge come riferimento in ogni sentenza in cui si verifica il problema. Al punto che ormai anche la dottrina lo ha accolto praticamente come assodato e certo.

Poiché per la verità non avevo compreso (intendo dire in lingua italiana) i passaggi logici rappresentati nella motivazione della Sentenza 5925, ho allora iniziato a schematizzare su un foglio il ragionamento. Due caselle per capire le presunzioni (asserite tutte di primo grado) ovvero FATTO NOTO e FATTO IGNOTO, collegati da una freccia. Ho provato prima a collegare

come FATTO NOTO l'espressione "ristrettezza della base sociale e vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale" al FATTO IGNOTO "presunzione di distribuzione degli utili extracontabili".

E già qui mi sono fermato.

Correttamente impostata la catena diventa infatti, a mio modesto avviso, la seguente. FATTO NOTO: "ristrettezza della base sociale"; FATTO IGNOTO: "esistenza nel caso specifico di un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci"; ULTERIORE PRESUNZIONE: "distribuzione degli utili non contabilizzati in ragione del vincolo predetto".

Quindi parrebbe che già in questa prima asserzione ci sia un doppio passaggio presuntivo¹.

Ma la cosa si complica ancora di più nella Ordinanza a cui ho fatto riferimento in apertura mettendo l'attenzione su un altro passaggio logico: FATTO NOTO "sussistenza di utili extracontabili" FATTO IGNOTO: "accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali". Qui evidentemente manca la consequenzialità e quindi la prova per presunzioni non si determina. A meno che non ci si ricolleggi all'altro ragionamento, pur presuntivo, in precedenza visto, col conseguente determinarsi della presunzione di secondo grado. Senza dimenticare che, come detto prima, nell'altro collegamento c'è già una catena interna che la legge non consente.

E allora, tornando al "filone giurisprudenziale consolidato" e all'accettazione passiva di esso da parte di molti, mi è venuta in mente la favola di Andersen "I vestiti nuovi dell'imperatore".

Basando le nostre affermazioni su questo assioma, dato per buono e reiterato all'infinito, rischiamo di

¹ Non diversamente da questo elementare ragionamento argomenta la CTR Puglia n. 66/2007, "dalla ristretta base azionaria non solo si fa discendere sia la presunzione di complicità fra i soci che quella di effettiva distribuzione di utili ai soci stessi, ma si fa ulteriormente discendere che tali utili sono stati distribuiti nello stesso anno di produzione e nella stessa porzione di partecipazione al capitale sociale, in una concatenazione di presunzioni che mostra i suoi gravi limiti sia nel fatto che nulla esclude che possa esservi stata alcuna distribuzione, ovvero che vi possa essere stata una diversa misura di distribuzione di tali utili o che la distribuzione possa essere avvenuta in esercizi diversi da quello al quale vengono riferiti".

comportarci come i cortigiani inviati dal re i quali, non riuscendo a vedere il pregiatissimo nuovo tessuto, per non essere giudicati degli stolti, riferiscono all'imperatore lodando la magnificenza del vestito che non c'è.

Ma se si continua a poggiare le sentenze su questo raffinato assioma che viene ribadito di volta in volta, non c'è il rischio che qualcuno, magari con minori preconcetti e convenzioni, scopra che "il re è nudo"?

1. Un po' di storia

Da una breve ricerca in banca dati si è potuto appurare che il fantomatico "consolidato filone giurisprudenziale" approda in Cassazione nel 2000. Prima si procede per la verità con un maggior rigore: nella sentenza 3 marzo 2000, n. 2390 il principio della ristretta base partecipativa si applica ad una società i cui soci, con tanto di nomi e cognomi, si individuano in membri della stessa famiglia. Si conclude allora applicare "il principio di trasparenza, tipico delle società di persone, in forza del quale i redditi prodotti dalla società vengono imputati ai soci indipendentemente dalla effettiva percezione. La rigorosa separazione tra la posizione della società di capitali e quella dei soci non può, quindi, costituire uno schermo invalicabile, tale da sottrarre i soci dall'obbligo di corrispondere i tributi dovuti, quando risulti l'esistenza di maggiori utili percepiti extra bilancio. In tal caso soccorre la prova presuntiva, la quale porta a ritenere che gli utili sociali non contabilizzati siano entrati nella disponibilità dei soci".

Nello stesso periodo tuttavia (cfr. Cass. n. 7234 del 1° giugno 2000; Cass. n. 3990 del 3 aprile 2000) il ragionamento presuntivo di cui sopra, senza altri riscontri sui soci se non quello appunto della "ristretta base", comincia ad essere generalizzato. Si veicola insomma una tassazione dei soci della società di capitali, in fase di accertamento, non dissimile da quella dei soci di una s.n.c. o di una s.a.s.

Saltuariamente i Giudici hanno tuttavia sancito che l'imputazione ai soci degli utili extracontabili non può avvenire automaticamente, posto che l'Agenzia ha l'obbligo di illustrare gli elementi che fanno ritenere verosimile la presunzione di distribuzione (Cass. 17 giugno 2009 n. 14046). Ma in linea di massima tale

elemento di enunciazione dei fatti fondanti appare generalmente del tutto prescindibile.

Neppure si può eccepire, secondo la Corte di Cassazione, che l'esercizio sociale si sia chiuso in perdita. Infatti, nella sentenza 8 luglio 2008 n. 18640, i giudici affermano che il risultato negativo del bilancio "non esclude il fatto oggettivo che i ricavi non contabilizzati, non entrati nelle casse sociali, sono stati distribuiti ai soci in quanto tali".

Con riferimento alla problematica sollevata anche nel giudizio in commento, poi, ovvero la non definitività dell'accertamento sulla società, presupposto per la tassazione dei soci, si veda Cass. n. 20870 dell'8 ottobre 2010 la quale ha specificato che la rettifica in capo ai soci può essere eseguita in base all'accertamento effettuato alla società, ma è necessario che quest'ultimo sia divenuto definitivo. Tale accertamento, infatti, deve costituire il presupposto (da qui la necessità della sua definitività) per la rettifica a carico dei soci in ordine ai dividendi.

2. Problemi di costruzione della prova.

Proviamo in mera ipotesi a superare il problema della doppia presunzione insita nel ragionamento alla base del filone giurisprudenziale di cui si parla. Insomma ammettiamo per un attimo che dal fatto noto della ristretta base partecipativa si possa derivare per presunzione che un limitato numero di soci è indice dell'esistenza di un vincolo certo di solidarietà o di complicità e da questo ancora si sia in grado di derivare la distribuzione degli utili extracontabili. Siamo proprio sicuri che si sia realizzata una presunzione grave precisa e concordante come la legge richiede affinché essa assuma dignità di prova?

Sappiamo infatti che la prova per presunzioni deve ricostruire se non l'unica conseguenza del fatto noto almeno la più probabile tra le possibili.

Nell'esperienza della vita societaria non mancano piccole società il cui in vincolo di solidarietà non esiste affatto. Un avvocato mi riferiva ad esempio di una s.r.l. tra moglie e marito gestita interamente da quest'ultimo. Nelle schermaglie in fase di separazione tra coniugi la signora ha sollecitato l'intervento della Guardia di Finanza per accertare le malefatte fiscali del marito nella conduzione della società. Tali

problematiche sono in effetti state verificate e sanzionate, col risultato che la signora stessa si è vista recapitare un accertamento per trasparenza, proprio sul presupposto, ancora, della "ristretta base"!

Non è infrequente anche che i rapporti sociali, soprattutto se non tutti prendono parte alla vita della società, tendano nel tempo a mutare e non di rado a deteriorarsi, così come che alcuni soci, piuttosto che in virtù di un presunto vincolo di solidarietà, lavorino per loro stessi. Il "nero" potrebbe in tali casi essere appannaggio di uno o di alcuni dei soci. Non si capisce infatti perché debba essere ripartito per forza con gli altri in proporzione al capitale.

Così come non pare essere un dato da prendere per buono neppure il fatto che un limitato numero di soci comporti di per sé un controllo reciproco più attento o un onere di conoscenza delle vicende amministrativo-gestionali della società. Lo stesso codice civile all'art. 2476, secondo comma, configura un diritto di informazione e di controllo sullo svolgimento degli affari sociali da parte dei soci: ma trattasi di un diritto, non di un onere. Se il socio ritiene di non interessarsi delle fasi ordinarie della gestione, insomma, può tranquillamente farlo e ciò non può costituire un comportamento anomalo.

Come si vede quindi, la presunzione basata sulla "ristretta base" sta in piedi come stanno in piedi altre possibili e non meno probabili derivazioni logiche. Non pare aver senso questa unica possibile costruzione logica.

Proprio la tenuta del ragionamento su base logica ci porta a fare due tipi di considerazioni, per chiudere le riflessioni sull'aspetto probatorio. Se una simile presunzione diventasse codificata e se lo fosse in termini rigidi, ovvero accertato l'imponibile in capo alla società si generasse automaticamente la tassazione in capo ai soci nelle società a ristretta base, e solo in queste, la norma avrebbe, riteniamo, qualche problema di tenuta costituzionale. Sotto l'aspetto del diritto di difesa, ma soprattutto sotto quello della uguaglianza sotto il profilo della ragionevolezza. E' possibile allora che una mera presunzione che diviene, senza l'intervento del legislatore, una fonte del diritto non presenti questo tipo di problematica? Riteniamo, con tutto il rispetto possibile per il "diritto vivente", che per come è configurato il nostro ordinamento la risposta non possa essere positiva. Un ultimo aspetto è connesso a quello appena menzionato. Ovvero se

costruisco in via giurisprudenziale una presunzione legale, che almeno essa sia relativa. Ma contro questo tipo di derivazione si rischia di dover fornire la *"probatio diabolica"*: non valgono i conti correnti, non posso portare testimoni per le limitazioni del giudizio tributario.... Insomma quale prova posso fornire se sono accertato sulla "ristretta base"? E allora non si rischia di aver creato, per via giurisprudenziale, una presunzione assoluta?

3. Lo scomputo delle imposte in capo alla società.

L'articolo 67, secondo comma, del DPR 600/73, recita: "L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito".

Quindi parrebbe che, nel caso in cui gli utili extracontabili accertati in capo alla società vengano trasferiti ai soci pro-quota, si debba almeno applicare il principio predetto, che mira ad evitare doppie imposizioni.

E' da ricordare infatti che la relazione al disegno di legge 3599 da cui è scaturito l'art. 8 della L. 13 maggio 1999, n. 133 che ha modificato l'art. 67 del DPR 600/73, affermava espressamente che nell'ambito di operatività dell'art. 67 co. 2 del DPR 600/73 "rientrano altresì gli accertamenti operati nei confronti dei soci (persone fisiche) delle società di capitali, cosiddette a ristretta base azionaria o a base familiare, contenenti recuperi a tassazione..".

Non mancano tuttavia delle pronunce di senso contrario alla lettura che si è ipotizzata sul punto. Per Cassazione n. 16885 dell'11 novembre 2003, ad esempio, "la quota attribuita al socio non può essere considerata al netto delle imposte che la società è tenuta a pagare, in quanto, trattandosi di ricavi extracontabili, nessun pagamento di imposte è ipotizzabile al riguardo".

4. La sospensione del processo

Nella lite relativa all'impugnazione del socio, potrebbe sorgere la necessità di sospendere il processo in attesa della definizione dell'eventuale causa proposta dalla società. Ciò in applicazione dell'articolo 289 c.p.c.

Nella recentissima Ordinanza 24 marzo 2015, n. 5925, mancando una richiesta del contribuente sul punto, sono i Giudici che rilevano tale possibilità, osservando altresì che non è possibile applicare la disposizione processual-civilistica nel caso specifico mancando una eccezione in tal senso. Si osserva infatti che la sentenza di appello potrebbe "essere eventualmente censurata, ove ciò non sia precluso dalla situazione processuale concretamente verificatasi nel giudizio di secondo grado, per violazione dell'articolo 295 c.p.c. (cfr. Cass. 2214/11: "L'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, nella specie riferito ad utili extracontabili - costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ. applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo dell'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel lo stesso senso, Cass. 1865/12)".

Il problema della definitività dell'accertamento a monte, insomma, può essere posto anche, secondo i Giudici, nel senso dell'articolo 295 c.p.c.: in tal caso, se richiesto, il giudice deve disporre che il processo sia sospeso in attesa che sia risolta la controversia relativa all'accertamento sulla società, dalla cui definizione dipende la decisione della causa. Quindi tassazione sui soci solo con accertamento definitivo sulla società.

Per concludere sul punto, quindi, se la questione della non definitività dell'accertamento presupposto sia viene centrata sulla doppia presunzione (pur corretto a giudizio di chi scrive) rischia di impattare sul "consolidato orientamento" ben noto. Viceversa il passaggio dell'Ordinanza citata costituisce un'importante e non trascurabile apertura alla sospensione ex art. 295 c.p.c. in caso di vicende analoghe.



La tassazione delle imprese straniere nel sistema fiscale cinese

di Maristella Lecchi

Dottore Commercialista

L'attuale sistema fiscale cinese è il risultato di riforme recenti, che sono espressione dello sviluppo economico del paese e del necessario adeguamento anche in ambito tributario.

Tali riforme fiscali sono sostanzialmente due:

- *quella introdotta con l' Enterprise Income Tax Law ("EITL") del 2007, in vigore già dal primo gennaio 2008, che ha uniformato la tassazione dei redditi prodotti dalle imprese mediante l'introduzione di un'aliquota unica applicabile indifferentemente alle imprese locali ed alle imprese straniere, le cosiddette Foreign Invested Enterprises (FIE);*

- *quella introdotta il primo gennaio 2009, che ha modificato e trasformato il regime delle imposte indirette Value Added Tax e Business Tax.*

L'evoluzione del sistema fiscale cinese è stata dunque avviata ed è diretta a riformulare l'intera normativa tributaria secondo schemi del tutto analoghi agli ordinamenti occidentali.

Ad oggi, le principali imposte e tasse che gravano sulle imprese straniere operanti nella Repubblica Popolare Cinese, d'ora in avanti anche RPC, sono le seguenti:

- ✓ la **COMPANY INCOME TAX (CIT)** => corrispondente all'Imposta sul Reddito delle Società
- ✓ la **VALUE ADDED TAX (VAT)** => corrispondente all'IVA italiana
- ✓ la **BUSINESS TAX**

Vediamo di seguito le principali caratteristiche delle tre imposte.

1. Company Income Tax (CIT)

La nuova **Enterprise income Tax Law**, legge di riforma fiscale cinese sopra citata ed in vigore dal primo gennaio 2008, ha sostanzialmente eliminato le

diversità di trattamento fiscale tra le imprese a proprietà domestica e le imprese partecipate da soggetti stranieri, introducendo un'imposta unica del 25% tramite un periodo di transizione con incremento graduale dell'aliquota. La stessa legge di riforma ha altresì introdotto nel sistema tributario diverse nozioni, concetti ed istituti, che sono tipici degli ordinamenti tributari occidentali, quali la nozione di stabile organizzazione, il concetto di residenza fiscale, gli istituti della *thin capitalization*, del *transfer pricing* e numerosi altri.

L'Imposta sul Reddito delle Società, o *Company Income Tax (CIT)*, è dunque un'imposta la cui aliquota standard ammonta al 25% e grava nella stessa egual misura sia sui redditi, ovunque prodotti, dalle imprese fiscalmente residenti in Cina, sia sui redditi prodotti in Cina dalle imprese straniere che ivi abbiano una stabile organizzazione.

Più precisamente, i soggetti passivi della *Company Income Tax (CIT)* sono:

- le imprese fiscalmente residenti in Cina (tra cui anche le WFOE, le JV, le società di trading), che vengono tassate sui redditi globali, ovunque nel mondo prodotti;
- i soggetti che fiscalmente non risiedono in Cina ma che ivi abbiano una stabile organizzazione, che vengono tassati limitatamente ai redditi prodotti nella RPC;
- le società in generale che, pur non risiedendo fiscalmente in Cina e nemmeno avendo una stabile organizzazione, comunque ivi producano redditi, le quali vengono tassate limitatamente ai redditi prodotti nella RPC;
- gli uffici di rappresentanza, i *Representative Office*, per i quali è prevista una particolare metodologia di determinazione dell'imposta.

Sono naturalmente fatte salve le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le imprese residenti fiscalmente in Cina sono quelle società costituite conformemente al diritto societario cinese e quelle che hanno ivi la loro sede di direzione effettiva. Appartengono a questa categoria le imprese domestiche ma anche le imprese con investimento a capitale straniero, tra cui le WFOE e le *Joint Ventures*.

La WFOE è tipicamente la società ad intero capitale straniero – *Wholly Foreign Owned Enterprises* – solitamente costituita nella forma di società a responsabilità limitata ed interamente posseduta e gestita da investitori stranieri. Essa rappresenta, in fatto, il veicolo preferenziale degli investitori stranieri perché può essere costituita senza la presenza di soggetti cinesi all'interno del consiglio di amministrazione e perché l'organo sovrano è proprio l'assemblea dei soci stessi. Gli investitori mantengono dunque quel grado di controllo e di segretezza che fanno di gran lunga prediligere questo tipo di società agli altri modelli possibili.

Tornando alla *Company Income Tax*, l'aliquota standard di riferimento della CIT è del 25% e colpisce il reddito imponibile percepito nell'anno fiscale. Tuttavia, in deroga, sono previste diverse agevolazioni, tra cui l'aliquota applicabile per le società non residenti prive di una stabile organizzazione nella RPC, che ammonta al 10% (se non diversamente stabilito da

convenzioni) e viene applicata col meccanismo della ritenuta a titolo di imposta, sulla base imponibile che può consistere in redditi derivanti da distribuzione di redditi, da *royalties*, da interessi, da *capital gain*.

È concessa un'aliquota agevolata pari al 20% alle piccole imprese a bassa redditività, con un reddito imponibile inferiore a 300.000 CNY¹, un totale attivo inferiore ai 30 milioni di CNY (10 milioni CNY per le imprese non industriali) ed un numero di lavoratori inferiore a 100 (80 per le imprese non industriali).

Ed ancora, è concessa un'aliquota agevolata pari al 15% alle imprese definite ad alta/nuova tecnologia, intendendo tali le imprese che soddisfino una serie di requisiti ben precisi volti a garantire la presenza di investimenti ad alto contenuto tecnologico quali, ad esempio, che almeno il 60% delle spese per ricerca e sviluppo siano sostenute nella RPC e che almeno il 60% del reddito totale sia generato da prodotti ad alta/nuova tecnologia. Nel caso di Shanghai, per essere ammessi a tale beneficio, le imprese attive nei settori dell'alta tecnologia devono farne specifica richiesta alla *Science and Technology Commission* del distretto nel quale è localizzato l'investimento.

Altri incentivi fiscali sono inoltre riconosciuti in alcune Zone Economiche Speciali e nelle regioni meno sviluppate dell'ovest della Cina.

Inoltre, per le imprese costituite ante riforma introduttiva della nuova CIT, alle quali erano stati accordati trattamenti fiscali privilegiati, è stato concesso un periodo di transizione quinquennale, atto ad incrementare gradualmente l'aliquota d'imposta di un 2% annuo sino al raggiungimento della nuova aliquota del 25%.

Per quanto riguarda gli Uffici di rappresentanza e la particolare determinazione dell'imposta sul reddito, vi sono tre diverse metodologie alternative volte a calcolare l'ammontare di reddito imponibile.

In particolare, una riforma fiscale introdotta specificatamente per i *Representative Office* ed in

¹ Al momento della stesura del presente contributo, 1 CNY (o RMB) equivale a circa 0,15 EURO ed i 300.000 CNY citati equivalgono a circa 46.000 euro. CNY è l'abbreviazione ufficiale che indica il Chinese Yuan (più comunemente detto RENMINBI), ossia la valuta avente corso legale nella Repubblica Popolare Cinese. L'abbreviazione più comunemente usata e non conforme allo standard è RMB.

vigore dal 1.1.2010, ha incrementato il carico fiscale ed ha abrogato le precedenti esenzioni. I tre sistemi in parola determinano il reddito imponibile, alternativamente:

1. quale semplice differenza tra ricavi effettivi e costi (*metodo dei ricavi effettivi*)
2. l'utile viene determinato presuntivamente, applicando una data percentuale, per l'appunto stabilita presuntivamente dall'autorità fiscale, all'ammontare dei ricavi generati in Cina dalla casa madre (*metodo dell'utile presunto*)
3. ricavi e reddito sono parametrati sulla base dei costi effettivi (*metodo del cost-plus*)

La *Corporate Income Tax* si versa periodicamente con acconti calcolati su base mensile o trimestrale, tramite presentazione alle autorità fiscali di bilanci provvisori, entro 15 giorni dalla fine del mese o del trimestre. Annualmente si procederà poi al conguaglio dell'imposta effettivamente dovuta per l'esercizio annuale di riferimento, entro il mese di maggio dell'anno successivo e dietro presentazione della dichiarazione fiscale da parte del contribuente. Il versamento dell'imposta è da effettuarsi in moneta locale CNY ed eventuali redditi prodotti nominalmente in valuta estera devono essere convertiti in Yuan, più comunemente Renminbi, prima di procedere al pagamento del tributo.

Il calcolo dell'imposta viene effettuato nel modo classico, ossia applicando l'aliquota CIT al reddito imponibile e sottraendo eventuali crediti di imposta spettanti per agevolazioni o per imposte già versate all'estero.

Anche il calcolo del reddito imponibile viene effettuato nel classico modo che prevede la sottrazione dei costi dai ricavi, salvo alcune isolate particolarità (ad esempio i metodi enunciati per il calcolo del reddito riconducibile agli uffici di rappresentanza).

I costi deducibili sono sostanzialmente i costi inerenti all'esercizio dell'impresa, e dunque i costi di vendita, i costi del venduto, le spese aziendali, le altre spese per consumi, le spese di vendita, le spese amministrative, gli oneri finanziari. La *Company Income Tax Law* (CITL), integrata dalle *Company Income Tax Law Implementing Rules* (CITIR), indica dettagliatamente gli

oneri deducibili agli articoli 29, 30, 31 e 32 della CITIR, suddividendoli in categorie, mentre l'articolo 10 della CITL indica gli oneri non deducibili.

Relativamente alle immobilizzazioni ed al criterio di ammortamento, sempre la citata legge e le citate regole, disciplinano ed indicano in modo specifico le categorie ed i criteri di ammortamento. Agli articoli 57 CITIR e 65 CITIR vengono elencate, rispettivamente, le immobilizzazioni materiali e le immobilizzazioni immateriali che si ritengono ammortizzabili, mentre gli articoli 11 e 12 della CITL elencano le immobilizzazioni materiali ed immateriali non ammortizzabili. Sono categorie del tutto simili a quelle previste dalla disciplina civilistica e fiscale occidentale e, dunque, troviamo nella categoria dei beni ammortizzabili gli impianti, i fabbricati, i macchinari, gli immobili, i mezzi di trasporto, le altre attrezzature e macchinari, i brevetti, i marchi, i *copyright*, il diritto di superficie, il *know-how*, l'avviamento, eccetera. Infine, l'articolo 60 della CITL individua il periodo minimo di ammortamento che, ad esempio, per gli impianti ed i fabbricati è di 20 anni, per le macchine e le altre apparecchiature di produzione è di 10 anni, per i mezzi di trasporto è di 4 anni, per le apparecchiature elettroniche è di 3 anni.

Il criterio di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito è tipicamente il criterio della competenza temporale. Tuttavia, in base all'articolo 23 della citata CITIR, alcuni proventi sono dichiarati in base ad un diverso principio, più vicino al criterio di cassa. In particolare, gli incassi derivanti dalla vendita di merci, qualora il contratto preveda la riscossione rateale del prezzo, vengono imputati al reddito in base alle date di incasso come previste contrattualmente.

La società che abbia determinato un reddito imponibile ai fini della CIT e che abbia versato l'imposta, potrebbe poi decidere di distribuire gli utili ai propri soci. Il meccanismo della tassazione dei dividendi è, ancora una volta, semplice: vi è una ritenuta di imposta del 10% operata a titolo definitivo sull'importo distribuito e versato.

2. Value Added Tax (VAT)

La *Value Added Tax* – VAT- è l'imposta corrispondente alla nostra imposta sul valore aggiunto (IVA), che

funziona con un meccanismo simile in molti paesi del mondo: la VAT si applica sul prezzo al momento della vendita ed è sostanzialmente l'imposta sui consumi calcolata sul valore aggiunto nel corso della produzione di merci, vendita e fornitura di servizi tassabili.

Per quanto attiene ai meccanismi di calcolo, liquidazione e versamento dell'imposta, in Cina i contribuenti sono divisi in due categorie, differenti a seconda del sistema di contabilità e di controllo adottati:

- Contribuenti di piccola dimensione, gli *Small scale Taxpayer*, che sono privi di un complesso sistema di contabilità e di revisione contabile, il cui fatturato imponibile è inferiore a 500.000 CNY² (o RMB) se trattasi di imprese volte alla produzione di beni o alla prestazione di servizi, oppure inferiore a 800.000 CNY³ (o RMB) se trattasi di imprese volte alla commercializzazione dei prodotti all'ingrosso o al dettaglio;
- Contribuenti generali, che sono le imprese con un fatturato imponibile superiore ai limiti sopra detti.

L'aliquota VAT è pari al 17% sulla maggior parte dei beni, ridotta al 13% per alcuni prodotti (cereal i, gas, petrolio, giornali, libri e prodotti agricoli), mentre i contribuenti di piccola dimensione scontano un'aliquota del 3%.

Solo i contribuenti generali devono emettere fatture, le quali sono predisposte secondo modelli prestabiliti stampati dall'autorità fiscale dalla quale devono essere acquistati.

La VAT dovuta all'erario è data dalla differenza tra IVA a debito sulle vendite (*output tax*) ed IVA a credito sugli acquisti (*input tax*). Per i piccoli contribuenti, che si è detto scontano un'imposta del 3%, la VAT dovuta è calcolata forfaitariamente applicando l'aliquota del 3% all'importo del fatturato.

² Equivalenti a circa 75.000 Euro, applicando il tasso di cambio 1 CNY=0,15 Euro.

³ Equivalenti a circa 120.000 Euro, applicando il tasso di cambio 1 CNY=0,15 Euro.

Il periodo di riferimento per il calcolo, la liquidazione ed il versamento della VAT è variabile e viene calcolato dalla competente autorità fiscale in base all'importo dell'imposta dovuta. Tale periodo può variare da 1, 3, 5, 10, 15 giorni, un mese o un trimestre. Il periodo di liquidazione più comune è quello mensile, che comporta il versamento dell'imposta entro il giorno 15 del mese successivo.

La riforma della VAT citata in premessa, in vigore dal 1° gennaio 2009, ha introdotto la detraibilità della VAT sugli acquisti di molti beni qualificati quali immobilizzazioni, mentre ha abolito la politica di esenzione VAT per l'importazione di attrezzature ed impianti dall'estero.

3. Business Tax

La *Business Tax* è una imposta indiretta e complementare alla VAT.

I soggetti passivi di tale imposta sono innanzitutto le imprese che svolgono attività di servizi esclusi dal campo di applicazione della VAT, tra cui i servizi di trasporto, i servizi connessi alle costruzioni, servizi finanziari, assicurativi, servizi contabili, fiscali e legali. L'imposta si applica altresì ai trasferimenti di proprietà immobiliare ed alla vendita di immobilizzazioni immateriali (*intangibles*).

La *Business Tax* è calcolata sul fatturato dell'impresa (*business turnover*), sul quale viene applicata l'aliquota, che varia dal 3% al 20%, in base al tipo di servizio:

- trasporto, edilizia, poste e telecomunicazioni, cultura e sport: 3%
- assicurazione, finanza, servizi, trasferimento di proprietà immobiliare e vendita di immobilizzazioni immateriali: 5%
- Intrattenimento e spettacolo: 5%-20%

L'aliquota maggiormente applicata nella prassi è del 5% ed è rilevante specificare che tale imposta risulta indetraibile per l'acquirente.

Sono previste esenzioni particolari per i trasferimenti di tecnologia, sviluppo tecnologico, per i relativi servizi di consulenza tecnica, subordinatamente al rilascio di specifica autorizzazione da parte delle autorità

competenti, che a tal fine compiono una formale verifica.

Il periodo di competenza per il calcolo, la liquidazione ed il versamento della *Business Tax*, analogamente a quanto avviene per la VAT, è variabile e determinato dalla autorità fiscale competente in base all'importo dell'imposta dovuta. Esso può variare da 5, 10, 15 giorni, un mese o un trimestre. A titolo esemplificativo, i contribuenti che adottano un mese come periodo di riferimento, devono dichiarare e

versare la *Business Tax* entro 15 giorni dalla fine del periodo.

In seguito alla recente riforma fiscale citata, che ha introdotto un nuovo criterio di riscossione diverso dal precedente, il versamento deve essere effettuato con riferimento al luogo dove si trova il fornitore del servizio o il suo committente, col risultato che anche i servizi forniti all'estero a favore di imprese cinesi o individui cinesi sono soggetti alla *Business Tax*, mentre precedentemente solo i servizi forniti all'interno del territorio cinese erano soggetto a tale imposta.

Abuso del diritto: annullato l'accertamento in presenza di valide ragioni economiche

Commento a Cassazione, Sezione Tributaria, Sentenza n. 439 del 14 gennaio 2015¹



di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Fra le tante problematiche fiscali con cui i professionisti si trovano ad avere a che fare ogni giorno, le tematiche attinenti all'abuso del diritto continuano a rappresentare uno scoglio spesso difficile da superare, considerata l'assenza di una normativa di riferimento e l'incertezza generata dalle varie pronunce giurisprudenziali.

Da rilevare, oltre tutto, come la questione assuma notevole rilevanza economica, atteso che l'impossibilità di avere delle garanzie di legittimità riguardo alle differenti operazioni societarie di tipo straordinario che si potrebbero potenzialmente attuare, de facto, rappresenta un freno agli investimenti (sia degli imprenditori nazionali, che di quelli esteri), con inevitabili ripercussioni di carattere generale.

Il Legislatore, dopo anni di continui rinvii, aveva finalmente messo mano alla materia, garantendo di dar corso alla (ormai, chimerica) Delega Fiscale, entro febbraio: si veda, al riguardo, l'esautivo articolo dal titolo: *"Brevi note sullo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto"*, a firma dell'Autorevole collega, Dott. Gino Manfredi, (N. 04.2015, di questa stessa rivista). Peraltro, poco prima di tale data, giungeva il comunicato del Consiglio dei Ministri che annunciava l'ennesimo ulteriore slittamento, questa volta, di sei mesi.

Gli operatori, dunque, debbono ancora pazientare, dovendosi barcamenare in questa "terra di nessuno" soltanto sulla base dei vari pronunciamenti (invero, non sempre coerenti fra loro) della Giurisprudenza di Legittimità.

A tal proposito, ci sembra particolarmente degna di nota la Cassazione Civile – Sezione Tributaria – N. 439, del 14 gennaio 2015. Detta pronuncia (a parere di chi scrive, senz'altro condivisibile nei suoi passaggi principali), dopo avere ripercorso l'evoluzione della materia alla luce delle precedenti decisioni di Legittimità, perviene ad affermare – tra gli altri – il seguente fondamentale principio di diritto:

"Nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto, sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta, e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito".

A parere della Corte, dunque, i due fattori su cui focalizzare l'attenzione sono: le valide ragioni economiche e l'assenza di uno strumento alternativo parimenti funzionale.

Ma, su questo, avremo modo di ritornare più avanti.

¹ V. Fonti *infra*, pag.44 e segg.

La vicenda processuale

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche rigettava l'appello principale di una Spa in corporante altra società, confermando l'avviso di accertamento concernente la ripresa a tassazione, ai fini delle imposte dirette, delle quote di ammortamento relative all'avviamento del ramo d'azienda acquisito e, però, annullando le sanzioni contestualmente irrogate.

La società X, prima aveva ceduto la propria partecipazione di maggioranza nella società Y alle persone fisiche dei soci, e poi aveva acquistato il ramo d'azienda della stessa società Y, con esclusione di un immobile rimasto di proprietà dei soci.

Ritenendo che fosse stata realizzata un'operazione elusiva del regime fiscale, in particolare, dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione (D.Lgs. 358/1997, art. 6), a mente del D.P.R. 600/1973, art. 37 -bis, l'Agenzia aveva richiesto chiarimenti.

La contribuente aveva replicato che l'intera operazione era stata concepita per valide ragioni economiche di ottimale gestione dell'intero gruppo, attraverso strumenti giuridici che non avevano serie alternative, se non seguendo più complesse e ardite operazioni, tenuto conto anche della volontà di mantenere la proprietà sull'immobile soggetto al vincolo d'intrasferibilità.

L'Ufficio, disattesi tali chiarimenti, aveva notificato l'atto impositivo impugnato, delineando che si sarebbe potuto procedere – a esempio – attraverso l'acquisizione della partecipazione di minoranza, la successiva incorporazione per fusione e la cessione ai soci del diritto all'assegnazione dell'immobile. La contribuente aveva, invece, scelto la strada della cessione della partecipazione di maggioranza e dell'acquisto del ramo d'azienda, allo scopo (secondo l'Agenzia delle Entrate) di usufruire del risparmio d'imposta conseguente alla deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento del ramo d'azienda acquisito, ed eludendo, nel contempo, l'imposta sostitutiva prevista per i disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione.

A parere della contribuente la strada indicata dal Fisco, peraltro, non era equivalente nelle conseguenze giuridiche e poteva incorrere in censure di elusione, poiché la prassi dell'Agenzia delle Entrate non indulgeva verso le scissioni non proporzionali.

L'impugnazione della società, prospettata sotto vari profili di legittimità e di merito, era accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro solamente riguardo alle sanzioni, non essendovi stati illeciti, ma soltanto legittime operazioni censurabili ai soli fini del recupero delle imposte e degli interessi, così come prescriveva l'art. 37-bis.

Il Giudice dell'Appello osservava che l'atto impositivo rispettava i peculiari requisiti motivazionali richiesti dall'art. 37-bis, poiché l'operazione, pur sostenuta da valide ragioni economiche, era stata concretamente strutturata in modo da conseguire *"un indebito risparmio d'imposta rispetto alle ipotesi di fusione (con o senza preventiva scissione)"*. Affermava, inoltre, che, pur non potendosi condividere l'automatico abbuono delle sanzioni dinanzi a operazione elusiva, esse non erano comunque dovute poiché, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, *"sussistevano obiettive ragioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni legislative e di prassi"*.

La decisione

La Cassazione osserva, innanzitutto, che: *"Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo (Cassazione 2012/21390)."*

A parere della S. C., dunque (come già anticipato in premessa), un'operazione deve prima di tutto essere basata su valide ragioni economiche e, in secondo luogo, è necessario che non esista uno strumento giuridico alternativo, rispetto a quello scelto dal contribuente, che sia altrettanto funzionale per il raggiungimento dello scopo che si è prefissato. Così come formulato, l'assunto non consente di reputare sceve da abuso di diritto quelle operazioni che non posseggano in sé entrambi tali requisiti.

Diventa, allora, fondamentale delineare cosa si intende, da un lato, per valide ragioni economiche, e, dall'altro, per strumento giuridico altrettanto funzionale.

Un primo criterio da seguire, a parere dei Giudici di piazza Cavour, consiste nell'adottare la massima cautela laddove si abbia a che fare con delle ipotesi di ristrutturazione societaria, *"soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa"*.

Seppure sia finanche ovvio che le grosse società abbiano delle esigenze di operatività assai differenti rispetto alle PMI, ci sentiamo, molto immodestamente, di non condividere tale ultima asserzione, la quale parrebbe ammettere la legittimità di determinate operazioni solo laddove queste siano attuate da "grandi gruppi d'impresa". Orbene, a parte il fatto che le "valide ragioni economiche" potrebbero essere presenti indipendentemente dalla dimensione delle aziende (non sembra, certo, possa essere questa la discriminante), la sentenza dovrebbe allora, quanto meno, indicare quali sarebbero detti limiti dimensionali, posto che, in caso contrario, l'affermazione resterebbe apoditticamente fine a sé stessa. Cionondimeno, l'assunto della S. C. acquista particolare rilevanza atteso che – di fatto – conferma quanto già in precedenza espresso in altre pronunce, ovvero che le ipotesi di riorganizzazione aziendale (quale quella di cui al *thema decidendum*) costituiscono una valida ragione economica al fine di poter escludere la fattispecie di abuso del diritto.

La Cassazione passa, poi, a valutare la strada scelta dalla contribuente, comparandola con quella prospettata dall'Erario, e rileva come l'operazione eseguita dalla società si definisca in due passaggi:

- I) cessione delle partecipazioni;
- II) cessione del ramo d'azienda con esclusione dell'immobile.

Invece, la via indicata, in alternativa, dall'Ufficio si sviluppa in tre passaggi:

- I) acquisizione delle partecipazioni;
- II) incorporazione per fusione;
- III) cessione dei diritti sull'immobile.

Pertanto, nella fattispecie, non è possibile raggiungere lo stesso scopo percorrendo una strada alternativa che sia paritetica da un punto di vista prettamente funzionale.

In tal guisa, viene esemplificato anche uno dei caratteri che consente di stabilire quando lo strumento giuridico proposto dal contribuente regga il confronto con quello eventualmente ipotizzato dall'Erario: il solo fatto che per raggiungere il risultato economico prefissato si debba percorrere un numero di passaggi (*rectius, atti*) maggiore, è di per sé stesso elemento sufficiente a non consentire la fungibilità tra le due differenti strade e, di conseguenza, l'impossibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate di ravvisare un'ipotesi di abuso del diritto nella via scelta dal contribuente.

I Giudici di Legittimità ricordano, inoltre, i principi di carattere generale espressi dalla Commissione Europea (2012/772), la quale raccomanda agli Stati membri di intervenire ogniqualvolta vi sia: *"una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale"*. A parere della Commissione, una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa

se manca di sostanza commerciale o economica, e consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali: *"una data finalità deve essere considerata fondamentale, se qualsiasi altra finalità che è, o potrebbe essere, attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni, sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso"*.

Dal suo canto, continua la S. C., il Legislatore nazionale (L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 5), nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la succitata raccomandazione dell'UE, indica tra i principi e i criteri direttivi, quelli di:

1. definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d'imposta (Cassaz. SU 2008/30055 e 2008/30057);
2. garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale;
3. considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
4. escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali (Cassaz. 2008/8772 e 2008/10257);
5. stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (Cassaz. 2012/21390), ma rispondono a esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente (Cassaz. 2014/4604 e 2011/1372);

il tutto, richiamando l'attenzione circa le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato (Cassaz. 2009/1465 e 2013/17955).

In merito a quanto appena sopra riportato, ci sembra doveroso riporre particolare attenzione relativamente al punto 2, indiscutibile principio di diritto: vale a dire, la precisazione in base alla quale, il contribuente è libero di scegliere, fra diverse opzioni, quella che gli consenta un minor esborso d'imposta, senza che ciò costituisca un'ipotesi di abuso del diritto (o, tanto meno, un comportamento elusivo), laddove vi siano delle effettive e concrete ragioni economiche che giustificano il compimento di una determinata operazione.

La Corte conclude riprendendo quanto già delineato nella relazione allo schema del pregresso decreto legislativo di riforma delle disposizioni tributarie per i procedimenti di riorganizzazione delle attività produttive e di quelle in tema di elusione fiscale, nella quale si dispone che:

considerato che si ha mero risparmio fiscale quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso, non c'è aggiramento fintantoché il contribuente si limiti a scegliere, tra due alternative, quella che, in modo strutturale e fisiologico, l'ordinamento gli mette a disposizione.

Quest'ultimo passaggio, peraltro, lascia di nuovo professionisti e imprenditori nell'incertezza. Parrebbe, invero, evidente che ci si possa trovare non di rado di fronte a due strade simili, anche in un'ottica di funzionalità. E, allora, ci sembra che essere obbligati comunque a optare per quella che comporti il maggior carico fiscale, oltre che del tutto irrazionale, sia assolutamente in contraddizione con il precedente assunto in base al quale il contribuente possa comunque sempre essere libero di scegliere, a parità di condizioni e laddove vi siano delle valide ragioni economiche che giustificano l'operazione, quello strumento che gli consenta di ottenere un risparmio del carico tributario.

Ergo, non possiamo anche noi unirici con forza al coro di coloro che rappresentano quanto sia colpevolmente grave il ritardo da parte del Governo nel dar corso alla Delega Fiscale, atteso che risulta sempre più urgente un intervento legislativo nella materia.

Tornando, per dovere di cronaca, alla fattispecie di causa, oltre a esistere concrete motivazioni economiche che giustificano l'operazione effettuata, l'alternativa proposta dall'Agenzia delle Entrate non potrebbe realizzarsi in maniera altrettanto funzionale rispetto a quella verso cui ha optato la contribuente. Conseguentemente, la Cassazione ha accolto il ricorso della società.

Overruling giurisprudenziale e affidamento incolpevole del contribuente

Commento a Cassazione, Sezione Tributaria, Ordinanza n. 174 del 9 gennaio 2015¹



di Michele Vanolli

Avvocato

Premessa.

Nella fattispecie in epigrafe la Corte di Cassazione affronta il caso di estremo interesse teorico e sostanziale, dell'efficacia temporale del c.d. *overruling*, con particolare riferimento al campo del diritto tributario e delle norme di diritto sostanziale.

Il quesito, in definitiva, è il seguente: il mutamento imprevedibile di orientamento da parte della giurisprudenza ha effetto retroattivo, oppure opera soltanto per il futuro?

La Cassazione, nell'ordinanza in commento, giunge a dare risposta a tali quesiti, analizzando le pronunce giurisprudenziali, nazionali e sovranazionali, sul tema.

La vicenda sottesa alla pronuncia *de qua*, riguarda la decadenza della contribuente dall'agevolazione per l'acquisto della prima casa, per non avere acquistato entro un anno un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso della contribuente circa la tardività dell'esercizio della funzione impositiva. Di contro, la Commissione Tributaria Regionale riformava la sentenza, ritenendo che avesse errato il primo giudice nel ritenere tardivo l'esercizio della funzione impositiva² e che dovesse trovare applicazione la proroga biennale del termine per l'esercizio di tale funzione, in tema di imposta di registro³.

Con un unico e complesso motivo, la contribuente ricorreva in Cassazione, lamentando il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio e la lesione del principio del legittimo affidamento sulle decisioni giurisprudenziali, in relazione al canone della certezza del diritto.

¹ V. Fonti *infra*, pag. 50 e segg.

² L'art. 76, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986 stabilisce un termine triennale per l'esercizio della funzione impositiva da parte dell'amministrazione finanziaria. La L. n. 289 del 2002 ha prorogato tali termini di due anni, concedendo all'Agenzia delle Entrate un termine complessivo quinquennale per l'esercizio della funzione impositiva. Per un approfondimento specifico sulla questione dei termini per l'accertamento si veda SALVATI, *Estensione della proroga dei termini di accertamento per le agevolazioni prima casa*, in "Rass. Trib." n. 1/2011, pag. 199 e ss.; NASTRI, *I termini per l'accertamento della decadenza dalle agevolazioni fiscali*, in "Notariato", n. 3/2011 pag. 345 e ss.; FANELLI, *Agevolazione sulla «prima casa» tra doveri del contribuente e termini dell'amministrazione*, in "Corr. Trib." n. 17/2009 pag. 1359 e ss.; PACCHIAROTTI, *Condoni: inapplicabilità della proroga biennale dei termini di accertamento per la revoca dei benefici «prima casa»*, in "il fisco" n. 41/2008 pag. 7349 e ss.; SAPONARO, *La natura eccezionale della proroga dei termini di accertamento ne impedisce l'estensione alla revoca di agevolazioni «prima casa»*, in "G.T.- Riv. Giur. Trib." n. 8/2008 pag. 717 e ss.; LALLI, *Termine triennale di decadenza per l'agevolazione «prima casa»*, in "Prat. Fisc. e Prof." n. 3/2006 pag. 9 e ss.

³ Per una breve introduzione sulla questione delle agevolazioni sulla "prima casa", cfr. BUSANI e CANALI, *L'agevolazione per l'acquisto della «prima casa»*, Milanofiori Assago, 2010; DINI, *Le agevolazioni negli acquisti delle prime case*, Torino, 2010; MONTESANO e IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, 6° ed., Milano, 2010, pag. 484 ss.; SERVIDIO, *Acquisto della «prima casa»: disciplina e problematiche*, in "Immobili e proprietà", n. 4/2011, pag. 242; IANNIELLO, *Agevolazioni per l'acquisto della «prima casa» (2006-2010)*, in "Dir. e prat. trib.", n. 5/2011, II, pag. 1095 ss.; SIMONETTI, *Stretta della Cassazione sulle agevolazioni prima casa*, in "Riv. Notarile", n. 3/2013, pag. 181 ss.; CASALINI e CHIZZINI, *L'acquisto a titolo oneroso della «prima casa»*, in "Corr. Trib.", n. 31/2002, pag. 2774 e ss.; MONTESANO e IANNIELLO, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, Milano, 2002; ZILLI, *Recenti interpretazioni ministeriali in tema di agevolazione «prima casa»*, in "Riv. not.", n. 4/2005, III, pag. 920 e ss.; BELLINI, *La normativa sulla «prima casa» tra interpretazione e applicazione*, in "Corr. trib.", n. 24/2001, pag. 1790 e ss.

Secondo la ricorrente, la decisione impugnata si era fondata su alcuni precedenti giurisprudenziali che avevano mutato le regole consolidate sui termini decadenziali previsti in tema di recupero delle agevolazioni prima casa, sulle quali il contribuente aveva fatto legittimo affidamento.

Ciò contrastava, a detta della ricorrente, con il principio della certezza del diritto, in quanto il giudice di merito potrebbe discostarsi dal precedente orientamento solo in pochi e limitati casi (errore interpretativo della norma e perdita di attualità del precedente).

Il ricorrente lamentava quindi non tanto rispetto al merito della questione, quanto piuttosto per il fatto che tale indirizzo non poteva trovare applicazione, in forza del rispetto dei principi di affidamento e di certezza del diritto.

La Cassazione respinge il ricorso, ritenendolo infondato, in quanto il giudice di merito non si sarebbe discostato dall'indirizzo espresso dalla corte di legittimità e, in ogni caso, non sussisterebbe il contrasto giurisprudenziale evidenziato dalla ricorrente.

Ciò nonostante, l'ordinanza in oggetto è di notevole interesse perché solleva la questione della retroattività o meno del mutamento imprevedibile di giurisprudenza.

In primo luogo, ci si deve chiedere quando sussista effettivamente un mutamento imprevedibile dell'interpretazione giurisprudenziale e, in secondo luogo, se tale mutamento giurisprudenziale innovativo sia applicabile soltanto per il futuro oppure abbia efficacia retroattiva.

La nozione di overruling e il suo rapporto con i sistemi di civil law

Le questioni poste dalla sentenza in commento, riguardano gli effetti del mutamento di orientamento giurisprudenziale (c.d. *overruling*) e della possibilità che questo abbia, o meno, effetti retroattivi.

Come è noto, il fenomeno dell'*overruling*⁴ nasce negli ordinamenti di common law, nei quali vige il principio dello *stare decisis*, per il quale il giudice è obbligato a conformarsi alla decisione già adottata in una precedente sentenza, nel caso in cui la fattispecie portata al suo esame sia identica ad altra già trattata nel caso deciso⁵.

Vi è inoltre da sottolineare che l'*overruling* opera in modo differente negli Stati Uniti rispetto al Regno Unito.

Difatti, negli Stati Uniti trova applicazione il c.d. *Prospective overruling*⁶ il quale opera nel senso che la *Supreme Court*, quando ritiene di discostarsi dal proprio precedente indirizzo, dichiara la nuova regola come vevole solamente per il futuro e giudica per l'ultima volta la controversia sulla base del vecchio orientamento⁷.

⁴ L'*overruling* riguarda la sentenza di un giudice di un sistema di *Common Law* che produce effetti anche su casi passati, salva l'ipotesi che si sia formata una cosa giudicata sul punto. Cfr. MARCHETTI – PERRONE, *Il Common Law*, in G.B. Portale, *Lezioni di diritto privato comparato*, Torino, 2007.

⁵ Per un maggiore approfondimento sulla regola dello *stare decisis* si rinvia a MATTEI, voce *Precedente giudiziario e stare decisis*, in "Dig. disc. priv. sez. civ.", Torino 1996, pag. 148 e ss.; MANDELLI *Recenti sviluppi dello stare decisis in Inghilterra ed in America*, in "Riv. dir. proc. civ." 1979, pag. 661 ss.; VARANO, *Overruling e affidamento nei sistemi di common law*, Relazione svolta al 7° convegno nazionale della Sisdic, *Diritto intertemporale e rapporti civilistici*, tenutosi a Capri, il 12-13-14 aprile 2012; MARCHETTI – PERRONE, *op. cit.*. La vincolatività del precedente opera sia in senso verticale, obbligando il giudice di grado inferiore a seguire il precedente del giudice superiore, sia in senso orizzontale, obbligando il medesimo giudice a seguire il proprio precedente. In tal modo, si tutela nel maggior modo possibile la stabilità del sistema e il principio della certezza del diritto.

⁶ Istituto che si afferma nel 1932 nel caso *Sunbrust Oil and refining Co. v. Great Norther Raylway*. Per un approfondimento sul *prospective overruling*, si veda MARCHETTI – PERRONE, *op. cit.*, pag. 63 e ss. I giudici inglesi sono critici verso il *prospective overruling* ritenendo che possa alterare l'equilibrio dei poteri in favore della giurisprudenza, Cfr. VARANO, *op. cit.*

⁷ In questo modo trovano tutela non soltanto le esigenze di mutamento dinamico della giurisprudenza, ma anche il principio della certezza del diritto e dell'affidamento su di essa riposto dai consociati. Sul punto cf. MATTEI, *Atlante di diritto privato comparato*, Bologna – Roma, 2011, pag. 20 e ss.

Il principio dello *stare decisis* non opera, invece, negli ordinamenti di civil law, come il nostro, anche se alcuni di questi ordinamenti prevedono la vincolatività dei precedenti desumibili dalle sentenze della Suprema Corte⁸.

Inoltre, il tema dell'*overruling* si intreccia inesorabilmente con l'ordinamento dell'Unione Europea, laddove una sentenza della CGUE produce effetti su un rapporto che le parti hanno regolato facendo affidamento sulla conformità della norma all'ordinamento UE. In casi come questo, vanno a confliggere la necessità di garantire l'effettività del diritto UE, con il principio della tutela dell'affidamento⁹.

Ebbene, nonostante si segnali ormai da diverso tempo e da più parti, che è in atto un processo di osmosi tra i due sistemi (*common law e civil law*) con conseguente omologazione di uno all'altro, è opportuno utilizzare la dovuta prudenza, stante le permanenti differenze sostanziali tra i due ordinamenti.

Occorre infatti ricordare che l'esclusione della giurisprudenza dal novero delle fonti del diritto¹⁰ è figlia del principio della separazione dei poteri, esplicitata dalla formula "*i giudici sono soggetti soltanto alle leggi*" dell'art. 101, comma 2°, Cost.

Viceversa, nei sistemi di *common law*, i precedenti desunti dalle sentenze anteriori operano come fonte di diritto e, a tutt'oggi, la maggior parte delle norme è prodotta proprio tramite questa fonte.

Il ruolo della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'uomo

Venendo al nostro ordinamento, tradizionalmente, il c.d. *ius superveniens*, cioè la legge sopravvenuta, non ha effetto retroattivo¹¹, mentre il mutamento di orientamento giurisprudenziale consolidato, ha effetto retroattivo.

⁸ In particolare, ordinamenti di *civil law* non estranei al principio del *prospective overruling* sono la Francia e la Germania. Si veda al riguardo MORELLI, *L'overruling giurisprudenziale in materia di processo civile*, Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario; ROLLI, *Overruling del diritto vivente vs. ius superveniens* in "Contratto e Impr.", n. 3/2013, pag. 577 e ss.; BOZZA, *La retroattività nella giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca*, in "Riv. dir. trib.", n. 1/1996, I, pag. 14 e ss. È interessante notare che la legge tedesca sull'ordinamento delle imposte (*Abgaben-Ordnung*), prevede espressamente che un atto impositivo non possa essere revocato o modificato in forza di un sopravvenuto mutamento giurisprudenziale o della prassi amministrativa sfavorevole al contribuente. Inoltre, la dottrina tedesca ritiene espressamente che la certezza del diritto costituisca un limite alla retroattività delle interpretazioni del fisco e della giurisprudenza. Cfr. F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 105.

⁹ Su questo specifico tema cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, pag. 250 e ss.; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione Ce*, in "Rass. Trib.", 2003, 2249 e ss.; F. AMATUCCI, *Divieto di retroattività della norma tributaria in ambito comunitario*, in "Riv. dir. trib. Int.", 2009, pag. 85 e ss.

¹⁰ La teoria tradizionale, infatti, nega alla giurisprudenza il ruolo di fonte del diritto, riconoscendole al più un ruolo di fonte-fatto. Cfr. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, in *Comm. Cod. civ. Scialoja e Branca*, a cura di F. Galgano, Bologna-Roma, 2011, pag. 171 e ss. Afferma sul punto VERDE che il fatto che la giurisprudenza concorra a formare il "diritto vivente" non muta la prospettiva. Infatti, "*il diritto vivente è un fatto storico, di cui si prende e si deve prendere atto, ma ciò non vale a posizionarlo tra le fonti formali del diritto e [...] come tale non può essere assunto a criterio di giudizio vincolante; è una "realtà" di cui si deve tenere conto, ma dalla quale è lecito discostarsi*" cfr. G. VERDE, *Mutamento di giurisprudenza e affidamento incolpevole (considerazioni sul difficile rapporto fra giudice e legge*, in "Riv. dir. proc.", 2012, 1, 6.

¹¹ Questione diversa è quella delle leggi di interpretazione autentica che, per loro stessa natura sono retroattive, posto che con esse il legislatore attribuisce la corretta interpretazione da applicarsi ad una legge già in vigore. Peraltro, la Corte Costituzionale ha posto limiti alla portata retroattiva delle leggi di interpretazione autentica, chiarendo che "*la norma che deriva dalla legge di interpretazione autentica, quindi, non può dirsi costituzionalmente illegittima qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretativa un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario*". Così Corte Cost., 5 aprile 2012, n. 78, in "Giust. Civ.", 2012, pag. 1146 e ss. Il tema dell'utilizzo della legge interpretativa è stato affrontato copiosamente in dottrina, tra i molti contributi si menzionano, senza pretesa di esaustività, BELLAVISTA, *L'interpretazione della legge penale*, Milano, 1975; BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano, 1971. Sulla tecnica legislativa in diritto tributario si veda DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995; ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in "Rass. Trib.", 1998, 1, pag. 182 e ss.; MASTROIACOVO, *Esiste davvero la legge di interpretazione autentica?* In "Riv. dir. trib.", 2012, I, pag. 515 e ss. Infine, per un'analisi dei problemi e dei pericoli di un abuso dell'utilizzo della legge di interpretazione autentica, si veda MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della parità delle parti sancita dai principi del giusto processo*, in "Riv. dir. trib.", 2006, II, pag. 900 e ss.

Ancorché il principio di irretroattività, previsto espressamente dallo Statuto dei diritti del contribuente¹², non assuma rilevanza costituzionale al di fuori della materia penale e la Consulta neghi alle disposizioni dello Statuto il ruolo di norme idonee a fungere da parametro di costituzionalità delle leggi¹³, esso costituisce indubbiamente un principio generale dell'ordinamento, a cui il legislatore deve in linea di principio attenersi al fine di garantire la certezza dei rapporti giuridici¹⁴.

Da queste premesse, dovrebbe dedursi che il mutamento giurisprudenziale troverebbe applicazione anche ai giudizi in corso.

Tuttavia esistono delle eccezioni, ovvero casi che si sottraggono al principio di irretroattività della legge e casi non soggetti al principio di retroattività dell'*overruling*¹⁵.

Difatti, l'impostazione classica alla quale pensavano i padri costituenti nell'elaborazione delle norme costituzionali, appare traballante alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo¹⁶.

Come è noto, infatti, la Convenzione di Roma dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ha assunto valore costituzionale nella gerarchia delle fonti del diritto, salvo il caso in cui si verificano contrasti con i principi fondamentali dell'ordinamento¹⁷.

Oltre alla Convenzione e alle sue disposizioni, ha assunto altresì valore nell'ordinamento nazionale il "diritto vivente" risultante dalla giurisprudenza della stessa Corte EDU¹⁸, con la conseguenza che gli Stati devono adeguarsi ai principi espressi dalla Corte nelle sue pronunce¹⁹.

¹² Cfr. art. 3, 1° comma, l. 2121/2000, secondo il quale "...le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo".

¹³ Cfr. da ultimo, Corte Cost., sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, nella quale si afferma che l'art. 3 e le altre disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente non hanno rango costituzionale né possono costituire un parametro per valutare la legittimità costituzionale di altre disposizioni di leggi statali.

¹⁴ Significativa Cass. civ., 12 febbraio 2002, n. 17576 per cui "ogni qualvolta una norma fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne compori la retroattività e una che la escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme ai criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto". Si veda, inoltre, MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, in *L'ordinamento tributario italiano*, a cura di FALSITTA e FANTOZZI, Milano, 2005, pag. 77 e ss.

¹⁵ Ci si riferisce a quell'orientamento giurisprudenziale, tra cui soprattutto Cass. S.U. 11 luglio 2011, n. 15144, secondo il quale il mutamento giurisprudenziale che verte su una norma processuale non sarebbe retroattivo, in quanto lederebbe il principio del giusto pro cesso. Sul punto si tornerà ampiamente nel prosieguo del presente lavoro.

¹⁶ Cfr. VERDE, *op.cit.*, pag. 8.

¹⁷ Tale orientamento si è sviluppato a partire dalle sentenze della Corte Costituzionale italiana, 24 ottobre 2007, n. 348 e 349 ed è stato successivamente confermato. Per alcuni commenti e considerazioni sulle sentenze della Corte Costituzionale in oggetto si veda CASTELLANETA, *Certo il primato dei principi costituzionali*, in "Guida dir.", 2007, n. 44, pag. 59 e ss.; DONATI *La Cedu nel sistema italiano delle fonti del diritto alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale del 24 ottobre 2007*, in "Dir. union.", 2007, n. 3, pag. 14 e ss.; VILLANI, *I rapporti tra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la Costituzione nelle sentenze della Corte Costituzionale del 24 ottobre 2007*, ivi, pag. 46 e ss.; GHERA, *Una svolta storica nei rapporti del diritto interno con il diritto internazionale pattizio*, in "For. It.", I, 208, pag. 49 e ss.; RUSSO, *Il ruolo della law in action e la lezione della Corte Europea dei Diritti Umani al vaglio delle Sezioni Unite. Un tema ancora aperto*, in "Cass. Pen.", fasc. 1, 2011, pag. 26 e ss.

¹⁸ Sul punto si veda COSTANZO, *Ordinamento giudiziario e giurisdizione costituzionale dell'Unione Europea*, in AA.VV., "Lineamenti di diritto costituzionale dell'Unione Europea", a cura di Costanzo – Mezzetti – Ruggeri, Giappichelli, 2008, pag. 309 e ss.; VILLANI *Sul valore della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento italiano*, in "Studi sull'integrazione europea", 2008, pag. 19 e ss.. Inoltre, sui dubbi espressi in dottrina circa la natura ibrida della Corte EDU, si veda RUGGERI, *Cinque paradossi (apparenti) in tema di integrazione sovranazionale e tutela dei diritti fondamentali*, in "Dir. publ. Comp. Ed eur.", 2009, pag. 533 e ss.

¹⁹ ZANGHI, *Evoluzione e innovazione nelle sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in "Studi sull'int. Eur.", 2008, II, pag. 29 e ss.; POLLICINO, *Corti Europee e allargamento dell'Europa: evoluzioni giurisprudenziali e riflessi ordinamentali*, in "Dir. Union.", 2009, pag. 24 e ss.; CARTABIA, *La CEDU e l'ordinamento italiano: rapporti tra fonti, rapporti tra giurisdizioni*, in AA. VV., "All'incrocio tra Costituzione e CEDU. Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze di Strasburgo" a cura di Bin – Brunella – Pugiottio – Veronesi, Giappichelli, 2007, pag. 1 e ss.

Occorre osservare che l'onere per i giudici interni di conformarsi all'interpretazione della Corte EDU, sembrerebbe introdurre una forma di precedente vincolante. Difatti la Corte, intervenendo sul principio di legalità fissato dall'art. 7 della Carta europea dei diritti dell'uomo, ha stabilito il vincolo dell'interpretazione conforme²⁰. La Corte perviene a questo risultato perché per essa è diritto tanto quello scritto che quello non scritto, equiparando così il concetto di diritto a quello di legge²¹.

Alla luce di tali affermazioni, e per quanto qui interessa, la possibilità di un *overruling* privo di efficacia retroattiva, appare sostenibile alla luce della giurisprudenza EDU²². Difatti, per quest'ultima, esiste un principio universale di primato del diritto, strettamente connesso al principio del giusto processo e della tutela dell'affidamento.

Certo, la giurisprudenza della Corte EDU sanziona essenzialmente la retroattività della legge interpretativa in presenza di un precedente diritto vivente contrario, ma tale sanzione può essere esteso anche ai mutamenti giurisprudenziali.

Occorre ricordare infatti che quando la Corte EDU parla genericamente di "legge", include sia il diritto scritto che quello non scritto, ovvero il diritto di origine legislativa e quello di origine giurisprudenziale²³.

Sulla scorta di tale concezione, la Corte EDU ha statuito il principio generale della irretroattività anche della interpretazione giurisprudenziale dalla portata imprevedibile al momento in cui la condotta è stata posta in essere. In questo modo, la Corte ha assimilato il *revirement* giurisprudenziale allo *ius superveniens* con un meccanismo simile al c.d. *Prospective overruling*, in forza del quale il mutamento di giurisprudenza trova applicazione soltanto per il futuro²⁴.

L'ordinanza in commento, invece, citando la giurisprudenza della Corte EDU, pone l'accento su altri aspetti, scegliendo di non mettere al centro dell'attenzione l'attività complessiva della Corte e il proprio orientamento in tema di giusto processo e tutela dell'affidamento incolpevole.

La giurisprudenza non univoca della Corte di Cassazione

La questione degli effetti retroattivi dell'*overruling* giurisprudenziale e della necessità di tutela dei principi del giusto processo e del legittimo affidamento, sono stati affrontati anche dalla giurisprudenza nazionale. La pronuncia più importante, sul punto, è certamente la Sezioni Unite del 2011²⁵.

²⁰ Cass. Pen. S.U., 21 gennaio 2010, n. 18288.

²¹ Come afferma VERDE, *op. cit.*, "è verosimile che tale approccio derivi dal fatto che la Corte deve tutelare i diritti fondamentali in relazione a sistemi diversi, taluno dei quali accoglie tale equiparazione. Si spiega, così, che la stessa si preoccupa di fissare il con tenuto minimo perché una regola costituisca diritto".

²² Significativi sono le sentenze Corte europea diritti dell'uomo, 31 maggio 2011 in "Riv. critica dir. lav., priv. e pubbl.", 2011, pag. 274 e ss., e Corte europea diritti dell'uomo, 7 giugno 2011, in "Riv. critica dir. lav., priv. e pubbl.", 2011, pag. 293 e ss.. In entrambi i casi, oggetto del giudizio era una legge di interpretazione autentica e, la Corte ha affermato che "benchè nulla vieta al potere legislativo di regolamentare in materia civile, con nuove disposizioni dalla portata retroattiva, diritti risultanti da leggi in vigore, il principio della preminenza del diritto e il concetto di equo processo sanciti dall'art. 6 della Convenzione ostano, salvo che per imperative ragioni di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia, al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia".

²³ Come detto, ciò dipende verosimilmente dal fatto che la Corte ha a che fare con ordinamenti tra loro profondamente differenti. Per un approfondimento sul punto si veda MORELLI, *op. cit.*, pag. 21 e le sentenze Corte EDU, 26 aprile 1979, n. 30, *Sunday Times / Royaume Uni*; Corte EDU 22 ottobre 1996, *Cantoni / France*; e Corte EDU, 22 ottobre 1996, *Wingrove / Royaume*.

²⁴ Sul fatto che il "diritto" di cui alla CEDU comprenda sia quello legislativo che quello giurisprudenziale, si vedano anche le pronunce della Corte di giustizia UE, 8 febbraio 2007, n. 3/06, *Dansk Rorindustri c. Comiss. Ce* e Corte di giustizia UE, 28 giugno 2005, n. 189, *Groupe Danone c. Comiss. CE*. Si veda inoltre la sentenza della Corte di giustizia UE, 8 ottobre 1987, C. 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, in "Giust. Civ.", 1989, I, pag. 3 e ss., nella quale la Corte ha sancito che l'obbligo del Giudice nazionale di far riferimento al contenuto delle direttive nell'interpretare il suo diritto nazionale, incontra il limite dei principi giuridici generali e, in particolare, quelli della certezza del diritto e di irretroattività.

²⁵ Cass. Civ., Sez. Unite, 11 luglio 2011, n. 15144, in "Giur. It", 2012,3, e in "Foro It.", 2011, I 2254 con nota di MAZZULLO. Nella fattispecie, la Cassazione ha dovuto stabilire se il mutamento di interpretazione di una norma processuale che prescrive un termine perentorio possa

In tale fattispecie la Corte veniva chiamata ad esprimersi sull'impugnazione di una sentenza del Tribunale superiore delle acque pubbliche. La ricorrente lamentava che, nel momento in cui veniva istaurato il giudizio di legittimità, esisteva un consolidato orientamento giurisprudenziale²⁶ in forza del quale la comunicazione effettuata dal cancelliere non era ritenuta idonea a far decorrere il termine breve per impugnare la decisione. Adeguandosi a tale orientamento, la ricorrente aveva notificato il ricorso dopo che era trascorso il termine. Successivamente però, le Sezioni Unite avevano ribaltato tale orientamento²⁷, ritenendo la notifica del dispositivo a cura della cancelleria idonea a far decorrere i termini per l'impugnazione. La Cassazione ha quindi dovuto pronunziarsi sulla validità del ricorso successivamente divenuto viziato per effetto dell'intervenuto mutamento giurisprudenziale²⁸.

La Corte ribadisce che il giudice è soggetto soltanto alla legge, e che il precedente non è fonte del diritto²⁹. Il diritto vivente, infatti, attraverso l'opera di mediazione della giurisprudenza, esiste in quel momento e per quel momento. Tale interpretazione evolutiva è caratterizzata da una vocazione alla stabilità, ma pur sempre stabilità relativa, perché *"la vivenza della norma è una vicenda, per definizione, aperta"*. Diversa dall'interpretazione evolutiva, è l'interpretazione "correttiva", con la quale il giudice torna sul significato dato ad una disposizione per desumerne un significato diverso rispetto a quello precedentemente consacrato.

Da tali premesse, la Corte fa discendere il principio per il quale nel caso in cui l'*overruling* interessi una norma processuale, l'atto compiuto dalla parte in conformità al precedente orientamento non può ritenersi rituale (e quindi valido), in quanto *"inidoneo per effetto appunto del mutamento di indirizzo giurisprudenziale"*³⁰.

La stessa Corte però, si chiede se tale principio possa trovare applicazione anche nel caso in cui il mutamento di giurisprudenza sia imprevedibile e precluda il diritto di azione o di difesa della parte che sulla stabilità del precedente abbia fatto ragionevolmente affidamento. In casi come questo, secondo la Cassazione, l'effetto retroattivo dell'*overruling* troverebbe un ostacolo insormontabile nel valore superiore del giusto processo il quale rappresenta

determinare, a posteriori, la tardività di un ricorso. La questione si era già peraltro posta nelle pronunce Cass. Civ., 2 luglio 2010, n. 15811, in "Corriere Giur.", 2010, 1473 con nota di D'Alessandro e Cass. Civ., 17 giugno 2010, n. 14627 in "Mass. Giur. It." 2010. In questi ultimi due casi, la Cassazione ha concluso per l'inapplicabilità della nuova giurisprudenza, mediante il richiamo all'errore scusabile e attraverso l'applicazione della remissione in termini di cui all'art. 153, comma 2, c.p.c. Si veda sul punto CAPONI, *Overruling in materia processuale e garanzie costituzionali* in "Rass. Forense", 2010, pag. 533 e ss.

²⁶ In tal senso Cass. Civ. Sez. Un., 13 marzo 2009, n. 6063, in "Foro It.", 2009, I, 3042, con nota di MAZZULLO; Cass. Civ., Sez. Un., 23 maggio 2006, n. 12084, in "Foro It.", 2007, I, 1577; Cass. Civ., Sez. Un., 27 giugno 2005, n. 13710, in "Mass. Giur. It.", 2005; Cass. Civ. Sez. Un., 7 agosto 2001, n. 10892, in "Mass. Giur. It.", 2001; Cass. Civ., Sez. Un. 15 luglio 1999, n. 394, in "Appalti urbanistica edilizia", 2000, 550; Cass. Civ., Sez. un., 11 novembre 1992, n. 12150, in "Mass. Giur. It.", 1992.

²⁷ Cass. Civ. Sez. un., 30 marzo 2010, n. 7607, in "Foro It.", 2011, I, 546, con nota di richiami di MAZZULLO.

²⁸ Tale problema si era già posto, in tutta la sua complessità, con la pronuncia Cass. Civ., Sez. Un., 9 settembre 2010, n. 19246, in "Giur. It.", 2011, 1599 con nota di DALMOTTO; in "Foro It.", 2010, I, 3014, con note di BARONE e CAPONI; in "Corriere Giur.", 2010, 1447, con nota di TADOLDI; in "Riv. dir. proc.", 2011, 210, con nota di RUGGERI; in "Giusto processo civile", 2010, 1151 con note di BRIGUGLIO e TRISORIO LIUZZI. In tale pronuncia si ribaltava un cinquantennale indirizzo interpretativo sulle disposizioni di cui all'art. 645 c.p.c., determinando la sorte di migliaia di giudizi di opposizione in corso, suscettibili di declaratoria di improcedibilità. La maggioranza dei giudici di merito si è orientata ad evitare tale evenienza, attraverso le soluzioni tecniche più varie. L'opzione di fondo è quindi quella tra il ritenere rituale, e quindi pienamente valido, l'atto compiuto in conformità alla precedente giurisprudenza, ed il considerarlo, invece, ora per allora, invalido, per difformità dalla norma di riferimento, come successivamente reinterpretata. In quest'ultimo caso, occorrerà attivare dei meccanismi di tutela dell'affidamento della parte che si sia conformata al pregresso diritto vivente. Si è così neutralizzata la portata di tale pronuncia ora con l'istituto della remissione in termini, ora assimilando il nuovo orientamento ad uno *ius superveniens*, ora, infine, individuando nella giurisprudenza della Corte Europea un ostacolo insormontabile alla retroattività della Sez. Un. 19426/2010.

²⁹ Cfr. in questo senso Cass. Civ., 22 marzo 2011, n. 6514, in "Foro It.", 2011, I, 1039 e ss., per cui *"le regole di origine giurisprudenziale, non avendo forza di legge, non possono formalmente vincolare le parti o gli interpreti, quindi possono essere disattese in qualunque momento, precedente o successivo alla loro formulazione"*.

³⁰ Così si esprimeva già Cass. Civ., 17 giugno 2010, n. 14627. *Contra* Proto Pisani, *Un nuovo principio generale del processo*, in "Foro It.", 2011, I, 117 e ss., secondo cui dall'art. 111 Cost. discenderebbe un principio generale per cui *"il compimento di un atto processuale secondo le forme e i termini previsti dal diritto vivente al momento in cui l'atto è compiuto comporta la validità dell'atto stesso in caso di successivo mutamento giurisprudenziale in tema di quelle forme e di quei termini"*. Ciò si verifica soltanto se *"la parte nei confronti della quale sono fatte valere le decadenze o le preclusioni conseguenti al nuovo indirizzo giurisprudenziale prova l'affidamento incolpevole in quello precedente"*.

una sintesi delle garanzie indicate nell'art. 111 Cost, la quale subisce peraltro l'influenza espansiva dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali³¹.

In particolare, secondo le Sezioni Unite del 2011, il principio di ragionevolezza secondo cui non può essere consentito alla giurisprudenza ciò che non è consentito neppure alla legge escluderebbe per ciò solo la possibilità di applicare un *revirement* a tutte le fattispecie in cui una parte abbia posto in essere un atto processuale facendo affidamento su di un consolidato orientamento giurisprudenziale, il cui cambiamento era da reputare *illo tempore* imprevedibile³². Tale inapplicabilità è subordinata all'ulteriore condizione che il nuovo orientamento determini una preclusione del diritto di azione o di difesa della parte.

Con specifico riferimento alla materia tributaria, assume rilevanza la sentenza n. 22282 del 2011, nella quale la Suprema Corte si è pronunciata sulla decorrenza del termine decadenziale per l'esercizio del diritto al rimborso dell'accisa versata sugli olii minerali ai sensi del d.lgs. 504/1995, art. 62, 1° comma³³.

Analogamente alle Sezioni Unite n. 15444/2011, la Corte nell'effettuare il bilanciamento tra gli interessi in gioco, ha dato prevalenza al principio del giusto processo ai sensi degli artt. 111 Cost. e 6 Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo, al fine di garantire il diritto di difesa della parte.

Occorre però evidenziare che entrambe le pronunce citate, riguardavano l'interpretazione di norme processuali e non di norme sostanziali.

Esiste infatti un diverso orientamento giurisprudenziale, capeggiato da S.U. n. 13676/2014³⁴, secondo il quale si potrebbe parlare di *overruling* esclusivamente nell'ipotesi in cui il mutamento giurisprudenziale riguardi una norma processuale³⁵.

A tale interpretazione aderisce la pronuncia in commento, laddove afferma che si possa profilare una netta distinzione tra mutamenti di orientamenti costanti di giurisprudenza della Corte di Cassazione riguardanti l'interpretazione di norme sostanziali e mutamenti che concernono norme processuali. Per le norme sostanziali, andrebbe confermato il carattere retroattivo del mutamento giurisprudenziale.

Tale tesi, limitativa dell'*overruling* alle sole norme processuali, non appare convincente. Il presupposto, sul quale si fonda detta tesi, per cui il principio del giusto processo sarebbe maggiormente degno di tutela rispetto alle norme sostanziali³⁶ non sembra decisivo. Difatti, il tema dell'incolpevole affidamento e il principio della certezza del diritto,

³¹ Cfr. Corte Cost., sentenza n. 317 del 2009, punto 8 del Considerato in diritto.

³² Ci si è chiesti, peraltro, se il principio dell'affidamento incolpevole debba essere invocato dalla parte interessata ovvero possa essere applicato d'ufficio dal giudice, arrivando a concludere che nei giudizi di merito "esso presuppone l'eccezione di parte". Così COSTANTINO, in "Foro It.", 2011, I, 1080.

³³ La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 133/34/05, depositata il 19 gennaio 2006, aveva affermato che, per alcune annualità, il contribuente non poteva più chiedere il rimborso, essendosi verificata la decadenza per il decorso del termine biennale, senza che potesse avere alcuna rilevanza la pronuncia della Corte di Giustizia CEE 25.9.03 in causa C-437/01, che aveva dichiarato il tributo in argomento non conforme al diritto comunitario. La Cassazione, invece, ha stabilito che il termine iniziale di decadenza per l'esercizio dell'azione di rimborso, non può decorrere da una data anteriore a quella del giorno in cui è stata pubblicata la sentenza del Giudice Europeo. Afferma, infatti, la Suprema Corte che "alla luce quindi di tale mutamento d'interpretazione della disciplina "de qua", deve ritenersi che la ricorrente non era incorsa in alcuna decadenza nel richiedere il rimborso di quanto già pagato, posto che il relativo termine decorreva dalla pronuncia della Cort e di giustizia CEE del 25.9.2003 di cui sopra". Nei medesimi termini si era già espressa anche la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con la sentenza n.256 del 14 dicembre 2011, con commento di MARCHESELLI, *Diritto costituzionale interno e diritto comunitario: un "doppio binario" per la decadenza dai rimborsi d'importa?*, in "GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria" n. 9/2011, pag. 782 e ss.

³⁴ In tal senso anche Cass. n. 28967/2011, 6801/2012, 13087/2012, 5962/2013, 20172/2013.

³⁵ Afferma, infatti, S.U. n. 13676/2014, che "... affinché si possa parlare di prospective overruling, devono ricorrere cumulativamente i seguenti presupposti: che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo; che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso; che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte".

³⁶ In questo senso, ad esempio, si esprime Cass. civ., n. 28967/2011.

non ci sembrano meno degni di attenzione e tutela per il solo fatto di riguardare l'interpretazione di norme sostanziali anziché processuali³⁷.

Il ruolo del legittimo affidamento e gli effetti retroattivi dell'interpretazione giurisprudenziale

L'attenzione deve quindi spostarsi su cosa debba intendersi per mutamento di giurisprudenza "imprevedibile" e, dunque, quando possa ritenersi sussistente l'affidamento incolpevole della parte che pose in essere il comportamento oggetto del successivo *revirement*.

La giurisprudenza di legittimità ha più volte sostenuto, in negativo, che non si ha *overruling*: quando la Corte interpreta per la prima volta una norma, e quindi non esiste un'interpretazione di segno contrario precedente allo svolgimento dell'attività processuale³⁸; quando non sussiste un contrasto giurisprudenziale³⁹; quando, anche in caso di contrasto, le Sezioni Unite lo compongono adottando una delle interpretazioni precedentemente proposte⁴⁰.

Pertanto, affinché possa parlarsi di affidamento incolpevole, occorre un'indagine di fatto riguardante l'esistenza dell'indirizzo giurisprudenziale consolidato sul quale la parte ha fatto colpevole affidamento, la sopravvenienza del mutamento giurisprudenziale, e la conoscenza di tale mutamento da parte del soggetto in epoca successiva a quella in cui il soggetto ha posto in essere il comportamento.

I primi due elementi sono conosciuti dalla stessa giurisprudenza, mentre il terzo deve essere oggetto di prova specifica. Su questo punto la giurisprudenza è particolarmente, e correttamente, restrittiva ritenendo che il mutamento sia rilevante soltanto se il precedente orientamento sia stato costante e protratto per un notevole lasso di tempo⁴¹. Diversamente, se l'orientamento rappresentava soltanto una delle soluzioni giurisprudenziali proposte, oppure se questo era contrastato da un orientamento minoritario differente, oppure ancora se le pronunce non erano in numero tale da costituire un orientamento consolidato, il comportamento del soggetto che vi si è conformato non è meritevole di tutela. Si afferma, infatti, che, in questi casi, il principio di prudenza avrebbe imposto al soggetto di adeguarsi all'orientamento più rigoroso, ancorché minoritario, e il non averlo fatto è frutto di una scelta incauta del soggetto⁴².

Vero è che la parte potrebbe sostenere di non avere avuto conoscenza del mutamento giurisprudenziale e neppure di essere tenuto a conoscerlo, ma tale terreno appare scivoloso, perché la giurisprudenza di legittimità ha mostrato di ritenere che la parte sia tenuta a conoscere l'interpretazione sussistente al momento in cui pone in essere il comportamento⁴³.

³⁷ In questi termini si esprime SALLUSTIO, *Overruling e retroattività del principio dell'abuso del diritto*, in "Dir. e Prat. Trib.", 2014, 4, pag. 527 e ss. Afferma l'autore che "il tema dell'incolpevole affidamento nel quadro della certezza del diritto non è ontologicamente diverso, né men degno di tutela, quando il cambiamento delle regole del gioco a partita già iniziata concerne l'esercizio di diritti sostanziali".

³⁸ Cass. civ., ord. 14 dicembre 2011, n. 26912.

³⁹ Cass. civ., ord. 4 dicembre 2011, n. 23017.

⁴⁰ Cass. civ., 30 novembre 2011, n. 25513.

⁴¹ Cfr. la già citata Cass. civ. 1462/2010, in "Foro It.", 2010, I, 3050, con nota di TRIPALDI.

⁴² Di questo principio la Suprema Corte ha fatto applicazione in relazione ai mutamenti in ordine alle questioni di giurisdizione, alla tempestività della rinnovazione della notificazione non andata a buon fine e al termine per l'iscrizione a ruolo della causa quando i convenuti siano più di uno. Se negli ultimi due casi la conclusione dei giudici è condivisibile, in quanto non si poteva parlare di orientamento consolidato, riguardo alla questione di giurisdizione, la soluzione appare meno convincente.

⁴³ In tal senso appare significativa Cass. civ., 7 febbraio 2011, n. 3030 in "Foro It.", 2011, 4, I, 1075 con nota di COSTANTINO; e in "Il Civilista" 2011, 5, pag. 5 e ss. con nota di BUFFONE. Nel caso oggetto di decisione, infatti, il mutamento di giurisprudenza era avvenuto appena due mesi prima della data di compimento dell'atto ed è pertanto discutibile che fosse noto e che potesse considerarsi consolidato.

Considerazioni conclusive

In conclusione, l'ordinanza in commento appare condivisibile laddove rileva che sulla questione oggetto di controversia non vi fosse un vero e proprio orientamento giurisprudenziale consolidato. Afferma, infatti la Corte che *"le critiche che in punto di motivazione hanno riguardato la decisione impugnata sono manifestamente infondate, se solo si consideri che: a) il giudice di merito non si è discostato dall'indirizzo espresso dalla Corte di legittimità; b) i precedenti di legittimità richiamati dalla ricorrente a sostegno dell'asserito contrasto all'interno della giurisprudenza di questa Corte non riguardano, a ben considerare, il tema della proroga biennale del termine di decadenza venuto in essere per effetto dell'entrata in vigore della L. n. 289 del 2002, art. 11, ma, semmai, la decorrenza iniziale di detto termine"*.

Viene pertanto meno uno dei presupposti individuati da dottrina e giurisprudenza affinché possa parlarsi di *overruling*.

La stessa pronuncia appare meno condivisibile, come detto, nella parte in cui sposa il filone giurisprudenziale per il quale gli effetti retroattivi del mutamento giurisprudenziale sarebbero limitati all'interpretazione delle norme processuali, con esclusione di quelle sostanziali. La tutela dell'affidamento della parte appare la medesima sia con riferimento alle norme processuali che a quelle sostanziali.

La pronuncia in commento, infine, ritiene di ribadire il principio per cui un mutamento di indirizzo verificatosi nella giurisprudenza di legittimità, in ordine ai principi già affermati dalla stessa Corte in precedenti decisioni, non è assimilabile allo *ius superveniens* e quindi non soggiace al principio di irretroattività.

Tale impostazione non appare condivisibile. Difatti, nel rispetto dei limiti e dei criteri individuati da dottrina e giurisprudenza affinché possa effettivamente parlarsi di *overruling*, sembra preferibile l'impostazione volta a tutelare il legittimo affidamento della parte. Non soltanto il principio del giusto processo, ma anche l'effetto espansivo dell'art. 6 CEDU e della rispettiva giurisprudenza della Corte di Strasburgo, nonché l'esigenza di tutela dell'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche, portano a ritenere preferibile la soluzione che vieta l'applicazione retroattiva del mutamento di interpretazione giurisprudenziale.

CORTE DI CASSAZIONE - Sezione Tributaria
Sentenza n. 439 del 14.01.2015

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - rel. Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 23800/2011 proposto da:

BIESSE SPA (in qualità di incorporante di INTERMAC SPA) in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio dell'avvocato PIZZONIA GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati ZOPPINI GIANCARLO, GIUSEPPE RUSSO CORVACE giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

Nonchè da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

BIESSE SPA (in qualità di incorporante di INTERMAC SPA) in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio dell'avvocato PIZZONIA GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati ZOPPINI GIANCARLO, GIUSEPPE RUSSO CORVACE giusta delega a margine;

- controricorrente a ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 110/2010 della COMM.TRIB.REG. delle MARCHE, depositata il 02/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/05/2014 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato PIZZONIA che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MADDALO che si riporta;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza del 2 luglio 2010 la Commissione tributaria regionale delle Marche rigettava l'appello principale della S.p.A. BIESSE, società quotata in Borsa dal 2001 e incorporante a soc. INTERMAC dal 2002, e quello incidentale dell'Agenzia delle entrate, così confermando, avuto riguardo ai rapporti negoziali tra le società INTERMAC e BUSETTI, l'avviso di accertamento notificato il 17 novembre 2006 riguardo alla ripresa a tassazione, ai fini delle imposte dirette, dell'importo di Euro 161.204,80 quale quota di ammortamento dell'avviamento del ramo d'azienda acquisito e annullando, invece, le sanzioni contestualmente irrogate.

2. Era accaduto che, nel corso dell'esercizio 2000, la soc. INTERMAC prima aveva ceduto la propria partecipazione di maggioranza nella soc. BUSETTI alle persone fisiche dei soci appartenenti alla famiglia B. e poi aveva acquistato il ramo d'azienda della soc. BUSETTI, con esclusione però di un immobile sito in (OMISSIS) che era rimasto di proprietà della famiglia B..

Il 13 maggio 2005, ritenendo che fosse stata realizzata un'operazione elusiva del regime fiscale dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione (*D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6*) a mente del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis*, aveva notificato alla soc. BIESSE, che nel frattempo aveva incorporato la soc. INTERMAC, richiesta di chiarimenti.

Così costituitosi il contraddittorio amministrativo, la contribuente aveva replicato che l'intera operazione era stata concepita, per valide ragioni economiche, onde ricondurre la società BUSETTI a migliore gestione dell'intero gruppo, attraverso strumenti giuridici che non avevano serie alternative, se non più complesse e ardite operazioni, tenuto conto anche della volontà della controparte BUSETTI di mantenere la proprietà su immobile soggetto vincolo d'intrasferibilità.

3. L'Ufficio, disattesi tali chiarimenti, aveva notificato l'atto impositivo, poi impugnato dalla contribuente, delineando due diversi percorsi negoziali che avrebbero potuto essere seguiti senza pregiudicare gli interessi del fisco.

Per ottenere l'accorpamento produttivo di INTERMAC e BUSETTI, si sarebbe potuta operare la scissione parziale in INTERMAC del ramo d'azienda BUSETTI, seguita dalla successiva vendita delle azioni di BUSETTI possedute da INTERMAC. In alternativa, si sarebbe potuto procedere attraverso l'acquisizione della partecipazione di minoranza, la successiva incorporazione per fusione e la cessione alla famiglia B. del diritto all'assegnazione dell'immobile in (OMISSIS).

Dinanzi, a tali percorribili opzioni negoziali, si era, invece, scelta la strada della cessione della partecipazione di maggioranza posseduta da INTERMAC e dell'acquisto del ramo d'azienda, così usufruendo del risparmio d'imposta conseguente alla deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento del ramo d'azienda acquisito ed eludendo l'imposta sostitutiva prevista per i disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione.

4. L'impugnazione della società, prospettata sotto vari profili di legittimità e di merito, era accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Pesaro solo riguardo alle sanzioni.

Il giudice di prime cure riteneva adeguatamente motivato l'atto impositivo sulla pretesa elusività dell'operazione INTERMAC/BUSETTI. Riteneva che, se era vero che la soc. INTERMAC aveva inteso realizzare una legittima riorganizzazione produttiva ed economica, tutto il modus operandi prescelto era tale da ottenere il riconoscimento della differenza tra costo di acquisizione del ramo d'azienda e patrimonio della cedente, aggirando la norma che subordinava il riconoscimento fiscale del disavanzo di fusione al pagamento dell'imposta sostitutiva. Riteneva, invece, infondata l'applicazione di sanzioni non essendovi stati illeciti ma solo lecite operazioni censurabili ai soli fini del recupero delle imposte e degli interessi, così come prescriveva l'art. 37 bis.

5. Il giudice d'appello, nel pronunciare sulle impugnazioni di entrambe le parti, osservava che l'atto impositivo rispettava i peculiari requisiti motivazionali richiesti dall'art. 37 bis, poichè dava conto dei rilievi formulati dalla contribuente nel contraddittorio amministrativo, fatta eccezione per la questione sulla intrasferibilità dell'immobile in Bagnatica, che però rappresentava solo un "sotto argomento della più generale problematica di conservare a favore del cedente la proprietà dell'immobile". Sul punto specifico, evidenziava che il vincolo d'intrasferibilità dell'immobile non aveva trovato riscontro neppure nella convenzione del 19 marzo 1998. Più in generale, confermava che l'operazione INTERMAC/BUSETTI, pur sostenuta da valide ragioni economiche, era stata concretamente strutturata in modo da conseguire "un indebito risparmio d'imposta rispetto alle ipotesi di fusione (con o senza pre-ventiva scissione)". Osservava, infine, che, pur non potendosi condividere l'automatico abbuono delle sanzioni dinanzi a operazione elusiva, esse non erano comunque dovute poichè, ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8*, "sussistevano obiettive ragioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni legislative e di prassi".

6. Per la cassazione di tale decisione, la soc. BIESSE propone ricorso principale, affidato a sette motivi. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a due motivi. La contribuente replica con memoria.

Motivi della decisione

7. Con il primo e il secondo motivo di ricorso principale, la soc. BIESSE denuncia violazione di norma di diritto (citato art. 37 bis, comma 5) e vizi di motivazione contraddittoria ed illogica, lamentando che il giudice d'appello prima ha ritenuto essere state soddisfatte le esigenze di particolare motivazione richieste da tale disposizione, pur avendo rilevato che l'atto impositivo ha trascurato del tutto la questione relativa all'asserita intrasferibilità dell'immobile rimasto in proprietà della famiglia B. (all'esito della censurata operazione con la INTERCOM), e poi ha, comunque, escluso la nullità dell'avviso con il non conferente argomento che si tratterebbe di un mero "sotto argomento della più generale problematica di conservare a favore della cedente la proprietà dell'immobile".

7.1. I motivi non sono fondati. Si deve ritenere, infatti, che l'autorità fiscale non sia tenuta a occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione e argomentazione della parte contribuente, ma sia necessario e sufficiente, pur nella peculiarità della procedura antielusiva, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e in diritto posti a fondamento della sua decisione impositiva, dovendosi ritenere disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito.

8. Con il terzo, quarto e quinto motivo di ricorso principale, la soc. BIESSE censura la sentenza d'appello per violazione del ridetto art. 37 bis (4^a) e per vizi di motivazione illogici (3^a) e insufficiente (5^a) riguardo all'intero apparato argomentativo del giudice d'appello, atteso che questi, pur confermando l'esistenza di giustificati motivi per procedere a una riorganizzazione societaria e produttiva, ha sindacato gli strumenti negoziali prescelti per raggiungere tale obiettivo, affermando che si sia evitato d'intraprendere diverse strade negoziali agevolmente percorribili e compatibili con gli interessi generali del fisco. Lamenta che il giudice d'appello abbia trascurato sia di rilevare le criticità delle (ancor più complesse) strade alternative ipotizzate dal fisco, criticità puntualmente evidenziate in sede amministrativa e di merito, sia di considerare la volontà dei BUSETTI di conservare la proprietà dell'immobile in Bagnatica e la sua obiettiva intrasferibilità.

8.1. I motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati. La Commissione regionale ha affermato, in via generale, che la soc. INTERMAC ha inteso realizzare una legittima riorganizzazione produttiva ed economica dei rapporti con la soc. BUSETTI. Il tema controverso, dunque, non è tanto quello se vi siano state valide ragioni economiche, ma quanto se esse siano state perseguite coi giusti strumenti.

Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo (Cass. 2012/21390, p.3.2).

La cautela che deve guidare l'applicazione del principio, secondo la giurisprudenza di questa Corte, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene, ad esempio, nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomale interposizioni di soggetti (es. transfer pricing), ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa (vedasi Cass. 2011/1372, p.4.6).

Deve, in questi ultimi casi, essere indagato se vi siano manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 2009/1465) e se vi sia reale fungibilità con le soluzioni prospettate dal fisco (Cass. 2014/4604).

8.2. Nella stesura della sentenza d'appello non v'è traccia di manipolazioni, alterazioni o artifici operati sugli schemi negoziali tipici.

I contraenti hanno scelto di percorrere la strada della cessione ai soci BUSETTI della partecipazione di maggioranza posseduta nella soc. BUSETTI da INTERMAC e dell'acquisto, da parte di quest'ultima società, del ramo d'azienda BUSETTI con esclusione dell'immobile in (OMISSIS) rimasto nella disponibilità dei B. stessi (il tutto corredato da patti accessori locazione immobiliare, associazione quinquennale in partecipazione, stock options).

Il giudice di merito, seguendo la tesi del fisco, sostiene che, per non incorrere nella elusione della disciplina sui disavanzi da fusione o scissione (imposta sostitutiva), i contraenti avrebbero potuto e dovuto scegliere altri due agevoli percorsi negoziali.

In primo luogo, si sarebbe potuta operare la scissione parziale per incorporazione in INTERMAC del ramo d'azienda BUSETTI, seguita dalla successiva vendita delle azioni di BUSETTI possedute da INTERMAC. Secondo la contribuente tale strada, equivalente per numero di passaggi (due), non era equivalente nelle conseguenze giuridiche e poteva incorrere in censure di elusione poiché la prassi dell'Agenzia delle entrate non indulgeva verso le scissioni non proporzionali. Sul punto è mancato del tutto, da parte del giudice di merito, l'esame in concreto della costruzione

prospettata dal fisco nei suoi effetti giuridici e nelle ricadute economiche, tenuto conto dei principi che regolano la materia e della conservazione dell'immobile in (OMISSIS) nelle mani della famiglia B..

In secondo luogo, per il fisco e il giudice d'appello, si sarebbe potuto alternativamente procedere in tre fasi: acquisizione da parte della Soc. INTERMAC (già titolare di partecipazione di maggioranza) anche della partecipazione di minoranza nella Soc. BUSETTI, incorporazione per fusione della Soc. BUSETTI nella Soc. INTERMAC, cessione dalla Soc. INTERMAC alla famiglia B. dei diritti sull'immobile in (OMISSIS). L'operazione ipotizzata è ritenuta dalla ricorrente obiettivamente non equivalente né sul piano giuridico né su quello economico. In effetti, essa richiede tre passaggi contrattuali e non due, comporta la scomparsa per incorporazione di uno dei due soggetti societari e potrebbe rendere solo ipotetica la successiva retrocessione dell'immobile in (OMISSIS) ai B.. Anche qui la sentenza d'appello appare lacunosa e censurabile.

8.3. Peraltro, va considerato che, nell'intento di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione Europea ha diramato, in data 6 dicembre 2012, una raccomandazione (2012/772/UE) agli Stati membri ad intervenire ogniqualvolta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sta stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (montages artificiels nella vers. francese, artificial arrangement in quella inglese, mecanismo artificial in quella spagnola).

A tal fine precisa che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale" (p.4.4), o più esattamente di "sostanza economica" (p.4.2), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, prescindendo da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembra per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso".

8.4. Nella stessa direzione si è mosso da ultimo anche il legislatore nazionale (*L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 5*) che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la succitata raccomandazione dell'UE, indica tra i principi e i criteri direttivi quelli di: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta" (v. SU 2008/30055 e 2008/30057; v. C.G. 3M Italia); "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale" (v. C.G. Pari Service); "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva" (rectius "scopo essenziale", C.G. Hai/fax e Part Service); "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali" (v. Cass. 2008/8772 e 2008/10257);

"stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (v. Cass. 2012/21390), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente" (v. Cass. 2014/4604 e 2011/1372) e, in tema di prova, richiama l'attenzione circa le "...modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonchè la loro mancata conformità a una normale logica di mercato" (v. Cass. 2009/1465 e 2013/17955).

8.5. Nella specie, dal tenore delle decisioni di merito e delle difese di entrambe le parti, non può dirsi che l'operazione INTERCOM/BUSETTI manchi di sostanza economica, perchè essa è reale, non ha natura circolare ed è coerente col fondamento giuridico dei singoli istituti, mentre, sotto il profilo finalistico, pare rispondere a quelle legittime esigenze di riordino societario e produttivo accertate dal giudice di merito.

Si rammenta, adoperando le parole della relazione allo schema del pregresso decreto legislativo di riforma delle disposizioni tributarie per i procedimenti di riorganizzazione delle attività produttive e di quelle in tema di elusione fiscale, che si ha mero risparmio fiscale quando "tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso", poichè "non c'è aggiramento fin tanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione". E aggiunge: "tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità, si pensi da esempio... alla scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali... fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti... e di tutte le altre valutazioni di bilancio".

8.6. La sentenza d'appello va, dunque, cassata e il giudice di rinvio dovrà procedere a nuovo esame con adeguata motivazione e attenendosi al seguente principio di diritto:

"Nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito".

8.7. Infine, siccome logicamente e giuridicamente subordinati, restano assorbiti il sesto motivo (col quale la soc. BIESE aggiunge l'ulteriore censura processuale ex *art. 112 c.p.c.*, e *art. 360 c.p.c.*, n. 4, per avere la sentenza d'appello omesso di pronunciare sul motivo d'appello relativo alla "erroneità della quantificazione del presunto risparmio d'imposta derivante dall'operazione di acquisto d'azienda posta in essere"), nonché il settimo motivo (col quale soc. BIESE ripropone in radice "la doglianza afferente all'illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni in considerazione della natura del sindacato antielusivo").

9. Con il ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate censura la sentenza appellata riguardo al tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie e al potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, cui la violazione si riferisce.

Esattamente rileva la difesa erariale (con il primo motivo formulato ex *art. 112 c.p.c.*, e *art. 360 c.p.c.*, n. 4), che l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito decida d'ufficio, come nella specie, l'applicabilità dell'esimente (Cass. 2012/4031, 2006 /22890, 2003/14476).

La sentenza d'appello va, dunque, cassata anche sul punto specifico e il giudice di rinvio dovrà attenersi al superiore principio di diritto. Resta, quindi, assorbito l'altro rilievo (oggetto del secondo motivo) circa la prova delle obiettive condizioni d'incertezza normativa (*D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8*, e *art. 2697 c.c.*).

10. Al giudice di rinvio resta devoluta la regolamentazione di tutte le spese processuali, ivi comprese quelle del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo, quarto e quinto motivo di ricorso principale, rigetta il primo e il secondo e dichiara assorbiti il sesto e il settimo;

accoglie il primo motivo di ricorso incidentale e dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza d'appello in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 12 maggio 2014.

Depositato in Cancelleria il 14 gennaio 2015

CORTE DI CASSAZIONE - Sezione Tributaria

Ordinanza n. 174 del 09.01.2015

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE - SEZIONE SESTA CIVILE, SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere -

Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -

Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 17954/2013 proposto da:

M.E. (OMISSIS), elettivamente domiciliata in ROMA, VIA CARLO MIRABELLO 19, presso lo studio dell'avvocato VALERIO FEMIA, rappresentata e difesa dall'avvocato MARI DOMENICO, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- resistente -

avverso la sentenza n. 194/14/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA del 26/02/2013, depositata il 14/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 21/11/2014 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito l'Avvocato Mari Domenico difensore della ricorrente che si riporta al ricorso.

Fatto

IN FATTO E IN DIRITTO

M.E. ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, contro la sentenza resa dalla CTR Lazio n. 194/14/13, depositata il 14.3.2013. La CTR ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza resa dal giudice di primo grado, il quale aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente contro l'avviso di

liquidazione emesso sul presupposto della decadenza dell'agevolazione per acquisto prima casa relativa all'atto di vendita stipulato dalla suddetta per non avere acquistato entro l'anno un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale.

Secondo la CTR aveva errato il primo giudice nel ritenere tardivo l'esercizio della potestà impositiva, dovendosi applicare la proroga biennale del termine di tre anni previsto in tema di imposta di registro dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, in forza della L. n. 289 del 2001, art. 11, comma 1, per come aveva chiarito la giurisprudenza di questa Corte superando i dubbi interpretativi sorti all'atto dell'entrata in vigore della disposizione di cui al D.L. n. 282 del 2002, art. 5 bis, conv. nella L. n. 27 del 2003. L'Agenzia delle entrate non ha depositato difese scritte.

Con l'unico complesso motivo proposto la contribuente prospetta il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio e la lesione del principio del legittimo affidamento sulle posizioni giurisprudenziali, in relazione al canone della certezza del diritto. Secondo la ricorrente la decisione impugnata si era fondata su alcuni precedenti giurisprudenziali che avevano mutato le regole consolidate in tema di termini decadenziali previsti in ordine al recupero delle agevolazioni prima casa dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, sulle quali la contribuente medesima aveva fatto legittimo affidamento.

Ciò contrastava con il principio di certezza del diritto, poichè anche a volere ritenere che nel sistema interno non opera il principio dello stare decisis, non poteva dubitarsi come la decisione contrastante con il precedente orientamento era tenuta ad esporre le motivazioni del suo ragionevole distacco dall'indirizzo precedente.

Il giudice solo con grande cautela avrebbe potuto discostarsi dal precedente orientamento e solo in presenza di un errore interpretativo della norma, ovvero quando il precedente aveva perso di attualità. Caratteristiche non riscontrabili nella vicenda controversa. Proprio in ossequio al rispetto della tutela dell'affidamento questa Corte a Sezioni Unite - sent. n. 15144/2011 - prosegue la ricorrente, aveva escluso la retroattività dei mutamenti giurisprudenziali idonei a determinare effetti preclusivi del diritto di azione e di difesa. Nel caso di specie l'impossibilità di applicare la L. n. 289 del 2002, art. 11, comma 1, nasceva dall'esistenza di una giurisprudenza di questa Corte che aveva escluso tale possibilità. Pertanto, la CTR, senza fornire alcuna valida motivazione, si era discostata dai principi espressi da numerose decisioni - Cass.n. 1628/2003, Cass. n. 26180/2010, Cass. n. 12416/2010; Cass. n. 28880/2008-. Da qui la necessità, sollecitata dalla ricorrente, di chiarire che il mutamento giurisprudenziale sul quale si era fondata la CTR non poteva spiegare effetto che per il futuro.

Orbene, la censura, che sostanzialmente la parte ricorrente prospetta, pur anche sotto il paradigma dell'omessa e insufficiente motivazione, riguarda la lesione dei principi in tema di affidamento e di certezza del diritto, è infondata.

Giova premettere che la posizione espressa dalla CTR a proposito della prorogabilità del termine triennale previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, alle agevolazioni tributarie relative alla medesima imposta si iscrive nel principio, più volte affermato da questa Corte, secondo il quale "La proroga di due anni dei termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, prevista dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 11, comma 1, in caso di mancata presentazione o inefficacia dell'istanza di condono quanto ai valori dichiarati o agli incrementi di valore assoggettabili a procedimento di valutazione, è applicabile anche all'ipotesi di cui al comma 1 bis, riguardante la definizione delle violazioni relative all'applicazione di agevolazioni tributarie sulle medesime imposte, in quanto, nell'uno e nell'altro caso, l'Ufficio è chiamato a valutare l'efficacia dell'istanza di definizione cosicchè, trattandosi delle medesime imposte, sarebbe incongrua l'interpretazione che riconoscesse solo nella prima ipotesi la proroga dei termini per la rettifica e la liquidazione del dovuto" (Cass. n. 12069/2010).

Di tale decisione la ricorrente si duole non tanto rispetto al merito della questione, quanto piuttosto per il fatto che tale indirizzo non poteva alla stessa applicarsi in forza del rispetto dei canoni di affidamento e di certezza del diritto. Ciò perchè (a suo dire) esisteva un pregresso indirizzo giurisprudenziale di diverso tenore sul quale la stessa aveva fatto pieno affidamento.

Orbene, il tema che viene qui sollecitato presuppone l'analisi di due differenti questioni, peraltro fra loro intimamente connesse.

Per l'un verso, infatti, viene in discussione la possibilità stessa del giudice di applicare un orientamento giurisprudenziale - proveniente dalla Corte di Cassazione - innovativo rispetto a quello eventualmente sorto all'epoca in cui la fattispecie concreta ebbe a verificarsi. Secondo la ricorrente ciò sarebbe possibile solo in limitatissimi casi - errore interpretativo, inattualità dell'indirizzo giurisprudenziale -. Per l'altro verso, si prospetta l'impossibilità assoluta di applicare il mutamento di giurisprudenza successivamente formatosi proprio in forza dei principi di certezza e di affidamento che renderebbero, eventualmente, possibile l'applicazione di tale indirizzo innovativo solo per il futuro.

Entrambe le prospettazioni della ricorrente non sono persuasive e meritano di essere disattese, nei termini in cui le stesse sono state avanzate.

Quanto alla prima, occorre muovere dalla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, - la quale - Corte dir. uomo 18 dicembre 2008, Unedic c. Francia, (rie. n. 20153/04) - ha escluso che il revirement di un orientamento giurisprudenziale adottato da un giudice di ultima istanza - in quel caso le Sezioni riunite della Corte di Cassazione francese (sez. Lavoro) - può vulnerare il principio della certezza del diritto anche se è destinato ad incidere retroattivamente sulle posizioni giuridiche soggettive - cfr. p.74: "la Cour considère cependant que les exigences de la sécurité juridique et de protection de la confiance légitime des justiciables ne consacrent pas de droit acquis à une jurisprudence constante".

La Corte Europea ha escluso la violazione dell'art. 6 CEDU, ritenendo che il principio della certezza del diritto non impone il divieto per la giurisprudenza di modificare i propri indirizzi e di seguire un indirizzo costante, tutte le volte in cui siano rispettate le generali prerogative garantite dal principio del giusto processo come tutelato dall'art. 6 - accesso alla giustizia, carattere equo del processo e principio della certezza del diritto rapportata all'epoca in cui è dovuto intervenire l'autorità giudiziaria-.

In questa direzione, peraltro, questa Corte è ferma nel ritenere che "...l'attività interpretativa delle norme giuridiche compiuta da un Giudice, in quanto consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non possa mai costituire limite alla attività esegetica esercitata da un altro Giudice, dovendosi richiamare al proposito il distinto modo in cui opera il vincolo determinato dalla efficacia oggettiva del giudicato ex art. 2909 c.c., rispetto a quello imposto, in altri ordinamenti giuridici, dal principio dello "stare decisis" (cioè del "precedente giurisprudenziale vincolante") che non trova riconoscimento nell'attuale ordinamento processuale" - cfr. Cass. n. 23723/2013;

conf. Cass. n. 24438/2013; Cass. n.24339/13; Cass. n. 23722/13-, Non mancano certo i moniti, provenienti dalla stessa Corte di Strasburgo - Corte dir. uomo sent. 6 dicembre 2007, Beian c. Romania; Corte dir.

Uomo, 2 luglio 2009, Iordan Iordanov c. Bulgaria, Corte dir. uomo. 24 giugno 2009, Tudor Tudor e Romania) in ordine al fatto che, a fronte dell'assoluta fisiologia connessa alla diversità di orientamenti giurisprudenziali fra le corti di merito e quella di legittimità, non è tollerabile che vi siano marcate diversità di vedute all'interno dell'organo che ha il compito di dare uniformità alla giurisprudenza. Sul punto, Corte dir. Uomo, 20 ottobre 2011, Nejdjet, Sahin e Perihan, Sahin e, Turchia, ha infatti sottolineato la necessità di uno sviluppo giurisprudenziale improntato alla salvaguardia del canone della certezza del diritto - cfr. pp.55 ss.

sent. cit."... In this regard the Court has reiterated on many occasions the importance of setting mechanisms in place to ensure consistency in court practice and uniformity of the courts' case-law (see Schwarzkopf and Taussik, cited above). It has likewise declared that it is the States's responsibility to organise their legal systems in such a way as to avoid the adoption of discordant judgments (...). Its assessment of the circumstances brought before it for examination has also always been based on the principle of legal certainty which is implicit in all the Articles of the Convention and constitutes one of the fundamental aspects of the rule of law"-.

Ma tali principi non hanno mai messo in discussione la possibilità di un dinamico affinamento della giurisprudenza, affermandosi nel precedente da ultimo menzionato (p.58) che "... the requirements of legal certainty and the protection of the legitimate confidence of the public do not confer an acquired right to consistency of case-law...", così proprio richiamando il caso Unedic c. Francia cit. Si è poi aggiunto, nel medesimo contesto, che "...Case-law development is not, in itself, contrary to the proper administration of justice since a failure to maintain a dynamic and evolutive approach would risk hindering reform or improvement (see Atanasovski V. "The Former Yugoslav Republic Of Macedonia", no. 36815/03, p.38, 14 January 2010)"-.

Si tratta di una posizione che trova speculare risalto nella giurisprudenza di questa Corte, a sezioni Unite - Cass. S.U. n. 13620/2012; conf. Cass. n. 7355/2003; Cass. n. 23351/13 -, allorchè si afferma che "...benchè non esista nel nostro sistema processuale una norma che imponga la regola dello stare decisis, essa tuttavia costituisce un valore o, comunque, una direttiva di tendenza immanente all'ordinamento, in base alla quale non ci si può discostare da una interpretazione del giudice di legittimità, investito istituzionalmente della funzione nomofilattica, senza delle forti ed apprezzabili ragioni giustificative...", pure aggiungendosi che l'introduzione dell'art. 380 bis c.p.c. "...ha accentuato maggiormente l'esigenza di non cambiare l'interpretazione della legge in difetto di apprezzabili fattori di novità (Ca ss. S.U. 5-5-2011 n. 9847), in una prospettiva di limitazione dell'accesso al giudizio di legittimità coerente con l'esercizio della funzione nomofilattica".

Sulla medesima lunghezza d'onda si muove la Corte costituzionale - sent. n. 230/12-, secondo la quale l'orientamento espresso dalla decisione delle Sezioni unite della Corte di Cassazione "aspira indubbiamente ad acquisire stabilità e generale seguito: ma si tratta di connotati solo tendenziali, in quanto basati su una efficacia non cogente, ma di tipo essenzialmente persuasivo. Con la conseguenza che, a differenza della legge abrogativa e della declaratoria di illegittimità costituzionale, la nuova decisione dell'organo della nomofilachia resta potenzialmente suscettibile di essere disattesa in qualunque tempo e da qualunque giudice della Repubblica, sia pure con l'onere di adeguata motivazione; mentre le stesse Sezioni unite possono trovarsi a dover rivedere le loro posizioni, anche su impulso delle sezioni singole, come in più occasioni è in fatto accaduto".

Le indicazioni che sembrano emergere dall'indirizzo appena espresso lasciano, dunque, intatta la possibilità del giudice di merito della controversia di applicare l'indirizzo giurisprudenziale reso in sede di nomofilachia che si ritiene idoneo a definire in modo corretto la controversia, senza che detto giudice sia tenuto a motivare le ragioni che lo hanno indotto a seguire detto indirizzo.

E nella stessa direzione questa stessa Corte, con un risalente indirizzo, ancora di recente confermato, non dubita del fatto che un mutamento di indirizzo verificatosi nella giurisprudenza di legittimità, in ordine ai principi già affermati dalla stessa Suprema Corte in precedenti decisioni, non è assimilabile allo *ius superveniens*, onde non soggiace al principio di irretroattività, fissato, per la legge in generale dall'art. 11 preleggi, comma 1, e, per le leggi penali in particolare, dall'art. 25 Cost., comma 2. cfr.

Cass. n. 565/2007; Cass. n. 8820/2007; Cass. n. 6225/14-.

Il discorso non sembra potere mutare sotto il profilo della tutela dell'affidamento - al quale fa specifico riferimento la parte ricorrente - considerando i principi espressi da Cass. S.U. n. 15144/2011 che, sulla scia di taluni precedenti - Cass. n. 14627/2010 e Cass. n. 15811/2010 - e seguita da Cass. S.U. n. 24413/11 (su cui v. Cass., ord. n. 959/2013), ha intravisto nel mutamento, ad opera della stessa Corte di cassazione, di un'interpretazione consolidata a proposito delle norme regolatrici del processo (dunque, imprevedibile e idonea a precludere il diritto di azione prima ammesso), la necessità di tutelare la parte che si è conformata alla precedente giurisprudenza della stessa Corte, successivamente travolta dall'*overruling*, proprio in forza del principio costituzionale del "giusto processo", la cui portata risente dell'"effetto espansivo" dell'art. 6 CEDU e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Ora, è sufficiente evidenziare che i precedenti da ultimo ricordati hanno riguardato, esclusivamente, gli effetti processuali di un mutamento giurisprudenziale e non quelli di natura sostanziale che qui vengono semmai in discussione - in termini v. Cass. a 13087/12- introducendo, dunque, un principio innovatore a tutela dell'affidamento delle parti nella stabilità delle regole del processo. Ragion per cui, in dottrina, si è opportunamente ritenuto che si può profilare una netta distinzione tra mutamenti di orientamenti costanti di giurisprudenza della Corte di cassazione riguardanti l'interpretazione di norme sostanziali e mutamenti che concernono norme processuali, dovendosi per i primi confermare il carattere in via di principio retrospettivo dell'efficacia del precedente giudiziario. In questa direzione si è espressa, del resto, Cass. S.U. n. 13676/14, affermando che "...affinchè si possa parlare di prospettive *overruling*, devono ricorrere cumulativamente i seguenti presupposti: che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo; che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso; che il suddetto *overruling* comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte (Cass. nn. 28967 del 2011, 6801 e 13087 del 2012, 5962 e 20172 del 2013)".

Orbene, è certo nel giusto la parte ricorrente laddove, nella sostanza, sottolinea come il sistema rimane in equilibrio se il giudice offre all'interno del suo prodotto un'analisi argomentativa capace di supportare in maniera adeguata l'iter decisionale adottato.

In questa direzione, del resto, la già ricordata Corte cost. n. 230/12 non mancò di ricordare che il giudice di cognizione può "...

disattendere - sia pure sulla base di adeguata motivazione - la soluzione adottata dall'organo della nomofilachia (provocando eventualmente, con ciò, un nuovo mutamento di giurisprudenza)".

E tuttavia, le critiche che in punto di motivazione hanno riguardato la decisione impugnata sono manifestamente infondate, se solo si consideri che: a) il giudice di merito non si è discostato dall'indirizzo espresso dalla Corte di legittimità; b) i precedenti di legittimità richiamati dalla ricorrente a sostegno dell'asserito contrasto all'interno della giurisprudenza di questa Corte - pag. 13 ricorso - non riguardano, a ben considerare, il tema della proroga biennale del termine di decadenza venuto in essere per effetto dell'entrata in vigore della L. n. 289 del 2002, art. 11, ma, semmai, la decorrenza iniziale di detto termine.

In definitiva, la decisione impugnata ha espresso in modo appropriato e completo le ragioni della decisione, evocando un principio giurisprudenziale - reso da questa Corte sulla base dell'interpretazione di una norma positiva - che ha ritenuto di fare proprio senza mostrare alcuna delle lacune invece prospettate dalla ricorrente. Il ricorso va rigettato. Nulla sulle spese.

Diritto

P.Q.M.

La Corte, visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c.. Rigetta il ricorso. Nulla sulle spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Sesta Civile, il 21 novembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 9 gennaio 2015

www.iltributo.it

