



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Eurotasse immaginarie
- › Il Processo Tributario Telematico
- › L'elusione fiscale delle grandi multinazionali
- › Proroga dei termini di accertamento e rapporti con il penale
- › Le associazioni sportive dilettantistiche
- › L'ulteriore capitolo della vicenda Taricco: nessuna rinuncia ai principi supremi dell'ordine costituzionale.
- › Antieconomicità: accertamento ammesso per le dirette ma non necessariamente per l'IVA
- › Commenti generali in merito alla norma in tema di abuso del diritto

#28.2017

Approfondimento online - Anno 3

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. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le news
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

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

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà 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

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker®.



Eurotasse immaginarie02

di Davide Giacalone

Approfondimento

Il Processo Tributario Telematico04

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

L'elusione fiscale delle grandi multinazionali18

di Paolo Soro

**Proroga dei termini di accertamento e rapporti con il penale.
Una questione non del tutto risolta.**28

di Luca Mariotti

Le associazioni sportive dilettantistiche36

di Fabrizio Ottolini

Giurisprudenza - Commento

Corte Costituzionale

***In Europa siamo uniti nella diversità. L'ulteriore capitolo della vicenda Taricco:
nessuna rinuncia ai principi supremi dell'ordine costituzionale.***42

(Corte Costituzionale, Ordinanza n.24 del 26 gennaio 2017)

commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban



SOMMARIO

28 . 2017

Corte di Cassazione

- Antieconomicità: accertamento ammesso per le dirette ma non necessariamente per l'IVA*** 47
(Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza n. 2875 del 3 febbraio 2017)
commento di Giuseppe Trizzino e Biagio Ferrentino

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte Costituzionale, Ordinanza n.24 del 26 gennaio 2017 50
-  Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza n. 2875 del 3 febbraio 2017 58

Allegato

- TESTO NORMATIVO COMMENTATO - La norma in tema di abuso del diritto*** 62
a cura di Paolo Comuzzi e Giorgio Tricoli

GBsoftware S.p.A. presenta:

INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**.



- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio
- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe

Scaricalo:
www.softwareintegrato.it

€ **96** a soli
,00

al mese

Assistenza
Aggiornamenti
Multiutenza
Importazioni
Formazione



GB SOFTWARE
L'evoluzione semplice

Info: **06 97626328**

RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA', SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali € 415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali € 560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 305,00	Senza incarichi sindacali € 470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 520,00	Senza incarichi sindacali € 730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali € 985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

Il Punto

Eurotasse immaginarie

di Davide Giacalone



Non c'è nessuna imposta, tassa o accisa chiesta dall'Europa. Come stoltamente s'è preso a chiamare quel che arriva dalle istituzioni dell'Unione europea. La pressione fiscale cresce per l'insipienza dei governi italiani, che hanno fatto diventare la "spending review" un genere letterario, anziché una sana pratica di rispetto per i soldi dei contribuenti.

Posto che le spese per il soccorso ai terremotati sono fuori dai conteggi relativi al patto di stabilità, i nostri conti sfiorano, rispetto a quanto il governo italiano stesso aveva garantito, di uno 0.8% in più di deficit. Ci chiedono di rientrare solo per un quarto, lo 0.2. Sono 3.4 miliardi. Nel corso del medesimo esercizio ne risparmieremo più di 8, grazie al fatto che la Banca centrale europea tiene bassi i tassi d'interesse, quindi frena il costo del nostro spropositato debito pubblico. Solo inetti e vili possono continuare ad attribuire all'Ue la colpa delle manovre, nascondendo il minore costo del debito. Dovremmo approfittarne per abbatterlo (anche mediante dismissioni programmate, senza fare, invece, false privatizzazioni che alimentano la spesa corrente), invece difendiamo gli sforamenti del deficit, che saranno poi aumenti del debito. Con questo approccio il governo Renzi s'è impegnato in una patetica polemica pro elasticità, poi dilapidata in regalie con cui ha propiziato sia la mancata crescita che la sconfitta referendaria. Un capolavoro.

Sento ripetere che la spesa pubblica è necessaria per uscire dalla crisi, sicché sarebbe folle diminuirla. A tale dottrina s'uniformava la *renzieconomics*, che poi sarebbe il vecchio assistenzialismo cattocomunista. Invece la spesa corrente genera miseria, perché in troppa parte indirizzata a finanziare attività che non solo non producono ricchezza, ma la intralciano. Se spendi soldi buoni per attività cattive ottieni la crescita delle rendite improduttive, salvo poi gonfiare deficit e debito che bruciano gettito fiscale. Certo che servirebbe una buona spesa pubblica: negli anni 60, nel manifatturiero, le grandi imprese (con più di 500 dipendenti) erano 700 e impiegavano il 28% degli occupati; oggi sono 471 e ne impiegano il 16.2%. In quella crescita l'investimento pubblico ebbe un ruolo decisivo, generando pochissimo debito, proprio perché produceva ricchezza. Ma se si vuole potere usare quello strumento a maggior ragione si deve tagliare la spesa corrente. Una cosa è investire nella formazione dei figli, altra sollazzarsi in bettola. Se fai crescere la seconda spesa aumenta solo l'ubriachezza molesta. Salvo poi frignare per le diverse velocità interne all'Ue.

Ma quando i conti non tornano, cosa fanno i governanti di turno? Anziché raccontare il perché si deve cambiare andazzo, piatiscano: ce lo chiede l'Europa. E vai con benzina e tabacchi. I conti non torneranno neanche poi, perché quello 0.2 è solo lo sfioramento del deficit, restando all'orizzonte le clausole di salvaguardia (compreso aumento dell'iva) da disinnescare. Questi sono i nostri problemi, che possono essere risolti virtuosamente, liberando l'Italia che corre

* Editorialista economico di Libero, @DavideGiac

e premiando il merito. Il che, però, comporta una classe politica che non si rintroni d'onanismo elettorale - quando si vota? come si vota? ci scindiamo? ci uniamo? - e una classe dirigente, giornalismo compreso, che non s'industri da mane a sera per trovare qualcuno o qualche cosa sul cui conto mettere le colpe nostre.



[D. Giacalone Viva l'Europa viva - ed. Rubbettino - gen. 2017](#)

Europei si nacque. Europeisti si era. Antieuropeisti o euroscettici lo si è diventati. Europeisti lo eravamo per normalità, molto anche per retorica, certo. Antieuropeisti lo si è diventati dopo avere goduto dei benefici dell'integrazione, i quando i molti errori commessi e l'affermarsi dei vincoli parametrici hanno consentito di operare la più fantastica delle falsificazioni: i conti dissestati, la spesa pubblica improduttiva, il debito stellare, la connessa demoniaca pressione fiscale, non erano più conseguenza delle scelte i che si erano fatte, del diffondersi dell'assistenzialismo, delle reclamate elemosine di Stato, dei contrasti al dispiegarsi del libero mercato e della tenace difesa delle rendite di posizione, ma erano tutte colpe dell'Europa. Ciliegiona sulla torta: la viltà delle classi dirigenti, politica e non solo, che anziché assumersi il compito di richiamare alla ragionevolezza e all'ordine hanno provato a scaricare il peso delle cose dovute su un'entità astratta e prevalente: ce lo chiede l'Europa. C'è del buono, in questo percorso degenerativo, che buono non è. Una delle cose buone è che dirsi europeisti non è più lo scontato e indistinguibile luogo comune, praticabile in qualche adunanza domenicale o in qualche rituale celebrazione scolastica. Dirsi europeisti è diventato un problema, un'affermazione che desta reazioni vivaci. Taluni credono sia quasi segno di follia. E io sono un europeista.



Il Processo Tributario Telematico

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Avvocati Tributaristi

Per processo tributario telematico (di seguito anche PTT) si intende l'utilizzo degli strumenti informatici per la redazione e la presentazione (notifica, deposito, comunicazione) degli atti del processo dematerializzati.

Una volta effettuato il deposito tramite il "PTT" i contribuenti, i professionisti e gli enti impositori, previamente registrati, tramite il rinnovato servizio del "Telecontenzioso" possono consultare da casa o dai propri uffici il fascicolo processuale informatico ed i relativi atti.

1. Normativa¹

Il nuovo strumento si basa sull'uso della posta elettronica certificata (Pec), necessaria per la comunicazione e notificazione di ogni atto del processo, e della firma digitale consentendo, tra l'altro il deposito telematico presso le Commissioni tributarie dei ricorsi e degli altri atti processuali.

Tutti i documenti validamente inviati e acqui-

siti dal Sigit andranno a costituire il fascicolo processuale informatico. Questo sarà integralmente consultabile online e sostituirà il faldone ordinario cartaceo. Il "cervellone" della giustizia tributaria farà tutto questo da sé: alla scadenza dei diversi termini processuali, la documentazione sarà archiviata e messa a disposizione del presidente di Commissione tributaria provinciale o Commissione tributaria regionale, che dovrà esaminarlo e quindi assegnarlo a una sezione. L'intervento umano si avrà solo laddove alcuni documenti fossero esibiti su carta: in tal caso il personale amministrativo procederà a scannerizzarli, attestandone la conformità all'originale mediante firma digitale del segretario di sezione.

Orbene, inizialmente la pubblicazione nella Gazzetta ufficiale del 10 agosto 2015, numero 184, del decreto del Direttore Generale delle Finanze, 4 agosto 2015, ha stabilito le regole tec-

¹ Riferimenti:

- Decreto del Direttore Generale delle Finanze, 30 giugno 2016 (G.U. n° 161 del 12/07/2016)
- Decreto del Direttore Generale delle Finanze 15 dicembre 2016 (G.U. Serie generale n° 298 del 22/12/2016)
- C.M. 11 maggio 2016, n. 2/DF
- Decreto direttoriale 4 agosto 2015
- Decreto ministeriale 23 dicembre 2013 n. 163 (Regolamento)
- Art. 9, co. 8, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111

niche che le parti che intendono costituirsi con modalità telematica debbono rispettare, per i processi tributari innanzi alle Commissioni della Toscana e dell'Umbria:

- ✓ registrazione al Ptt;
- ✓ costituzione in giudizio;
- ✓ consultazione e prelievo di copie dal fascicolo processuale informatico;
- ✓ assegnazione dei ricorsi;
- ✓ accesso dei soggetti abilitati;
- ✓ redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze;
- ✓ archiviazione e conservazione degli atti processuali informatici.

In seguito, grazie ai decreti del Direttore Generale delle Finanze, 30 giugno 2016² e 15/12/2016³, le predette regole tecniche sono state estese a tutto il territorio nazionale.

Altresì, con la Circolare n° 2/DF dell'11/5/2016 sono state emanate le linee guida che forniscono spiegazioni sul SIGIT ed indicazioni sulle modalità di accesso ed utilizzo dei servizi del PTT.

Ecco che, per i ricorsi e gli appelli notificati, il processo tributario telematico sarà utilizzabile nelle seguenti commissioni tributarie e a partire dal:

Commissioni tributarie presenti nelle regioni Toscana e Umbria;	01-dic-15
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Abruzzo e Molise	15-ott-16
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Liguria e Piemonte	15-nov-16
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Emilia-Romagna e Veneto	15-dic-16

Commissioni tributarie presenti nelle regioni Basilicata, Campania e Puglia	15-feb-17
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Friuli-Venezia Giulia, Lazio e Lombardia	15-apr-17
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Calabria, Sardegna e Sicilia	15-giu-17
Commissioni tributarie presenti nelle regioni Marche e Val D'Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano	15-lug-17

I decreti danno attuazione al Regolamento che disciplina l'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario - decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n° 163 - tramite regole tecnico-operative per le operazioni di (articolo 3, comma 3):

- *registrazione al PTT;*
- *costituzione in giudizio;*
- *consultazione e prelievo di copie dal fascicolo processuale informatico;*
- *assegnazione dei ricorsi;*
- *accesso dei soggetti abilitati;*
- *redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze;*
- *archiviazione e conservazione degli atti processuali informatici.*

Ed infatti, il 14 febbraio 2014 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 37, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 163 del 23 dicembre 2013 con il quale, dal 1° marzo, è entrato in vigore il regolamento della disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario telematico: viene così data attuazione a quanto disposto dall'art. 39, comma 8, d.l. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 111/2011.

² G.U. n° 161 del 12/07/2016.

³ G.U. Serie generale n° 298 del 22/12/2016.

Con la Manovra 2011⁴ è stato introdotto il comma 1-*bis* all'art. 16 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che ha introdotto importanti modifiche al Codice dell'amministrazione digitale relativamente alle comunicazioni a mezzo posta elettronica.

Con Decreto direttoriale 26 aprile 2012, in vigore dal 5 maggio 2012, in attuazione del citato art. 39, del D.L. n. 98/2011, sono state dettate le regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della Posta Elettronica Certificata (PEC), per le comunicazioni di cui all'art. 16, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992.

Il citato Decreto 26 aprile 2012 trova riferimento nei testi legislativi riconducibili al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68 "Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata" e al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 "Codice dell'amministrazione digitale" (CAD).

Va detto che l'adozione da parte del Consiglio di Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi, del parere n. 3541 del 25 luglio 2013 sullo schema di regolamento recante la disciplina sull'uso di strumenti informatici e telematici, nell'ambito del processo tributario, ha costituito senza dubbio un passaggio decisivo nella direzione dell'auspicata informatizzazione del processo che ne occupa. Il parere si è espresso in senso pienamente positivo e ha evidenziato alcuni suggerimenti, di tipo meramente formale, sia sul preambolo, sia sul testo dell'articolato, nella condivisibile prospettiva di perfezionare la formulazione letterale dello schema di regolamento.

Innanzitutto, secondo il disposto dell'art. 39, comma 8, lett. d), del D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111/2011, nella prospettiva di attuare i «*principi previsti dal codice dell'amministrazione digitale*», assicurando l'efficienza e la celerità del processo tributario, con regolamento «*emanato entro*

centocinquanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il DigIPa e il Garante per la protezione dei dati personali, sono introdotte disposizioni per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione».

Lo schema di regolamento recante la disciplina sull'uso di strumenti informatici e telematici, nell'ambito del processo tributario, è stato redatto da una Commissione istituita presso la Direzione della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze. Ai lavori di questa Commissione hanno attivamente partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle entrate, del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma, dell'Ordine degli avvocati di Roma e della So.Ge.I.

Al testo originario sono state apportate alcune modifiche alla luce delle osservazioni formulate:

- (a) dal Garante per la protezione dei dati personali, con parere 8 novembre 2012, n. 330,
- (b) dall'Agenzia per l'Italia digitale, con determinazione del Commissario straordinario n. 3/2013 DIG, emessa in data 23 gennaio 2013 e
- (c) dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, nella seduta del 19 febbraio 2013, con Delibera n. 319/13/XII, prot. n. 1206.

Non si ritiene opportuno analizzare ciascun suggerimento proposto dal Consiglio di Stato, rinviandone la lettura al testo del parere, il quale non presenta particolari difficoltà a livello interpretativo. A titolo meramente esemplificativo, il parere in esame suggerisce, relativamente ai «visto» indicati nel preambolo dello schema, una sistemazione secondo l'ordine cronologico.

Con riferimento al testo dell'articolato, il parere suggerisce, ad esempio, di valutare l'opportunità di inserire, tra le definizioni previste

⁴ Art. 39, comma 8, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con la legge 15 luglio 2011, n. 111.

dall'art.1 dello schema di regolamento, quelle di «processo tributario telematico», «segretario di sezione» e di «processo verbale dell'udienza»; sotto altro profilo, invita a considerare la possibilità di indicare nell'articolato il plurale o il singolare relativamente alle «Commissioni tributarie». Inoltre, il parere segnala che è opportuno sostituire (nell'art. 3, comma 2, dello schema) la locuzione «Sistema informativo della giustizia tributaria» con l'acronimo «S.I.Gi.T.», in coerenza sia con le definizioni contenute nell'art. 1, sia con quanto indicato in altre disposizioni dell'articolato in questione.

2. In cosa consiste il processo telematico

L'importante innovazione si inserisce nel processo di semplificazione del rapporto fisco/cittadino. Da una parte, mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata e del sistema informatico della giustizia tributaria (SIGIT), tramite il portale della giustizia tributaria (giustiziatributaria.gov.it), e l'utilizzo della forma digitale per sottoscrivere gli atti informatici; dall'altra, mediante l'esonero della formazione del fascicolo d'ufficio cartaceo, previa predisposizione e conservazione di un fascicolo in formato elettronico, con importanti risvolti in termini sia di celerità sia di risparmio.

Con l'accesso al nuovo applicativo PTT, le parti possono effettuare con modalità telematiche il deposito dei ricorsi e degli altri atti processuali presso le Commissioni. Ne deriva che contribuenti e professionisti non dovranno più fare la spola tra uffici, poste e segreterie di commissioni laddove l'uso degli strumenti informatici e telematici nell'ambito del processo tributario, consentiranno, attraverso la smaterializzazione dei flussi documentali, una notevole riduzione dei costi diretti e indiretti per tutti gli operatori di settore: giudici, difensori, enti impositori, contribuenti, uffici di segreteria delle commissioni tributarie.

Ciò significa che per accedere al PTT, l'avvocato o il contribuente che sta in giudizio personalmente deve dotarsi di un pc con accesso internet, software di videoscrittura, *antivirus*, *anti-spam* e *firewall*, *scanner* e dispositivo di firma digitale; altresì attivare un indirizzo PEC oltre ad iscriversi ed avere accesso al SIGIT.

Con la Circolare n° 2/DF dell'11/5/2016 sono state emanate le linee guida che forniscono spiegazioni sul SIGIT ed indicazioni sulle modalità di accesso ed utilizzo dei servizi del PTT.

Orbene, nello specifico gli strumenti operativi del processo tributario sono accessibili attraverso il SIGIT, il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria, composto da un'area pubblica visibile da tutti e da un'area riservata accessibile solo previa registrazione informatica degli utenti.

Il sistema PTT è integrato al rinnovato servizio del Telecontenzioso accessibile dal portale: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/telecontenzioso-informazioni-sui-ricorsi> che consente agli utenti, previo accesso mediante l'utilizzo delle medesime credenziali di registrazione al PTT, di **consultare da casa o dai propri uffici il fascicolo processuale informatico ed i relativi atti in esso contenuti.**

Per accedere al servizio PTT l'utente deve essere in possesso di un valido indirizzo di Posta Elettronica Certificata PEC e della firma digitale elettronica onde effettuare la registrazione al portale e procedere con l'accesso al processo tributario telematico che avviene mediante una procedura di registrazione al servizio reso dal Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) da effettuarsi presso il seguente link: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/processo-tributario-telematico-ptt-sigit>.

Da un punto di vista pratico e di sintesi, in primo luogo occorre notificare il ricorso/appello alla controparte tramite PEC, dopo di che il ricorrente/appellante ha l'obbligo di depositare tale atto e i relativi allegati per via telematica.

Effettuando il deposito verrà rilasciato il numero di iscrizione a ruolo della controversia online.

In caso di riscontro di gravi anomalie riferibili al ricorso/appello, il PTT non rilascia il numero di RGR/RGA e contestualmente rende disponibile nell'area riservata personale la tipologia delle anomalie riscontrate. Analoga informazione viene inviata anche all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.

Il ricorso/appello viene, comunque, iscritto a ruolo se:

- nell'atto principale si riscontrino anomalie "non bloccanti" riferibili al solo formato dei file, ossia non corrispondenti al formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- negli allegati si riscontrino anomalie sia "bloccanti" sia "non bloccanti".

Se i controlli effettuati dal sistema vanno a buon fine, la data di deposito degli atti coincide con quella della ricevuta sincrona di accettazione. Tale ultima data è quella che rileva ai fini del rispetto dei termini processuali.

A tal proposito, è bene evidenziare che la firma digitale è la forma più avanzata di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e su un sistema di chiave crittografate (una pubblica e una privata) che consentono al titolare tramite la chiave privata di manifestare e al destinatario tramite la chiave pubblica di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici; altresì per la sottoscrizione degli atti processuali e dei documenti informatici la norma prevede in alternativa anche l'utilizzo della firma elettronica qualificata, altra tipologia di firma elettronica avanzata (art. 1 D.Lgs. 82/2005). Il contribuente deve richiedere il rilascio di un dispositivo per la firma digitale ad un soggetto certificatore.

3. Registrazione al PTT

L'utente, per registrarsi al SIGIT, dalla pagina del Portale ACCESSO AL PTT seleziona il link "Accedi al servizio" e, successivamente una volta completata la registrazione al sistema potrà effettuare l'accesso da qualsiasi apparato solamente collegandosi al portale ed inserendo le proprie credenziali.

Tale procedura informatica – spiegata nella circolare citata – è utilizzabile anche per il deposito di atti per i quali non è prevista la notifica come le controdeduzioni e altri atti processuali. Gli atti depositati dalle parti e quelli redatti d'ufficio formano il fascicolo processuale informatico, liberamente consultabile mediante il servizio del «Telecontenzioso» dalle parti costituite telematicamente e dai giudici investiti della controversia.

Tuttavia in questa prima fase del processo tributario telematico vige il principio della facoltatività del deposito telematico rispetto a quello tradizionale cartaceo e della graduale estensione sul territorio nazionale delle nuove modalità di deposito degli atti processuali.

Per individuare gli indirizzi di posta elettronica certificata degli enti impositori, dei concessionari e delle società di riscossione, dei professionisti e delle imprese, si può far riferimento agli elenchi pubblici esistenti rispettivamente nell'IPA (www.indicepa.gov.it) e nell'INI-PEC (www.inipec.gov.it).

Gli atti processuali telematici da notificarsi a mezzo ufficiale giudiziario ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice procedura civile, devono essere trasmessi all'indirizzo PEC dell'ufficio notificazioni esecuzioni e protesti (UNEP) pubblicato e presente nell'elenco IPA (art. 5, comma 3, regolamento).

4. Ambito di applicazione

L'ambito di applicazione del provvedimento comprende tutti gli atti e i provvedimenti del processo tributario, inclusi quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione. Tutti questi atti possono essere formati come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.

Nello specifico, la procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa devono essere conferiti, congiuntamente all'atto cui si riferiscono, su supporto informatico e sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale dal ricorrente. Le notificazioni e le comunicazioni telematiche sono invece eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di Pec dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo.

Orbene, per gli enti impositori l'indirizzo di Pec da utilizzare per le notifiche è quello pubblicato nell'Ipa (Indice delle pubbliche amministrazioni). Quanto alla fase di costituzione in giudizio, il ricorso e gli altri atti, unitamente alle ricevute della Pec, vanno depositati presso la segreteria della Commissione tributaria mediante il Sigit. Più nel dettaglio, la costituzione in giudizio del ricorrente avviene con il deposito mediante il Sigit del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati.

La procedura telematica non è un obbligo ma una facoltà. Non è prevista l'obbligatorietà dell'utilizzo della modalità telematica a condizione che la parte non abbia, spontaneamente, utilizzato nel primo grado di giudizio, tale modalità; in questa ipotesi, la stessa parte sarà obbligata ad utilizzare la medesima modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore (art. 2, n. 3); viene così impedito che la parte possa utilizzare sia modalità telematiche sia tradizionali. L'art. 16-bis, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in vigore dal 1° gennaio 2016, dispone che *“le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente commissione tributaria*

possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione”. Va ricordato che il processo tributario telematico è una semplice procedura operativa e non un obbligo che coinvolge non soltanto gli atti e i provvedimenti del contenzioso tributario ma anche l'istituto del reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, pertanto, non è una semplice procedura di natura amministrativa ma un vero e proprio atto di impugnazione per le controversie di valore - determinato considerando le sole imposte, ovvero le sanzioni se queste costituiscono l'unico addebito - non superiore a 20.000 euro.

Tale disposizione, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2016, afferma a chiare lettere che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa”.* Tale facoltà, se esercitata in primo grado, costituisce un obbligo di adottare la procedura di processo tributario telematico per l'intero grado di giudizio, nonché per l'appello, salvo il caso di sostituzione del difensore. Il procedimento può essere attivato già con l'istituto del reclamo-mediazione.

5. Assistenza tecnica e procura alle liti

Per quel che concerne la difesa ovvero l'assistenza tecnica e la procura alle liti nell'ambito del Ptt va necessariamente evidenziata una distinzione in relazione al:

- **ricorrente sprovvisto di firma digitale**

la procura alle liti è rilasciata su atto separato dall'atto principale con firma autografa, regolarmente autentica dal difensore; tale atto dovrà essere oggetto di scansione da parte del difensore, firmato digitalmente e allegato al ricorso/appello;

- **ricorrente provvisto di firma digitale**

è facoltà firmare digitalmente la procura rilasciata dal difensore (in pratica si applica la stessa disciplina prevista per il processo civile telematico).

Altresì, per le controversie di valore inferiore o uguale a € 3.000 laddove il contribuente si difende personalmente, se in possesso della firma digitale e di un indirizzo Pec può avvalersi del deposito telematico degli atti.

Per il conferimento dell'incarico su supporto cartaceo è utile ricordare che può essere conferito con:

- **atto pubblico o scrittura privata autenticata** (da produrre in giudizio) redatto non oltre la data di notifica del ricorso alla controparte. La procura può essere generale (per tutte le liti tributarie, anche potenziali) o speciale con riguardo ad un singolo processo;
- **procura a margine o in calce** (purchè sia parte integrante dell'atto) del ricorso introduttivo e sottoscrizione autografa della parte certificata dallo stesso professionista incaricato.

6. S.I.Gi.T.

Il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria è il fulcro del processo tributario telematico ed è costituito dall'insieme delle risorse *hardware* e *software* mediante il quale viene trattato in via informatica e telematica qualsiasi tipo di attività, di dato, di servizio, di comunicazione e di procedura, relativo all'amministrazione della giustizia tributaria. Si tratta, in sostanza, di quello che al di là della terminologia adottata, può essere considerata la vera e propria istituzione di un nuovo ufficio dell'Amministrazione finanziaria di cui, però, non si rinviene alcuna indicazione per ciò che attiene ad un suo inquadramento con la relativa dipendenza funzionale e gerarchica né si conoscono le dotazioni

organiche in termini di personale, di mezzi e di fondi; del pari non sono individuate le sue responsabilità né è chiarito in che modo opererà, creandosi così una certa interferenza delle funzioni amministrative ministeriali con quelle giurisdizionali appartenenti alle Commissioni tributarie.

Al S.I.Gi.T. potranno accedere soltanto i seguenti soggetti: i giudici tributari, le parti, i procuratori e i difensori di cui agli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il personale abilitato delle segreterie delle Commissioni tributarie, i consulenti tecnici e gli altri soggetti di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Le parti, i loro procuratori e difensori, nonché i consulenti e gli organi tecnici potranno accedere alle sole informazioni contenute nei fascicoli dei procedimenti in cui sono costituiti o svolgono attività di consulenza.

In particolare il S.I.Gi.T. assicurerà (art. 3 comma 1):

- a) l'individuazione della Commissione tributaria adita;
- b) l'individuazione del procedimento giurisdizionale tributario attivato;
- c) l'individuazione del soggetto abilitato;
- d) la trasmissione degli atti e documenti alla Commissione tributaria competente;
- e) la ricezione degli atti e documenti da parte della Commissione tributaria competente;
- f) il rilascio delle attestazioni concernenti le attività di cui alle precedenti lettere d) ed e);
- g) la formazione del fascicolo informatico.

E' di immediata percezione come il Processo Tributario Telematico risolva i problemi degli orari d'ufficio, delle commissioni o degli uffici postali, in quanto il SIGiT sarà disponibile in linea per la quasi totalità del tempo nell'arco della

giornata; rimarrà sempre il problema del perfezionamento del deposito se effettuato al limite della scadenza dei termini (ultima ora o minuti) se intervengano problemi tecnici del mezzo telematico o informatico. A generale salvaguardia di ogni documentabile problematica riconducibile al mezzo informatico o telematico che rendesse impossibile procedere nei termini al deposito degli atti, rimane sempre la richiesta al giudice competente della rimessione in termini.

7. Notificazioni telematiche

Le parti possono effettuare le notifiche degli atti informatici del processo tramite:

- ✓ **Pec**
- ✓ **Ufficiale giudiziario.**

La notifica per pec si effettua mediante trasmissione del documento informatico all'indirizzo pec del destinatario.

E' utile evidenziare che per quel che concerne:

1. le società o le imprese individuali iscritte nel registro delle imprese va considerato l'indirizzo pec comunicato al momento dell'iscrizione nel registro delle imprese e pubblicato nell'INI-PEC (art. 16 c. 6 DL 185/2008 conv. in L. 2/2009; art. 5 c.1 DL 179/2012 conv. in L. 221/2012;
2. i professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge (parti o difensori) va considerato l'indirizzo pec comunicato ai rispettivi ordini o collegi e pubblicato nell'INI-PEC (art. 16 c. 7 DL 185/2008 conv. in L. 2/2009);
3. gli enti impositori va considerato l'indirizzo pec pubblicato nell'IPA che è l'indice delle Pubbliche Amministrazioni contenente l'elenco delle caselle di PEC o degli indirizzi di posta elettronica delle Pubbliche Amministrazioni;

4. segreteria delle CT va considerato l'indirizzo pec pubblicato nell'IPA;

5. tutti gli altri va considerato l'indirizzo pec rilasciato da un gestore di PEC in conformità alla normativa vigente (DPR 68/2005).

In caso di notifica tramite ufficiale giudiziario questo vi provvede in base alle disposizioni del processo civile e il difensore deve trasmettere l'atto da notificare, all'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) competente, via pec all'indirizzo pubblicato sull'indice degli indirizzi delle PA.

Nel Ptt è nella notifica del ricorso/appello alla controparte a mezzo Pec, così come avviene nelle procedure di notifica e deposito degli atti mediante il servizio postale, il momento del perfezionamento delle notifiche e delle comunicazioni è differenziato per il mittente e per il destinatario.

Ai fini del computo dei termini processuali, infatti, ogni notifica/comunicazione effettuata tramite Pec si considera andata a buon fine:

- per il mittente alla data in cui la comunicazione/notificazione è stata inviata al proprio gestore attestata dalla relativa ricevuta di accettazione;
- per il destinatario alla data in cui la comunicazione/notificazione è resa disponibile nella propria casella Pec, indicata nel ricorso o nel primo atto difensivo.

Premessa la difficoltà logica di distinguere, nell'ambito del processo tributario, tra comunicazioni e notifiche, è possibile osservare che le comunicazioni costituiscono, di massima, il mezzo tipico di informazione della segreteria della Commissione Tributaria, mentre la notifica è l'unico mezzo utilizzabile dalle parti per trasmettere atti e notizie.

Le notificazioni sono fatte secondo le norme dal codice di procedura civile (articoli 137 e se-

guenti cod. proc. civ.), ad eccezione del luogo della notifica. Le notifiche effettuate dagli uffici fiscali o dall'ente locale possono essere effettuate, oltre che a mezzo posta, anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria.

Le comunicazioni sono effettuate, a norma dell'art. 17, D.Lgs. n. 546/1992:

- mediante avviso della segreteria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo posta in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. La segreteria può anche richiedere la notifica dell'avviso da parte dell'ufficiale giudiziario o del messo comunale;
- nel domicilio eletto o, in mancanza dell'elezione di domicilio, nella residenza dichiarata dalla parte nell'atto di costituzione in giudizio (nella sede legale, se persona giuridica). Resta salvo, tuttavia, il caso di consegna in mani proprie, per il quale il luogo in cui essa avviene è irrilevante. Quando mancano o sono assolutamente incerte sia l'elezione di domicilio, sia la dichiarazione di residenza oppure la sede nel territorio dello Stato, le comunicazioni relative agli atti del processo vanno fatte presso la segreteria della Commissione tributaria mittente. Di regola le comunicazioni devono essere fatte alle parti costituite; solo nei casi tassativamente previsti devono essere fatte alla parte anche se non costituita, ad esempio la comunicazione della data di trattazione incidentale - cautelare alle parti (art. 47 comma 2, D.Lgs. n. 546/1992).

In aggiunta ai metodi "ordinari", le comunicazioni possono essere effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del D.Lgs. n. 82/2005. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 82/2005, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'art. 76 del citato D.Lgs. n. 82/2005. A tal fine, l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è

indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo, l'indicazione è necessaria anche per evitare la "sanzione" dell'aumento del contributo unificato della metà.

In ogni caso qualunque comunicazione o notifica a mezzo posta si considera fatta nella data della spedizione. I termini che hanno inizio dalla notifica o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Come accennato, le comunicazioni costituiscono, di massima, il mezzo tipico di informazione della segreteria della Commissione Tributaria, e tra queste:

- ✓ avvisi di trattazione ex art. 31 D.Lgs. n. 546/1992, con i quali si dà informazione alle parti costituite della data di trattazione della controversia;
- ✓ comunicazioni, ex art. 37, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, alle parti costituite del dispositivo della sentenza con la data di deposito;
- ✓ avviso di trattazione alle parti, ex art. 47, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, dell'istanza di sospensione nel procedimento cautelare;
- ✓ documenti di trasmissione di uno dei due originali del ricorso per ottemperanza alla parte processuale pubblica ex art. 70, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992;
- ✓ avviso alle parti della data di trattazione del ricorso per ottemperanza in camera di consiglio in cui vengono sentite le parti processuali in contraddittorio (art. 70, comma 6, D.Lgs. n. 546/1992);
- ✓ avviso alle parti dell'emissione di ogni altro provvedimento del Giudice (monocratico o collegiale);
- ✓ avviso di emissione di decreto di ammissibilità della conciliazione presentata fuori udienza (art. 48, comma 5, D.Lgs. n.

546/1992).

Nel nuovo processo tributario telematico, come detto, è previsto che le notificazioni e le comunicazioni sono eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici ai competenti indirizzi di Pec.

Orbene, l'indirizzo pec cui inviare l'atto è quello dichiarato dalla parte destinataria nel ricorso o nel primo atto difensivo ed è riportato nella nota di iscrizione a ruolo. Altresì l'indicazione dell'indirizzo pec nel ricorso o reclamo introdotto notificato via pec, equivale ad elezione di domicilio digitale valido per le notifiche e le comunicazioni telematiche anche nei gradi successivi del processo, salvo modifica che la parte deve comunicare alle altre parti e alla commissione secondo specifiche modalità tecniche (art. 6 DM 23 dicembre 2013 n. 163).

Le variazioni dell'indirizzo di Pec:

- vanno effettuate con le apposite modalità ;
- producono effetto dal decimo giorno successivo a quello della relativa notifica alla Segreteria della Commissione tributaria e alle parti costituite.

Così come avviene per il processo tradizionale si ritiene che anche nel nuovo processo telematico, in mancanza di indicazioni diverse, l'indirizzo di Pec - costituente elezione di domicilio - possa essere sia quello del difensore abilitato che quello dello stesso ricorrente.

La Circolare 2/DF conferma che gli atti ed i documenti notificati via Pec devono possedere i requisiti di dimensione e forma previsti per gli atti del Ptt ovvero:

il formato elettronico deve essere:

- ✓ redatto con software di scrittura senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti (la generalità dei normali e più diffusi software di videoscrittura);
- ✓ convertito in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;

- ✓ privo di elementi attivi fra cui macro e campi variabili;
- ✓ sottoscritto con firma digitale (il nome del file sottoscritto deve avere la desinenza. pdf.p7m).

I documenti informatici allegati originariamente analogici per i quali è ammessa la scansione in formato immagine, devono essere:

- ✓ in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, oppure TIFF con risoluzione non superiore a 300 dpi, in bianco e nero e compressione in modalità fax (CCITT Group IV);
- ✓ privi di elementi attivi fra cui macro e campi variabili;
- ✓ sottoscritti con firma digitale;
- ✓ di dimensione massima di 5 MB (per singolo documento; se il documento ha dimensione maggiore è necessario suddividerlo in più file).

In caso di atto o documento non conforme alle richiamate specifiche tecniche, il SIGIT garantisce la sola registrazione ma non identificabilità dell'autore, integrità, leggibilità e reperibilità dell'atto o documento e, in alcuni casi (documento non conforme neppure ai formati previsti dal Manuale di gestione dell'art. 5 DPCM 3 dicembre 2013), neppure la registrazione (art. 5 DM 4 agosto 2015).

8. Modalità di costituzione in giudizio e successivo deposito di atti

A pena d'inammissibilità entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, il ricorrente deve costituirsi in giudizio (art. 10) mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria:

- ✓ Dell'originale del ricorso notificato tramite ufficiale giudiziario; ovvero

- ✓ Copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata (in caso di consegna o spedizione per posta l'atto depositato deve essere conforme a quello consegnato o spedito o tanto va attestato dal ricorrente, a pena di inammissibilità).

L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce.

Nel caso di notifica a mezzo Pec del ricorso, il ricorrente deve costituirsi in giudizio presso la commissione tributaria tramite il deposito mediante il S.I.Gi.T.:

- del ricorso;
- della nota di iscrizione a ruolo;
- degli atti e dei documenti allegati al ricorso.

Per essere certi del deposito, sarà rilasciata ricevuta di accettazione, recante la data di trasmissione, dal S.I.Gi.T. che successivamente rilascia anche il numero di iscrizione del ricorso nel registro generale ricorsi.

Va detto che nel frattempo, il sistema del Ptt rilascia una ricevuta di accettazione a video, inviata anche all'indirizzo Pec del depositante, laddove procede ad una serie di controlli e verifiche, descritti in dettaglio dalla circolare 2/DF, riguardanti essenzialmente:

- l'assenza di virus;
- il formato dei file;
- la dimensione dei file;
- l'integrità dei file;
- la validità della firma digitale.

L'esito dei predetti controlli può dar luogo:

- al perfezionamento del deposito dell'atto processuale, ovvero

- alla mancata acquisizione dell'atto principale o di alcuni dei suoi allegati, per la presenza di determinate anomalie.

Le fattispecie bloccanti sono tassative e limitate alle anomalie più gravi, ovvero a quelle che:

- pregiudicano la sicurezza del sistema informativo (ad es. presenza di virus, ecc.);
- non permettono l'identificazione certa del soggetto da cui proviene l'atto (ad es. non integrità della firma dei file, ecc.),
- non consentono la corretta gestione e conservazione dei file relativi agli atti giudiziari.

Diversamente le anomalie non bloccanti permettono comunque il deposito dell'atto e dei documenti.

Più specificamente,

- in caso di esito positivo delle verifiche e controlli, il Ptt provvede al rilascio del numero di iscrizione al Registro generale (RGR/RGA) dei ricorsi/appelli - qualora il deposito concerna il ricorso introduttivo e gli allegati - o di apposita ricevuta - qualora il deposito concerna le controdeduzioni e gli allegati - mediante comunicazione inserita nell'area riservata personale del soggetto abilitato ed inviata alla Pec;
- in caso di riscontro di gravi anomalie bloccanti, il Ptt non rilascia il numero di RGR/RGA e/o non rilascia la ricevuta e rende disponibile la tipologia delle anomalie riscontrate mediante comunicazione inserita nell'area riservata personale del soggetto abilitato ed inviata alla Pec - le anomalie che non permettono l'iscrizione a ruolo del ricorso introduttivo riguardano la presenza di virus nei file, il superamento della dimensione massima del singolo file pari a 5 MB, la non validità della firma digitale apposta sui file, la non integrità dei file firmati;
- il ricorso/appello è comunque iscritto a

ruolo e le controdeduzioni vengono acquisite nel Ptt se nell'atto principale si riscontrano anomalie non bloccanti e negli allegati si riscontrino anomalie sia bloccanti sia non bloccanti (in tal caso l'allegato non viene acquisito) con comunicazione inserita nell'area riservata personale del soggetto abilitato ed inviata alla Pec.

La parte resistente procede alla costituzione in giudizio e al deposito dei relativi atti e documenti con le stesse modalità previste per il ricorrente.

Gli atti e i documenti informatici, prodotti successivamente alla costituzione in giudizio, devono:

- contenere l'indicazione del numero di iscrizione assegnato al ricorso introduttivo;
- essere prodotti esclusivamente mediante il S.I.Gi.T. che attesta l'avvenuto deposito con il rilascio di apposita ricevuta di accettazione recante la data di trasmissione e l'indicazione della corretta acquisizione degli atti e dei documenti informatici depositati.

Le parti possono depositare nel processo telematico anche atti e documenti in formato non informatico a condizione che consistano

- ✓ in fogli formato massimo A4;
- ✓ liberi da rilegatura;
- ✓ numerati.

A questo punto la segreteria della CT li acquisisce al fascicolo informatico tramite scansione e sottoscrizione digitale precisando data del deposito, numero del ruolo, parte che l'ha depositato e data del deposito.

8.1. Pagamento del contributo unificato tributario

Ai sensi dell'articolo 9 del D.P.R. n. 115/2002, la

parte che deposita per prima l'atto principale è tenuto ad effettuare il versamento del contributo unificato tributario in base al valore dell'atto impugnato determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

A tale riguardo, il PTT richiede la compilazione di una apposita schermata all'interno della quale l'utente indica i seguenti dati:

- il valore della controversia dichiarato ovvero che la controversia è di valore indeterminabile, selezionando l'apposito flag;
- la modalità prescelta (F23, conto corrente postale, contrassegno, altro) per il versamento del CUT, ovvero la selezione dell'apposito flag riguardante la "*prenotazione a debito*" effettuata o la "*richiesta di patrocinio a spese dello Stato*";
- il codice dell'ufficio o ente e il codice tributo riportati nel modello F23. I campi sono preimpostati rispettivamente con il codice corrispondente alla Commissione Tributaria e con il codice tributo "**171T**".

In base al combinato disposto dell'articolo 19 del regolamento e del comma 3 dell'art. 13 dell'allegato tecnico, la parte deve scansionare la ricevuta analogica del versamento del CUT, apporvi la firma digitale ed allegarla all'atto principale selezionando l'apposita voce nella tabella dei documenti allegati.

In caso di versamento del CUT tramite contrassegno, oltre la suddetta procedura di scansione del file e trasmissione dello stesso, è necessario che la parte depositi, quanto prima, presso la segreteria della Commissione tributaria l'originale di detto contrassegno.

Si ricorda che nel portale della giustizia tributaria è disponibile per tutti gli utenti un servizio di ausilio per il calcolo dell'importo del contributo unificato tributario dovuto in base al valore della controversia.

8.2. Giudizio di appello

Per la costituzione in giudizio e il deposito mediante il S.I.Gi.T. degli atti e documenti riferiti al giudizio di appello, valgono le stesse modalità indicate per il giudizio di primo grado.

Una peculiarità caratteristica del giudizio di appello telematico è rappresentata dall'esonero dall'obbligo di deposito del ricorso in appello presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale. Tale deposito è stato espressamente surrogato dal deposito telematico dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale.

9. Fascicolo informatico

Le parti possono accedere al fascicolo informatico tramite l'applicazione "Telecontenzioso", utilizzando le stesse credenziali per l'accesso al SIGIT , e prelevarne o consultarne il contenuto.

E' onere della Segreteria della Commissione tributaria formare il fascicolo informatico nel quale vanno anche inseriti:

- le attestazioni rilasciate dal S.I.Gi.T.;
- ogni altro atto e documento informatico acquisito dal S.I.Gi.T.;
- la copia informatica degli atti e dei documenti cartacei prodotti e acquisiti con le apposite modalità previste.

In sostanza, il fascicolo informatico è, altresì, formato laddove una parte (ricorrente/resistente) effettui il deposito mediante il sistema e l'altra parte (resistente/ricorrente) depositi con modalità cartacee. In tal caso, il personale di Segreteria assicura, infatti, l'acquisizione al fascicolo informatico degli atti e dei documenti cartacei.

La predetta operazione di acquisizione al fascicolo processuale informatico delle copie degli

atti e dei documenti depositati su supporto analogico avviene mediante scansione in uno dei formati che ne consentano la ricerca testuale. Tuttavia, la predetta operazione potrà avvenire nel caso in cui gli atti e documenti cartacei rispettino le seguenti caratteristiche:

- ✓ formato A4;
- ✓ formati liberi da rilegatura;
- ✓ fogli numerati.

Gli atti e documenti, come sopra scansionati e firmati digitalmente, sono identificabili nel fascicolo informatico mediante i dati della controversia, ossia il numero di registro generale/ di ricevuta, la data del deposito e il numero progressivo degli atti e documenti cartacei.

La consultazione è resa possibile solo dopo che l'Ufficio di Segreteria ha effettuato le necessarie operazioni di abbinamento dell'atto depositato su supporto cartaceo dal resistente con quello del ricorrente/appellante già iscritto a ruolo con modalità telematiche ovvero di abbinamento delle controdeduzioni telematiche con il ricorso depositato su supporto cartaceo.

Detto fascicolo, a condizione che contenga anche tutti i predetti atti e documenti cartacei regolarmente prodotti e acquisiti, sostituisce il fascicolo d'ufficio. Lo stesso fascicolo, inoltre:

- consente ai giudici tributari e agli altri soggetti abilitati al S.I.Gi.T. la sua diretta consultazione;
- esonera le Segreterie delle Commissioni tributarie dal produrre e rilasciare copia su supporto cartaceo degli atti e dei documenti informatici ivi contenuti ai soggetti abilitati alla sua consultazione.

Nel caso in cui le parti richiedano copia autentica degli atti contenuti nel fascicolo informatico, la Segreteria della Commissione tributaria, previo pagamento delle spese, provvede all'invio della copia richiesta tramite Pec.

10. Sentenze, decreti e ordinanze

I provvedimenti del processo tributario telematico devono essere redatti come documenti informatici e devono essere sottoscritti, con firma elettronica qualificata o firma digitale, dal presidente e dall'estensore.

Gli stessi provvedimenti devono essere sottoscritti, con firma elettronica qualificata o firma digitale, dal Segretario della sezione che provvede anche al deposito della sentenza.

E' previsto, inoltre, che i provvedimenti in questione sono trasmessi tramite il S.I.Gi.T. così come deve avvenire per la trasmissione dei documenti tra i componenti del collegio giudicante.

Stante la notevole rilevanza processuale della data di avvenuto deposito della sentenza, sarebbe forse stato opportuno che il regolamento avesse riservato qualche spazio per indicare i criteri attraverso cui individuare tale data. In mancanza - e ferma restando la prevista emanazione di un successivo regolamento per le operazioni relative alla "*costituzione in giudizio mediante deposito*" - resta una certa indeter-

minatezza derivante dal richiamo all'art. 37 del D.Lgs. n. 546/1992, per effetto del quale sembrerebbe doversi ammettere che il deposito debba avvenire con gli stessi criteri e modalità previsti per le sentenze del processo tributario tradizionale. Una simile soluzione, tuttavia, snaturerebbe in qualche misura la vocazione informatica del nuovo processo tributario telematico.

In mancanza potrebbe farsi riferimento, ma con una certa indeterminazione, ai criteri dettati in precedenza per individuare il termine di deposito degli atti delle parti in causa per la relativa costituzione in giudizio.

Resta però il fatto che, sullo specifico aspetto, sarebbe necessario un apposito ed esplicito intervento chiarificatore.

Va infine evidenziato che, nel caso in cui sia richiesto da una delle parti la sentenza munita della formula esecutiva, il Segretario della Commissione tributaria deve provvedere, previo pagamento delle spese, al rilascio della stessa sottoscritta con propria firma elettronica qualificata o firma digitale.



SCARICA ALLEGATO: Slides presentate e pubblicizzate al Corso di formazione dei professionisti e privati dal titolo "*Processo tributario: le nuove procedure telematiche*" organizzato dal MEF Dipartimento delle Finanze – Direzione della giustizia tributaria – 13 febbraio 2017 – Bari – Le slides sono state realizzate e compilate dal MEF.



L'elusione fiscale delle grandi multinazionali

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Abbiamo già avuto modo di rappresentare in altre occasioni come l'OCSE e la Commissione UE abbiano elaborato una definizione di pianificazione fiscale aggressiva, sostanzialmente correlata con l'individuazione delle ipotesi di abuso del diritto. In pratica, partendo dall'assunto che scelte di natura meramente organizzativa e operazioni finalizzate a perseguire il miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa costituiscono irrinunciabili principi di diritto attinenti a indiscutibili libertà economiche fondamentali, è aggressiva quell'operazione di pianificazione fiscale in cui la giustificazione di un determinato comportamento risiede in via prevalente, non nell'esistenza di una valida ragione economica, ma nell'esigenza di ottenere un vantaggio fiscale, altrimenti non spettante (concreta assenza di ragioni extra-fiscali).

In tema di fiscalità internazionale, sul banco degli imputati siedono (inevitabilmente e principalmente) le c. d. OTT (*Over The Top*); ovvero, le imprese multinazionali del web (*Apple, Google, Amazon, Facebook, Microsoft*). Per tali grosse entità risulta, *de facto*, abbastanza semplice far risultare il grosso della loro materia imponibile presso giurisdizioni fiscalmente "morbide", in sfregio a qualunque approccio Nexus raccomandato dall'OCSE, approfittando della tipologia operativa naturalmente insita in ogni attività legata alla *digital economy*.

Le multinazionali del web hanno avuto grande facilità nell'erosare le basi imponibili, trasferire i profitti nei Paesi a più bassa fiscalità e ridurre il carico fiscale complessivo. La pressoché tota-

le dematerializzazione dell'industria digitale, in effetti, consente di evitare di avere una concreta localizzazione fiscale dei profitti conseguiti attraverso una stabile organizzazione, nel territorio dello Stato reale, così permettendo una riduzione di funzioni, beni e rischi, a vantaggio di territori in cui sono vigenti governi fiscali più propensi a contrattare carichi impositivi estremamente bassi - come se già, in partenza, le aliquote applicate non fossero più che allettanti.

La delocalizzazione delle transazioni commerciali tramite Internet, fa venire meno taluni requisiti impositivi indispensabili come: il luogo di produzione del reddito e la residenza fiscale delle eventuali stabili organizzazioni - in genere, direttamente connesse alla presenza di

strutture materiali e personali dell'impresa nel territorio di un altro Stato. Da qui le inevitabili problematiche nella ripartizione del reddito complessivamente prodotto. In sostanza, la *digital economy* (più d'ogni altra attività) bene si presta a non far emergere redditi da tassare nel territorio in cui l'impresa svolge la propria reale attività, e fa nascere il dilemma relativo a quali innovative opzioni tributarie predisporre e quali *framework* utilizzare, onde riuscire ad assoggettare a tassazione gli imponibili maturati da questi grossi gruppi sovranazionali.

A mero titolo informativo, si richiamano alcune significative notizie riportate di recente dai media.

1. Il Senato americano ha stimato che le imposte sottratte al Fisco dalla *Apple*, tra il 2009 e il 2012, sarebbero di circa 74 miliardi di dollari.
2. La Procura di Milano ha chiuso le indagini, sempre nei confronti di *Apple*, per un presunto omesso versamento di imposte di oltre 800 milioni di euro, tra il 2008 e il 2013.
3. Un'ennesima indagine della Guardia di Finanza riguarda *Amazon*, multinazionale americana con sede a Seattle, a cui viene contestata la stabile organizzazione in Italia.
4. *Google* è sotto accertamento fiscale: si ipotizza un accordo sulla base di oltre 150 milioni di euro nei confronti del Fisco italiano.
5. *Facebook* ha recentemente dichiarato introiti per 20,4 milioni di sterline (25,3 milioni di euro) in Gran Bretagna, quando in realtà la cifra effettiva sarebbe stata di 175 milioni (217,3 milioni di euro); la spiegazione – secondo i vertici dell'azienda – starebbe nel fatto che la maggior parte degli incassi sarebbe stata registrata presso la sede di Dublino, scelta da *Facebook*, non per motivi fiscali, ma perché vi si trova “*il personale migliore e più affidabile*”.
6. Il *Sunday Times* ha accusato Microsoft di

aver evaso 100 milioni di sterline l'anno a partire dal 2011 nel Regno Unito, utilizzando il ben conosciuto metodo di intestare le fatture alla sua sede locale in Irlanda, Paese dove le tasse sono molto più basse.

7. L'ex italiana FCA (FIAT), a seguito dello scandalo *LuxLeaks*, è risultata essere uno dei principali beneficiari degli accordi di tax ruling col governo lussemburghese, così sottraendo a imposizione, in seguito all'ottenimento di un vantaggio illegale, materia imponibile tale da farle risparmiare imposte che vanno dai 20 ai 30 milioni di euro, a detta dell'Antitrust UE.

E l'elenco potrebbe continuare all'infinito... Si stima che l'imponibile eluso, solo in Italia, da tutte le società possa valere sugli 11 miliardi. Anche se, a esser sinceri, gli accorgimenti per abbattere le imposte (a parte l'appena citato caso della FCA) sono utilizzati anche da aziende di altri settori: esempio, *Ryanair* e *Starbucks*.

In ottica europea, la Commissione UE valuta in 1.000 miliardi di euro l'evasione complessiva nel vecchio continente, ed è da tempo impegnata in un Piano di contrasto ai sistemi di ottimizzazione ai quali ricorrono le multinazionali (e non solo quelle del web), per bypassare il Fisco e pagare le tasse al minimo in Europa. A tal proposito, vengono periodicamente organizzate delle audizioni cui sono invitate a partecipare le *Big MNEs*, onde fornire opportune spiegazioni sulle loro strategie fiscali internazionali. Tra le società invitate: *Google*, *Facebook*, *Amazon*, *Apple*, *Microsoft* (per la *digital economy*), oltre a *Coca-Cola*, *Pepsi*, *McDonald's Europe*, *Ikea*, *Philip Morris*, *Disney*, *AB InBev*, *HSBC*, *Barclays* e FCA (che, in genere, non si presenta).

- Amazon

Il colosso americano del commercio online, fattura oltre 50 miliardi di dollari all'anno e ha quattro società in Italia, le cui quote sono di

proprietà, al 100%, della *Amazon Eu Sarl* (*holding* lussemburghese).

Secondo quanto *Amazon* dichiara, le filiali italiane sarebbero solo dei magazzini e dei depositi di merce, dove i lavoratori eseguono meri servizi su ordine e conto della società-madre lussemburghese, così non configurandosi (in relazione alla normativa fiscale) alcuna *permanent establishment*. Per ciò stesso, in sostanza anche le imposte su quella parte di redditi indubitabilmente prodotti in Italia sulla base dell'applicazione del *Nexus Approach*, vengono materialmente pagate in Lussemburgo, dove vigono aliquote assai inferiori e – soprattutto – dove *Amazon* è riuscita ad attivare un'importante azione di *ruling* fiscale internazionale.

Ebbene, almeno una di queste quattro società italiane (*Amazon Italia Logistica*), sembrerebbe viceversa condurre una vera e propria attività di gestione del *business* italiano, e non dei semplici servizi meramente operativi. La *Amazon Italia Logistica*, in effetti, ha alle sue dipendenze circa 900 lavoratori assunti con contratti italiani, i quali prendono gli ordini e li spediscono in gran parte a clienti italiani. Stando così le cose, ai più parrebbe che l'attività e gli affari sarebbero in Italia, e quindi i redditi - perlomeno quelli connessi a tale parte di attività - dovrebbero essere assoggettati a tassazione nel Belpaese (IRES). *Amazon*, però, non versa praticamente nulla al Fisco italiano - fatto salvo, ovviamente, quanto derivante dalle transazioni infra-gruppo in entrata dal Lussemburgo verso l'Italia.

Amazon sostiene che la parte italiana è meramente esecutiva in funzione di ciò che viene gestito dal Lussemburgo, dove invece vi è tutta l'attività strategica del gruppo e vengono effettivamente conclusi i contratti. Le politiche di prezzo, così come le politiche di distribuzione, restano sempre integralmente decise in Lussemburgo. I dipendenti italiani, quindi, non sono soggetti che decidono, ma solo che eseguono. Mancherebbe, insomma, quell'autonomia decisionale.

Si ricorda che, in base al Modello OCSE: l'espressione "*concludere contratti in nome della casa madre*" implica la capacità di impegnare l'impresa di fronte a terzi. Tale potere deve comunque manifestarsi attraverso l'offerta di beni e servizi sul mercato - la conclusione di un contratto di lavoro dipendente (a esempio) non è di per sé sufficiente per l'esistenza di una Stabile Organizzazione (SO), in quanto non è espressione di un'attività imprenditoriale. La persona fisica che costituisce una SO personale deve agire in assenza di autonomia gestionale nei rapporti con la casa madre - pertanto, un agente indipendente che agisce nell'ambito della propria attività "*non costituisce stabile organizzazione*". Infine, il fatto che un'impresa non residente (con o senza SO nel territorio dello Stato) controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o meno attività d'impresa, non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una SO dell'altra.

D'altronde, per altro verso, di certo apparirebbe impossibile attrarre la residenza fiscale in Italia in funzione del *Place of Effective Management*, il quale indubbiamente resta sempre localizzato in Lussemburgo.

Insomma, fa riflettere, dover pensare che: da una parte, abbiamo delle micro-società, senza nemmeno del personale, che devono pagare l'IRES; dall'altra, nello stesso territorio, lavora il colosso *Amazon*, che ha di fatto ben quattro differenti "società" operanti in Italia, circa 1.000 dipendenti, supera abbondantemente il miliardo di traffico merci, e non ha alcun obbligo di dover versare un euro di imposte. E la cosa sembrerebbe pure in linea con la legislazione vigente. Pare lecito, allora, osservare che esistono delle evidenti grosse lacune nella normativa tributaria a livello internazionale (anche solo intra-UE), le quali decisamente richiedono degli opportuni interventi mirati e immediati.

- Apple

Con il comunicato stampa del 30 agosto 2016 la Commissione Europea ha annunciato – all’esito dell’indagine avviata dalla Direzione Generale Concorrenza nel 2014 – che due società del gruppo *Apple* (*Apple Sales International* e *Apple Operations Europe*) avrebbero ottenuto dall’Irlanda vantaggi fiscali indebiti per 13 miliardi di euro, per effetto della conclusione di due successivi *tax ruling* firmati nel 1991 e nel 2007 e qualificabili come aiuti di Stato, a seguito dei quali l’aliquota effettiva dell’imposta societaria, già estremamente ridotta e pari all’1% nel 2003, sarebbe ulteriormente scesa fino allo 0,05% nel 2014. La Commissione UE ha concluso che l’Irlanda ha sostanzialmente garantito benefici fiscali non dovuti fino a 13 miliardi di euro all’azienda di Cupertino; pertanto, ora dovrà recuperare le tasse non pagate per gli anni dal 2003 al 2014, più gli interessi. Non si tratta – beninteso – di una vera e propria multa a carico di *Apple*, giacché l’*Antitrust* UE non chiede all’azienda di versare la maxi somma di denaro citata; ma, piuttosto, viene richiesto al Paese responsabile del trattamento fiscale vantaggioso – per l’appunto, l’Irlanda – di farsi restituire le tasse non pagate.

Apple Sales International (analogamente ad *Apple Operations Europe*) è una società di diritto irlandese, la cui residenza fiscale resta, *de facto*, “indefinibile”, sulla base della legge locale, a seguito della delocalizzazione del proprio management in Paesi a fiscalità nulla. La società è controllata indirettamente dalla capo-gruppo statunitense che, in forza di un accordo di ripartizione dei costi di ricerca e sviluppo, le ha concesso il diritto d’uso del marchio per la vendita dei prodotti *Apple* al di fuori del Nord e del Sud America, in cambio di contributi annuali (deducibili in Irlanda).

Tramite questi contributi, nel 2014, sarebbe stata finanziata circa la metà del totale delle attività di ricerca svolte dal gruppo negli Stati Uniti, per sviluppare la sua proprietà intellettuale a livello mondiale (in barba al *Nexus Approach* e

agli odierni principi del *Patent Box*).

Apple Sales International, sempre fino al 2014, acquistava i prodotti *Apple* dai produttori di tutto il mondo e, da un punto di vista contrattuale, ne fatturava le cessioni verso clienti che, materialmente, erano effettuate dai negozi *Apple*, sempre localizzati nei vari Paesi del mondo. Non essendo (in concreto) fiscalmente residente in Irlanda, *Apple Sales International* svolgeva la sua attività di vendita tramite una stabile organizzazione. I *ruling* concordati con l’Amministrazione irlandese prevedevano che gli utili realizzati in tutto il mondo venissero poi attribuiti e tassati in capo alla PE irlandese solo nella misura sufficiente a remunerare le sue funzioni di ordinaria gestione, per un ammontare pari ai costi sostenuti, oltre a solo un piccolo ulteriore margine, onde: da un lato, garantire materia imponibile a sufficienza per il Fisco locale; dall’altro, giustificare economicamente l’attività.

L’intero “extra-profitto” era attribuito alla “Sede centrale” della società titolare del menzionato diritto d’uso della proprietà. Senonché, questa “Sede centrale” in realtà era solo “virtuale”, atteso che – come appena sopra precisato – non era di fatto ubicata in alcuna specifica nazione, non aveva dipendenti o uffici propri, le cui attività consistevano esclusivamente in sporadiche riunioni del consiglio di amministrazione, e il cui reddito quindi non risultava essere sostanzialmente tassato.

Nel 2011, a fronte di utili per circa 16 miliardi di euro, *Apple Sales International* ha assoggettato a tassazione in Irlanda soltanto 50 milioni di euro attribuibili, appunto, alla sua stabile organizzazione (*tax rate* effettivo: 0,05% dei suoi reali utili annuali).

La Commissione UE mette in discussione il metodo utilizzato per la ripartizione interna degli utili tra la stabile organizzazione e la “Sede centrale” di *Apple Sales International* e *Apple Operations Europe*, perché considerato come non corrispondente alla realtà economica. La ripartizione degli utili a vantaggio di una “Sede centrale virtuale”, sarebbe economicamente

non sostenibile e non coerente con il principio di libera concorrenza. Così agendo, in funzione di tale tax ruling col governo irlandese, si starebbe concretamente attribuendo un vantaggio selettivo qualificabile come aiuto di Stato. Sempre a parere della Commissione, gli utili non tassati in Irlanda dovrebbero essere soggetti a imposizione presso i Paesi in cui effettivamente sono state realizzate le vendite. In proposito, l'ammontare delle imposte oggetto di recupero potrebbe essere così diminuito in presenza di eventuali pretese fiscali avanzate da altri Stati membri.

A tal riguardo, *Apple* Italia è stata ritenuta celare una stabile organizzazione di *Apple Sales International*. *Apple* Italia ha, quindi, preferito raggiungere un accordo con il fisco italiano per sanare l'evasione da quasi un miliardo di euro contestata ai vertici, dalla procura di Milano. L'azienda di Cupertino ha chiuso la partita pagando all'erario 318 milioni di euro, cioè la cifra richiesta nei verbali di accertamento. L'accordo ha messo fine a una controversia che vedeva contestati, globalmente, quasi 900 milioni. Secondo l'accusa, infatti, dal 2008 al 2013, il gruppo aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi nella Penisola, risparmiando così circa 880 milioni di IRES. Le indagini avrebbero accertato che, in Italia, *Apple* distribuiva i prodotti attraverso la società *Tech Data* Italia, controllata dalla statunitense *Td Corp*, la quale a sua volta si riforniva dalle irlandesi *Apple Sales International* e *Apple Distribution International*. In questo modo, per anni, il gruppo aveva versato le imposte in Irlanda, dove il fisco è molto più favorevole, e non nel Paese dove effettivamente registrava i ricavi e gli utili.

- Google

La Guardia di Finanza ha accertato che Google avrebbe aggirato il Fisco sugli introiti pubblicitari pagati dai clienti italiani, ma contabilizzati in Irlanda e alle Bermuda, passando per l'Olanda. Malgrado, infatti, il servizio fosse pensato,

contrattato e svolto da *Google* Italia, l'ammontare complessivo dei ricavi finiva nelle casse della controllata irlandese, la quale, poi, a sua volta riversava nella partecipata olandese sotto forma di royalties per marchi e licenze. Dopo di che, detto fatturato IP, tramite un'altra società, rientrava nuovamente in Irlanda, e da qui era trasferito alle Isole Bermuda (giurisdizione ad aliquota "zero").

Questo *tax framework* è noto come "*Double Irish*" e, in genere, è utilizzato dai grossi gruppi multinazionali, inserendo una *holding* olandese - società che gode di un vantaggiosissimo regime di *participation exemption*, c. d. "*Dutch Sandwich*" - onde cercare di rendere inattaccabile l'intera struttura.

In sostanza, la *holding*-madre è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata (in genere, Antille Olandesi e Isole Bermuda); la *sub-holding* (*holding*-figlia) è situata in Olanda, e controllata al 100% dalla prima; detta *holding*-figlia controlla a sua volta le altre società operative collocate in Stati esteri. Il profitto proveniente da queste società controllate, sparse nel mondo, non giunge direttamente alla *holding*-madre - che ricadrebbe sotto la normativa CFC, vanificando così gli effetti originati dalle transazioni infra-gruppo - ma transita attraverso la *holding*-figlia olandese, che, da un lato, funge da sorta di schermo fiscale, dall'altro, consente di beneficiare degli innumerevoli accordi internazionali contro le doppie imposizioni stipulati dai Paesi Bassi con le giurisdizioni di tutto il mondo:

- ✓ Sotto il primo aspetto, la legislazione tributaria locale non prevede l'applicazione delle ritenute alla fonte sui flussi di redditi in uscita pagati per lo sfruttamento delle royalties.
- ✓ Con riferimento alla seconda questione, lo *status* convenzionale e comunitario dell'Olanda fa sì che nemmeno i flussi in entrata possano essere assoggettati alla ritenuta alla fonte.

Il fenomeno in esame, dunque, è di per sé lecito

to; seppure, non vi è chi non veda i profili elusivi insiti nello stesso, e in particolar modo nell'ipotesi di una *holding*-figlia che di fatto assume solamente la veste di "*conduit company*".

Sotto altro punto di vista, il caso sembrerebbe rappresentare la classica ipotesi di abuso di convenzione, tramite cui, approfittando del mancato coordinamento normativo internazionale, l'azienda si avvale di un regime convenzionale non spettante (*treaty shopping* disciplinato nel Piano BEPS), delocalizzando la sua residenza in Paesi non corretti, al solo fine di approfittare degli indiretti vantaggi fiscali che derivano da tali strutture societarie (cfr. anche differenti residenze gruppo FCA).

Tornando al sistema "*Dutch Sandwich*" in accoppiata col "*Double Irish*", trattasi del particolare *framework* elaborato da *Google*.

La premessa da prendere in considerazione è la seguente: *Google* è localizzata in Paesi con pressioni fiscali abbondantemente superiori al 20%; negli Stati Uniti (mercato principale), la media per entità societarie simili è del 35%; in Gran Bretagna (secondo mercato per importanza) si parlava del 28% circa (ovviamente, ora, con la *Brexit*, è tutto da verificare).

Orbene, in base ad appositi accordi contrattuali, la capogruppo americana di *Google* cede i diritti di sfruttamento della propria tecnologia, utilizzabili in tutto il mondo eccetto che negli Stati Uniti, a una società controllata con sede in Irlanda (*Google Ireland Holdings Ltd*), la quale però risulta in realtà fiscalmente residente nel paradiso fiscale delle Bermuda, poiché vi ha stabilito la propria sede di direzione effettiva.

Google Ireland Holdings, che ha acquistato la licenza, sottoscrive un contratto di sub-licenza con una società residente in Olanda (*Google Netherlands Holdings Bv*), controllata al 100%, priva di propri beni, dipendenti o effettive attività (vale a dire, una classica *conduit company* – società veicolo / soggetto intermediario).

La controllata olandese, a sua volta, subappal-

ta la licenza afferente la tecnologia ad altra società irlandese del gruppo che, a differenza della *Google Ireland Holdings*, è residente a tutti gli effetti in Irlanda, ha circa 2.000 dipendenti e funge, in sostanza, da centro di fatturazione dei profitti conseguiti dal gruppo in tutto il mondo - sempre esclusi gli Stati Uniti, in cui tale struttura fiscale internazionale non potrebbe essere convenientemente applicabile.

Questa seconda società partecipata irlandese concede a sua volta i diritti di sfruttamento delle licenze - e, in generale, ogni tipologia di proprietà intellettuale - a tutte le società operative del gruppo localizzate nei vari mercati di sbocco europei (Italia inclusa).

In sostanza, la società che viene assoggettata a tassazione ordinaria è, ovviamente, solo detta ultima irlandese: peraltro, l'aliquota ordinaria irlandese è la più bassa (insieme a quella prevista a Cipro) tra quelle dell'UE a carico delle società di capitali (12,5%); oltre a ciò, gli utili risulteranno essere assai modesti in quanto tale partecipata irlandese - presso la quale, a seguito della sub-cessione delle licenze, affluiscono dai vari Paesi i proventi del business - a sua volta, deve pagare importi elevatissimi per le *royalties* passive alla società olandese del gruppo.

In pratica, per mantenere il tutto *at arm's length principle* e rispettare le regole sul *transfer pricing*, sarà sufficiente inserire quel tanto di margine necessario per remunerare i propri costi industriali e lasciare un piccolo ulteriore gap da assoggettare alla modesta aliquota del 12,5% per accontentare il Fisco irlandese.

Inoltre (e qui sta il "bello"), sulle *royalties* pagate alla società olandese del gruppo, non vengono prelevate le ritenute alla fonte, in quanto la normativa tributaria irlandese prevede che i flussi diretti a società di qualsiasi tipo dell'UE, siano esenti.

Sulla sponda olandese, poi, la controllata trasferisce - tolta solo una marginale commissione per il pagamento dei propri servizi, sempre per

fare in modo di essere in regola con la normativa internazionale in materia di transfer pricing - le *royalties* “piene” alla prima partecipata irlandese (*Google Ireland Holdings*).

Su tale ulteriore passaggio (canoni in uscita per lo sfruttamento in loco delle *royalties*), il regime tributario olandese – come detto – consente di non applicare alcuna ritenuta alla fonte.

Come detto, inoltre, la *Google Ireland Holdings* risulta fiscalmente residente alle Isole Bermuda (aliquota “zero”) per avervi delocalizzato il *management*.

Così, Google riesce a far confluire il 99,8% dei suoi profitti netti mondiali (USA esclusi) alle Bermuda, via *Google Netherlands Holdings*, tipica *conduit company* priva di personale.

La “pacchia irlandese”, peraltro, finirà comunque nel 2020, atteso l’obbligatorio cambio di rotta che il governo locale è stato sostanzialmente costretto ad attuare, secondo le raccomandazioni dell’OCSE e della Commissione UE: il “*Double Irish*” (sfruttato da *Google* in abbinamento col “*Dutch Sandwich*”) non sarà, infatti, più utilizzabile dai grossi gruppi internazionali ivi delocalizzati, a partire dal 1° gennaio 2021.

Intanto, sul fronte italiano, *Google* sembra intenzionata ad attivare la *compliance* e sottoscrivere il relativo *tax ruling*. Sulla base delle indagini esperite dalla Procura di Milano e dalla Guardia di Finanza, l’Agenzia delle Entrate sta ipotizzando la stipula di un accordo, non ancora concluso, che prevede la restituzione di oltre 150 milioni di euro al governo italiano. La somma corrisponde al 15% delle entrate stimate di competenza italiana (pari, dunque, a circa un miliardo di euro). Sarebbero, invece, 300 i milioni di euro non dichiarati da *Google* dal 2008 al 2013, che hanno comportato l’obbligatoria apertura dell’inchiesta penale per frode fiscale.

La presunta evasione fiscale, con imposte evase per circa 227 milioni, sarebbe stata realizzata da *Google* attraverso una “*stabile organizzazione occulta in Italia*”. In particolare, viene

contestato di aver aggirato il Fisco in relazione agli introiti pubblicitari pagati dai clienti italiani, ma poi contabilizzati nella società irlandese. La Guardia di Finanza avrebbe rilevato due profili di presunta omessa dichiarazione: uno su una “*base imponibile netta pari a 100 milioni di euro*”; un altro su “*ritenute d’acconto relative a royalties non operate e non versate per 200 milioni di euro*”.

Da notare che, nel Regno Unito - mercato, peraltro, ben più rilevante di quello italiano per il principale motore di ricerca del mondo - *Google* ha raggiunto un accordo in base al quale ha già provveduto a versare 130 milioni di sterline (ovvero 170 milioni di euro) nei forzieri di Sua Maestà. Tale accordo ha sollevato dure critiche da parte di chi avrebbe preferito un approccio più duro. A seguito delle polemiche, l’*Antitrust* UE ha aperto un fascicolo per verificare che l’accordo in realtà non si sostanzi in una sorta di aiuto di Stato illegale.

- Facebook

Secondo il *Sunday Times*, *Facebook* avrebbe fatto transitare i suoi profitti attraverso una serie di società, pur di non pagare le tasse nel Regno Unito e in altri Paesi europei. Ben 540 milioni di euro sarebbero prima passati per *Facebook Ireland*, per poi venire girati in una sussidiaria delle isole Cayman. In sostanza, anche *Facebook* (come *Google* e *Apple*) utilizza il “*Double Irish*” (con base Cayman, anziché Bermuda).

Sfruttando questi e altri stratagemmi, la società americana, nella sua sede irlandese, ha pagato solo 3,23 milioni di euro in tasse nel 2012, sebbene le sue entrate all'estero siano più che quadruplicate, passando da 229 milioni a oltre un miliardo di euro.

Il *social network* guadagna soprattutto tramite le pubblicità, che vengono però fatturate in Irlanda anche se in realtà sono state vendute nel Regno Unito. *Facebook* ha pagato tasse per sole

238 mila sterline, in Gran Bretagna, nel 2012, a fronte di entrate pari a 175 milioni di sterline (aliquota d'imposta: 1%).

Il gruppo è, poi, finito nel mirino del Fisco anche in Italia, coi controlli attivati dalla Guardia di Finanza in tutte le sue sedi.

- *Microsoft*

Dopo la denuncia del *Sunday Times*, che ha accusato *Microsoft* di aver evaso 100 milioni di sterline l'anno a partire dal 2011 nel Regno Unito, utilizzando il ben conosciuto metodo di intestare le fatture alla sua sede locale in Irlanda, l'*Antitrust* UE ha avviato un'indagine per accertare, anche in tal caso, eventuali illegali vantaggi ricevuti, per il tramite del *tax ruling* siglato col governo.

Si ricorda che l'imposta sulle società (*corporation tax*), in Inghilterra, risulta essere ben al di sopra rispetto al 12,5% dell'Irlanda.

Il *tax ruling* siglato tra la casa di Redmond e il Governo inglese (ufficio *HM Revenue & Customs* – *MHRC*) ha scadenza nel 2017. Mediante questo accordo, *Microsoft* usufruisce indubitabilmente di un'agevolazione - valida dal 2011 al 2017, ma venuta alla luce solo col recente articolo pubblicato dal *Sunday Times*.

Tuttavia, sebbene le parti non abbiano ufficialmente violato nessuna legge, occorre verificare che, mediante lo stratagemma del *tax ruling*, l'agevolazione in questione non si risolva, per la multinazionale, in un aiuto di Stato vietato, nella sostanza evitando di pagare le tasse (o comunque ridurle sensibilmente) rispetto al lecito. Anche *Microsoft*, dunque, finisce nel ciclone delle polemiche sul pagamento della tasse europee.

Tirando le somme, in funzione dei sopra riportati principali casi relativamente alla *digital economy*, possiamo dunque affermare che le filiali estere localizzate in giurisdizioni in cui esi-

ste un alto livello di imposizione, non registrano i propri fatturati nel Paese in cui hanno sede, ma utilizzano delle strutture societarie che consentono loro di rifatturare ad altra società del gruppo, collocata in uno Stato con aliquote fiscali più basse, ivi contabilizzando anche i conseguenti maggiori utili netti finali: Irlanda (*Apple, Google, Facebook, Microsoft*); Lussemburgo (*Amazon*). Pertanto, le *harmful tax practices*, tutte nell'occasione afferenti a problematiche di *transfer pricing*, sono, di regola, rappresentate da vendite, affitti o concessione in licenza di royalties, diritti e, in generale, proprietà intellettuale, sviluppati negli Stati Uniti e ceduti alla compartecipata irlandese, lussemburghese etc., la quale, a sua volta, li cederà al resto del mondo, acquisendone tutti i relativi profitti.

- *FCA*

Lo scandalo "LuxLeaks" è un'inchiesta nata dalla collaborazione tra 80 giornalisti provenienti da 26 Paesi e coordinati dal Consorzio internazionale del giornalismo investigativo (*Icij*), tramite cui è stata rivelata una lista di agevolazioni fiscali concesse segretamente, tra il 2002 e il 2010, dal governo del Lussemburgo a grandi aziende multinazionali.

Nell'inchiesta sono risultati coinvolti oltre 40 organi di informazione, tra cui *The Irish Times, The Guardian, Le Monde, Politiken, Süddeutsche Zeitung* e *Le Soir*, i quali si sono occupati di controllare 28.000 pagine di documenti fiscali lussemburghesi, prima di renderli pubblici.

L'analisi dei registri di oltre 340 aziende e banche multinazionali ha mostrato come, tramite accordi fiscali occulti, siano stati evitati o aggirati milioni di euro di tasse, viste le aliquote irrisorie applicate in Lussemburgo (spesso inferiori all'1%). I risultati dell'indagine sono stati pubblicati contemporaneamente da tutti i media coinvolti.

Tra le aziende interessate spiccano nomi quali:

Ikea, Pepsi, Coca-Cola, Apple, Amazon, Gazprom, Verizon, Deutsche Bank, Burberry, Procter & Gamble, Heinz, JP Morgan e FedEx. Non sono mancate le imprese italiane: 31 le società coinvolte, fra cui: *Fiat, Finmeccanica, Intesa San Paolo, Unicredit, Banca Marche e Banca Sella.*

Il trattamento fiscale, in particolare, ricevuto da *Fiat* in Lussemburgo, grazie agli accordi sottoscritti nel 2012 con il Granducato, ha comportato un "vantaggio illegale", riducendo di 20 volte l'utile imponibile. Per questo, il governo lussemburghese è stato invitato a richiedere al gruppo automobilistico la restituzione di una somma che va dai 20 ai 30 milioni di euro. A stabilirlo è stato l'*Antitrust* della Commissione UE, al termine dell'indagine condotta sugli accordi preferenziali tra Stati e multinazionali, aperta nel giugno 2014.

Da rilevare, infine, che *Fiat* (come le altre principali grosse multinazionali) è stata invitata più volte, a partecipare alle audizioni indette dalla Commissione speciale del Parlamento UE sugli accordi fiscali preventivi, creata dopo lo scandalo "LuxLeaks". Ma, i vertici del gruppo FCA hanno sempre declinato l'invito, a differenza di tutte le altre multinazionali invitate, le quali - con un'unica eccezione per *McDonald's*, che la prima volta non aveva aderito - si sono sempre presentate a queste audizioni.

Tutte le sopra indicate politiche di compliance fiscale internazionale adottate dall'UE sono state criticate dalle grandi lobbies statunitensi, in quanto il prezzo richiesto dal Fisco europeo sarebbe troppo basso e in realtà l'unico fine perseguito starebbe nel riempire le casse di talune giurisdizioni interessate, con i "soldi americani".

Il pacchetto anti evasione fiscale introdotto, a giudizio della Commissione UE, invece, punterebbe piuttosto a contrastare le pratiche fiscali aggressive, migliorare la trasparenza tra gli Stati membri e assicurare una competizione serena per tutte le aziende all'interno del mercato unico.

Tra le proposte chiave introdotte, ci sono misure legalmente vincolanti per cancellare i metodi più comuni utilizzati dalle compagnie per evitare di pagare le tasse, nonché una serie di raccomandazioni ai Paesi membri su come prevenire l'abuso dei Trattati fiscali, in ossequio a quanto disciplinato dall'OCSE nell'Action 6 (*Treaty Abuse*) del Piano BEPS. Per migliorare la trasparenza, la Commissione richiede, inoltre, come condizione indispensabile, la condivisione delle informazioni fiscali relative alle multinazionali, oltre alla creazione di un nuovo processo per identificare le nazioni che si rifiutano di osservare tutte le regole comuni.

Se, però, da un lato, la Commissione UE afferma di muoversi seguendo la linea del rigore tributario, dall'altro, l'Irlanda, offrendo aliquote fiscali contenute, sta cercando di convincere *Google, Apple, Facebook, Microsoft e Amazon*, a portare le proprie basi europee nel Paese. E, ora, specie dopo la *Brexit*, anche il Regno Unito sta seguendo la stessa strada, con l'abbattimento delle aliquote fiscali.

In parallelo con le proposte europee, 31 membri dell'OCSE hanno firmato un accordo che pone le basi per delle nuove regole volte a fermare le compagnie che usano complesse combinazioni fiscali con il fine di evitare le imposte sul reddito delle società. Nonostante questi sforzi da parte dell'UE e dell'OCSE, però, a parere di chi scrive, sembrerebbe allo stato difficile prevedere un impatto davvero significativo sulle OTT: tali proposte renderanno, senz'altro, più difficili, per le compagnie multinazionali, spostare i loro profitti in Paesi con tassazioni inferiori; ma è difficile poter credere che lo impediranno del tutto. Presto, si troveranno delle strade alternative. Il maggiore problema da affrontare e risolvere, infatti, resta il sistema fiscale internazionale, che è incredibilmente complesso e non armonizzato, con informazioni non compiutamente e immediatamente condivise.

American Innovation Matters (una delle lobby critiche sulla vicenda, comprendente compagnie statunitensi come *Cisco, Boeing, Apple,*

Intel e Facebook), come sopra anticipato, ha bollato le proposte europee come l'ennesimo esempio di mosse aggressive fatte all'estero, nel tentativo di tassare sempre di più i guadagni americani e usarli per riempire le casse dei governi stranieri.

Pare persino superfluo rilevare come le critiche delle *lobbies* americane siano solo il frutto di interessi personali privi di alcun costrutto e/o fondamento: nulla vieta alle sopra individuate società di restare a pagare tutte le loro tasse negli Stati Uniti; se non lo fanno, è perché in Europa vengono trattate molto meglio. Dunque, dovrebbero solo stare zitte e ringraziare.

Semmai, il problema è che, fino a che non verranno davvero resi efficaci strumenti quali:

il *Common Reporting Standard* automatico e spontaneo tra tutti i Paesi, o il *Country By Country Reporting*, o almeno la nuova *Common Consolidated Corporate Tax Base* (nella sua fase definitiva), le varie multinazionali escogiteranno altre politiche di pianificazione fiscale internazionale, che consentiranno loro di continuare a perpetrare politiche di evasione fiscale per lunghissimi periodi di tempo, prima di essere nuovamente scoperte con le "dita nella marmellata" - anche perché, a onor del vero, stando così la normativa tributaria internazionale, risulta abbastanza semplice predisporre determinati *framework* elusivi, senza nemmeno il bisogno di essere dei luminari della materia.



Proroga dei termini di accertamento e rapporti con il penale. Una questione non del tutto risolta

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

In sintesi. Il Sig. Rossi, legale rappresentante della Rossi s.r.l., acquista della merce da una società che si rivela, in una indagine condotta da un nucleo della Guardia di Finanza del luogo ove quest'ultima ha sede, aver lavorato come cartiera. Ha cioè emesso fatture senza versare IVA e senza svolgere alcun adempimento fiscale.

Tornando all'epoca dei fatti, Rossi in realtà aveva parlato della fornitura con un suo noto e storico fornitore, in quale gli faceva presente che avrebbe fatto la consegna a mezzo di una *"sua nuova società"* (o *"una società del gruppo"* o *"una società con cui collabora"* o *"una società che ha rilevato la sua vecchia azienda"*, o simili...).

Si fida della persona, la merce arriva regolarmente, viene pagata con uno sconto d'uso, passa dal magazzino della "Rossi srl" e viene poi venduta. Il fornitore si trova in un'altra città e i due trattano senza incontrarsi fisicamente. Rossi non si pone altri problemi: nella vita ha scelto di fare il commerciante e non il detective.

Cinque anni dopo, la sorpresa: la Guardia di Fi-

nanza scopre il meccanismo fraudolento. Parte una caccia al cliente della società cartiera. Vengono controllati gli acquisti della Rossi s.r.l.: tutto regolare, fatture, riba, contabilità di magazzino, vendita. Ma l'Agenzia delle Entrate vuol recuperare l'IVA "evaporata". E poco importa che Rossi l'abbia già pagata, recuperandola con il meccanismo della rivalsa. Sarà lui a doverla versare di nuovo, con relative sanzioni, e senza poterla stavolta dedurre: è infatti incappato in operazioni che, pur "oggettivamente" svoltesi davvero, sono "soggettivamente" inesistenti. Esse si configurano infatti come negoziazioni con un soggetto che fiscalmente era di fatto inesistente.

C'è un problema non da poco, però: il termine di accertamento di cui all'articolo 57 del decreto IVA è lì lì per sfumare. E' una norma che sta a tutela della cosiddetta "certezza del diritto", come sappiamo e che consente ai contribuenti di non aspettare un accertamento all'infinito, potendo archiviare la documentazione dopo qualche anno. L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, possiede un fantastico *pass-partout* per riapri-

re i giochi sul limite della loro definitiva chiusura. E' sufficiente che venga ipotizzato un reato tributario nel quale il Sig. Rossi è coinvolto per inviare la relativa denuncia alla competente Procura della Repubblica e riaprire i giochi.

Una delle peggiori leggi tributarie della storia della Repubblica - non per parere personale ma per quelle che sono state le molte disposizioni che non hanno retto negli anni nel confronto coi principi dell'ordinamento - ovvero il d.l. 223/2006, ha infatti inserito nel comma 25 dell'art. 37, una regola che consente il cosiddetto "raddoppio" dei termini di accertamento¹ in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per reati tributari. Detta norma è stata modificata anch'essa più volte nel 2015.

Non tratteremo, in questo scritto, dei rapporti tra le diverse modifiche (foriere anch'esse di altre non lievi storture rispetto ai principi). Ci preme solo sottolineare che Legge di Stabilità per il 2016 (L. n. 208/15) ha modificato sul tema quanto previsto nell'art. 2 D.lgs. n.128/15. Il nuovo testo normativo ha riscritto, ai commi da 130 a 132 dell'articolo unico, la disciplina dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad esercitare, a pena di decadenza, il potere impositivo, eliminando - a partire dal 2016 - la possibilità di raddoppio dei termini in presenza di violazioni configuranti reato, o meglio, comportanti obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.lgs. n.74/00.

Per il Sig. Rossi il termine di accertamento sta per sfumare. E dunque attivando il binario penale, per conseguenza quello tributario rimane ancora in piedi.

In realtà già prima dell'udienza di primo grado presso la commissione tributaria provinciale si chiude, dal lato penale, la questione dell'ipotizzato reato tributario a suo carico ai sensi dell'articolo 2 del D.lgs. 74/2000. Detta norma, come sappiamo, punisce con la reclusione da 18 mesi a 6 anni, chiunque al fine di evadere le imposte sul valore aggiunto o sui redditi, indica elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni annuali, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Ma il giudizio penale non comincia neppure. Si decide per l'archiviazione. E si decide quando il processo tributario si è appena radicato, ma molto prima che sia fissata l'udienza, posto che il rinvio a giudizio o l'archiviazione vanno chiesti dal PM entro sei mesi dalla data in cui il nome della persona alla quale il reato è attribuito viene iscritto nel registro delle notizie di reato (articolo 405 c.p.p.).

Che conseguenze ci sono allora tra la predetta archiviazione e le vicende del processo tributario?

Le valuteremo sotto due profili. Il primo è quello della "tenuta" del raddoppio (o comunque del maggior termine di accertamento), basato sull'obbligo di denuncia per un reato tributario, quando il reato non c'è e addirittura non si ritiene neppure di rinviare a giudizio il contribuente. Ovvio che se il termine lungo non dovesse essere possibile, l'accertamento cadrebbe. Il secondo riguarda invece le conseguenze della mancata constatazione del "fumus" del reato sulle vicende tributarie. Cioè se non c'è il minimo indizio di coinvolgimento di Rossi nel disegno fraudolento, se le operazioni si sono (oggettivamente) svolte, perché egli deve pagare l'IVA e le relative sanzioni?

- Rapporti tra regola del raddoppio e diritto di difesa (Art. 24 Cost.)

Chi legge e sia minimamente informato sulle vicende giurisdizionali tributarie obietterà che

1 25. All'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo il secondo comma e' inserito il seguente:

«In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.».

stiamo ponendo una questione già trattata e risolta dalla Corte Costituzionale qualche anno fa².

Lo facciamo ugualmente, convinti che forse non sempre venga dato un corso corretto alla predetta sentenza nel giudizio tributario. Nel quale molto spesso di opera con sintesi eccessiva, motivata anche dalla non brillante preparazione di più di un Giudice in questioni tributarie estremamente specifiche ed oggettivamente non semplicissime.

Vediamo allora in modo approfondito dove risiederebbe il problema di costituzionalità della norma e come (secondo la Consulta) se ne esce.

In relazione a ciò non aiuta molto la pur pregevole Ordinanza del 29 aprile 2010 n. 266 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli ha rinviato la questione alla Corte, pronunciatisi poco più di un anno dopo con la massima alla quale si è fatto già riferimento. Il passaggio - non ben ricollegato all'articolo 24 e riferito più ad un profilo di irragionevolezza, coinvolgente con tutta evidenza altri principi - si dipana come segue. Secondo la CTP partenopea: *“L’A.F., in questa prospettiva e non senza una stridente contraddizione di ragionevolezza, cumulerebbe il doppio antitetico ruolo di organo verificatore (pienamente legittimo) e di soggetto-arbitro, chiamato a fissare i termini di decadenza attraverso l’esercizio, non controllabile, del potere di denuncia. Una tale previsione non appare manifestamente infondata sotto il profilo di una possibile violazione del principio di eguaglianza e ragionevolezza, soprattutto considerato che l’iniziativa dell’accertamento risulta totalmente svincolata dallo stesso esito finale dell’azione penale”*.

Ci permettiamo di dire che il tema, peraltro cruciale, non venne forse posto nei termini giuridici maggiormente suscettibili di considerazione.

Il riferimento all'irragionevolezza è, a nostro modestissimo avviso, assai meno rilevante di

quello correlato al diritto di difesa costituzionalmente garantito, che pure compare nell'ordinanza con riferimento alla questione dell'indeterminatezza del termine di accertamento e della correlata necessità di conservazione della documentazione contabile per molti anni.

Proviamo a ragionare in modo semplice.

Prendiamo due termini di accertamento, per restare in linea con la sentenza del 2011 che non accetta l'idea che il raddoppio si configuri come una proroga, quanto come una diversa ed opportuna scadenza del termine nei casi fiscalmente più pericolosi. E' tuttavia indubbio che se non siamo nel caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per reati tributari si applica il termine più ristretto. Il termine allungato (non parliamo, come la Consulta prescrive, di proroga...) si ottiene solo correlandolo al caso di violazione che comporta obbligo di denuncia.

Al caso della violazione, quindi. Ricordiamocelo.

Ebbene, chi ha interesse ad applicare il termine allungato? Evidentemente l'amministrazione che recupera imposte. E chi ha il compito di fare la denuncia? Ancora l'amministrazione che recupera le imposte. E' una circostanza che presta il fianco all'irragionevolezza, indubbiamente, ma che stride molto di più su un'altra considerazione.

La denuncia va fatta nel caso della violazione. Ripetiamolo ancora.

Allora delle due l'una. O la violazione esiste, e allora si applica il termine lungo. O la violazione non esiste e allora non si applica. Chi decide dell'esistenza della violazione penale è solo il giudice penale. La norma sembra illegittima laddove non ricollega alla inesistenza della violazione l'inesistenza della proroga. Cioè laddove non preveda una regola di chiusura sulla base delle risultanze del processo penale. E non per irragionevolezza, ma per consentire l'esercizio del diritto di difesa - anche dalle conseguenze di questa condizione presupposta di esistenza

² Corte costituzionale, Sentenza 25-07-2011, n. 247(ud. 05-07-2011).

della violazione - davanti al giudice competente.

Se la considerazione - corretta con riferimento al solo ambito penale - che si fa è quella per cui l'obbligo di denuncia deriva dal "fumus" del reato e non dalla sua esistenza, da verificare a posteriori, si mette il contribuente in una posizione di soggezione giuridica rispetto alla valutazione - se non interessata, certamente come minimo discrezionale - del funzionario che firma la denuncia e contemporaneamente si avvale del termine lungo. E il suo diritto di difesa è ancora irrimediabilmente negato.

Il contribuente ha infatti interesse ad applicare il termine breve. Termine che non lo esporrebbe ad un accertamento, a differenza di quello allungato. E conseguentemente ha interesse a dimostrare che nel suo caso non si era in presenza di una violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per reati tributari. Se l'esito del procedimento penale non vale a tal fine come potrebbe egli agire per tutelare i propri interessi?

Se si correla tale diritto non ad un fatto (oltretutto giudizialmente accertato) ma ad una valutazione soggettiva del funzionario tributario come potrebbe dirsi rispettato il precetto dell'articolo 24 Cost. ?

- La soluzione della Consulta. La "sicurezza"

La cosa migliore è rifarsi, il più possibile, alla motivazione della sentenza n. 247 del 2011.

Secondo la Corte, il raddoppio non conseguirebbe da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari. Esso invece opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 del codice di procedura penale per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia pe-

nale.

Siamo ancora ad una valutazione unilaterale e non contestabile, per il momento. Che non risolve il problema del diritto di difesa.

Ma la Corte prosegue facendo presente che per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare - escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria - non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita. Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale - allorché abbia acquisito la *notitia criminis* nell'esercizio od a causa delle sue funzioni - non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 codice penale per il caso di omissione o ritardo nella denuncia.

E questo non è certo un passaggio motivazionale che resterà nella storia della giurisprudenza costituzionale.

Sintetizzando:

- ✓ Occorre la "sicurezza". Con riferimento agli elementi del reato da denunciare
- ✓ Non basta il generico sospetto.
- ✓ La denuncia va inoltrata prontamente, altrimenti lo stesso funzionario incorre nel reato di Omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale. Reato che si configura non solo con l'omissione, ma anche con il ritardo.

La Consulta riferisce dunque l'obbligo alla "sicurezza". Ma rinvia nuovamente l'elemento fondante la denuncia (e quindi il raddoppio) alla sfera soggettiva e non a quella oggettiva, all'elemento percettivo e non a quello fattuale. Come si può indagare la "sicurezza" del funzionario? Come può un diritto essere

legato alla percezione di “sicurezza” unilaterale e non oggettivizzabile?

Anche il ricordare che bisogna agire con rapidità non giova. Come essere veloci e sicuri al tempo stesso? Come coniugare l’esigenza di celerità e quella di approfondimento?

Forse la Corte avrebbe altrettanto opportunamente dovuto ricordare che anche chi denuncia un reato che non sussiste commette un reato. E la simulazione di reato (Articolo 367 del Codice Penale) prevede anche pene più gravi dell’omessa denuncia di cui sopra.

Per non dire che quando un reato che si rivelerà inesistente si attribuisce ad una persona ben specificata si configurano anche i presupposti per un altro reato, anch’esso più grave dell’omessa denuncia. Ovvero la calunnia, contemplata all’articolo 368 del codice penale.

- La soluzione della Consulta. La “prognosi postuma”

La Corte affronta, seppur come detto con riferimento alla ipotizzata irragionevolezza il problema della possibile incontrollabilità dell’apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato. In relazione a ciò tuttavia il rimedio viene reperito nel sistema processuale tributario

Esso consente, secondo la Consulta, il controllo giudiziale della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta “prognosi postuma”) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l’amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

In relazione a quanto appena esposto si articola una precisazione in tre distinti punti:

a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l’onere di provare detti presupposti è a carico dell’amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal terzo comma dell’art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972;

b) il correlativo tema di prova - e, quindi, l’oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario - è circoscritto al riscontro dei presupposti dell’obbligo di denuncia penale e non riguarda l’accertamento del reato;

c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni.

Quindi il giudice tributario deve indagare i presupposti della denuncia penale. Cercando di capire se l’amministrazione finanziaria abbia, nel caso, *“fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni”*.

Davvero qualcuno tra coloro che leggono può pensare che una qualche sezione di una qualunque commissione tributaria potrà mai decidere che un pubblico funzionario, magari della stessa città oltre che dipendente dal MEF come colui che decide, possa scrivere su una sentenza che si è fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni? Sulla base poi di cosa? Dell’elemento “certezza”, cioè di un requisito soggettivo e del tutto opinabile.

La soluzione, se non la elaboriamo ulteriormente e non la contestualizziamo nel giudizio tributario (si veda più avanti) non convince nella maniera più assoluta. Tra l’altro, letteralmente, l’aver fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni significa aver in qualche modo volontariamente alterato i presupposti dell’azione amministrativa (il termine “stru-

mentale” non ammette dubbi). Siamo perciò in una fattispecie che è quella, tipica, del falso ideologico. Per indagare il quale, ricordiamolo, nel contesto probatorio attribuito agli atti pubblici, esiste uno strumento preciso rappresentato dalla querela di falso di cui agli articoli 221 e seguenti del c.p.c.. Tale giudizio anche in seno al processo tributario è rimasto quello del rito civile. Con i mezzi di prova e i poteri istruttori di cui il giudice civile dispone. La Corte invece pare chiedere al giudice tributario di compiere, con i più ristretti mezzi di cui dispone, un analogo accertamento dei fatti. Su base quindi prettamente documentale visto che le presunzioni non funzionano in questo caso - dato che l'amministrazione ha sempre l'interesse a disporre di termini più lunghi, ma non per questo si può affermare che faccia in tutti i casi un uso strumentale e pretestuoso della normativa.

Nelle ipotesi normali nelle quali nessuno riuscirà a dimostrare, tantomeno sulla base solo documentale, che l'uso della denuncia penale sia stato pretestuoso e strumentale (cioè sostanzialmente non corretto) il giudice tributario non potrà che avallare il comportamento del funzionario tributario. Infatti Inoltre, il reato di omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale si delinea come un reato di pericolo ed a consumazione istantanea. Il delitto dell'omessa denuncia di reato è un reato di pericolo in quanto non richiede la concreta verifica dell'evento dannoso. Quindi il fatto che la Consulta abbia espressamente ricordato questo reato in cui può incorrere il funzionario (ma non gli altri, già visti) tende a legittimare la denuncia (e quindi l'ottenimento del maggior termine) praticamente nel cento per cento dei casi concreti.

Alla faccia della “prognosi postuma”!

- L'obbligo di denuncia

Cominciamo col dire che la denuncia è un atto

pre-processuale. Ma anche nel tributario, ammesso che l'avviso di accertamento sia il primo atto processuale, seppur in senso sostanziale, esiste un'attività pre-processuale. Le violazioni, infatti, prima che essere segnalate alla procura della Repubblica, saranno presumibilmente esposte in un processo verbale di constatazione come prevede l'art. 24 della L. n. 4/29³. E su questo il contribuente avrà certamente diritto ad esporre le proprie osservazioni ai sensi del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000)⁴. Se quindi il contribuente esprime le proprie difese allo stesso modo e con gli stessi elementi documentali sia nella memoria al p.v.c. che nella memoria presentata all'apertura delle indagini penali, la successiva archiviazione in quest'ultimo provvedimento esprimerà un giudizio su quegli stessi elementi sui quali l'Agenzia delle Entrate ha deciso, invece, di segnalare l'ipotesi di reato.

E almeno questo sembra un elemento da valorizzare in modo molto marcato nella “prognosi postuma” di cui si è detto. Tanto da poter divenire determinante sulla valutazione, se non della strumentalità, almeno della pretestuosità della denuncia.

Tornando al penale, la *notitia criminis* viene normalmente definita come l'informazione, scritta od orale, avente ad oggetto una specifica ipotesi di reato⁵. Si afferma in genere che per procedere alla denuncia sia sufficiente il “fumus” di un fatto astrattamente ed ipoteticamente riconducibile ad una specifica previsione normativa.

Ma per la dottrina si deve distinguere tra l'effettiva notizia di reato dall'ambito delle c.d. pseudo-notizie, utilizzabili solo quali spunti investigativi per l'eventuale e discrezionale atti-

3 “La violazione delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”.

4 “Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”

5 Aricò, *Notizia di reato*, in ED, XXVII, Milano, 1979, 760.

vità di ricerca degli organi inquirenti. La notizia di reato presuppone infatti «*percezione o avvenuta comunicazione di un fatto penalmente rilevante e non può essere in alcun modo sostituita da ipotesi o sospetti personali che non siano agganciati alla recezione di una notizia*»⁶.

La percezione dell'esistenza di una notizia di reato da parte del pubblico ufficiale è quindi una tipica dichiarazione di scienza ed attiene alla fase soggettiva. Ancora una volta quindi il contribuente è esposto ad un'attività unilaterale e che, apparentemente, sfugge al suo controllo.

Con un limite molto ampio che è rappresentato dalla totale mancanza di elementi a supporto della denuncia stessa.

Ecco allora, come detto, l'importanza di coltivare le stesse identiche difese (se ovviamente possibile) sia in fase di replica alle risultanze del p.v.c. sia in sede di indagine penale. Qualora infatti la sentenza di chiusura delle indagini preliminari statuisca l'archiviazione per mancanza assoluta dei presupposti del reato, non si potrà non produrre qualche effetto sulla valutazione di quel "fumus" dal quale tutto è scaturito. Ovvero se, basandosi sugli stessi elementi, l'Agenzia delle Entrate da una parte e il Giudice per le indagini preliminari dall'altra hanno raggiunto conclusioni differenti, come si può ritenere che vi fosse in origine quel "fumus"? E se anche la "percezione" (elemento tipicamente personale) sia stata espressa (come di norma) in perfetta buona fede, tornando all'ambito fiscale, quale sarebbe la "violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale" visto che violazione non c'è, e che è chiarito che non c'è sulla base degli stessi elementi considerati dall'Agenzia delle Entrate?

- L'archiviazione

Secondo l'articolo 408 del codice di procedura penale il pubblico ministero, se la notizia di reato è infondata, presenta al giudice richiesta di archiviazione.

La Corte Costituzionale nella sentenza 15 febbraio 1991 n. 88 ha elaborato in maniera convincente concetto di infondatezza della notizia di reato. La Corte ha sottolineato, sulla scorta del principio del *favor actionis*, che il problema dell'archiviazione sta nell'evitare il processo superfluo senza eludere il principio di obbligatorietà e controllando caso per caso la legalità dell'inazione. Partendo dal presupposto che il limite implicito all'obbligatorietà dell'azione penale viene quindi riscontrato nella superfluità del processo, il punto sta nel capire come debba articolarsi il vaglio del giudice. La Consulta, ponendo l'accento sulla differenza con la precedente formulazione della norma contenuta nel progetto preliminare del codice (art. 115) che recitava «*il P.M. presenta al giudice la richiesta di archiviazione quando ritiene che gli elementi acquisiti nelle indagini preliminari non sarebbero sufficienti al fine della condanna degli imputati*», sottolinea la diversità delle prospettive. Nel progetto preliminare il P.M. era tenuto a valutare la sufficienza delle prove per la condanna, in netta contraddizione con il sistema del codice in base al quale tale giudizio è frutto del materiale probatorio da acquisire in dibattimento. L'art. 125 disp. att., consiste invece in una valutazione più consentanea al sistema degli elementi acquisiti con riferimento non più all'esito finale del processo ma alla loro attitudine a giustificare il rinvio a giudizio. Ciò significa che tali elementi non dovranno essere valutati nella prospettiva di una eventuale condanna, bensì della sostenibilità dell'accusa.

Altro elemento utile alle tesi del difensore tributario.

Se gli stessi elementi, valutati dall'Agenzia delle Entrate prima e dal P.M. poi, hanno determinato nel primo caso il convincimento (ancora sul piano soggettivo) dell'esistenza di un reato che comportava l'obbligo della denuncia e nel

⁶ Mencarelli, Crisi della giustizia, notizia di reato e procedimento probatorio, in RIDPP, 1997, 1245; Carli, La "notitia criminis" e la sua iscrizione nel registro di cui all'art. 335 c.p.p., in DPP, 1995, 736.

secondo caso una valutazione (da parte di un giudice terzo) della non sostenibilità dell'accusa, come può dirsi che vi fosse un reato comportante un "obbligo" di denuncia?

- Conclusioni

Siamo convinti, come avrà compreso certo chi ha avuto la pazienza di leggere questa trattazione, che le conclusioni alle quali è arrivata la Corte Costituzionale nel 2011, forse anche sollecitate da un'ordinanza che, sul punto, ha pizzicato le corde dell'irragionevolezza anziché delle garanzie della difesa, non siano del tutto lineari.

La correlazione tra un termine di accertamento previsto a pena di decadenza e dunque da considerare in modo certo ed oggettivo e la percezione del "fumus" del reato come elemento di pericolo, da cui derivare l'obbligo di denuncia di cui all'art. 331 c.p.p. non convince, se legato solo ad elementi personali e soggettivi (quando non di comodo) da parte del verificatore. Anche il giudizio *ex post* affidato al giudice tributario, chiamato addirittura a valutare elementi distorsivi del corretto corso della notizia di reato quali la strumentalità e la pretestuosità non è centrato ed è difficilmente armonizzabile con il processo tributario e coi poteri istruttori del giudice che lo amministra.

Si potrebbe risolvere la questione con il verificare l'esistenza del reato. Alla quale non dimentichiamo la Legge ricollega l'obbligo di denuncia e la relativa proroga dei tempi di accertamento. Ma la Consulta è già andata oltre questa ragionevole lettura, che avrebbe avuto il pregio di riportare nella sfera oggettiva e non soggettiva la valutazione del presupposto per la proroga del termine. Quindi, a meno di riproporre la questione al vaglio della Corte Costituzionale con presupposti e riferimenti differenti, l'unico intervento possibile per riportare un po' di necessaria chiarezza è quello del Legislatore.

Chiarezza che tuttavia, a nostro modesto parere, già esiste, almeno in un caso. Quello in cui il contribuente si sia difeso sia nella memoria sul P.V.C. sia nella fase preliminare delle indagini con le stesse argomentazioni. E il giudice penale non abbia ravvisato i presupposti minimi per la sostenibilità dell'accusa. Concludere per l'ininfluenza di tale valutazione ai fini dell'obbligo iniziale di denuncia avrebbe infatti risultati davvero paradossali e del tutto insostenibili con riguardo ai principi dell'ordinamento. Se poi il Tribunale, nel soppesare l'elemento soggettivo del reato (dolo specifico, perlopiù) esprimesse anche una valutazione in ordine alla impossibilità di percepire la manovra fraudolenta da parte dell'indagato, a maggior ragione il giudizio tributario dovrà trovare esito positivo, se non con riguardo al termine per l'accertamento, almeno con riguardo alla sua sostanza. E dunque nel merito.

Quindi in questo caso il rigoroso principio del "doppio binario" deve trovare una ragionevole lettura che non confligga con elementari criteri di garanzia. E un limite in essa.

Fuori da questo contesto la strumentalità e la pretestuosità della denuncia non potranno che essere valutate dal giudice tributario con i mezzi istruttori di cui dispone e in seno ad un giudizio tipicamente sintetico, documentale ed oggettivo come quello tributario, appunto.

La denuncia è partita a pochi giorni dalla chiusura del p.v.c.? Ha una data molto prossima a quella della scadenza dei termini di accertamento? Non sono state considerate eventuali memorie del contribuente? Le argomentazioni contenute nelle memorie si sono poi rivelate decisive per l'archiviazione in sede penale? Queste ed altre ancora sono tutte circostanze da valutare in ordine alla strumentalità e pretestuosità. Senza in alcun modo fare un esame delle reali intenzioni del funzionario che invia la denuncia. Non indagabili in sede di giudizio tributario, appunto.



Le associazioni sportive dilettantistiche

di Fabrizio Ottolini

Tributarista

L'associazione sportiva dilettantistica è stata individuata dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Negli ultimi anni, oltre all'introduzione di norme di carattere civilistico, finalizzate a dare certezza giuridica all'associazionismo sportivo, numerosi sono stati i provvedimenti fiscali finalizzati a sostenere le società e le associazioni sportive dilettantistiche nello svolgimento della loro attività (articolo 90 Legge n. 289/2002; Decreto Legge n. 72/200 convertito in Legge n. 128/2004).

L'attività sportiva dilettantistica in forma associata può essere esercitata sia sotto la forma giuridica di "associazione sportiva dilettantistica" (con o senza personalità giuridica) sia sotto la forma di "società sportiva dilettantistica"; quest'ultima costituita nella forma di società di capitale o di società cooperativa senza scopo di lucro.

Come per la costituzione di tutti gli enti associativi, anche per le associazioni o società sportive dilettantistiche è prevista la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto che può avvenire per atto pubblico, scrittura privata con firme autentiche o scrittura privata registrata.

Fondamentale per ottenere lo status di "associazione o società sportiva" e per poter usufruire delle agevolazioni fiscali è necessaria l'iscrizione

nell'apposito Registro nazionale tenuto dal CONI.

1. Requisiti per il regime fiscale agevolato

- ✓ forma giuridica di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR - gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio residenti nel territorio dello Stato;
- ✓ affiliazione alle federazioni sportive nazionali riconosciute dal CONI o agli enti

nazionali di promozione sportiva

- ✓ Esercizio di attività sportiva dilettantistica
- ✓ Conseguimento nel periodo di imposta antecedente di un reddito non superiore ad un certo limite (250.000 euro)

1.a - In cosa consiste il regime fiscale agevolato

Le agevolazioni previste a favore delle associazioni sportive dilettantistiche riguardano sia la semplificazione degli adempimenti contabili che la determinazione del reddito e gli obblighi ai fini Iva.

In particolare, le agevolazioni prevedono:

- la determinazione forfetaria del reddito imponibile (sulla base di un coefficiente di redditività);
- un sistema forfetario di determinazione dell'Iva;
- l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili - libro giornale, libro degli inventari, registri Iva, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili;
- l'esonero dalla redazione dell'inventario e del bilancio;

l'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio - Tv e pubblicità)

Ai fini Iva le associazioni sportive dilettantistiche devono istituire solo il registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997 in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, tutte le entrate conseguite nel mese precedente (articolo 9, comma 3 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 544/1999) mentre, ai fini civilistici, i libri sociali da tenere sono due:

- ✓ il libro soci
- ✓ il libro verbali assemblee

Affinché l'associazione sportiva possa accedere al regime fiscale agevolato è necessario che nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 euro.

Le società e le associazioni di nuova costituzione possono scegliere tale regime se prevedono che nello stesso anno di costituzione conseguiranno proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore al citato limite.

In questo limite occorre tener conto dei ricavi, delle sopravvenienze attive e dei contributi erogati da pubbliche amministrazioni per l'esercizio dell'attività commerciale. Non si considerano, invece, le indennità percepite per la preparazione e l'addestramento nel caso del trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionale.

L'opzione ha valore fino a quando non viene revocata ma, una volta fatta, è vincolante per un periodo di cinque anni. Se nel periodo d'imposta si supera il limite di 250.000 euro, il regime agevolato cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, si passerà al regime ordinario.

In sostanza, quando si verifica questa ipotesi, si dovranno considerare, sia per l'Iva che per le imposte sui redditi, due differenti periodi soggetti a diversi regimi tributari:

1. nel primo - dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite - si applicherà il regime agevolato;
2. nel secondo - dal mese successivo all'avvenuto superamento del limite fino alla fine del periodo d'imposta - si applicherà il regime tributario ordinario sia per determinare il reddito che per l'assolvimento dell'Iva e degli adempimenti contabili

1.b - Agevolazioni: imposte dirette

Le associazioni sportive dilettantistiche sono assoggettate, in linea di principio, all'adisciplina generale degli enti non commerciali che determinano il reddito in maniera forfetaria, applicando al totale dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali un coefficiente di redditività variabile a seconda dell'attività svolta e dell'ammontare dei ricavi conseguiti.

Per le associazioni è prevista un'ulteriore agevolazione dalla Legge n. 398/1991 consistente in un coefficiente ancora più favorevole. Esse, infatti, determinano il reddito sempre in maniera forfetaria, ma applicando ai proventi di natura commerciale un coefficiente di redditività molto più basso (3 per cento). Al reddito così determinato vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali.

Non si tiene conto, invece, delle indennità percepite per la formazione e l'addestramento nel caso del trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica.

Un altro vantaggio è che i proventi commerciali conseguiti nello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali e quelli derivanti dalla raccolta fondi non concorrono a formare il reddito imponibile fino ad un importo complessivo di 51.645,69 euro per periodo d'imposta e per un massimo di 2 eventi all'anno.

In ogni caso le associazioni sportive, anche se svolgono per la maggior parte del periodo d'imposta attività commerciale, non possono mai perdere la qualifica di "ente non commerciale".

Questo non vale per le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali che, anche se non perseguono il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale.

Nei loro confronti, pertanto, non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali.

1.c - Irap

Le agevolazioni nel pagamento dell'Irap consistono essenzialmente in deduzioni dalla base

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratti di formazione lavoro;
- i compensi, i premi, i rimborsi forfetari e le indennità di trasferta corrisposti a sportivi dilettanti.

1.d - Non commercialità

Le ASD sono enti non commerciali. Ad esempio, non si considera mai "commerciale" l'attività svolta nei confronti dei propri associati in conformità agli scopi istituzionali e anche le operazioni svolte in conformità allo statuto e in attuazione del fine istituzionale dell'ente, anche se comportano prestazioni dietro corrispettivi specifici.

Le quote o contributi associativi incassati non concorrono a formare il reddito dell'ente.

Inoltre, con un'ulteriore deroga il legislatore ha previsto che la cessione di pubblicazioni anche a terzi non soci dietro corrispettivo non è considerata commerciale se le stesse vengono cedute, prevalentemente, agli associati.

Attività considerate oggettivamente commerciali

- *cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;*
- *erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;*
- *gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- *gestione di spacci aziendali e di mense;*
- *somministrazione di pasti;*
- *prestazioni di trasporto e di deposito;*
- *organizzazioni di viaggi e di soggiorni tu-*

ristici;

- prestazioni alberghiere e di alloggio;
- prestazione di servizi portuali ed aeroportuali;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni;
- pubblicità commerciale.

1.e - Agevolazioni : imposte indirette

Sono previsti due regimi forfetari di determinazione dell'Iva, a seconda del volume dei ricavi conseguiti:

1) il regime forfetario previsto dalla Legge n. 398/1991 per le associazioni che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciali in misura inferiore al limite di 250.000 euro.

Le associazioni sportive dilettantistiche che hanno scelto il regime fiscale agevolato determinano l'imposta sul valore aggiunto in modo forfetario, e cioè applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- ✓ 50 per cento dell'Iva a debito sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali;
- ✓ 90 per cento dell'Iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- ✓ 2/3 dell'Iva a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione

2) il regime forfetario previsto per le attività spettacolistiche, per le associazioni con volume d'affari annuo fino a 25.822,84 euro.

In questo caso la base imponibile viene determinata nella misura del 50 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione analitica dell'imposta assolta sugli acquisti.

In presenza di più attività, per l'applicazione di questo regime forfetario va considerato sola-

mente il volume d'affari derivante dalle attività spettacolistiche.

1.f - Trattamento fiscale dei compensi pagati dalle associazioni

Le associazioni sportive dilettantistiche per realizzare un evento sportivo, generalmente, si avvalgono delle prestazioni di sportivi (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali, istruttori accompagnatori, massaggiatori) per le quali erogano compensi, premi, rimborsi e indennità.

Il regime fiscale dei compensi corrisposti nell'esercizio di attività sportive da qualsiasi organismo che persegue finalità sportive dilettantistiche gode di una disciplina agevolata.

Le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'U.N.I.R.E. (Unione nazionale per l'incremento delle razze equine), dagli Enti di promozione sportiva e dalle associazioni sportive dilettantistiche rientrano tutti nella categoria dei "redditi diversi" (articolo 67, comma 1, lettera m, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986).

Anche le somme corrisposte per i rapporti di collaborazione di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale in favore delle associazioni sportive dilettantistiche costituiscono "redditi diversi".

Per poter considerare "redditi diversi" queste somme, occorre necessariamente che la manifestazione sia a carattere dilettantistico (requisito oggettivo) e che i compensi siano corrisposti a dilettanti (requisito soggettivo). Ad esempio, non si possono considerare redditi diversi quelli corrisposti ad un arbitro dilettante quando dirige una gara professionistica né i compensi corrisposti ad un atleta professionista se partecipa ad un evento sportivo dilettantistico.

1.g - Le imposte sulle somme erogate agli sportivi

I compensi erogati per queste prestazioni non subiscono alcuna trattenuta Irpef fino all'importo di 7.500 euro non concorrendo alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef di chi li percepisce.

Per importi superiori, le associazioni sono invece tenute a trattenere dalle somme pagate una ritenuta Irpef del 23 per cento (pari all'aliquota del primo scaglione), maggiorata delle addizionali all'Irpef.

Tale ritenuta si effettua:

- a titolo d'imposta, se la somma corrisposta è compresa tra 7.501 e 28.158,28 euro : la persona che ha percepito il compenso è stata tassata definitivamente e non indicherà, pertanto, nella propria dichiarazione dei redditi (se tenuto a presentarla) il compenso ricevuto;
- a titolo d'acconto, se superiore a 28.158,28 : ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi in cui dovrà riportare l'importo ricevuto e la ritenuta subita.

Se lo sportivo incassa nello stesso periodo d'imposta più compensi da associazioni sportive diverse, lo stesso dovrà autocertificare l'ammontare complessivo delle somme percepite, in modo da consentire alle stesse di verificare se e su quale importo debba essere effettuata la ritenuta Irpef.

2. Il finanziamento delle associazioni : la raccolta fondi e le sponsorizzazioni

2.a - La sponsorizzazione

È il mezzo (o accordo) attraverso cui una parte (sponsor), per avere notorietà pubblica, eroga mezzi economici all'altra parte (sponsorizzato) che si impegna ad effettuare determinate pre-

stazioni per far sì che si realizzi questo ritorno di immagine (pubblicità):

- per l'associazione, ai fini delle imposte dirette, sportiva che riceve il finanziamento, i proventi derivanti dalla sponsorizzazione concorrono alla formazione del reddito, anche se queste somme, comunque, rientrano nelle disposizioni relative alla "decommercializzazione" dei proventi anche se nel limite di 51.645,69 euro;
- per lo sponsor, ai fini delle imposte dirette, le somme erogate da un contribuente che produce reddito d'impresa sono assimilate, fino ad un importo massimo di 200.000 euro, alle spese di pubblicità. L'eccedenza, se riconducibile a spese di rappresentanza, ha un trattamento fiscale diverso.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto le sponsorizzazioni sono considerate sempre come attività commerciale, a prescindere dal soggetto che la pone in essere. Pertanto, per le stesse, occorre rispettare tutti gli obblighi previsti dalla normativa Iva. In ogni caso, è sempre possibile usufruire delle agevolazioni della Legge n. 398/1991, qualora si scelga il regime fiscale agevolato previsto dalla stessa norma.

2.b - La raccolta dei fondi

Le associazioni che hanno scelto il regime contabile agevolato possono usufruire di un regime fiscale agevolato per la raccolta pubblica dei fondi ovvero le stesse non concorrono a formare il reddito delle stesse e, pertanto, sono esenti da imposte.

Per fruire dell'agevolazione occorre però che l'evento nel corso del quale avviene la raccolta sia:

- ✓ occasionale;
- ✓ pubblico;

concomitante con ricorrenze, campagne di sen-

sibilizzazione, celebrazioni.

Inoltre, è necessario che si verifichino entrambe le seguenti condizioni:

1. il numero di eventi durante un periodo d'imposta non può essere superiore a due;
2. il limite massimo dei fondi raccolti nell'anno non deve superare l'importo di 51.645,69

euro.

Per ogni raccolta di fondi, l'associazione deve redigere, entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta, un rendiconto con l'indicazione delle entrate e delle spese relative ad ogni manifestazione effettuata e una relazione illustrativa.

***In Europa siamo uniti nella diversità.
L'ulteriore capitolo della vicenda Taricco: nessuna rinuncia ai principi supremi dell'ordine costituzionale.***

Corte Costituzionale, Ordinanza n.24 del 26 gennaio 2017



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Avvocati Penalisti

La Corte Costituzionale, con ordinanza del 26 gennaio 2017, n. 24 è intervenuta nella travagliata vicenda della c.d. “sentenza Taricco” in merito alle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Cassazione e dalla Corte di Appello di Milano, in ordine all’applicabilità nel nostro ordinamento dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea con la suddetta sentenza.

Con tale decisione, la Corte Europea si era pronunciata sulla questione pregiudiziale sollevata dal Giudice interno, affermando che la disciplina italiana della prescrizione dei reati comporti – di fatto – la rinuncia dello Stato alla repressione in materia di frodi ed evasione di IVA.

Ciò sul presupposto – opinabile, in quanto basato su dati non oggettivi - che una buona parte dei reati contestati nei procedimenti penali in questione si estingue per intervenuta prescrizione.

Tale sentenza ha assunto una notevole importanza, al di là del caso di specie, in quanto ha affermato un principio suscettibile di applicazione generalizzata nell’ordinamento interno in materia penale, andando ad incidere su un istituto di diritto sostanziale, quale quello della prescrizione.

Innanzitutto la CGCE si ritiene competente a decidere della questione dato che la riscossione dell’IVA assume rilevanza comunitaria, trattandosi di risorsa propria dell’Unione, almeno in parte e, per tale ragione, il Giudice europeo – richiamando l’art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea – ha sancito l’inadempienza dello Stato italiano all’obbligo di provvedere al recupero dell’IVA nel modo più efficace possibile.

Pertanto, per rimuovere ogni ostacolo al corretto adempimento dell'obbligo di riscossione dell'IVA, la CGCE ha disposto che il Giudice interno debba disapplicare le disposizioni del codice penale che non consentono di rispettare il suddetto obbligo, ove ne derivi l'impunità di gravi frodi fiscali in danno dell'Unione in un numero considerevole di casi.

In applicazione di tale principio, il Giudice nazionale dovrebbe disapplicare le norme in tema di prescrizione che, in presenza di un atto interruttivo da parte dell'Autorità Giudiziaria (ad. es.: richiesta di rinvio a giudizio), limitano il decorso del nuovo termine di prescrizione ad un quarto della sua durata iniziale.

Sulla base della sentenza "Taricco", l'applicazione di questo sistema ai delitti in materia di grandi frodi IVA comporterebbe infatti un pregiudizio per gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Di conseguenza, in assenza di un limite al decorso della prescrizione, la pretesa punitiva dello Stato sotto il profilo penale in ordine ai delitti di cui trattasi non verrebbe mai meno, a differenza di altre fattispecie criminose, anche più gravi sotto il profilo della pena.

Tuttavia, la migliore dottrina ha ritenuto che le statuizioni della sentenza Taricco contrastino con i principi del nostro ordinamento in materia penale.

Innanzitutto, la disapplicazione del regime della prescrizione, così come previsto nel nostro ordinamento, comporta un effetto sfavorevole per coloro che sono sottoposti a procedimento penale per i delitti in materia di IVA, ledendo il loro diritto di difesa.

Inoltre, l'applicabilità di un regime di prescrizione specifico per determinati delitti contrasta con il principio costituzionale di eguaglianza, per cui cittadini in condizioni simili devono ricevere un trattamento analogo.

Ciò invero senza tenere conto che il Legislatore, con il D.L. 13 agosto, n. 138, convertito con modificazioni nella L. 14 settembre 2011, n. 148, ha elevato di un terzo i termini di prescrizione previsti per i delitti tributari di dichiarazione infedele o fraudolenta e di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Infine, la sentenza in questione non chiarisce cosa si debba intendere per "gravi frodi IVA", dato che non fa riferimento ad un parametro quantitativo o a particolari modalità della condotta.

La giurisprudenza di merito e di legittimità non ha applicato in modo univoco i principi espressi nella "sentenza Taricco", benché la prima reazione sia stata quella di seguire l'iter logico giuridico della Corte di Giustizia e, cioè, la disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 160, ult. parte e all'art. 161 cod. pen. (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 15 settembre 2015, n. 2210).

Al tempo stesso, parte della giurisprudenza ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della Legge 2.8.20118, n. 130 di esecuzione del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, nella parte in cui dispone di applicare l'art. 325 par. 1 e 2 del citato TFUE, nel senso di prevedere l'obbligo per il Giudice nazionale di disapplicare le norme di cui all'art. 160, ult. parte e all'art. 161 cod. pen. per contrasto con il principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2 della Costituzione (cfr. Corte di Appello di Milano, ordinanza 18.9.2015)

Analoga questione è stata sollevata dalla Corte di Cassazione per violazione non solo dell'art. 25, comma 2 Cost., ma anche del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), di non colpevolezza (art. 27 Cost.), nonché del primato del diritto europeo e del limite della sovranità degli Stati (art. 11 Cost.), ritenendo che l'applicazione della sentenza Taricco avrebbe comportato nell'ordinamento interno una disparità di trattamento tra cittadini, un aggravamento della punibilità dei delitti, anche in senso irretroattivo – cosa espressamente vietata in materia penale (cfr. Cass. pen., Sez. IV, 25.1.2016, n. 7914 e Cass. Pen. Sez. III, 30.3.2016, n. 28346).

La Corte Costituzionale ha preso in esame tali questioni, ma ha sospeso per il momento il giudizio, disponendo in via pregiudiziale il rinvio alla Corte di Giustizia per chiedere una interpretazione autentica dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE, tenuto conto dei principi interni di rango costituzionale.

In particolare, il Giudice delle Leggi ha invitato la Corte di Giustizia a rivedere la decisione adottata con la sentenza Taricco, evidenziandone le criticità.

In primo luogo, la Corte di Giustizia è chiamata a dare una definizione di cosa si intenda per "gravi frodi", nonché quale sia il modo per determinare quando sussista una lesione degli interessi finanziari dell'Unione, dato che nel nostro ordinamento non vi è alcuna norma di riferimento.

Infatti, mancherebbe un parametro normativo adeguatamente determinato che stabilisca quando le frodi debbano essere ritenute "gravi" e quando ricorre un numero considerevole di casi di impunità tali da ledere gli interessi finanziari dell'Unione.

Sotto un secondo profilo, il Giudice delle Leggi ha posto il problema della disapplicazione della normativa in tema di prescrizione nei procedimenti pendenti, dato che ciò comporterebbe di fatto un ampliamento della punibilità.

Infatti, la prescrizione nel nostro ordinamento non è istituto di natura processuale, ma appartiene al diritto penale sostanziale che è soggetto al principio di legalità.

Tale principio comporta che il fatto che costituisce reato deve essere espressamente previsto da una legge che lo qualifichi come tale, con la conseguenza che è quindi vietato punire con sanzione penale un cittadino per un una condotta che, al momento della sua commissione, non

era prevista come reato.

Da ciò discende che la legge penale non può essere retroattiva, dato che ciò sarebbe gravemente lesivo della libertà individuale, in quanto un soggetto verrebbe punito per un fatto a cui non era collegata alcuna sanzione al momento della sua realizzazione.

Oltre a ciò, in base al principio di legalità, una norma di diritto penale sostanziale deve soddisfare il requisito di determinatezza, in funzione preventiva, per far comprendere chiaramente al cittadino le conseguenze delle proprie azioni e per evitare l'arbitrio del giudice.

In definitiva, il soggetto deve poter prevedere le conseguenze della sua azione o omissione, sia in termini di comprendere ciò che è vietato e ciò che non lo è, sia quanto alla pena applicabile e in che misura.

In assenza di tali requisiti, viene meno la certezza del diritto che è presidio fondamentale di libertà.

Peraltro, nel nostro ordinamento, il suddetto principio di legalità si applica non solo alla qualificazione di un fatto come reato ed alla pena ad esso applicabile, ma anche ad ogni profilo sostanziale concernente la punibilità.

Di conseguenza, la pura e semplice disapplicazione di una norma favorevole al cittadino comporterebbe senz'altro una lesione del suo diritto soggettivo, garantito a livello costituzionale.

Oltretutto, il Giudice interno, volendo seguire pedissequamente le statuizioni espresse nella "sentenza Taricco", si troverebbe ad applicare un regime di prescrizione (e, quindi di punibilità) diverso per un identico fatto (frode IVA) a seconda che giudichi tale condotta "grave" o meno.

A tale riguardo, si sottolinea che, in tema di delitti tributari, il Legislatore italiano, quando ha voluto limitare l'applicabilità della sanzione penale a ipotesi di particolare gravità o disvalore sociale, ha espressamente previsto delle soglie di punibilità, individuate in modo preciso, con riferimenti quantitativi numerici.

Da ultimo, la Corte Costituzionale, nella citata ordinanza n. 24/2017, pur riconoscendo il primato del diritto europeo nel sistema delle fonti, chiede una lettura del Trattato che contemperì il bilanciamento tra l'obbligo dello Stato membro di riscuotere in modo efficiente l'IVA e quello di garantire ai propri cittadini il rispetto dei principi costituzionali e dei diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla nostra Carta Costituzionale.

Il nostro Giudice delle Leggi, con una straordinaria e mirabile pagina di filosofia del diritto, afferma senza mezze misure che una norma del Trattato non può essere interpretata nel senso di imporre ad uno Stato membro la rinuncia ai principi supremi di ordinare costituzionale, altri-

menti verrebbe meno lo scopo e la funzione dell'Unione stessa.

In un periodo storico in cui numerose forze politiche mettono in discussione il primato del diritto europeo e la stessa opportunità di eseguire i Trattati, nell'ordinanza in commento si afferma che esiste un nucleo fondamentale di principi a tutela dei diritti individuali che non possono essere derogati, neppure per garantire gli interessi dell'Unione.

In particolare, la Corte afferma che *“i rapporti tra Unione e Stati membri sono definiti in forza del principio di leale collaborazione, che implica il reciproco rispetto ed assistenza.*

Ciò comporta che le parti siano unite nella diversità.

Non vi sarebbe rispetto se le ragioni dell'unità pretendessero di cancellare il nucleo stesso dei valori su cui si regge lo Stato membro. E non vi sarebbe neppure se la difesa della diversità eccedesse quel nucleo giungendo ad ostacolare la costruzione del futuro di pace, fondato sui valori comuni, di cui parla il Preambolo della Carta di Nizza”.

Non rimane che attendere la risposta della Corte di Giustizia ai tre quesiti sollevati dalla Corte Costituzionale, la quale, in ogni caso, ha già posto un limite invalicabile, proclamando che *“se l'applicazione dell'art. 325 del TFUE comportasse l'ingresso nell'ordinamento giuridico di una regola contraria al principio di legalità in materia penale, come ipotizzano i rimettenti, questa Corte avrebbe il dovere di impedirlo”.*

Antieconomicità: accertamento ammesso per le dirette ma non necessariamente per l'IVA

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 2875 del 3 febbraio 2017



di Giuseppe Trizzino e Biagio Ferrentino
Avvocati Tributaristi

Con la sentenza emessa della quinta sezione della Corte di Cassazione n. 2875 (Pres. Tirelli, Rel. Luciotti), depositata il 3 febbraio 2017, gli Ermellini statuiscono un evolutivo ed interessante orientamento giurisprudenziale in tema di accertamenti presuntivi fondati sull'asserita antieconomicità di determinate scelte imprenditoriali.

La sentenza è molto articolata nelle sue fasi ed affronta diversi istituti giuridici stabilendo collegamenti analogici ed evolutivi che affiorano in modo concreto e motivazionale in tutta evidenza, risolvendo contrasti e chiarendo aspetti anche di natura esogena rispetto al passato.

La vertenza ha in particolare ad oggetto la contestazione operata dall'A.f. in relazione al comportamento fiscale adottato da una società che: a) si era resa acquirente di un immobile, versando il prezzo di Euro 32.900.000,00; b) in sede di redazione del bilancio aveva iscritto tra le rimanenze finali il valore di presumibile realizzo, stimato in Euro 30.400.000,00, al netto degli oneri accessori, con conseguente contabilizzazione di una svalutazione di Euro 2.500.000,00; c) successivamente, aveva venduto l'immobile al prezzo complessivo di Euro 30.891.304,00. Ritenendo che l'operazione commerciale sopra descritta fosse priva di valida ragione economica, l'Amministrazione finanziaria notificava alla società contribuente un avviso di accertamento con cui recuperava a tassazione la somma di Euro 500.000,00 corrispondente all'IVA dovuta sull'importo della svalutazione contabilizzata in bilancio e tanto faceva sulla base di una presunta antieconomicità dell'intera operazione.

Centrale è il passaggio motivazionale nel quale la Corte afferma che i principi generalmente affermati in materia di imposte sui redditi - secondo cui rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa - non sono immediatamente ed automaticamente applicabili in materia di IVA.

La quintessenza di tale ultimo tributo, infatti, è - come noto - il principio di neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati perseguiti, ed il conseguente diritto per i soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati.

Il diritto alla detrazione è correlato alla sola esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio.

Ne consegue che, in un caso come quello esaminato dalla pronuncia in commento, la ripresa a tassazione operata dall'ufficio non poteva non essere dichiarata illegittima, poiché relativa ad un importo per il quale era stata emessa regolare fattura e l'IVA in essa indicata era stata regolarmente pagata e portata in detrazione, corrispondendo ad un'operazione commerciale di compravendita di immobile - quella oggetto di verifica - regolarmente e concretamente effettuata.

Diversamente, si sarebbe concretata una palese violazione dei principi cardine dell'IVA e ci si sarebbe posti in patente contrasto con gli stessi principi giurisprudenziali elaborati in subjecta materia dalla Corte di Giustizia, provocando nella fattispecie concreta *“una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA e in cui si inserisce la sesta direttiva”*.¹ Inoltre, un diverso *modus decidendi* avrebbe finito per attribuire all'IVA un carattere sanzionatorio che è del tutto estraneo a detta imposta, atteso che, anche qualora fosse rilevata l'esistenza di irregolarità formali (ma non è questo il caso di specie), ad avviso della stessa Corte di Giustizia gli ordinamenti giuridici nazionali – e per essi le autorità interne – hanno pieno diritto di prevedere la sola comminazione di *“ammende o sanzioni pecuniarie”*, senza tuttavia che ciò possa arrecare pregiudizio alla neutralità dell'imposta che è *“principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia”*.²

La propalata impostazione ermeneutica rinviene il proprio diretto avallo anche nella (più) recente sentenza della C.G.C.E. dell'8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, in cui l'organo di giustizia comunitario chiarisce inequivocabilmente, che *“il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi”* - in tal senso si vedano anche le pronunce del 21 ottobre 2010, causa C-385/09 e del 30 settembre 2010, causa C-392/09, nonché la sentenza del 12 luglio 2012, causa C-284/2011.

D'altronde, anche in altre occasioni la Suprema Corte di Cassazione si è richiamata espres-

1 Cfr. ex plurimis sentenza 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99.

2 Vd. la recente sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04.

mente a tali ineludibili (e basilari) principi affermati in ambito comunitario e li ha fatti propri, osservando che *“in definitiva, la Corte CE, premesso che quello alla detrazione è un diritto comunitariamente riconosciuto, sembra volere affermare che ... il fisco non può precludere l'esercizio del diritto di detrazione in tutti i casi di emersione di operazione, la cui corretta contabilizzazione non darebbe mai vita ad alcun debito d'imposta, poiché l'accertamento fiscale in materia IVA ha quale obiettivo principale riattivare il corretto meccanismo impositivo ristabilendone la neutralità”* (così nella sentenza n. 8038 del 3 aprile 2013).

Al contrario, secondo la Cassazione il diritto alla detrazione può essere negato solo ove sia dimostrato dall'amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente.

In altri termini, il diritto alla detrazione potrà essere negato dall'Amministrazione finanziaria solo laddove l'asserita antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale indizio di inesistenza dell'operazione indicata in fattura oppure di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA. In tale eventualità, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta.

Si può pertanto concludere nel senso che la contestazione di antieconomicità di un'operazione commerciale rispetto alle esigenze di ottimizzazione dei profitti mal si attaglia all'IVA, rispetto alla quale vengono in rilievo altre valutazioni per il particolare meccanismo di funzionamento su cui essa ripone e per i principi ad essa squisitamente applicabili in via esclusiva.

Ovviamente la materia necessita di ulteriori appunti per l'interesse cui fa capo e per i risvolti nel settore dell'economia e del sano sviluppo aziendale, che deve tendere ad una maggiore armonicità non solo fattuale e contabile, ma (anche) giuridico-evolutiva sì da rendere più efficace ed efficiente il meccanismo tributario, aderendo il più possibile alle applicazioni pratiche che le aziende si trovano ad affrontare.

Corte Costituzionale, Ordinanza n.24 del 26 gennaio 2017

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130 (Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007), promossi dalla Corte d'appello di Milano con ordinanza del 18 settembre 2015 e dalla Corte di cassazione con ordinanza dell'8 luglio 2016, rispettivamente iscritte al n. 339 del registro ordinanze 2015 e al n. 212 del registro ordinanze 2016 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 2 e 41, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Visti gli atti di costituzione di M.A.S. e M.B., nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri; udito nell'udienza pubblica del 23 novembre 2016 il Giudice relatore Giorgio Lattanzi;

uditi gli avvocati Gaetano Insolera e Andrea Soliani per M.A.S., Nicola Mazzacuva per M.B. e l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto e considerato in diritto

1.- La Corte di cassazione, terza sezione penale, e la Corte d'appello di Milano hanno investito questa Corte della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130 (Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007), nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957 (Testo consolidato con le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona 13 dicembre 2007), come interpretato dalla sentenza della Grande Sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa C-105/14, Taricco.

Con questa decisione la Corte di giustizia ha affermato che l'art. 325 del TFUE impone al giudice nazionale di non applicare il combinato disposto degli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, del codice penale quando ciò gli impedirebbe di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, ovvero quando frodi che offendono gli interessi finanziari dello Stato membro sono soggette a termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

Per effetto degli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen., gli atti interruttivi della prescrizione, per i reati fiscali puniti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) e aventi a oggetto l'IVA, comportano, di regola e salvo casi particolari, l'aumento di un quarto del tempo necessario a prescrivere. Ove questo aumento si riveli in un numero considerevole di casi insufficiente per reprimere le frodi gravi in danno degli interessi finanziari dell'Unione, che dipendono dalla mancata riscossione dell'IVA sul territorio nazionale, il giudice penale dovrebbe procedere nel giudizio, omettendo di applicare la prescrizione, e

nello stesso modo il giudice dovrebbe comportarsi se la legge nazionale prevede per corrispondenti figure di reato in danno dello Stato termini di prescrizione più lunghi di quelli stabiliti per le frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione.

I giudici rimettenti procedono per frodi fiscali punite dal d.lgs. n. 74 del 2000 e attinenti alla riscossione dell'IVA, che reputano gravi e che sarebbero prescritte ove si dovessero applicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen., mentre nel caso contrario i giudizi si potrebbero concludere con una pronuncia di condanna. I rimettenti aggiungono che l'impunità conseguente all'applicazione degli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. ricorre in un numero considerevole di casi.

La Corte d'appello di Milano prende in esame anche un'ipotesi normativa che ritiene lesiva del principio di assimilazione, perché il delitto di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, previsto dall'art. 291-quater del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), assimilabile all'associazione per delinquere allo scopo di commettere delitti in materia di IVA, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, non è soggetto al limite dell'aumento di un quarto stabilito nei casi di interruzione della prescrizione.

In entrambi i giudizi sussisterebbero perciò le condizioni enucleate dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE, in presenza delle quali il giudice, escludendo la prescrizione, dovrebbe decidere nel merito.

I rimettenti tuttavia dubitano che questa soluzione sia compatibile con i principi supremi dell'ordine costituzionale italiano e con il rispetto dei diritti inalienabili della persona, espressi dagli artt. 3, 11, 24, 25, secondo comma, 27, terzo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione, con particolare riguardo al principio di legalità in materia penale.

Questo principio comporta che le scelte relative al regime della punibilità siano assunte esclusivamente dal legislatore mediante norme sufficientemente determinate e applicabili solo a fatti commessi quando esse erano già in vigore. Secondo i giudici rimettenti, invece, la disapplicazione degli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen., che concerne anche le condotte anteriori alla data di pubblicazione della sentenza resa in causa Taricco, determina un aggravamento del regime della punibilità di natura retroattiva. Mancherebbe, inoltre, una normativa adeguatamente determinata, perché non è chiarito, né quando le frodi devono ritenersi gravi, né quando ricorre un numero così considerevole di casi di impunità da imporre la disapplicazione degli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen, cosicché la relativa determinazione viene rimessa al giudice.

I giudizi vertono su analoghe questioni e meritano di essere riuniti per una decisione congiunta.

2.- Il riconoscimento del primato del diritto dell'Unione è un dato acquisito nella giurisprudenza di questa Corte, ai sensi dell'art. 11 Cost.; questa stessa giurisprudenza ha altresì costantemente affermato che l'osservanza dei principi supremi dell'ordine costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona è condizione perché il diritto dell'Unione possa essere applicato in Italia. Qualora si verificasse il caso, sommamente improbabile, che in specifiche ipotesi normative tale osservanza venga meno, sarebbe necessario dichiarare l'illegittimità costituzionale della legge nazionale che ha autorizzato la ratifica e resi esecutivi i Trattati, per la sola parte in cui essa consente che quell'ipotesi normativa si realizzi (sentenze n. 232 del 1989, n. 170 del 1984 e n. 183 del 1973).

Non vi è inoltre dubbio che il principio di legalità in materia penale esprima un principio supremo dell'ordinamento, posto a presidio dei diritti inviolabili dell'individuo, per la parte in cui esige che le norme penali siano determinate e non abbiano in nessun caso portata retroattiva. Tale principio è formulato dall'art. 25, secondo comma, Cost., per il quale «Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso».

Se l'applicazione dell'art. 325 del TFUE comportasse l'ingresso nell'ordinamento giuridico di una regola contraria al principio di legalità in materia penale, come ipotizzano i rimettenti, questa Corte avrebbe il dovere di impedirlo.

3.- Occorre perciò preliminarmente stabilire se l'art. 325 del TFUE vada effettivamente applicato nel senso indicato dai rimettenti, oppure se sia suscettibile di interpretazioni anche in parte differenti, tali da escludere ogni conflitto con il principio di legalità in materia penale formulato dall'art. 25, secondo comma, della Costituzione italiana, oltre che con analoghi principi contenuti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, e nelle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri.

In presenza di un persistente dubbio interpretativo sul diritto dell'Unione, che è necessario risolvere per decidere la questione di legittimità costituzionale, appare pertanto opportuno sollecitare un nuovo chiarimento da

parte della Corte di giustizia sul significato da attribuire all'art. 325 del TFUE sulla base della sentenza resa in causa Taricco.

4.- La regola tratta dall'art. 325 del TFUE con la sentenza resa in causa Taricco interferisce con il regime legale della prescrizione dei reati, che il giudice sarebbe tenuto a non applicare nei casi indicati in quella decisione.

Nell'ordinamento giuridico nazionale il regime legale della prescrizione è soggetto al principio di legalità in materia penale, espresso dall'art. 25, secondo comma, Cost., come questa Corte ha ripetutamente riconosciuto (da ultimo sentenza n. 143 del 2014). È perciò necessario che esso sia analiticamente descritto, al pari del reato e della pena, da una norma che vige al tempo di commissione del fatto.

Si tratta infatti di un istituto che incide sulla punibilità della persona e la legge, di conseguenza, lo disciplina in ragione di una valutazione che viene compiuta con riferimento al grado di allarme sociale indotto da un certo reato e all'idea che, trascorso del tempo dalla commissione del fatto, si attenuino le esigenze di punizione e maturi un diritto all'oblio in capo all'autore di esso (sentenza n. 23 del 2013).

È noto che alcuni Stati membri invece muovono da una concezione processuale della prescrizione, alla quale la sentenza resa in causa Taricco è più vicina, anche sulla base della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, ma ve ne sono altri, tra cui la Spagna (STC 63/2005, del 14 marzo), che accolgono una concezione sostanziale della prescrizione non differente da quella italiana.

Pare utile osservare che su questo aspetto, che non riguarda direttamente né le competenze dell'Unione, né norme dell'Unione, non sussiste alcuna esigenza di uniformità nell'ambito giuridico europeo. Ciascuno Stato membro è perciò libero di attribuire alla prescrizione dei reati natura di istituto sostanziale o processuale, in conformità alla sua tradizione costituzionale.

Questa conclusione non è stata posta in dubbio dalla sentenza resa in causa Taricco, che si è limitata a escludere l'applicazione dell'art. 49 della Carta di Nizza alla prescrizione, ma non ha affermato che lo Stato membro deve rinunciare ad applicare le proprie disposizioni e tradizioni costituzionali, che, rispetto all'art. 49 della Carta di Nizza e all'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con la legge 4 agosto 1955, n. 848, risultano per l'imputato di maggior favore. Né ciò sarebbe consentito nell'ordinamento italiano quando esse esprimono un principio supremo dell'ordine costituzionale, come accade per il principio di legalità in campo penale in relazione all'intero ambito materiale a cui esso si rivolge.

5.- Sulla base della giusta premessa che il principio di legalità penale riguarda anche il regime legale della prescrizione, questa Corte è chiamata dai giudici rimettenti a valutare, tra l'altro, se la regola tratta dalla sentenza resa in causa Taricco soddisfa il requisito della determinatezza, che per la Costituzione deve caratterizzare le norme di diritto penale sostanziale. Queste ultime devono quindi essere formulate in termini chiari, precisi e stringenti, sia allo scopo di consentire alle persone di comprendere quali possono essere le conseguenze della propria condotta sul piano penale, sia allo scopo di impedire l'arbitrio applicativo del giudice.

Si tratta di un principio che, come è stato riconosciuto dalla stessa Corte di giustizia, appartiene alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri quale corollario del principio di certezza del diritto (sentenza 12 dicembre 1996 in cause C-74/95 e C-129/95, punto 25).

La verifica deve quindi svolgersi su due piani.

Anzitutto, si tratta di stabilire se la persona potesse ragionevolmente prevedere, in base al quadro normativo vigente al tempo del fatto, che il diritto dell'Unione, e in particolare l'art. 325 del TFUE, avrebbe imposto al giudice di non applicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. in presenza delle condizioni enunciate dalla Corte di giustizia in causa Taricco.

È questo un principio irrinunciabile del diritto penale costituzionale. Occorre infatti che la disposizione scritta con cui si decide quali fatti punire, con quale pena, e, nel caso qui a giudizio, entro quale limite temporale, permetta «una percezione sufficientemente chiara ed immediata del relativo valore precettivo» (sentenza n. 5 del 2004).

Non spetta certamente a questa Corte attribuire all'art. 325 del TFUE un significato differente da quello che gli conferisce la Corte di giustizia; è invece suo dovere prendere atto di quel significato e decidere se esso fosse percepibile dalla persona che ha realizzato la condotta avente rilievo penale.

Analoga preoccupazione è peraltro condivisa dalla Corte di Strasburgo in base all'art. 7 della CEDU e alla necessità, costantemente affermata, che reato e pena siano conoscibili dall'autore di un fatto fin da quando esso è commesso. E può essere utile osservare che, pur non negando che lo Stato aderente possa riconoscere alla prescrizione carattere processuale (sentenza 22 giugno 2000, Coëme e altri contro Belgio), ugualmente la

Corte EDU si riserva di sanzionarlo quando, in materia penale, non vi sia una base legale certa e prevedibile a sorreggere l'estensione del potere punitivo pubblico oltre il limite temporale previsto al tempo del fatto (sentenza 20 settembre 2011, Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos contro Russia).

La compatibilità della regola enunciata dalla sentenza resa in causa Taricco con la CEDU, pertanto, andrebbe valutata sulla base della premessa che in Italia la prescrizione ha natura sostanziale. Per tale ragione, è poi necessario chiedersi, alla luce dell'art. 7 della CEDU, se tale regola fosse prevedibile, e avesse perciò base legale (tra le molte, Grande Camera, sentenza 21 ottobre 2013, Del Rio Prada contro Spagna, paragrafo 93).

In tale prospettiva questa Corte è convinta che la persona non potesse ragionevolmente pensare, prima della sentenza resa in causa Taricco, che l'art. 325 del TFUE prescrivesse al giudice di non applicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. ove ne fosse derivata l'impunità di gravi frodi fiscali in danno dell'Unione in un numero considerevole di casi, ovvero la violazione del principio di assimilazione.

In secondo luogo, è necessario interrogarsi, sia sul rispetto della riserva di legge, sia sul grado di determinatezza assunto dall'ordinamento penale in base all'art. 325 del TFUE, con riguardo al potere del giudice, al quale non possono spettare scelte basate su discrezionali valutazioni di politica criminale. In particolare il tempo necessario per la prescrizione di un reato e le operazioni giuridiche da compiersi per calcolarlo devono essere il frutto dell'applicazione, da parte del giudice penale, di regole legali sufficientemente determinate. In caso contrario, il contenuto di queste regole sarebbe deciso da un tribunale caso per caso, cosa che è senza dubbio vietata dal principio di separazione dei poteri di cui l'art. 25, secondo comma, Cost. declina una versione particolarmente rigida nella materia penale.

In tale prospettiva si tratta di verificare se la regola enunciata dalla sentenza resa in causa Taricco sia idonea a delimitare la discrezionalità giudiziaria e anche su questo terreno occorre osservare che non vi è modo di definire in via interpretativa con la necessaria determinatezza il requisito del numero considerevole dei casi, cui è subordinato l'effetto indicato dalla Corte di giustizia.

Questa Corte non dubita che esso si riferisca alla sistematica impunità che il regime legale dell'interruzione della prescrizione comporterebbe per le frodi fiscali, tuttavia il concetto rimane per sua natura ambiguo, e comunque non riempibile di contenuto attraverso l'esercizio della funzione interpretativa.

Nell'ordinamento italiano, come anche nell'ordinamento europeo, l'attività giurisdizionale è soggetta al governo della legge penale; mentre quest'ultima, viceversa, non può limitarsi ad assegnare obiettivi di scopo al giudice. Non si può allora escludere che la legge nazionale possa e debba essere disapplicata se ciò è prescritto in casi specifici dalla normativa europea. Non è invece possibile che il diritto dell'Unione fissi un obiettivo di risultato al giudice penale e che, in difetto di una normativa che predefinisca analiticamente casi e condizioni, quest'ultimo sia tenuto a raggiungerlo con qualunque mezzo rinvenuto nell'ordinamento.

6.– Dopo aver messo a fuoco gli specifici profili di incompatibilità esistenti tra la regola che la sentenza resa in causa Taricco ha tratto dall'art. 325 del TFUE e i principi e i diritti sanciti dalla Costituzione, è necessario chiedersi se la Corte di giustizia abbia ritenuto che il giudice nazionale debba dare applicazione alla regola anche quando essa confligge con un principio cardine dell'ordinamento italiano.

Questa Corte pensa il contrario, ma reputa in ogni caso conveniente porre il dubbio all'attenzione della Corte di giustizia.

In base all'art. 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea (TUE), come modificato dal Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007, ratificato e reso esecutivo con legge 2 agosto 2008 n. 130, ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009, i rapporti tra Unione e Stati membri sono definiti in forza del principio di leale cooperazione, che implica reciproco rispetto e assistenza. Ciò comporta che le parti siano unite nella diversità. Non vi sarebbe rispetto se le ragioni dell'unità pretendessero di cancellare il nucleo stesso dei valori su cui si regge lo Stato membro. E non vi sarebbe neppure se la difesa della diversità eccedesse quel nucleo giungendo ad ostacolare la costruzione del futuro di pace, fondato su valori comuni, di cui parla il preambolo della Carta di Nizza.

Il primato del diritto dell'Unione non esprime una mera articolazione tecnica del sistema delle fonti nazionali e sovranazionali. Esso riflette piuttosto il convincimento che l'obiettivo della unità, nell'ambito di un ordinamento che assicura la pace e la giustizia tra le Nazioni, giustifica una rinuncia a spazi di sovranità, persino se definiti da norme costituzionali. Al contempo la legittimazione (art. 11 della Costituzione italiana) e la forza stessa dell'unità in seno ad un ordinamento caratterizzato dal pluralismo (art. 2 del TUE) nascono dalla sua capacità di includere il tasso di diversità minimo, ma necessario per preservare la identità nazionale insita nella struttura fondamentale dello Stato membro (art. 4, paragrafo 2, del TUE). In caso contrario i Trattati europei mirerebbero contraddittoriamente a dissolvere il fondamento costituzionale stesso dal quale hanno tratto origine per volontà degli Stati membri.

Queste considerazioni sono sempre state alla base dell'azione, sia di questa Corte, quando ha rinvenuto nell'art. 11 Cost. la chiave di volta dell'ordinamento europeo, sia della Corte di giustizia, quando, precorrendo l'art. 6, paragrafo 3, del TUE, ha incorporato nel diritto dell'Unione le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri.

Ne consegue, in linea di principio, che il diritto dell'Unione, e le sentenze della Corte di giustizia che ne specificano il significato ai fini di un'uniforme applicazione, non possono interpretarsi nel senso di imporre allo Stato membro la rinuncia ai principi supremi del suo ordine costituzionale.

Naturalmente, la Corte di giustizia non è sollevata dal compito di definire il campo di applicazione del diritto dell'Unione, né può essere ulteriormente gravata dall'onere di valutare nel dettaglio se esso sia compatibile con l'identità costituzionale di ciascun Stato membro. È perciò ragionevole attendersi che, nei casi in cui tale valutazione sia di non immediata evidenza, il giudice europeo provveda a stabilire il significato della normativa dell'Unione, rimettendo alle autorità nazionali la verifica ultima circa l'osservanza dei principi supremi dell'ordinamento nazionale. Compete poi a ciascuno di questi ordinamenti stabilire a chi spetti tale verifica. La Costituzione della Repubblica italiana, a tale proposito, la rimette in via esclusiva a questa Corte, e bene hanno perciò fatto i rimettenti a investirla del problema, sollevando una questione di legittimità costituzionale.

7. – Quanto appena esposto in termini generali trova conferma nel caso sottoposto a giudizio. La sentenza resa in causa Taricco ha stabilito che l'art. 325 del TFUE ha efficacia diretta e comporta l'obbligo di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione dei reati che, nei casi e alle condizioni individuate, compromette l'effettività della sanzione. La decisione ha altresì escluso, ma solo con riferimento al divieto di retroattività della sanzione penale, che la regola così enunciata sia in contrasto con l'art. 49 della Carta di Nizza e con l'art. 7 della CEDU.

La sentenza europea prescinde dalla compatibilità della regola con i principi supremi dell'ordine costituzionale italiano, ma pare aver demandato espressamente questo compito agli organi nazionali competenti. Infatti, il paragrafo 53 della sentenza afferma che, «se il giudice nazionale dovesse decidere di disapplicare le disposizioni nazionali di cui trattasi, egli dovrà allo stesso tempo assicurarsi che i diritti fondamentali degli interessati siano rispettati». Il paragrafo 55 seguente aggiunge che la disapplicazione va disposta «con riserva di verifica da parte del giudice nazionale» in ordine al rispetto dei diritti degli imputati.

Il convincimento di questa Corte, del quale si chiede conferma alla Corte di giustizia, è che con tali asserzioni si sia inteso affermare che la regola tratta dall'art. 325 del TFUE è applicabile solo se è compatibile con l'identità costituzionale dello Stato membro, e che spetta alle competenti autorità di quello Stato farsi carico di una siffatta valutazione.

Nell'ordinamento italiano ciò può avvenire attraverso l'iniziativa del giudice che, chiamato ad applicare la regola, chiede a questa Corte di saggiarne la compatibilità con i principi supremi dell'ordine costituzionale. È poi dovere di questa Corte accertare, se del caso, l'incompatibilità, e conseguentemente escludere che la regola possa avere applicazione in Italia.

Se questa interpretazione dell'art. 325 del TFUE e della sentenza resa in causa Taricco fosse corretta, cesserebbe ogni ragione di contrasto e la questione di legittimità costituzionale non sarebbe accolta.

Resterebbe in ogni caso ferma la responsabilità della Repubblica italiana per avere omissso di approntare un efficace rimedio contro le gravi frodi fiscali in danno degli interessi finanziari dell'Unione o in violazione del principio di assimilazione, e in particolare per avere compresso temporalmente l'effetto degli atti interruttivi della prescrizione.

Ciò posto, occorrerebbe verificare nelle sedi competenti se il problema sia stato risolto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera l), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha aumentato di un terzo i termini di prescrizione dei reati puniti dagli articoli da 2 a 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, con una disposizione che però non è applicabile a fatti commessi prima dell'entrata in vigore della legge.

Se l'esito della verifica fosse negativo sarebbe urgente un intervento del legislatore per assicurare l'efficacia dei giudizi sulle frodi in questione, eventualmente anche evitando che l'esito sia compromesso da termini prescizionali inadeguati.

8.– Questa Corte tiene a sottolineare che l'interpretazione appena delineata, se da un lato serve a preservare l'identità costituzionale della Repubblica italiana, dall'altro non compromette le esigenze di uniforme applicazione del diritto dell'Unione e si propone pertanto come soluzione conforme al principio di leale cooperazione e di proporzionalità.

Infatti essa non pone in discussione il significato che la Corte di giustizia ha rinvenuto nell'art. 325 del TFUE.

L'impedimento del giudice nazionale ad applicare direttamente la regola enunciata dalla Corte non deriva da una interpretazione alternativa del diritto dell'Unione, ma esclusivamente dalla circostanza, in sé estranea all'ambito materiale di applicazione di quest'ultimo, che l'ordinamento italiano attribuisce alla normativa sulla prescrizione il carattere di norma del diritto penale sostanziale e la assoggetta al principio di legalità espresso dall'art. 25, secondo comma, Cost. È questa una qualificazione esterna rispetto al significato proprio dell'art. 325 del TFUE, che non dipende dal diritto europeo ma esclusivamente da quello nazionale.

Va aggiunto che tale qualificazione, nel caso di specie, costituisce un livello di protezione più elevato di quello concesso agli imputati dall'art. 49 della Carta di Nizza e dall'art. 7 della CEDU. Esso, perciò, deve ritenersi salvaguardato dallo stesso diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 53 della Carta, letto anche alla luce della relativa spiegazione.

La Costituzione italiana conferisce al principio di legalità penale un oggetto più ampio di quello riconosciuto dalle fonti europee, perché non è limitato alla descrizione del fatto di reato e alla pena, ma include ogni profilo sostanziale concernente la punibilità. Appare a ciò conseguente che l'Unione rispetti questo livello di protezione dei diritti della persona, sia in ossequio all'art. 53 della Carta di Nizza, il quale afferma che «Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti [...] dalle costituzioni degli Stati membri», sia perché, altrimenti, il processo di integrazione europea avrebbe l'effetto di degradare le conquiste nazionali in tema di libertà fondamentali e si allontanerebbe dal suo percorso di unificazione nel segno del rispetto dei diritti umani (art. 2 del TUE).

Al contrario, la Corte di giustizia ha riconosciuto che le modalità con le quali ciascuno Stato membro tutela i diritti fondamentali della persona, anche quando questo comporta una restrizione alle libertà attribuite dai Trattati, non devono necessariamente essere le stesse. Ogni Stato membro protegge tali diritti in conformità al proprio ordinamento costituzionale (sentenza 14 ottobre 2004, in causa C-36/02, Omega Spielhallen und Automatenaufstellungs GmbH contro Oberbürgermeisterin der Bundesstadt Bonn).

Il caso qui esaminato si distingue nettamente da quello deciso dalla Grande Sezione della Corte di giustizia con la sentenza 26 febbraio 2013 in causa C-399/11, Melloni, con la quale si è escluso che, in forza delle previsioni della Costituzione di uno Stato membro, potessero aggiungersi ulteriori condizioni all'esecuzione di un mandato di arresto europeo, rispetto a quelle pattuite con il «consenso raggiunto dagli Stati membri nel loro insieme a proposito della portata da attribuire, secondo il diritto dell'Unione, ai diritti processuali di cui godono le persone condannate in absentia».

In quel caso una soluzione opposta avrebbe inciso direttamente sulla portata della Decisione quadro 26 febbraio 2009, n. 2009/299/GAI (Decisione quadro del Consiglio che modifica le decisioni quadro 2002/584/GAI, 2005/214/GAI, 2006/783/GAI, 2008/909/GAI e 2008/947/GAI, rafforzando i diritti processuali delle persone e promuovendo l'applicazione del principio del reciproco riconoscimento alle decisioni pronunciate in assenza dell'interessato al processo), e avrebbe perciò comportato la rottura dell'unità del diritto dell'Unione in una materia basata sulla reciproca fiducia in un assetto normativo uniforme. Viceversa, il primato del diritto dell'Unione non è posto in discussione nel caso oggi a giudizio, perché, come si è già osservato, non è in questione la regola enunciata dalla sentenza in causa Taricco, e desunta dall'art. 325 del TFUE, ma solo l'esistenza di un impedimento di ordine costituzionale alla sua applicazione diretta da parte del giudice.

Questo impedimento non dipende dalla contrapposizione di una norma nazionale alle regole dell'Unione ma solo dalla circostanza, esterna all'ordinamento europeo, che la prescrizione in Italia appartiene al diritto penale sostanziale, e soggiace perciò al principio di legalità in materia penale.

Appare perciò proporzionato che l'Unione rispetti il più elevato livello di protezione accordato dalla Costituzione italiana agli imputati, visto che con ciò non viene sacrificato il primato del suo diritto.

9.- Inoltre questa Corte osserva che la sentenza resa in causa Taricco ha escluso l'incompatibilità della regola lì affermata rispetto all'art. 49 della Carta di Nizza con riguardo al solo divieto di retroattività, mentre non ha esaminato l'altro profilo proprio del principio di legalità, ovvero la necessità che la norma relativa al regime di punibilità sia sufficientemente determinata. È questa un'esigenza comune alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, presente anche nel sistema di tutela della CEDU, e come tale incarna un principio generale del diritto dell'Unione (si veda la già citata sentenza 12 dicembre 1996, in cause C-74/95 e C-129/95).

Anche se si dovesse ritenere che la prescrizione ha natura processuale, o che comunque può essere regolata anche da una normativa posteriore alla commissione del reato, ugualmente resterebbe il principio che l'attività del giudice chiamato ad applicarla deve dipendere da disposizioni legali sufficientemente determinate. In questo principio si coglie un tratto costitutivo degli ordinamenti costituzionali degli Stati membri di civil law. Essi non

affidano al giudice il potere di creare un regime legale penale, in luogo di quello realizzato dalla legge approvata dal Parlamento, e in ogni caso ripudiano l'idea che i tribunali penali siano incaricati di raggiungere uno scopo, pur legalmente predefinito, senza che la legge specifichi con quali mezzi e in quali limiti ciò possa avvenire.

Il largo consenso diffuso tra gli Stati membri su tale principio cardine della divisione dei poteri induce a ritenere che l'art. 49 della Carta di Nizza abbia identica portata, ai sensi dell'art. 52, paragrafo 4, della medesima Carta.

Tuttavia, l'art. 325 del TFUE, pur formulando un obbligo di risultato chiaro e incondizionato, secondo quanto precisato dalla Corte di giustizia, omette di indicare con sufficiente analiticità il percorso che il giudice penale è tenuto a seguire per conseguire lo scopo. In questo modo però si potrebbe permettere al potere giudiziario di disfarsi, in linea potenziale, di qualsivoglia elemento normativo che attiene alla punibilità o al processo, purché esso sia ritenuto di ostacolo alla repressione del reato.

Questa conclusione eccede il limite proprio della funzione giurisdizionale nello Stato di diritto quanto meno nella tradizione continentale, e non pare conforme al principio di legalità enunciato dall'art. 49 della Carta di Nizza.

Se si ritiene che l'art. 325 del TFUE ha un simile significato resta allora da verificarne la coerenza con l'art. 49 della Carta di Nizza, che ha lo stesso valore dei Trattati (art. 6, paragrafo 1, del TUE), sotto il profilo della carente determinatezza della norma europea, quando interferisce con i diritti degli imputati in un processo penale.

10.– In conclusione, se la Corte di giustizia dovesse concordare con questa Corte sul significato dell'art. 325 del TFUE e della sentenza resa in causa Taricco, sarebbero superate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dai giudici rimettenti.

11.– In base all'art. 105 del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 25 settembre 2012 si richiede che il presente rinvio pregiudiziale sia deciso con procedimento accelerato.

Si è allo stato generato un grave stato di incertezza sul significato da attribuire al diritto dell'Unione, incertezza che riguarda processi penali pendenti e che è urgente rimuovere quanto prima. Non può inoltre sfuggire la prioritaria importanza delle questioni di diritto che sono state sollevate e l'utilità che i relativi dubbi vengano eliminati il prima possibile.

Visti gli artt. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e 3 della legge 13 marzo 1958, n. 204, recante «Ratifica ed esecuzione dei seguenti Accordi internazionali firmati a Bruxelles il 17 aprile 1957: a) Protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità economica europea; b) Protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia della Comunità economica europea; c) Protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità europea dell'energia atomica; d) Protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia della Comunità europea dell'energia atomica (stralcio: protocolli Euratom)».

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dispone di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, in via pregiudiziale ai sensi e per gli effetti dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, le seguenti questioni di interpretazione dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, del medesimo Trattato:

se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato, anche quando tale omessa applicazione sia priva di una base legale sufficientemente determinata;

se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato, anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale e soggetta al principio di legalità;

se la sentenza della Grande Sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa

C-105/14, Taricco, debba essere interpretata nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione europea, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato, anche quando tale omessa applicazione sia in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione dello Stato membro;

2) chiede che le questioni pregiudiziali siano decise con procedimento accelerato;

3) sospende il presente giudizio sino alla definizione delle suddette questioni pregiudiziali;

4) ordina l'immediata trasmissione di copia della presente ordinanza, unitamente agli atti del giudizio, alla cancelleria della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 novembre 2016.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Giorgio LATTANZI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 26 gennaio 2017.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

**Corte di Cassazione, Sez.V civile, Sentenza n. 2875
del 3 febbraio 2017**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. TIRELLI Francesco - Presidente -
Dott. ORILIA Lorenzo - Consigliere -
Dott. MARULLI Marco - Consigliere -
Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -
Dott. LUCIOTTI Lucio - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 15484-2013 proposto da:

(omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 176/2012 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 10/12/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/11/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO LUCIOTTI;

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

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE AUGUSTINIS Umberto, che ha concluso per l'accoglimento del 1^a motivo di ricorso e l'assorbimento dei restanti.

Svolgimento del processo

1. A seguito di una verifica fiscale condotta nei confronti della X s.r.l. a socio unico, in liquidazione, le cui risultanze risultano compendiate in un processo verbale di constatazione notificato alla contribuente in data 13 aprile 2010, l'Agenzia delle entrate accertava che la predetta società in data 30 giugno 2005 si era resa acquirente di un immobile sito in (OMISSIS) di proprietà della Unipol Assicurazioni s.p.a. versando il prezzo di Euro 32.900.000,00; che in sede di redazione del bilancio aveva iscritto tra le rimanenze finali il valore di presumibile realizzo, stimato in Euro 30.400.000,00, al netto degli oneri accessori, con conseguente contabilizzazione di una svalutazione di Euro 2.500.000,00; che in data 18 dicembre 2016 aveva venduto l'immobile al prezzo complessivo di Euro 30.891.304,00. Ritenendo che l'operazione commerciale sopra descritta fosse priva di valida ragione economica, l'Amministrazione finanziaria notificava alla società contribuente un avviso di accertamento con cui recuperava a tassazione la somma di Euro 500.000,00 corrispondente all'IVA dovuta sull'importo della svalutazione contabilizzata in bilancio.

2. Il ricorso proposto dalla società contribuente avverso detto atto impositivo veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano e stessa sorte subiva l'appello proposto alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

2.1. Nella sentenza n. 176 del 10 dicembre 2012 la Commissione di appello sosteneva che la mera differenza negativa tra il prezzo di acquisto e quello di vendita dell'immobile rendeva l'operazione antieconomica e che, da un lato, le giustificazioni addotte dalla società non erano né provate né plausibili e che il convincimento, cui era pervenuta la Commissione, non era adeguatamente contrastato dalla circostanza che la società avesse percepito, a seguito del trasferimento del possesso dell'immobile anticipato all'atto di stipula del contratto preliminare, canoni di locazione superiori a quanto pagato per oneri finanziari, posto che la somma algebrica portava comunque ad una perdita. Riteneva, altresì, insussistenti i motivi di inapplicabilità delle sanzioni comminate o di riduzione delle stesse.

3. Avverso tale statuizione ricorre per cassazione la società contribuente sulla scorta di quattro motivi (di cui il terzo articolato in due submotivi tra loro alternativi), illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c. , cui non replica l'intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione e della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per avere la CTR implicitamente rigettato il motivo di appello con cui aveva dedotto la nullità e comunque l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del principio del contraddittorio anticipato, dato che la contestazione afferente l'indebita detrazione dell'IVA era stata formulata per la prima volta nell'avviso di accertamento.

2. Il motivo è fondato e va accolto.

2.1. In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali è principio giurisprudenziale assolutamente condivisibile quello secondo cui, per i tributi c.d. armonizzati, "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa" (Cass. S.U., n. 24823 del 2015; conf., tra le tante, Cass. n. 11283 del 2016).

Nella specie la ricorrente avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio preventivo con l'ufficio finanziario le ragioni che ha addotto nel secondo motivo di ricorso (di seguito esaminato) e, più precisamente, la circostanza che la ripresa a tassazione operata nella specie dall'ufficio si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA, poichè relativa ad un importo per il quale era stata emessa regolare fattura e l'IVA in essa indicata regolarmente pagata e portata in detrazione, corrispondendo ad un'operazione commerciale di compravendita di immobile - quella oggetto di verifica - regolarmente e concretamente effettuata. E' quindi invalido l'avviso di accertamento impugnato, in quanto emesso in violazione del principio sopra enunciato.

3. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13 e art. 19, comma 1.

Sostiene la ricorrente che, a prescindere dalla congruità del prezzo di cessione del complesso immobiliare, l'IVA era stata regolarmente fatturata, pagata e portata in detrazione in quanto versata in relazione a somme effettivamente corrisposte, cosicchè il recupero a tassazione dell'IVA sulla parte (pari ad Euro 2.500.000,00) di prezzo versato era illegittimo in quanto in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA. 4. Il motivo è fondato.

4.1. Con riferimento al diritto alla detrazione di imposta, cui è speculare la questione, che qui viene in rilievo, della legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria che provvede alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, in tal modo valutando negativamente, ai fini fiscali, le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito, l'orientamento di questa Corte (v. Cass. n. 12502 del 2014 e n. 22130 e n. 22132 del 2013 per compiutezza di argomenti, di cui agli ampi stralci di seguito citati), è fermo nel ritenere:

a) che i principi affermati in materia di imposte sui redditi, secondo cui rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (cfr. Cass. n. 12813/2000 con riferimento all'ILOR; Cass. n. 9497/2008 e Cass. n. 3243/2013, Cass. n. 1711/2007 con riferimento all'IRPEG; Cass. n. 7487/2002; Cass. n. 10802/2002; Cass.

n. 5463/2003; Cass. n. 398/2003; Cass. n. 19150/2003), non sono immediatamente ed automaticamente applicabili in materia di detraibilità del tributo IVA che, com'è noto, è tributo armonizzato alla disciplina introdotta dapprima con la sesta direttiva CEE e, da ultimo, con la dir. 2006/112/CEE;

b) che il sistema comune dell'IVA è ispirato al principio della neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA (v., segnatamente, sent. 21 giugno 2012, Gabalfrisa e a., punto 44; sent. 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, p. 78; sent. 21 giugno 2012, nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben e David, p. 39; sent. 6 settembre 2012, C-324/1 I, Gabor Toth, p. 24);

c) che, infatti, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa unionale (v., in particolare, sentenze 25 ottobre 2001, Commissione/Italia, C-78/00, punto 28; 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, punto 14; 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, punto 42), il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, come previsto sia dalla sesta Direttiva che dagli artt. 167 e segg. della vigente direttiva 2006/112/CEE, la Corte di Giustizia avendo più volte sottolineato la centralità di tale diritto nel meccanismo dell'IVA; diritto che, in linea di principio ed ordinariamente, non può subire limitazioni, essendo inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche, con un meccanismo che consente la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale che si interrompe allorchè il bene o servizio viene reso al consumatore finale;

d) che, infatti, la normativa unionale riconduce il diritto alla detrazione alla sola esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio, al punto che, anche per la Corte Europea, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato appare irrilevante (Corte giust. 20 gennaio 2005, causa C412/03, Hotel Scandic Gasabach, p.22);

e) che, pertanto, il diritto alla detrazione può essere negato solo ove sia dimostrato dall'amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente (Corte giustizia, sent. 21 giugno 2012, nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben e David, p. 42 e giurisprudenza ivi citata), mentre in condizioni normali non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico; infatti, secondo la Corte di giustizia non vi sarebbe elusione od evasione fiscale se anche i beni o i servizi sono forniti a prezzi artificialmente bassi o elevati fra le parti, che godano entrambe del diritto a detrazione IVA, essendo solo a livello del consumatore finale che può ricorrere perdita di gettito fiscale (Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, Balkan, p.47);

f) che, allora, il diritto alla detrazione potrà essere negata dall'amministrazione finanziaria allorchè la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA, e perciò se l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, nel qual caso spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta, potendo altresì accadere che l'antieconomicità costituisca indizio di abuso del diritto che, com'è noto, presuppone un uso "artificioso" di una forma giuridica e cioè l'uso concreto di essa non per l'affare per il quale essa è tipicamente prevista, ma per uno scopo diverso, univocamente ed esclusivamente rivolto a perseguire un indebito risparmio fiscale.

4.2. Orbene, applicati tali principi al caso di specie, in cui neanche è posta in discussione l'effettività dell'acquisto immobiliare effettuato dalla società contribuente, spettava all'amministrazione finanziaria fornire la prova - nella specie mancante e neanche desumibile dagli elementi di valutazione emergenti ex actis - dell'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione (che, si ricorda, è consistita nell'acquisto di un fabbricato per l'importo complessivo di Euro 32.900.000,00, con successiva iscrizione tra le rimanenze finali di un valore di presumibile realizzo di Euro 30.400.000,00, al netto degli oneri accessori, con conseguente contabilizzazione di una svalutazione di Euro 2.500.000,00 e, quindi, di vendita del medesimo al prezzo di Euro 30.891.304,00 dopo che la società, entrata nell'immediato possesso del bene ne aveva riscosso i canoni di locazione) o del carattere abusivo o elusivo di tale operazione, cosicchè ha errato la CTR che ha escluso la detraibilità di un costo sicuramente sostenuto dalla società contribuente peraltro assumendo l'esistenza di un danno erariale di fatto insussistente, essendo pacifica la regolarità, ai fini fiscali, dei passaggi fra prestatore e committente che non ha cagionato alcuna perdita in danno dell'erario.

5. Sulla base di tali considerazioni va accolto il motivo di ricorso in esame con conseguente assorbimento, per sopravvenuta carenza di interesse, del terzo motivo di ricorso - con cui viene dedotta l'insufficiente motivazione della sentenza gravata in relazione al rigetto del motivo di appello proposto con riferimento alla dedotta corrispondenza dell'operazione commerciale in esame a criteri di economicità - e del quarto motivo - con cui viene dedotta la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sul motivo di gravame proposto con riferimento all'inapplicabilità sub specie delle sanzioni amministrative pecuniarie.

6. Conclusivamente, quindi, vanno accolti il primo e secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata e, non essendovi ulteriori accertamenti fattuali da compiere, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2, con accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente. Le spese di questo giudizio di legittimità vanno poste a carico dell'Agenzia delle entrate nella misura liquidata in dispositivo ai sensi del D.M. n. 55 del 2014 , maggiorate del rimborso delle spese forfettarie, nella misura che si reputa congruo indicare nel 15% del compenso, e degli accessori di legge, mentre le spese dei giudizi di merito vanno compensate tra le parti in ragione del recente consolidamento della giurisprudenza in materia. Deve altresì darsi atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, dichiara assorbiti il terzo ed il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società ricorrente. Condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge, compensando tra le parti le spese dei giudizi di merito.

Così deciso in Roma, il 21 novembre 2016.

Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2017

La norma in tema di abuso del diritto

Articolo 10 bis legge 212/2000 – statuto del contribuente

a cura di Paolo Comuzzi e Giorgio Tricoli
Avvocati Tributaristi



ASPETTI PRELIMINARI

La norma

Il testo del nuovo art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 in materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale stabilisce quanto segue:

«1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

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

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

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di

una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”.

Questo il testo della norma vigente e come si vede detta previsione di legge si compone di 13 paragrafi che andiamo a commentare nel seguito del presente lavoro, con la precisazione che dal paragrafo (5) in poi gli stessi hanno più un carattere procedurale che di sostanza.

Il concetto di abuso del diritto:

brevissimi cenni sulla giurisprudenza di merito e legittimità

Diciamo subito che la normativa in tema di elusione è sempre stata costruita intorno a concetti sostanziali e quindi, fermo restando (Cassazione 27311/2014) che possiamo affermare quanto segue “... *costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco ...*”, si ritiene cosa migliore fare dei cenni anche se molto brevi sulle decisioni della giurisprudenza di merito per dare qualche elemento circa la nozione di abuso del

diritto e del come si è sviluppata in modo concreto.

Nella giurisprudenza di merito l'abuso del diritto è stato identificato come una operazione (o un insieme di operazioni) caratterizzate da *“inusualità o anomalie che facciano ritenere quelle operazioni prive di reale scopo economico, se non quello del risparmio fiscale”*¹ o come una operazione *“priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta. In sostanza gli uffici finanziari sono chiamati a dimostrare che l'operazione economica che assumono abusiva è stata realizzata per pianificare essenzialmente, anche se non esclusivamente un vantaggio fiscale tramite l'impiego distorto di una forma giuridica la cui individuazione, in ogni caso incombe all'amministrazione finanziaria la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione; ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che le fanno ritenere la operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta”*².

Questa impostazione proposta dalle parole *“pianificare essenzialmente”* e *“priva di contenuto economico”* le troviamo riflesse anche nella norma in essere e ci paiono parole molto comuni nelle sentenze di merito basti qui citare anche una terza sentenza che afferma come di abuso sia lecito parlare quando *“la finalità della operazione è stata quella di evitare l'insorgere di presupposti impositivi”*³.

In aggiunta possiamo anche dire che sempre la giurisprudenza di merito ha concluso che l'abuso del diritto *“prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'Ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Il “proprium” del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero e rappresentazioni incomplete della realtà. Sarà quindi necessario analizzare la natura e la specie delle operazioni, nelle loro reciproche connessioni e nelle finalità perseguite e, nella fattispecie, si osserva che esse appaiono rivolte essenzialmente a conseguire un risparmio di imposta (misura fissa anziché proporzionale) non essendo state in alcun modo documentalmente provate dalla società contribuente le affermate giustificazioni economiche di altra natura giustificative rispetto al risparmio di imposta”*⁴.

In buona sostanza riteniamo di poter affermare che la giurisprudenza di merito sia sempre stata sulla strada di giudicare una operazione come abusiva o meno sulla base di una analisi di carattere economico - fattuale e non di mere teorie giuridiche⁵ che possono correre il rischio di essere del tutto astratte ed avulse dalla realtà; possiamo anche affermare che questa giurisprudenza di merito ha sempre chiesto una certa attenzione alla Amministrazione Finanziaria ovvero le ha chiesto di precisare in modo dettagliato gli elementi che la conducono a ritenere che una determinata operazione sia da considerare come una operazione abusiva e quindi da contestare nei suoi effetti.

Se guardiamo alla giurisprudenza di legittimità⁶ possiamo dire che la stessa ha identificato l'abuso parlando di una operazione che richiede la sussistenza in contemporanea di due fattori: a) la esistenza per il contribuente di un vantaggio fiscale (la Cassazione usa anche le parole *“positiva ricaduta fisca-*

1 In questo senso CTP Varese – sezione 4°, decisione 17/4/13.

2 In questo senso CTR Lombardia – sezione 44°, decisione 33/44/12.

3 In questo senso CTP Milano – sezione 41°, decisione 103/41/13.

4 In questo senso CTR Lombardia – sezione 31° decisione 91/31/13.

5 In questo senso anche CTR Toscana – sezione 35° decisione 1937/35/14 che ha preso in considerazione una situazione in cui le parti avevano stipulato un accordo di Associazione in Partecipazione che l'Agenzia assume essere non supportata da valide ragioni economiche e che serviva, in realtà, a ottenere indebiti vantaggi fiscali sia direttamente (deducibilità dei compensi rispetto all'indeducibilità dei dividendi nei vari esercizi) sia indirettamente (mascherando la distribuzione di dividendi infragruppo nel 2004, attraverso un sistema di passaggi finanziari circolari e contestuali privi di giustificazione economica).

6 In questo senso Corte di Cassazione – sezione VI, Ordinanza 20254/2012.

le” e talvolta non menziona il termine indebitato); 2) la determinazione fiscale a compiere una operazione (ovvero che non sussistono ragioni diverse di un qualche rilievo).

Per essere precisi diciamo che la Corte di Cassazione⁷ ha avuto cura di affermare che *“costituisce condotta abusiva l’operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di tali operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sulla Amministrazione Finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici considerati irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale”*.

Certamente il legislatore ha voluto attenersi a questo indirizzo della giurisprudenza di merito e di legittimità ma restano ancora delle incertezze che anche la possibilità di un interpello preventivo forse non scongiura del tutto in quanto l’interpello che deve essere presentato è sul fatto.

Per essere ancora più espliciti pare che il legislatore abbia preso nota di una sentenza⁸ la cui sintesi è che una lecita pianificazione fiscale assume i connotati della elusione fiscale solo quando 1) il risparmio d’imposta che essa origina ha natura “indebita” ossia derivi o da operazioni che nella sostanza non realizzano alcun risultato giuridico e/o economico effettivo, diverso dal mero risparmio fiscale – risparmio che in assenza di quelle stesse operazioni non si sarebbe generato – oppure 2) quanto il risparmio derivi da operazioni che, pur essendo attuate per addivenire in concreto ad una sistemazione di assetti proprietari e interessi economici diversa dalla situazione di partenza, vengono perfezionate scegliendo soluzioni organizzative artificiose e strumenti giuridici anomali, soltanto perché consentono un risparmio fiscale rispetto al carico tributario che si genererebbe ove venissero adottate soluzioni organizzative e strumenti giuridici “adeguati”.

L’amministrazione ha l’onere di provare le anomalie o la inadeguatezza delle operazioni intraprese dal contribuente al quale compete giustificare le finalità perseguite – diverse dal mero vantaggio fiscale – in applicazione del principio giurisprudenziale dell’abuso del diritto; abuso inteso come non ammissibilità, almeno per l’ordinamento tributario, dell’utilizzo distorto dell’autonomia contrattuale e del principio di libera iniziativa privata quando tale libertà è volta esclusivamente al risparmio d’imposta.

Il contribuente ha l’onere di dimostrare che l’operazione è stata realizzata tramite un uso corretto degli strumenti giuridici e che è stata supportata da ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico – quindi effettive e reali - le quali risultano prevalenti sul conseguimento del risparmio di imposta ed infatti il carattere “abusivo” di un’operazione è escluso dalla compresenza non marginale di ragioni extrafiscali anche di natura meramente organizzativa.

Infine è evidente che l’elusione o abuso presuppongono sempre operazioni reali⁹, assolutamente conformi ai modelli legali, senza modifiche del vero o rappresentazioni infedeli ed incomplete della realtà e quindi, in presenza di fattispecie elusive o abusive, è illegittima l’applicazione di sanzioni penali¹⁰, atteso che elusione ed evasione non possono dar luogo ai medesimi effetti.

Ovvio che questa concezione di abuso del diritto può essere anche oggetto di critica¹¹ ma la situazio-

7 In questo senso Corte di Cassazione- sezione tributaria civile, sentenza 27311/2014

8 In questo senso CTR Lombardia – sezione 44°, decisione 33/44/12.

9 Quindi non operazioni simulate.

10 Tesi questa che appare confermata anche in giurisprudenza.

11 Senza citare tutti gli autori che si sono occupati dell’abuso del diritto facciamo un rinvio ad un testo recente Beghin, *L’elusione fiscale ed il principio di abuso del diritto*, Padova, 2013; un testo nel quale l’autore ripercorre tutta la vicenda storica e la evoluzione del tema dell’abuso del diritto.

ne al momento ci pare ferma su questa impostazione.

Cenni sui principi della legge delega come riportati nel testo di legge delegata

Prima di esaminare il dettato normativo è opportuno ricordare che la legge delega al governo (si tratta della legge 11 Marzo 2014 n.23¹²) stabilisce che il sistema fiscale deve essere più equo, trasparente e orientato alla crescita (e diciamo che questi sono i principi specifici cui deve rifarsi in generale l'ordinamento fiscale¹³) fermo restando che si deve tenere conto dei principi generali quali eguaglianza, legalità, capacità contributiva, certezza dei rapporti giuridici ma, diremmo noi, anche del principio della libertà della iniziativa economica che comunque è principio costituzionale al pari degli altri.¹⁴

Alla luce di queste considerazioni e dei principi che sono stati riportati in precedenza, cui la normativa delegata dovrebbe attentamente e strettamente attenersi, vediamo come si pone la norma in materia di abuso del diritto.

E' opportuno fare un cenno alla abolizione dell'articolo 37 bis del d.P.R.600/1973 ed al riferimento che viene fatto circa la sostituzione integrale di quella norma che ha regolato la materia in regime, possiamo dire di specialità, in quanto l'abuso del diritto concorre con questa norma a prevenire atteggiamenti "illeciti" del contribuente¹⁵ e quindi oggi abbiamo una norma generale.

Guardando alla lettera della norma non vi è dubbio alcuno che la stessa si applica a tutte le imposte (e del resto la stessa si trova nella legge in materia di rapporti tra fisco e contribuente¹⁶) e quindi non si vede motivo per negare la sua applicazione anche a quelle locali ed in generale alle imposte indirette (del resto nella norma poi si usa il termine, molto generico, di tributi).

Possiamo dire che siamo in presenza di una norma generale (e come vedremo anche generica) che è applicabile a tutta la vita del mondo dell'impresa, del professionista e del contribuente in genere¹⁷ il quale rischia di vedersi investito dalla sua applicazione in qualsiasi manifestazione della sua vita "fiscale", si tratta di una norma generale che è stata auspicata anche dai giudici di merito (afflitti anche da pesanti difficoltà nel giudicare).¹⁸

12 La stessa è pubblicata in Finanza e Fisco N.3/2014.

13 Anche se le parole più equo generano qualche considerazione critica.

14 Affermazione che pare contenuta anche in CTP Milano – sezione 7°, decisione 92/7/2013 che è stata riassunta dicendo che L'autonomia negoziale delle parti è, infatti, oggetto di tutela nella legislazione ordinaria e nella Costituzione che protegge la libertà di iniziativa economica privata e pone una precisa riserva di legge in materia di imposizione tributaria.

15 Prima di questa norma è evidente che l'abuso del diritto era un concetto che possiamo dire sovraordinato rispetto alla elusione tipizzata nell'articolo 37 bis del d.P.R. 600/1973.

16 Una legge che possiamo dire generale e non riferita a specifiche imposte.

17 Si pensi alla divisione della residenza dei coniugi per avere ognuno una prima casa e risparmiare qualche imposta locale (siamo in una ipotesi di abuso del diritto?).

18 CTP Firenze – sezione 16°, decisione 148/2011 che ha indicato come Il concetto di abuso di diritto quale configurato nella prassi tributaria italiana è in assoluto assai labile e tale da prestarsi da parte degli Uffici tributari a rasentare indebite ingerenze nelle scelte di attività private ed imprenditoriali, per cui è auspicabile una normativa generale che ne codifichi il contenuto.



COMMENTO AI SINGOLI PARAGRAFI DELLA NORMA

Il paragrafo (1) della norma:

le operazioni poste in essere devono realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti e le conseguenze della applicazione della norma

Nella sua formulazione letterale la norma è chiara quando dice che per emettere un avviso di accertamento di maggiore imposta si devono ravvisare dei vantaggi fiscali e che questi devono essere *“essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Se le parole hanno un senso non basta che sussista il vantaggio fiscale indebito ma serve anche questa essenzialità dell'indebito stesso¹⁹, essenzialità che non trova alcuna forma di definizione ma che risulta elemento necessario anche alla luce dalle parole della Cassazione; per quanto ci riguarda si ritiene che il termine sia da riferire ad un concetto di prevalenza assoluta della variabile fiscale su qualsiasi altra considerazione di carattere economico e gestionale.

Nel momento in cui il verificatore, ed in seguito il successivo ufficio preposto all'accertamento e quindi la Commissione Tributaria dovessero determinare che esiste un abuso del diritto - ovvero, per quanto abbiamo detto, che sono state poste in essere operazioni prive di sostanza economica che hanno condotto ad un risparmio fiscale²⁰- dovrebbero concludere ancora su un punto per motivare la sentenza in modo adeguato.

Dovrebbero motivare che i vantaggi fiscali devono essere indebiti e che deve sussistere questa essenzialità ovvero questa assoluta prevalenza della variabile fiscale su qualsiasi altra considerazione di carattere economico che possa essere rappresentata (e anche provata) dal contribuente.²¹

E' lecito pensare che il vantaggio fiscale sussista anche quando la operazione consente lo spostamento in avanti nel pagamento delle imposte con la conseguente perdita del gettito immediato per l'erario (perdita il cui recupero potrebbe essere aleatorio) mentre il termine risparmio fiscale lascia intendere una condizione di vantaggio che supera quella puramente temporanea.

Si assume quindi che la norma sull'abuso possa colpire sia ipotesi di risparmio vero e proprio - inteso come riduzione non solo temporanea delle imposte - che ipotesi di *“tax deferral”* ovvero quelle strategie fiscali che portano allo spostamento in avanti del fatto che fa insorgere il debito di imposta²².

19 Si deve prestare attenzione che nella legge delega veniva usato il termine prevalente e si diceva *“causa prevalente della operazione”*; a noi pare che essenzialmente sia un termine più restrittivo del termine prevalente.

20 Quindi il confronto è sul risparmio dei tributi ed il contribuente non potrà invocare che la operazione come posta in essere ha comunque generato costi maggiori di natura diversa rispetto ai tributi (materia sulla quale sembra lasciare qualche spazio CTP Bergamo – sezione 2°, decisione 75/2012).

21 A nostro modo di vedere una sentenza ben motivata deve prendere in esame ogni singolo documento che il contribuente abbia prodotto e deve spiegare in modo preciso le ragioni per le quali i documenti proposti dal contribuente non sono atti a far cadere questa essenzialità che conduce a considerare la operazione come una operazione abusiva.

22 La domanda è: questa impostazione consente di sindacare anche forme di prestito che, portando al pagamento degli interessi dopo anni, consentono di ritardare il versamento di ritenute alla fonte? Veramente possiamo pensare che la norma sia così invasiva nell'esame delle decisioni economiche che il contribuente è, fino a prova contraria, libero di assumere? In questa situazione esiste una disposizione normativa (le ritenute si applicano al pagamento) che non viene elusa ma viene gestita mediante una forma di prestito che sposta in avanti il pagamento degli interessi. Diverso è il caso della cessione del prestito prima del pagamento a soggetto che può beneficiare della

Ci rendiamo conto che questa interpretazione molto ampia consente certamente alla Amministrazione una forte discrezionalità di valutazione e porta anche delle incertezze sullo spazio di applicazione della norma, ma si ritiene che questa interpretazione sia quella migliore davanti alle parole “vantaggi fiscali” che appaiono inclusive di situazioni che possono essere molto diverse.

Restando su aspetti generali diciamo che non si vede per quale motivo la norma non dovrebbe essere applicabile alla situazione in cui il contribuente cerca di sfruttare una agevolazione di carattere fiscale e la sua operazione economica è sostenuta solo da questo preciso ed univoco fine.²³

Proseguendo nell'esame si evidenzia come la previsione legislativa definisca il concetto di vantaggio indebito come un vantaggio fiscale, anche non immediato,²⁴ che è in contrasto con la finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario ed è interessante la disgiuntiva usata in questo paragrafo (paragrafo 2 lettera b) che lascia intendere la presenza di una condizione alternativa, affermazione questa che si ritiene del tutto confermata anche dalle parole della stessa legge quando, parlando delle conseguenze, dice *“determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi”* dove la (e) non lascia intendere che i due elementi debbano coesistere.

E' del tutto banale fare la considerazione che le parole sulla non immediatezza lasciano una alea molto forte in quanto non viene in alcun modo presa in considerazione la dimensione temporale di una operazione e si rischia certamente un processo alle intenzioni²⁵ che dovrebbe comunque essere evitato in quanto per applicare la norma dovrebbe comunque aversi un risparmio (rectius vantaggio) fiscale vero e non solo una intenzione di risparmio²⁶ o un potenziale vantaggio.

A nostro modo di vedere nel momento in cui si giudica del vantaggio fiscale è necessario che sia chiaro che lo stesso deve essere sempre una conseguenza diretta ed univoca della operazione (abusiva) che è stata posta in essere e non deve essere invece una conseguenza che insorge grazie ad un inserimento di elementi ulteriori²⁷ che, uniti alla operazione posta in essere, consentono di raggiungere un vantaggio fiscale.

In ogni caso, prima di concludere sulla materia a danno del contribuente, la Commissione tributaria deve fare un collegamento tra il vantaggio che la operazione contestata ha determinato ed il resto delle richieste previste nella norma²⁸ ovvero deve concludere che il vantaggio fiscale non insorge per effetto di una scelta (questa sempre lecita) tra diversi regimi opzionali offerti dalla legge o tra diverse operazioni che comportano un diverso carico fiscale.

non applicazione delle ritenute alla fonte. Questa è una operazione che merita una attenzione molto maggiore.

23 In questo senso pare orientarsi la Corte di Cassazione – sezione VI, sentenza 24027/2014.

24 Molto interessante questo punto: si pensi al contribuente che, nelle more di un processo legislativo che potrebbe portare dei vantaggi fiscali ove lo stesso fosse organizzato in un certo modo si organizza al fine di poter sfruttare queste norme oggi in itinere. Qui si pone un problema di valutazione in quanto è certo che il contribuente potrebbe non ricavare alcun vantaggio da queste operazioni attuali ma essere nelle condizioni di poter beneficiare di quelle future.

25 Vedremo più avanti che la norma sembra fornire un minimo di certezza temporale sull'accertamento dell'abuso.

26 Se non esiste il risparmio vero non si riesce neppure a capire come si potrebbe inserire una cifra nell'accertamento e la conseguente sanzione (diciamo che il risparmio “in potenza” per usare una concezione greca non dovrebbe presentare dei problemi).

27 Se un contribuente pone in essere una operazione di fusione e completata la stessa viene emanata una disposizione di favore per le fusioni di cui lo stesso ha diritto di usufruire non si vede come si possa dire che la fusione ha carattere abusivo ed era una operazione tesa a raggiungere un vantaggio fiscale; quel vantaggio non nasce dalla operazione ma dalla determinazione del legislatore di garantire una agevolazione. Certamente se la operazione è posta in essere nell'itinere del cammino del provvedimento la situazione potrebbe essere più complessa ma non si può sempre fare un processo alle intenzioni. In buona sostanza senza la fusione il contribuente non avrebbe avuto alcun vantaggio ma il vantaggio non nasce come conseguenza della fusione stessa (che è condizione necessaria ma non sufficiente).

28 Si pensi alla situazione in cui viene erogato (e questo per decisione del socio e non della società e quindi “indipendentemente dalle intenzioni”) agli amministratori non residenti un forte (e diciamo pure astruso) compenso reversibile che consente di portare in perdita la società italiana. Fatta la premessa che forse tale operazione non è sindacabile mediante la norma in tema di abuso in quanto esiste una norma in tema di valore normale (ma la materia sarebbe da valutare) resta che a fronte di una deduzione pari al 24% (IRES) sul compenso potrebbe essere stata applicata una ritenuta del 30% e quindi viene da chiedersi dove sia il vantaggio indebito.

Solo se giunge a dare una compiuta motivazione (mediante documenti concreti esibiti dall’Agenzia e non affermazioni di principio) circa questa conclusione allora siamo in presenza di un vantaggio fiscale indebito e quindi da sanzionare con il conseguente recupero delle imposte e delle sanzioni (quando esistono i presupposti).

Tornando al punto delle finalità e dei principi appare lecito affermare che la distinzione normativa porta ad una duplice possibile forma di abuso del diritto: a) l’abuso contro una norma fiscale specifica (abuso contro la finalità delle norme fiscali, un abuso che forse oggi diremmo la vecchia elusione compresa nell’articolo 37 bis del d.P.R.600/1973); b) l’abuso contro l’ordinamento ed i suoi principi (ovvero quello che viene chiamato abuso del diritto vero e proprio e poteva essere sollevato d’ufficio in sede di giudizio) ed osservando la norma ci pare sostenibile la tesi che i due tipi di abusi non possono concorrere ma devono essere alternativi. Giungendo al termine della disamina preliminare della norma, possiamo dire che la elusione non esiste più e resta come unico principio quello del divieto di porre in essere operazioni senza sostanza economica che, portino a ledere quelle che sono le finalità delle norme tributarie (abuso specifico) o i principi dell’ordinamento (abuso generale).

A parere di chi scrive questa impostazione è del tutto confermata dal paragrafo (8) della norma delegata che parla, quando menziona l’accertamento, del necessario riferimento alle norme o ai principi elusi e l’uso della disgiuntiva (o) è chiaramente indicativo della volontà di tenere conto di due diverse fattispecie.

La unica interpretazione che pare accettabile è che il contribuente possa violare sia lo spirito di singole norme tributarie o anche i principi dell’ordinamento nel suo complesso; questa violazione è ciò che la norma vuole impedire mediante la sua formulazione volutamente generica che rimette poi alla giurisprudenza la decisione finale sulle operazioni poste in essere²⁹.

Certamente abbiamo una formulazione normativa che è lecito dire molto ampia e che vuole essere inclusiva di qualsiasi possibilità per la Amministrazione Finanziaria di svolgere una forma di sindacato in merito alle operazioni che sono state poste in essere e questo per evitare che qualche struttura possa sfuggire e quindi diventare lo strumento di contrazione del risultato (fiscale) del contribuente.

La norma naviga in un mare i cui confini sono nella intenzione duplice di “tutto comprendere” e “nulla comprimere” in quanto il legislatore deve fare i conti con la ormai nota riprovazione sociale per coloro i cui redditi sfuggono al fisco ma anche con i principi di libertà economica che regolano la vita della impresa.

In questa sede ci pare anche opportuno fare un cenno al fatto che non dovrebbe considerarsi abusivo un vantaggio fiscale che nasce da un rispetto di quelli che sono i dettati dei principi contabili; in sostanza un vantaggio che nasce dalla applicazione di una alternativa (se esiste nel principio) non ci pare proprio contestabile.

Uscendo da queste considerazioni e parlando delle conseguenze dell’abuso possiamo dire che la norma è chiara in quanto la previsione legislativa fornisce in modo non equivoco la conseguenza delle operazioni che ricadono nella fattispecie e lo fa dicendo che *“tali operazioni non sono opponibili alla Amministrazione Finanziaria”*.

In buona sostanza la operazione esiste sul piano civilistico e, fino alla definitiva conclusione del con-

²⁹ Si ritiene che il formarsi di precisi principi di giurisprudenza sarà l’elemento che sosterrà quelle precise prassi di mercato di cui parla la norma.

tenzioso, anche su quello fiscale salvo poi venire meno nei suoi effetti per quanto concerne la determinazione dell'imponibile e dell'imposta mentre restano salvi tutti gli altri effetti³⁰ che la operazione abbia prodotto nei confronti di qualsiasi soggetto coinvolto nella operazione stessa e quindi la operazione genera conseguenze civili e, per fare un esempio, in materia di diritto del lavoro.

Il paragrafo (2) della norma:

il concetto di operazione che configura abuso del diritto e gli indici che indicano la esistenza di un abuso del diritto

Stabilito il concetto generale, le sue conseguenze e preso atto dei vantaggi fiscali indebiti la norma prende in esame una definizione di quelle che sono le "operazioni prive di sostanza economica" e le definisce come *"i fatti, gli atti ed i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*.

Va posto in evidenza che nel testo normativo non sono menzionate le valutazioni e questo è un punto che può certamente generare qualche incertezza in quanto nell'ambito delle determinazioni del reddito di impresa il processo di valutazione (si pensi agli ammortamenti) assume importanza.

Per quanto ci riguarda diciamo che in ragione della volontà del legislatore di abrogare l'articolo 37 bis d.P.R.600/1973 e del fatto che si vuole giungere alla formulazione di una norma di carattere generale che non escluda nulla dal suo spazio di applicazione si ritiene che le valutazioni comunque non esulino dalla applicazione del dettato normativo.

Questo significa che un atteggiamento incoerente tenuto dal contribuente nei diversi periodi di imposta - ed attuato attraverso una applicazione "ad personam" dei principi contabili³¹ - potrebbe essere certamente foriero di problematiche nel rapporto con la norma in tema in abuso di diritto in quanto tale norma ha carattere del tutto generale e quindi prende in considerazione qualsiasi fattispecie possa condurre al formarsi di un qualsiasi vantaggio fiscale purché indebito.

Andando avanti nell'esame diciamo che qualche considerazione si può fare anche discutendo degli indici previsti nella norma e che configurano un possibile abuso del diritto ed in primis è molto interessante far notare come il legislatore faccia uso del termine indici³² e non di un termine tecnico come presunzioni.

L'uso di questo termine (indici³³) lascia intendere che il legislatore vuole costruire un sistema di valutazione che possiamo definire fondato su elementi come sono le presunzioni "semplicissime" ovvero le presunzioni proprio non qualificate e che si trovano ben al di sotto delle presunzioni semplici che sono quelle che devono essere precise, gravi e concordanti per poter essere usate contro il contribuente.

E' nostra opinione che, nel momento in cui si usa il termine "indici", si faccia riferimento ad un elemento fattuale che è una semplice "evidenza" di una manifestazione esterna che, ad esperienza di

30 Con questo principio la norma ci sembra conforme a quanto affermato da CTP Milano – sezione 24^a, decisione 204/2013 la quale ha affermato che tutti gli atti così validamente posti in essere, conservano la propria efficacia giuridica anche se diversa, per l'abuso, ne sarà la rilevanza in ordine alle aliquote ed al regime fiscale da applicare.

31 Possiamo pensare ad una determinazione delle politiche di ammortamento che sia del tutto avulsa da qualsiasi considerazione dei principi contabili.

32 Sul tema delle prove nel processo tributario si rinvia a Vassallo, Le prove e gli indizi nel processo tributario, Milano, 2014.

33 La norma parla di indici di mancanza di sostanza economica.

persona comune, vale a configurare un qualche cosa in un certo modo³⁴ - ma si deve fare attenzione al pregiudizio.

Quando si è stabilito questo punto, ovvero che non siamo di fronte a presunzioni in senso tecnico, si entra immediatamente in un ginepraio definitorio molto complesso e che non consente di avere alcuna certezza.

Questa assenza di certezza si produce per due ragioni evidenti: a) gli indici menzionati nella norma sono certamente degli indici puramente indicativi (le parole della legge “in particolare” non lasciano dubbi sul fatto che la non “compliance” della operazione posta in essere dal contribuente, con le finalità della norma o con i principi dell’ordinamento, potrebbe anche trarsi da elementi diversi rispetto a quelli indicati) e b) tali indici si palesano di una certa complicazione anche nella loro semplice interpretazione letterale.

Quando la norma si esprime parlando di *“non coerenza della qualificazione delle singole operazioni [ovvero, per ricordare il dettato normativo “degli atti, fatti e contratti anche tra loro collegati inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”] con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”* certamente lascia qualche dubbio di interpretazione.

La prima incertezza nasce in seguito all’uso della lettera (e) che potrebbe far intendere che due siano le condizioni necessarie e che debbano realizzarsi in modo unitario perché si concretizzi la presenza di quello che possiamo chiamare indice di “abuso” ma, questa almeno la nostra visione, si ritiene che questa non sia una considerazione valida.

Ad una lettura più attenta appare di maggior rispondenza alla logica della norma leggere quella lettera (e) come un elemento che non fissa una condizione duplice ma come una condizione diversa e quindi, secondo chi scrive, di abuso potrà parlarsi sia quando esiste la non coerenza (termine questo tutto da definire) sia quando esiste, per usare le parole della legge *“la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”*.

Tornando al punto della interpretazione delle parole a noi sembra che la norma voglia, nel suo profondo, fare un riferimento alla prevalenza della sostanza sulla forma.³⁵

Parlare di *“non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”*, seppur tra molte difficoltà, sembra significare che, nella sua sostanza, una determinata operazione, seppure formalmente qualificata in un certo modo, è sostanzialmente una cosa diversa in quanto tale operazione, almeno per il modo in cui è condotta, consente di realizzare uno scopo ultimo che è diverso rispetto a quello che è posto dall’ordinamento a fondamento normale della operazione stessa.

34 Siamo in presenza di un elemento che certamente ammette una prova contraria ma si tratta certamente anche di un elemento molto semplice e di comune esperienza che consente al verificatore di muovere la contestazione. Possiamo dire che indice significa indizio semplicissimo che ad un comune verificatore consente di sospettare (non di avere la prova) che dietro la operazione posta in essere vi sia una assenza di ragioni economiche in quanto la operazione non trova spiegazione razionale (quasi come dire: lasciare l’auto in doppia fila è indice del fatto che è una persona non educata salvo poi scoprire che siamo di fronte alla migliore persona del mondo e che l’auto è in doppia fila perché è sceso per una emergenza).

35 Possiamo parlare di causa reale, della reale operazione che i soggetti coinvolti volevano porre in essere mediante l’assetto contrattuale che hanno dato alla operazione, del vero scopo che le parti volevano raggiungere (facendo una miscela di causa e motivi); ci rendiamo perfettamente conto che molti di questi concetti potrebbero far impallidire un esperto del diritto civile ma alla fine, almeno questo pare a noi, il legislatore fiscale non si interessa di fini questioni di diritto ma cerca di capire cosa può tassare guardando alla sostanza della operazione (ad esempio davanti al debito si chiede se il debitore abbia preso i soldi per svolgere qualche investimento o per renderli al socio e non discute della società come contratto o come istituzione ma si limita a fare la domanda e ad attendere una risposta).

Questo principio ovviamente vale potenzialmente per qualsiasi fattispecie inclusa, sia detto per inciso, la costituzione di una società (*Newco*) per uno scopo diverso rispetto a quello previsto nell'articolo 2247 del Codice Civile e qui potrebbe sostenersi di nuovo che possono esserci occasioni in cui viene piegato l'istituto della società che, lo ricordiamo per inciso, nasce per consentire l'esercizio in comune di una attività economica ad una finalità diversa rispetto a quella prevista nel codice, ovvero, ad esempio, la finalità di fare una operazione specifica ed unica come è quella che consente solo di portare il debito nella società acquisita - che è la vera società mediante la quale si vuole procedere allo svolgimento dell'attività economica.³⁶

Alla luce della normativa in tema di abuso del diritto (fiscale) potrebbe vedersi "risolto" quel conflitto dottrinale in materia di società occasionale che si è trascinato nella dottrina del diritto civile e questa soluzione potrebbe condurre nuovamente alla condanna di qualche operazione³⁷ - in buona sostanza la società veicolo non si dovrebbe considerare come una società almeno ai fini fiscali con tutte le conseguenze del caso.³⁸

Una soluzione della problematica potrebbe vedersi leggendo non solo pro amministrazione, ma anche a favore del contribuente, le parole "*anche non immediati*" per dire che, prima di contestare una operazione elusiva è necessario vedere che sviluppi ci siano per questa *Newco* ovvero determinare se la stessa abbia uno sviluppo quale Holding attiva o se rimanga puro strumento per una operazione singola.

Se però andiamo su questa strada è palese che stiamo accettando la teoria secondo cui solo la uscita dal regime della società occasionale, regime che abbiamo descritto con estrema sintesi in precedenza, consente di eliminare la incertezza presente nella fattispecie che abbiamo trattato³⁹.

Quindi noi avremmo una distinzione tra la situazione in cui la *Holding* vive in modo pieno e svolge una propria attività commerciale e quella in cui la *Holding* muore - od in cui "vive" ma si attua una fusione per incorporazione inversa.

Un ulteriore esempio, ancora più palese, potrebbe essere quello dell'aumento di capitale per trasferire la partecipazione in una società da cedere in seguito con realizzo di una minusvalenza - ovvero in perdita.

Si pensi al caso che segue: (A) detiene (B) e (C) al 100% e (C) detiene (D) sempre al 100% ed in questa situazione si decide per la cessione della società (D) e si matura nel corso delle trattative che la suddetta società deve essere ceduta con una dote e con una conseguente minusvalenza che, se realizzata

36 Sul punto è durissimo Ferri, Manuale di diritto commerciale, Torino, 2015 il quale afferma in modo preciso che "*il riferimento d'altra parte all'esercizio in comune di una attività economica fa in modo che siano estranee alla nozione legislativa di società le cc.dd. società occasionali, quelle cioè che sono costituite non per lo svolgimento in comune di una attività economica ma per il compimento in comune di un singolo atto*".

37 Sul problema della società occasionale si veda per tutti Galgano, Diritto Commerciale – Le società, Bologna, 2014. L'illustre autore ammette il conflitto dottrinale in merito alla società occasionale ma contrasta in modo "duro" la linea possibilista ovvero quella che ammette che questa entità sia considerata come una società nel senso previsto dall'articolo 2247 del Codice Civile.

38 Non contrasta con questa interpretazione la sentenza della Corte di Cassazione – sezione civile tributaria, sentenza 27311/2014 che afferma "*l'utilizzo di un finanziamento per una operazione di acquisto di una partecipazione azionaria di una società successivamente incorporata non appare di per sé priva di una valida giustificazione economica né idonea a far presumere l'esclusivo o predominante scopo di eludere il fisco o di ottenere un indebito risparmio di imposta*". La sentenza non contrasta perché è del tutto evidente che quando il soggetto Z decide di comprare la target H è evidente che Z che può decidere come finanziare la operazione.

39 In buona sostanza qui abbiamo la Holding che viene ad esercitare una attività di impresa e quindi esce da quel regime di occasionalità che potrebbe essere l'elemento di contestazione che abbiamo sottolineato. Diciamo che sul piano tributario prima di colpire la Holding che viene ad essere costituita per operare una acquisizione è necessario vedere gli sviluppi della stessa negli esercizi seguenti (si pensi alla *Holding* che poi intraprende una strada di vera direzione e coordinamento delle partecipate). Resta invece aperto (e pieno di incognite) il tema della Holding che si fonde con la partecipata.

da (C), non sarebbe deducibile dal reddito.

Si imposta quindi una operazione di aumento del capitale sociale con esclusione del diritto di opzione per consentire a (B) di acquisire la società (D) mediante la sottoscrizione di azioni di nuova emissione riservate a (B) che quindi le cede e non ha diritto di beneficiare del regime di esenzione.

La minusvalenza sulla cessione delle azioni/quote viene portata nel conto economico di (B) e dedotta ai fini della determinazione del reddito della stessa (B) e quindi (se sussiste opzione per questa forma di tassazione) il risultato di (B), inciso da questa operazione, viene portato nel consolidato fiscale ed ovviamente consente indirettamente di ridurre anche il reddito di (C).

Appare di tutta evidenza che una operazione di aumento del capitale sociale con esclusione o rinuncia al diritto di opzione (il cui scopo è quello di rafforzare i mezzi propri della società dotandola di denaro che consente di ridurre la esposizione verso terzi o di fare nuovi investimenti produttivi senza essere legata a richieste di credito) è stata piegata ad uno scopo del tutto diverso: consentire a (B) di acquisire le azioni di (D) e portare nel conto economico⁴⁰ quella minusvalenza sulla cessione delle azioni / quote che (C) non avrebbe potuto dedurre.

Uscendo dagli esempi diciamo che la linea di demarcazione generale è tra operazioni essenzialmente (avverbio fondamentale) votate al realizzo di vantaggi fiscali indebiti e operazioni che invece sono da qualificare come operazioni dotate di una precisa e dimostrabile valenza economico – gestionale.

Ricordiamo che per essere considerata abusiva la operazione (o l'insieme delle operazioni) deve sempre avere due basi essenziali: a) nessuna valenza di carattere economico (*“operazioni prive di sostanza economica”* dice la norma); b) capacità di realizzare **essenzialmente**⁴¹ vantaggi fiscali indebiti; nel momento in cui questo *“essenzialmente”* viene meno dovrebbe crollare il castello sul quale la amministrazione può far leva per svolgere la sua attività di accertamento.⁴²

Tornando ai casi reali una qualche considerazione critica potrebbe anche spendersi sulle operazione di *“sale and lease back”* nella quale appare di maggiore importanza la causa del finanziamento ed in cui la cessione del bene sembra più votata ad uno scopo di garanzia.

In questa situazione qualche considerazione la Amministrazione potrebbe anche farla e questa considerazione potrebbe non essere del tutto favorevole per il contribuente - in particolare per quello che presenta delle perdite fiscali.⁴³

Sempre per procedere con esempi qualche domanda potrebbe emergere anche nel caso dei finanziamenti infruttiferi⁴⁴ (erogati magari con fondi presi a prestito), una fattispecie sulla quale l'Amministrazione Finanziaria potrebbe certamente sindacare in merito al comportamento antieconomico

40 Conto economico della singola società ed indirettamente del gruppo ove vi fosse opzione per il consolidato fiscale.

41 Andremmo a interpretare il termine essenzialmente collegandoci alla Corte di Cassazione quando la stessa dice non basta la mera intenzione di conseguire ma che si deve conseguire in concreto (questo ci pare il principio che emerge da alcune sentenze e tra queste anche Corte di Cassazione 25758/2014).

42 Se dovessimo fare un parallelo con il diritto penale potremmo dire che nelle operazioni con valenza economica – gestionale il contribuente deve andare assolto perché il fatto (l'abuso) non sussiste, in quelle discutibili ma in cui manca la possibilità di dimostrare l'essenzialmente l'assoluzione dovrebbe essere perché il fatto (l'abuso) non costituisce reato.

43 Del resto qualche considerazione sulla materia è stata fatta da CTR Toscana – sezione 25°, decisione 34/25/13 che ha scritto: *“ ... ai (qui unicamente rilevanti) fini fiscali è necessario (appunto, in fatto, cfr. ut supra) verificare se emergano comportamenti e circostanze che inducano a ritenere che la vendita sia stata posta in essere in funzione della sola garanzia e quindi intesa ad aggirare il divieto del patto commissorio, così in sostanza integrando l'assorbente presupposto di causa negoziale illecita, ma anche di illecito motivo finalizzato all'abuso del diritto (anche perché in deroga a norma imperativa), con conseguente nullità dei negozi (per illiceità della causa perché in frode alla legge /ovvero illiceità del motivo) e dunque illiceità nei loro effetti fiscali quali perseguiti dall'Ufficio accertatore ...”*.

44 Del resto qualche considerazione sulla materia è stata fatta da CTP Varese – sezione 4°, decisione 4/4/13 la quale ha concluso in senso negativo per il contribuente.

quando la fattispecie è posta in essere tra soggetti entrambi residenti - più complesso sindacare la fattispecie con l'uso della norma in tema di abuso del diritto quando il prestito ricade nella norma in tema di valore normale.

Vorremmo dire che qualche domanda da parte della Amministrazione Finanziaria potrebbe essere fatta anche nella occasione della costituzione di trust quando tale costituzione non appare del tutto conforme agli scopi di questo istituto - identifichiamoli in generale nella protezione dei beni e nella possibilità di offrire una tutela a soggetti deboli.⁴⁵

Possiamo dire che un interrogativo potrebbe emergere anche sulle operazioni di cessione del credito quando non appare del tutto evidente la ragione economica e la convenienza a liberarsi della posizione di creditore.⁴⁶

In buona sostanza quando il contribuente non riesce a spiegare la motivazione imprenditoriale di un certo agire sussiste il pericolo che il suo comportamento venga considerato alla stregua di un comportamento abusivo se dallo stesso derivano dei vantaggi fiscali indebiti.

Di grande interesse è anche la parte della norma che esplicita, come un indice di abuso, *“la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”* e questo perché è la prima volta che una normativa tecnica come il diritto tributario troverebbe un fondamento interpretativo anche nel sentire sociale.⁴⁷

In buona sostanza il comune sentire degli operatori e degli esperti potrebbe rendere lecita o illecita una determinata operazione e si deve per forza ammettere che la mutazione di questo sentire sociale potrebbe anche modificare il giudizio in corso d'opera.

Appare evidente che questo modo di agire potrebbe anche ledere quel principio di uguaglianza che viene richiamato come un principio essenziale del nostro ordinamento⁴⁸ in quanto non si vede perché due situazioni uguali, giudicate a distanza di anni, debbano trovare un diverso sviluppo.

E' nostra opinione che qui la norma esca da qualsiasi formulazione di carattere tecnico per finire nell'arbitrio del verificatore o nell'arbitrio degli operatori presenti sul mercato⁴⁹ e, ci chiediamo, come possa una operazione innovativa e che porta anche un risparmio fiscale rispondere a normali logiche di mercato.⁵⁰

E' spontaneo chiedersi anche cosa succeda se l'indirizzo della giurisprudenza di merito dovesse mutare prima della conclusione di un caso deciso in senso opposto ed ancora al vaglio della Cassazione e quali siano i mezzi a disposizione del contribuente per ripristinare un giudizio sostanzialmente corretto sul suo caso specifico.⁵¹

45 Del resto su questo tema si è interrogata anche CTR Umbria – sezione 1°, decisione 69/1/10 che qualche dubbio nel caso specifico lo ha espresso.

46 Del resto su questo tema si è interrogata anche CTR Toscana – sezione 25°, decisione 27/2004.

47 In buona sostanza l'unica branchia che resta immune da interpretazioni evolutive della norma sarebbe (e deve restare) quella del diritto penale (per nostra fortuna ancorato sempre al fatto e non al sentire sociale anche se i problemi di questo “blocco” non sono mancati in passato e non mancano neppure adesso).

48 Non si vede per quale motivo la stessa operazione, condotta in due momenti storici diversi o peggio ancora vagliata in momenti storici diversi, debba avere delle valutazioni diverse. E' vero che questo è avvenuto in passato (le stesse operazioni hanno avuto sorti diverse se giudicate prima o dopo la evoluzione della Cassazione in merito al punto dell'abuso) ma qui si giudica se esiste o meno l'abuso del diritto alla luce del sentire sociale ma resta del tutto vago il periodo (nessuno giudicherebbe oggi osceno e da bruciare un famoso film di Bertolucci).

49 Potremmo avere una considerazione di abuso se la stessa operazione viene posta in essere da un fondo di private equity o da un investitore strategico.

50 In sostanza possiamo certamente avere anche una interpretazione evolutiva del diritto tributario (ovvero di una norma tecnica).

51 Si pensi al contribuente (A) che vince in primo grado e perde in secondo e quindi deve rivolgersi alla Cassazione ed al contribuente

A nostro modo di vedere il collegare delle norme puramente tecniche, come sono quelle tributarie, ad aspetti che non hanno nulla di giuridico⁵² è molto pericoloso e rischia di diventare anche iniquo con la conseguente lesione di quel principio di eguaglianza che è previsto come un principio posto alla base del nostro ordinamento tributario⁵³; sarebbe stato molto meglio evitare il “giudice sociologo”⁵⁴ ma questa è stata la scelta del legislatore e quindi dobbiamo tenerla in considerazione avuto riguardo alla lettera della norma.

Quale degli elementi della legge tra essenzialmente e valide ragioni extrafiscali deve prevalere resta un mistero e viene spontaneo chiedersi, come ultimo esempio, se risolvere (a danno del gettito) un problema di liquidità sia una valida⁵⁵ ragione extrafiscale da considerare come ragione atta a consentire di condurre la operazione in un certo modo.

Certamente poter dire che la operazione è stata eseguita secondo una normale prassi di mercato rende la operazione stessa scevra da critiche ma resta il dubbio di poter fare una simile affermazione visto che, proprio per raggiungere simile conclusione, si deve fare una comparazione di questa specifica operazione con altre similari.

Il paragrafo (3) della norma:

le operazioni che non si considerano a priori come operazioni che configurano un abuso del diritto

Il terzo paragrafo della norma statuisce che l’abuso del diritto non è applicabile a quelle operazioni che, per essere sostanziali, hanno “una valenza economico – gestionale”⁵⁶ ma questo lo dice con una affermazione ambigua se la guardiamo rispetto al primo comma; sempre in questo terzo paragrafo è richiesto, per evitare a priori l’abuso del diritto, che le ragioni economiche siano “non marginali” mentre nel primo paragrafo, per contestare l’abuso, è richiesto che le operazioni realizzino “essenzialmente” vantaggi fiscali.

La interpretazione prima che viene alla mente è che una operazione che genera vantaggi economici di scarso rilievo ma consente di risparmiare delle imposte si considera come una operazione che produce in modo automatico vantaggi fiscali e questo è vero se pensiamo solo al dettato di cui al paragrafo 3 ma detta affermazione è del tutto erronea perché la norma deve essere letta nel suo insieme e quindi non è lecito sostenere che non esiste un preciso collegamento tra il paragrafo (3) ed il paragrafo (1) della stessa norma di legge.

Per essere contestata dalla Amministrazione Finanziaria la operazione deve produrre **essenzialmente**

(B) che vince in entrambi di gradi di giudizio (stessa motivazione) per la stessa operazione che per (B) viene giudicata conforme a normali logiche di mercato (e siccome esiste una doppia conforme è anche complesso impugnare per l’Agenzia). Supponiamo che la Cassazione dica che la operazione non risponde a normali criteri (logiche) di mercato e quindi chiediamoci chi ha ragione.

52 Che le imposte siano un costo è una cosa del tutto ovvia.

53 E’ assurdo pensare che un mutamento di indirizzo della Corte di Cassazione possa legittimare o meno una certa operazione.

54 Solitamente è la variabile fiscale che incide sulla società e non la società che incide sulla norma tecnica come è quella fiscale ma in ogni caso non possiamo ignorare che CTP Milano – sezione 8°, decisione 238/8/13 ha sancito che qualora l’operazione posta in essere dal contribuente rientri in una normale logica di mercato, deve ritenersi che il carattere abusivo del diritto deve essere escluso ma, ha aggiunto, questo per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell’operazione ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa.

55 Diremo anche in seguito che il termine valide nella legge delega non era presente ma è stato aggiunto nella legge delegata.

56 Questo è un termine chiave: non possono considerarsi operazioni abusive quelle operazioni che in ragione di indici oggettivi (si pensi all’aumento del fatturato, delle quote di mercato, del profitto, alla riduzione degli oneri finanziari) consentono alla impresa di rafforzarsi e di meglio competere nel mercato.

dei vantaggi fiscali e quindi una operazione, che magari è modesta sotto l'aspetto economico, non è detto che produca quella condizione di essenzialità senza la quale, almeno secondo chi scrive, la Amministrazione niente potrebbe fare contro il contribuente.

Qui sussiste un problema di coordinamento, problema che è generato da una paura che possiamo definire anche generale perché la paura è quella che sia colpita ogni operazione economica - e quindi per ridurre il rischio di accertamenti fondati su semplici congetture⁵⁷, elemento inferiore agli indici, si chiede che vi siano essenzialmente vantaggi fiscali - ma è anche quella che alcune operazioni possano "scamparla" (pur cadendo nella riprovazione sociale perché non rispondono alle normali logiche di mercato) e quindi viene chiesta la non marginalità delle ragioni economiche stesse.⁵⁸

Possiamo dire che qui si chiede al verificatore fiscale di fare una analisi economica che è duplice:

a) di fronte ad una operazione che appare sorretta da indici di abuso si deve vedere se detta operazione è sorretta da ragioni economiche non marginali e se lo è allora diciamo che tutto cade; b) se non sussiste questa non marginalità allora si deve verificare se esiste la condizione della essenzialità e se questa condizione esiste allora si pone in essere l'ultimo passaggio ovvero si verifica se i vantaggi fiscali che esistono sono qualificabili come indebiti; per chi scrive questi sono passaggi molto precisi e non eludibili nell'ambito del processo di accertamento della fattispecie abusiva come delineata nella norma delegata.⁵⁹

Si tratta di passaggi che devono essere resi evidenti e chiari nella motivazione dell'avviso di accertamento e questo sotto pena di nullità dello stesso proprio per carenza della motivazione.⁶⁰

Andando in ancora maggior dettaglio è interessante chiedersi per quale motivo il legislatore abbia riportato, nel dettato di legge, una esplicita esclusione dal novero delle operazioni a rischio per quelle operazioni che hanno uno scopo di *"anche di ordine organizzativo e gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale della impresa"* quando tale esplicita esclusione nasce in modo palese dai principi dell'ordinamento fiscale⁶¹ che, come indicato nelle premesse, deve essere orientato alla crescita.

Togliendo per un attimo dal novero dei punti di discussione il significato delle parole *"miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa"* e concentrando la nostra attenzione solo sulle parole *"ordine organizzativo e gestionale"* appare di tutta evidenza il rischio della portata dirompente di questa parte della norma soprattutto quando tali parole devono essere lette insieme alle parole *"valide ragioni extrafiscali non marginali"* che sono scritte poche righe prima.⁶²

57 Ovvero elementi inferiori agli indici.

58 Da un lato esiste il timore di sindacare la iniziativa economica privata (l'abuso del diritto come strumento occulto di pianificazione economica) e dall'altro esiste il timore che emergano operazioni che la Amministrazione non ha potuto colpire per assenza di norme a sostegno.

59 Sbagliare in questa fase significa commettere un errore nel procedimento che consente la emissione dell'avviso di accertamento con la conseguenza che, anche se poi nulla si sbagliasse nella procedura relativa al processo, il contenzioso tributario dovrebbe limitarsi alla sola udienza che dichiara nullo l'accertamento per errore nel procedimento di formazione dello stesso.

60 Cosa questa (la motivazione) che oggi torna importante.

61 Le parole usate nella norma sono in linea con le affermazioni di CTR Toscana – sezione 24°, decisione 1809/24/14 che è stata riassunta dicendo che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia comunque individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa.

62 Attenzione che nella legge delega in termine valide (presente nella norma delegata) non è stato inserito e questo comporta che la norma delegata richiede una condizione ulteriore rispetto a quella prevista nella legge delega. Su un altro fronte però la legge delega esenta le operazioni che *"determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente"* mentre nella legge delegata si usa la disgiuntiva o e si parla di finalità e non di una conseguenza (come sembra lasciar intendere la parola determinano). In buona sostanza questo passaggio legislativo dalla legge delega alla norma delegata appare certamente faticoso e nasconde timori evidenti.

In buona sostanza, questa potrebbe essere la intenzione nascosta: è vero che la iniziativa economica è libera ma, questo potrebbe voler dire il legislatore, attenzione che la Amministrazione Finanziaria può sindacare le scelte di ordine organizzativo e gestionale e lo può fare in ogni caso con la sola riserva che solo le operazioni tese alla crescita⁶³ non sono sindacabili con la norma in tema di abuso del diritto⁶⁴.

Andando fino in fondo diciamo che la norma di legge sembra lasciar intendere che nel suo ambito potrebbe aver nascosto una volontà del legislatore di consentire in qualche modo una tassazione di quelle operazioni gestionali che sono delle operazioni di sostanziale svuotamento di una società (residente fiscale in Italia) con magari una conseguente delocalizzazione della produzione ed impoverimento della stessa.

Si prenda il caso palese della decisione di spostare una produzione ad alto reddito verso un paese diverso rispetto all'Italia consegnando la società italiana a produzioni del tutto marginali e di poca resa, una situazione nella quale siamo nell'esatto opposto di quella che la norma intende proteggere dalla applicazione della norma in termini di abuso.⁶⁵

Un secondo esempio possono quelle operazioni che consistono nello svuotamento e nella centralizzazione di determinati servizi: certamente si può avere un rafforzamento dell'impresa nel suo complesso ma potrebbe aversi un indebolimento della parte italiana della stessa impresa e quindi la operazione potrebbe essere sindacabile.

Certo è che la norma fa riferimento all'impresa e non all'imprenditore (quindi alla attività più che alla entità giuridica) sicché possono esserci situazioni molto complesse - si pensi alla delocalizzazione di una parte della produzione ma la società italiana trattiene i beni immateriali ed addebita *royalties* - in cui il bilanciamento tra assenza di miglioramento (*rectius* il peggioramento) e i vantaggi diversi che insorgono potrebbe essere di forte complicazione - ma tutta la norma è costruita sulla analisi economica⁶⁶ prima che su aspetti giuridici.

Si pensi comunque alla situazione per cui, nell'ambito di un gruppo, una delle società viene confinata in una situazione di perdita in ragione di un processo di delocalizzazione produttiva ed in seguito venga fatta la opzione per il regime del consolidato fiscale con la conseguente riduzione delle imposte complessivamente dovute dal gruppo in Italia.

In questa situazione appare complesso pensare che la norma in materia di abuso non possa risultare applicabile quando si dimostri che lo spostamento della produzione e la delocalizzazione non hanno altre ragioni che questa volontà di creare un impoverimento della parte italiana della impresa con la conseguente riduzione del reddito e delle imposte dovute.

La stessa considerazione può essere fatta per altre decisioni di carattere industriale e, secondo chi scrive, molto attenta sarà la guardia della Amministrazione Finanziaria su quelle decisioni che appaiono strettamente connesse alla attività di direzione e coordinamento e quindi le decisioni che non

63 Miglioramento strutturale e funzionale della impresa significa, in termini sintetici, crescita.

64 In questa interpretazione significa che ogni scelta gestionale in linea di principio rischia di essere compresa nell'abuso del diritto; si pensi all'imprenditore che ha molto liquidità ma preferisce mantenere questa somma in titoli di Stato a scarso rendimento e indebitarsi mediante leasing per comprare un bene immobile (quindi accelerando l'ammortamento dello stesso). Appare di tutta evidenza che, in linea di principio, questa scelta può essere considerata come abusiva eppure l'acquisto del bene in proprietà diretta (con conseguente appostazione a conto economico dell'ammortamento) o indiretta (mediante leasing) sono operazioni entrambe lecite ed in principio dotate di una pari dignità.

65 Operazioni di trasformazione del valore ed alla loro lettura alla luce delle parole valide ragioni extrafiscali che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa.

66 Si pensi al fatto che delocalizzare la produzione può certamente ridurre il reddito ma potrebbe anche generare benefici indiretti.

sono assunte in forma autonoma dal management della società italiana.⁶⁷

Tornando sui concetti espressi nel terzo paragrafo e quindi sulle operazioni (anche di ordine organizzativo o gestionale) che consentono un miglioramento strutturale o funzionale molto banalmente diciamo che le operazioni che portano a questo miglioramento sono, per chi scrive, quelle che consentono di migliorare la redditività della impresa, il processo di produzione, il rapporto con la clientela ed il mix della stessa, di ridurre le esposizioni bancarie, di aumentare le esportazioni, ridurre le posizioni creditorie - questa almeno è una lista con una valida serie di esempi di operazioni che sono di rafforzamento della società.⁶⁸

Diciamo che tutte le operazioni che pongono il soggetto presente in Italia nella posizione di migliorare la sua condizione di imprenditore possono ritenersi, e questo a priori, delle operazioni valide ai fini della norma antiabuso e non sono operazioni da includere nella norma.

Si pensi alla situazione per cui la società italiana opera un conferimento dell'azienda produttiva in una *Newco* e quindi a sua volta riceve le partecipazioni in altre società europee del gruppo stesso e mantiene al suo interno (*Holding*) le funzioni direzionali che possono influire e coordinare il gruppo che si viene a formare.

In questa situazione appare di immediata evidenza che siamo in presenza della creazione (in Italia) di una *Holding* tesa alla direzione e coordinamento di un gruppo più vasto con la conseguenza che la operazione non ha alcuna ragione di essere contestata; anche un eventuale vantaggio ACE non può dirsi indebito non perché sia lecito fare una opzione tra conferimento e acquisto delle partecipazioni contro la cassa ma perché a priori la operazione non ha elementi per essere contestata avuto riguardo a quello che avviene in seguito.

Molto diversa sarebbe una operazione tesa invece a prendere solo il beneficio ACE, operazione che sarebbe palese ove la *Holding* restasse di fatto una scatola completamente vuota senza alcuna possibilità di esercitare una specifica attività di direzione e coordinamento⁶⁹ sulle società partecipate salvo che per un aspetto formale.

Altra operazione economica che potrebbe essere considerata interessante dalla Amministrazione Finanziaria consiste nel processo di " *restructuring*" deciso dal gruppo a livello centrale con la conseguente chiusura di un reparto produttivo in Italia ed il mantenimento di uno stabilimento all'estero per la stessa produzione.

In questa situazione appare lecito chiedersi se non possa essere invocata la norma antiabuso considerato che non siamo in presenza di una completa dismissione della produzione mentre viene imputato un costo alla società italiana con conseguente riduzione del suo risultato; ci rendiamo conto che è molto complesso giudicare una simile situazione in quanto potrebbe esserci un problema più ampio (ad esempio di tenuta economica della società italiana) ma si ritiene che l'imprenditore debba fornire qualche dato economico per dimostrare che senza questa operazione il rischio del *default* avrebbe potuto estendersi sulla intera società e che non vi erano alternative possibili⁷⁰.

67 Un esempio di operazione che viene considerata valida sotto l'aspetto economico gestionale di trova in CTR Toscana – sezione 1°, decisione 219/1/12 che parla della centralizzazione delle attività informatiche.

68 Non può esistere alcuna lista di carattere esaustivo in quanto l'evoluzione della vita economica ed il contesto in cui l'imprenditore è chiamato ad operare di dare una definizione a priori di cosa sia buono e di cosa non lo sia fuori dal contesto specifico.

69 Del resto qualche dubbio sul diritto della *Holding* che non esercita alcuna attività ma si limita ad esercitare un ruolo passivo e l'utilizzo del beneficio ACE (che serve al rafforzamento della impresa) potrebbe certamente esistere.

70 In teoria l'imprenditore avrebbe potuto conferire il ramo di azienda in una nuova società e quindi trasferire questo onere della ristrutturazione sul gruppo nel suo insieme viste che l'interesse non era solo della società italiana.

Sempre per restare nel campo degli esempi è del tutto evidente che un soggetto estero che conferisce una partecipazione in una società italiana inserendo un elevato sovrapprezzo e quindi procede alla sua distribuzione (anche non immediata) a debito rischia di vedersi “accusato” di aver piegato una operazione come l’aumento di capitale con sovrapprezzo (nel caso di specie poi distribuito) alla sostanziale acquisizione con indebitamento e quindi di aver posto in essere una operazione abusiva.⁷¹

Una considerazione analoga potrebbe farsi per operazioni di carattere finanziario che non hanno alcuna connessione con l’attività economica della società italiana ed in questa fattispecie possono cadere operazioni in derivati di carattere speculativo che non si connettono in alcun modo con quelle che sono le esigenze gestionali e di business della società stessa.

La norma, per come è strutturata, potrebbe anche consentire di sindacare queste scelte di carattere imprenditoriale mentre, a nostro modo di vedere non sarebbe certamente sindacabile la stipula di un contratto derivato con finalità di copertura che poi diventa in ragione di eventi esterni - si pensi al mancato pagamento nei termini da parte del cliente e quindi al rinnovo dell’accordo in tema di derivato - un accordo di carattere speculativo.

Resta infine il punto della valutazione temporale ovvero il momento in cui si giudica della valenza economica di una operazione e qui, sempre tenendo conto della giurisprudenza di merito ci soccorrono le parole della CTR Lombardia la quale afferma in modo chiaro che *“le ragioni delle scelte societarie nel caso in esame risultano tese ad obiettivi di natura economica e strategica assolutamente ragionevoli e condivisibili nel momento in cui quelle scelte erano poste in essere; il fatto che poi, per eventi sopravvenuti, quegli scopi non vengano, in tutto o in parte conseguiti, non è circostanza che possa valere a censurare, a posteriori, quelle operazioni come finalizzate all’ottenimento del solo vantaggio fiscale”*.⁷²

Su questa tematica del tempo in cui si deve valutare la validità economica di una operazione la norma tace ma si ritiene che la stessa possa essere adeguatamente riempita facendo uso proprio del principio riportato nella decisione della CTR Lombardia.

Secondo chi scrive la esistenza del disegno economico, che sostanzia una determinata operazione, deve essere valutata al momento in cui quella operazione viene decisa e non dopo quando condizioni avverse potrebbero aver impedito il realizzarsi di quelle aspettative che, almeno al momento del compimento della operazione, sembravano del tutto ragionevoli e quindi del tutto atte a motivare le valide ragioni economiche.

Nessuno si nasconde che resta molto problematico valutare la verità delle affermazioni poste nei documenti ufficiali per sostenere la bontà della operazione che è stata posta in essere ma si ritiene che la Amministrazione non possa mai prescindere dagli atti ufficiali del contribuente.

In conclusione diciamo anche che la norma presenta una problematica evidente in merito alla definizione del concetto di *“valide ragioni extrafiscali”* le quali devono essere *“non marginali”*.

Possiamo dire che la formulazione letterale della norma si presenta foriera di problemi in rapporto ai principi generali e la stessa è un evidente indice della paura del legislatore chiamato ad affrontare, per la prima volta in via normativa, la materia dell’abuso del diritto.

71 Questa operazione ha trovato delle contrastanti posizioni nella giurisprudenza di merito; in questa sede citiamo CTP Milano- sezione 15°, decisione 786/15/14 favorevole al contribuente e CTR Lombardia – sezione 26°, decisione 106/26/12 favorevole alla Agenzia.

72 In questo senso CTR Lombardia – sezione 50°, decisione 73/50/13.

Il rischio di questa norma è quello di portare la Amministrazione Finanziaria verso l'idea che sussiste il diritto di sindacare le scelte dell'imprenditore stabilendo se le stesse sono valide o meno ma questo senza avere un criterio oggettivo di determinazione della validità e ci pare che, proprio in questo momento storico, la Amministrazione Finanziaria sia convinta di poter sindacare anche le scelte imprenditoriali⁷³ sostenendo che le stesse devono essere coerenti con i criteri di economicità e di ragionevolezza ma, questo il punto, i concetti di economicità e ragionevolezza appaiono alquanto teorici e di complessa valutazione; cosa evidente che, anche le operazioni che non producono un immediato aumento della redditività non sono da considerare a priori operazioni prive di valenza economica.⁷⁴

Il paragrafo (4) della norma:

il principio della libertà di scelta del contribuente e l'abuso del diritto

A nostro modo di vedere il paragrafo (4) della proposta di legge delegata è uno dei paragrafi che hanno il maggiore grado di complessità al di là della sua formulazione di carattere letterale che sembra di grande semplicità.

La ragione di questo è che, a fronte della semplicità delle parole che sono state utilizzate, non si riesce a cogliere perché un diritto, la libertà di fare delle scelte, che è sostanzialmente contenuto nel precetto della carta costituzionale - l'articolo 41 della Carta afferma in modo chiaro che "*l'iniziativa economica privata è libera*"⁷⁵ - debba trovare un riflesso anche nella norma della legge quasi che si volesse esplicitare in modo chiaro che il principio esiste e non può essere messo in discussione.

E' una cosa evidente che il diritto alla libertà di scelta promana da una legge superiore, ovvero una legge che supera la legge ordinaria, e la sola limitazione viene data dalla utilità sociale, libertà e dignità umana e quindi non si coglie perché serva riaffermare il principio.⁷⁶

In legge delega si parlava del garantire la libertà di scelta tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e questa ci pare una libertà importante: non vengo a sindacare la scelta anche se per la amministrazione si genera una perdita di gettito.

Affermare che esiste una libertà di fare una scelta tra regimi opzionali diversi ma previsti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale non significa, almeno a nostro modo di vedere, concedere una certezza ulteriore di libertà,⁷⁷ ma dire semplicemente che oltre ai vincoli previsti nella Carta Costituzionale per la iniziativa economica (privata) esiste anche il vincolo che il regime opzionale sia previsto nella legge e significa anche dire che, ove tale regime nascesse da una interpretazione del contribuente o da un vuoto normativo, questa libertà non esiste più (essa è sindacabile) e l'imprenditore quella scelta non la poteva di fatto porre in essere.

La seconda e palese limitazione portata nella norma è una limitazione che viene riferita alle operazioni; la norma dice che è lecito optare, quando esistono alternative, per operazioni diverse e fortunatamente ha eliminato la frase (contenuta in una prima versione) secondo cui questa libera scelta è

73 Uno spunto in questo senso si trae anche dalle affermazioni dell'Agenzia riportate in CTR Toscana – sezione 17°, decisione n.794/13, una decisione che tratta il caso di una contestazione per la distribuzione con indebitamento della riserva sopraprezzo.

74 Lo dice la legge delega.

75 Si ritiene innegabile che a supporto della libertà di iniziativa economica privata vi sia una libertà di fare delle scelte nelle operazioni da compiere (non vogliamo tornare alle ormai storiche parole di Guido Carli sulla libertà di impresa ma ci pare che le stesse siano ancora attuali).

76 Sul punto si veda CTP Milano – sezione 41°, decisione 166/41/12.

77 Libertà che esiste come indica CTR Piemonte – sezione 12, decisione 65/12/12.

lecita “salvo che queste non configurino un caso di abuso del diritto” perché ci saremmo trovati nella famosa situazione per cui si torna alla casella del via.⁷⁸

Un esempio ci aiuta a chiarire il problema e quindi pensiamo alla situazione per cui una società decide una riorganizzazione con separazione delle diverse attività produttive e del ramo commerciale.

In linea teorica la operazione può avvenire con la creazione di una *Holding* mediante il conferimento, in diverse società partecipate, delle attività produttive e del ramo commerciale ed il mantenimento delle funzioni di *Holding* nella vecchia società che diviene la capogruppo.⁷⁹

Questa operazione non porta al realizzo di alcun utile/perdita fiscale e consente di raggiungere l’obiettivo prefissato in modo diretto e lineare (la separazione dei diversi rami di azienda) e quindi appare come la operazione da perseguire.

Come tutti sanno esiste anche una seconda operazione che si può perseguire per fare la stessa cosa e che appare vantaggiosa se la società che deve separare le diverse attività dovesse essere in perdita fiscale: si tratta della operazione di cessione, alle nuove società del gruppo, dei diversi rami di azienda.

Questa operazione, fermo restando che consente il consumo di una più o meno grande quantità di perdite fiscali, consente di ottenere una rivalutazione dei beni ceduti e quindi realizza certamente un risparmio fiscale futuro, ma richiede anche il versamento della imposta di registro (con aliquota minima al 3%)⁸⁰ che nel caso precedente è invece dovuta in misura fissa.

Appare di tutta evidenza che, ai sensi del dettato costituzionale secondo cui la iniziativa economica privata è libera, il contribuente potrebbe decidere come ritiene opportuno procedere nella riorganizzazione dei suoi affari anche perché entrambe le alternative sono previste dalla legge e quindi non vi è ragione di pensare che sussista una limitazione nella scelta.

Il contribuente che “opta” per la prima strada risparmia sulla imposta di registro ma deve attendere prima di consumare le perdite fiscali, anzi potrebbe trovarsi nella condizioni di pagare delle imposte (IRES e IRAP) a livello delle società che hanno ricevuto i diversi rami di azienda.⁸¹

Al contrario il contribuente che opta per la seconda ipotesi assolve la imposta di registro in misura maggiore (e forse si espone anche al contenzioso per maggior valore ed alle relative sanzioni) ma “consuma” perdite fiscali e rivaluta i beni inclusi nelle aziende oggetto di trasferimento e quindi riduce le imposte sui redditi e IRAP dovute dalle società partecipate in quanto porta al conto economico maggiori ammortamenti.

La decisione di quale operazione perseguire non dovrebbe essere contestabile almeno considerando la lettera della norma ma se abbiamo riguardo al fatto che la seconda operazione porta un vantaggio fiscale immediato (la rivalutazione) e questo avviene a fronte di una mancata uscita di cassa per imposte sembra lecito pensare che l’Agenzia potrebbe parlare di abuso del diritto anche facendo leva sulla parte della norma che parla di “*non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*” e qui il fondamento giuridico (per noi la sostanza) è che nelle società partecipate è stato fatto un conferimento e che nessuno voleva porre in essere un vero e pro-

78 In buona sostanza quando sussistono alternative tra due operazioni il contribuente può fare una scelta ma nessuno garantisce che questa opzione non sia scervra da elementi di contestazione in ragione del principio dell’abuso del diritto.

79 Operazione discussa da CTP Milano – sezione 36°, decisione 188/36/13.

80 Non ipotizziamo la debenza di altre imposte per non complicare l’esempio.

81 Questo anche se facesse opzione per il consolidato fiscale in quanto le perdite della Holding non sono utilizzabili in compensazione nel reddito del gruppo.

prio atto di cessione della azienda.

A prescindere dal fatto che la contestazione deve tenere conto della imposta di registro versata appare di tutta evidenza come la previsione di questo paragrafo non sia tesa a dare una certezza di libertà ma a configurare una limitazione precisa che si divide in due elementi: 1) la scelta opzionale è valida se è prevista dalla legge e non è valida in nessun caso diverso; 2) la scelta tra diverse operazioni è valida sempre salva la *“non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”* ovvero nei limiti in cui detta scelta non cada nell’abuso del diritto e questo anche se le due operazioni hanno una identica dignità in quanto sono entrambe previste nella legge.⁸²

Il paragrafo (5) della norma:

l’interpello in materia di abuso del diritto

Il paragrafo (5) della norma scopre le carte: la libertà del contribuente esiste certamente e si esercita nell’ambito dell’interpello preventivo⁸³; in sostanza il contribuente deve mettere in evidenza, in data anteriore al momento di dare corso alla prima operazione della catena⁸⁴, le ragioni economiche di quelle che sono le operazioni che intende porre in essere ed il modo (preciso e dettagliato) in cui lo stesso intende muoversi e quindi attendere il placet della Amministrazione Finanziaria; in questa fattispecie è onere del contribuente portare la prova che le ragioni economiche, le quali sono alla base del suo modificare la struttura di impresa, non sono marginali mentre si ritiene che il contribuente nulla debba dimostrare circa l’avverbio essenzialmente.

Questa considerazione si trae anche dal paragrafo (9) della norma in cui l’onere della prova (*“onere di dimostrare”*) viene diviso tra la Amministrazione Finanziaria ed il contribuente: la prima deve dimostrare (per noi sinonimo di provare) quanto previsto nei paragrafi (1) e (2) della norma delegata mentre il contribuente deve provare quanto previsto nel paragrafo (3) della norma stessa.

Secondo chi scrive l’esame della Amministrazione deve portare alla concessione dell’interpello favorevole non solo quando la Amministrazione ravvisi la non marginalità delle ragioni extrafiscali ma anche quando la stessa non sia in grado di fornire elementi che portino al sostegno, senza dubbio alcuno, dell’avverbio essenzialmente⁸⁵; non potrà considerarsi valida una risposta della Amministrazione che si chiuda con parole del tipo *“si ritiene quindi non dimostrata quella che è la non marginalità delle ragioni economiche rispetto alla operazione proposta”*⁸⁶ e questa impostazione ci appare coerente anche con la richiesta del giudice di legittimità che sostiene che la Amministrazione Finanziaria deve documentare il vantaggio fiscale e, nel caso di specie, la essenzialità dello stesso.⁸⁷

82 In questo modo la tesi espressa in dottrina secondo cui le operazioni alternative hanno una pari dignità e non possono essere contestate viene a cadere proprio guardando alla lettera della formulazione normativa.

83 Possiamo dire che ormai l’interpello assurge quasi ad un principio del rapporto tra il contribuente e la Amministrazione per cui ogni questione controversa può trovare una soluzione preliminare (salvo poi il problema della rigidità in quanto una minima deviazione dai fatti rappresentati potrebbe presentare delle problematiche di complessa gestione). In buona sostanza l’amministrazione finanziaria diventa il consulente fiscale.

84 Secondo lo scrivente l’interpello non può essere presentato in itinere della operazione su cui si chiede un giudizio ma può essere presentato dopo aver compiuto atti preparatori che consentono poi di porre in essere quelle specifiche operazioni che, completate, potranno generare anche un vantaggio fiscale. In buona sostanza non è necessario presentare un interpello quando siamo allo stato delle intenzioni (i.e lo studio della operazione) ma è necessario procedere quando si giunge ad un punto per cui il procedere è poi connesso al raggiungimento di un determinato fine.

85 Torniamo al parallelo con il diritto penale: il giudice accerta che il fatto esiste ma deve arrendersi davanti alla non colpevolezza.

86 Ancora peggio se la risposta dovesse contenere termini come *“non pienamente”* o *“non sufficientemente”* dimostrata.

87 In questa sede vogliamo richiamare Cassazione, sezione V civile tributaria, sentenza 20030/2010.

Al contrario la risposta delle Amministrazione Finanziaria deve essere molto precisa e potrebbe formularsi con la frase secondo cui *“in ragione degli elementi sopramenzionati e che qui si riassumono facendo riferimento ai seguenti documenti esaminati ... si ritiene che la operazione sia essenzialmente votata allo scopo di ottenere vantaggi fiscali da considerare indebiti per le seguenti ragioni che si espongono in dettaglio...”*⁸⁸; restando su questo diciamo che non si ritiene che nella risposta all'interpello la Amministrazione Finanziaria debba fornire una qualsiasi alternativa alla operazione come proposta.

In ogni caso è fondamentale capire che siamo in presenza di un interpello sul fatto ovvero che nella sua richiesta il contribuente non deve affrontare una incertezza circa la interpretazione della norma giuridica in quanto tale ma una incertezza circa la applicazione della norma in materia di abuso del diritto alla fattispecie concreta - all'operazione o alle operazioni che lo stesso desidera porre in essere.⁸⁹

Se torniamo al caso del contribuente che non si uniforma alla risposta ufficiale della Amministrazione Finanziaria dobbiamo evidenziare che la apertura di un contenzioso, riferito strettamente alla risposta negativa all'interpello, genera un problema molto interessante che si connette almeno al tema delle sanzioni.

Il problema si pone nel caso di un contenzioso alterno che veda una prevalenza finale della Amministrazione Finanziaria ma una prevalenza che nasce su una questione procedurale; per essere chiari si ipotizzi che davanti all'accertamento il contribuente perda in primo grado su una questione preliminare di rito che è assorbente degli aspetti sostanziali mentre in secondo grado il nostro contribuente vince su tutto ed infine si assuma che lo stesso perda in Cassazione e che detta questione di rito sia considerata come assorbente la questione di merito.

In buona sostanza l'interpello negativo, nella unica situazione in cui è stato pienamente giudicato nella sua sostanza⁹⁰, ha subito una bocciatura ma, in ogni caso per effetto delle sentenze citate, l'accertamento della Amministrazione Finanziaria regge nel giudizio e quindi, se regge, lo stesso è vivente sia per la imposta che per le sanzioni in esso contenute.

Tutto bene sul piano formale con la sola pecca che, in una situazione a forte carattere sostanziale come è quella dell'abuso del diritto, abbiamo un accertamento che porta anche una somma per sanzioni connesse ad un interpello negativo ma bocciato nell'unica sede in cui lo stesso è stato oggetto di discussione nel merito ovvero, nel nostro caso, la Commissione Tributaria Regionale.

Esiste certamente il rischio che il contenzioso fiscale si sviluppi per il fatto che il verificatore non accetta di considerare conforme all'interpello presentato dal contribuente la operazione posta in essere e questa è una situazione di grande incertezza in quanto si controverte non della bontà economica della operazione (attestata questa dall'interpello favorevole) ma della coerenza della operazione po-

88 Ovviamente tutti gli elementi esaminati devono essere menzionati e descritti nel documento.

89 Un buon esempio di un quesito di fatto si trova nel Parere 26 avente data 9 Maggio 2007 del Comitato Consultivo per la applicazione delle norme in tema di elusione fiscale; nella richiesta il contribuente spiega per quale ragione intende che la prevista scissione sia assistita da valide ragioni di carattere economico. Un secondo esempio si ha nel Parere 19 avente data 19 Maggio 2007 in cui il contribuente spiega che vuole addivenire ad una fusione perché con tale operazione si potrebbe ottenere *“una semplificazione gestionale con conseguente riduzione dei costi, è intenzione della società interpellante procedere ad un'operazione straordinaria consistente in una fusione per incorporazione della società Y S.r.l. In tal modo, il suddetto immobile, a seguito dell'operazione, verrebbe gestito da un'unica società con conseguente eliminazione della sublocazione”*. E' ben visibile in entrambi gli interPELLI la natura fattuale degli stessi ma quello che muta oggi consiste nel fatto che non basteranno più semplici affermazioni di principi ma precisi sviluppi di dati economico – finanziari per dimostrare che non esiste quella prevalenza che rende la operazione abusiva.

90 Ovvero davanti alla CTR.

sta in essere con l'interpello richiesto alla Amministrazione Finanziaria ed accordato dalla stessa.

Qui è fondamentale prevedere, almeno a parere di chi scrive, una forma di contraddittorio preventivo⁹¹ che impedisca il sorgere di contenziosi fiscali che non sono connessi all'abuso del diritto in quanto tale ma che trovano fondamento solo nella supposta divaricazione tra il fatto esposto dal contribuente ed il fatto che si è formato nella realtà.

Un altro tema interessante è se le operazioni abusive possano aversi all'interno di un gruppo che ha fatto una opzione per il consolidato fiscale; la ragione di questo dubbio nasce dal fatto che il consolidato fiscale comporta una determinazione sostanzialmente unitaria della materia imponibile.⁹²

La risposta di chi scrive consiste nel dire che è lecito dubitare che una operazione che si esaurisce all'interno del gruppo, almeno quando esiste il regime di consolidato fiscale, possa configurarsi come una operazione abusiva (considerazione questa valida se non altro per le imposte sui redditi)⁹³ in quanto la unicità della base imponibile rende di fatto impossibile raggiungere dei vantaggi fiscali.

Il paragrafo (6) della norma:

la procedura per l'accertamento dell'abuso del diritto

Viene stabilito l'obbligo del contraddittorio preventivo con il contribuente da attuarsi mediante una richiesta di chiarimenti cui lo stesso contribuente deve rispondere entro sessanta giorni da quello in cui gli è stata notificata.

Possiamo dire che la norma rende esplicito questo principio del contraddittorio preventivo che già in qualche occasione si era cercato di far valere anche per l'abuso del diritto ma che ben poca fortuna aveva trovato nella aule delle Commissioni tributarie anche se qualche sentenza aveva dato indicazione del come "*sia obbligo dell'Ufficio in ipotesi di abuso del diritto di instaurare apposito contraddittorio con i contribuenti*";⁹⁴ la tesi era rimasta alquanto isolata ed anzi si pensava di chiedere una abolizione della garanzia procedurale oggi prevista nell'articolo 37 *bis* d.P.R.600/1973.

Sul punto non vi è molto da dire anche con riferimento alla forma della notifica di questo atto preliminare (necessario a pena di nullità) tenuto conto che la norma delegata richiama in modo espresso (ed in equivoco) l'articolo 60 del d.P.R. 600/1973.

Detto articolo stabilisce che la notifica è da eseguirsi secondo le previsioni contenute negli articoli 137 e seguenti del Codice di Procedura Civile e, molto rilevante, detta norma, al comma 6, stabilisce il principio della data di spedizione come data in cui si ritiene eseguita la notifica per il notificante stesso (nel nostro l'Agenzia delle Entrate).

In buona sostanza, ad una lettura attenta della norma, noi riteniamo che si possa affermare il principio per cui il termine di accertamento, per una operazione di carattere abusivo, viene "allungato" di almeno quattro mesi rispetto ai normali termini prescrizionali. .

91 Una forma di revisione amministrativa ad esempio è prevista in materia di valutazione del *country file* o del *master file* per i prezzi di trasferimento.

92 In questo senso si veda CTP Torino – sezione 9°, decisione 1772/09/14 che prende in considerazione questo punto.

93 Alcune considerazioni al riguardo sono state già fatte dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle operazioni straordinarie e sono considerazioni che mi paiono orientate ad una considerazione unitaria del gruppo.

94 In questo senso CTR Lombardia – sezione 2°, decisione 90/2014.

Il paragrafo (7) della norma:

i termini per la notifica dell'avviso di accertamento per abuso del diritto

Su questo punto la norma della legge delegata rafforza la posizione della Amministrazione Finanziaria in quanto è solo il documento che la legge denomina "*richiesta di chiarimenti*" che deve essere notificato in ogni caso⁹⁵ e nel rispetto di due considerazioni: 1) entro il termine della normale prescrizione (e quindi entro il quinto anno successivo rispetto a quello in cui è stata presentata la dichiarazione per il 2016 ed anni seguenti) e 2) tenendo conto delle previsioni contenute nell'articolo 60 del d.P.R. 600/1973.

Da quel momento il soggetto che ha posto in essere la operazione sospetta ha sessanta giorni per rispondere in forma scritta e dal momento in cui notifica la risposta all'ufficio precedente la Amministrazione Finanziaria ha, a sua volta, non meno di 60 giorni per notificare la sua pretesa impositiva.

In buona sostanza con questo schema normativo si mette la Amministrazione Finanziaria nella condizione di accertare la maggiore imposta senza la pressione dei termini prescrizionali se non per quanto concerne la richiesta di chiarimenti che deve essere notificata nel rispetto dei normali termini di prescrizione previsti dalla legge per le singole dichiarazioni di imposta.

Rimane del tutto aperto il tema della operazione che si svolge in più fasi e che interessa diversi periodi di imposta e rimane aperto anche il problema della operazione (abusiva) che viene posta in essere in un certo periodo di imposta e che riverbera effetti nel periodo di imposta seguente (o nei periodi di imposta seguenti).

Anche per questa situazione chi scrive ritiene che due esempi ci aiutino a chiarire molto bene queste problematiche che rivestono un certa importanza.

Per il primo caso si pensi alla classica operazione "*conferimento – cessione*" che interessa due periodi di imposta e quindi è del tutto evidente che i termini prescrizionali sono diversi a seconda che essi decorrano dalla prima operazione o dalla seconda operazione (anche se per essere abusiva⁹⁶ la operazione deve essere considerata in modo unitario).

In questa situazione appare evidente che la prescrizione dovrebbe cominciare a decorrere dal periodo di imposta nel quale si cristallizza l'abuso (la cessione della partecipazione) perché solo in quel momento che si sostanzia un vantaggio fiscale (forse definibile indebito) e questa interpretazione potrebbe anche trarsi da quel passo della norma che parla di vantaggi fiscali anche non immediati.

Diverso è il caso in cui si abbia una operazione sospetta che è immediata ma che poi si riverbera per gli effetti fiscali sui periodi di imposta successivi e questo è il secondo caso problematico.

Si pensi alla classica situazione in cui una società italiana, forzata dalla controllante estera, entri in un contratto di finanziamento *intercompany* per acquisire una partecipazione nell'ambito di un accordo globale.

In questo caso l'operazione abusiva (ovvero la operazione senza sostanza economica) potrebbe es-

95 Per qualsiasi tributo si configuri l'abuso la Amministrazione Finanziaria deve notificare questa richiesta di chiarimenti. In passato vi era stata qualche discussione e qualche sentenza era stata anche favorevole al contribuente si pensi a CTR Lombardia – sezione 32^a, decisione n.1729/2014 che ha affermato il principio per cui "*Non ritenere applicabili le garanzie procedurali introdotte dall'articolo 37 bis del DPR 600/1973, per i casi di presunta elusione fiscale anche per l'imposta di registro, determinerebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive o ritenute tali.*"

96 Sempre che questa operazione sia abusiva ma la Cassazione in materia appare oscillante.

sere: a) il finanziamento in quanto tale (ed alla luce della norma delegata questo è possibile); b) l'acquisizione della partecipazione. Qualunque sia la tesi che vogliamo sostenere è sempre la operazione (il finanziamento / l'acquisto dei titoli⁹⁷) l'elemento sul quale vanno richiesti i chiarimenti previsti nel questionario (*"la richiesta di chiarimenti"*) sicché possiamo dire che, superato il periodo prescrizioneale, la operazione (pur avendo prodotto effetti sostanziali di riduzione del reddito)⁹⁸ non potrebbe essere contestata in quanto posta in essere in un periodo di imposta che ormai non è più accertabile e sul quale nessuno può notificare una richiesta di chiarimenti.

Se la norma non voleva limitarsi a contestare le operazione ma anche i meri effetti di trascinarsi, effetti che nascono come conseguenze dirette della stessa operazione, la previsione di legge avrebbe dovuto essere formulata, questa almeno la nostra opinione, in modo completamente diverso.

In buona sostanza la norma della legge delegata, e questo ci pare un punto veramente rilevante, sembra stabilire una intangibilità degli effetti fiscali di un certo comportamento nel momento in cui la operazione che ha generato le conseguenze di cui si discute esce dai periodi di imposta che sono ancora passibili di accertamento.⁹⁹

Sostenere una tesi diversa significa sostanzialmente consentire che sia riaperto e si cominci a discutere di un periodo di imposta (nel nostro caso il 2011) ormai chiuso e che non trova alcuna possibile riapertura visto che la norma stabilisce, nel suo paragrafo (7), in modo esplicito che *"la richiesta di chiarimenti ... è notificata entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo"* e la richiesta è riferita alla operazione (posta in essere nel 2011) e non alle conseguenze.

Questi commenti ci portano ad una considerazione ulteriore: quando la norma parla di *"vantaggi anche non immediati"* si deve ritenere gli stessi debbono comunque trovare la loro esplicitazione all'interno del periodo che consente l'accertamento sulla operazione in quanto tale e non in periodi di imposta seguenti allo scadere dei termini di accertamento riferiti questi al periodo in cui è stata posta in essere la specifica operazione capace di generare quei vantaggi fiscali.

Tornando sulla stretta procedura di accertamento per l'abuso del diritto diciamo che la norma delegata non fornisce indicazioni di alcun genere in merito alla liceità per il contribuente, che non fornisce alcuna considerazione preliminare nel contraddittorio, di poter formulare appieno le sue considerazioni in sede contenziosa.

In questa situazione si ritiene che l'atteggiamento non collaborativo del contribuente non possa comunque essere sanzionato con la decisione per cui eventuali argomentazioni ulteriori rispetto a quelle (eventualmente) portate in sede di verifica non possano essere fornite in giudizio.¹⁰⁰

A completamento del punto, diciamo anche che non si ritiene lecito sostenere che il contraddittorio, eventualmente formatosi in sede di verifica o la risposta del contribuente mediante memoria presentata nel sessanta giorni seguenti alla consegna del PVC sia atto a sostituire quel contraddittorio che

97 Secondo quanto riportato da CTR Toscana – sezione 35°, decisione n.1937/35/14 per l'ufficio si dovrebbe guardare più all'impiego dei fondi che non alla provenienza dei medesimi. Di grande interesse in questa sentenza è anche il punto della convenienza economica della operazione che l'Agenzia non ha potuto confutare in modo compiuto.

98 Ovviamente diamo per scontato questo punto specifico ma qui ci sarebbe da discutere se per la valenza economica della operazione non sia sufficiente dimostrare che i dividendi portati al conto economico superano gli interessi passivi (se poi i dividendi si tassano in modo parziale non possiamo farne colpa al contribuente).

99 Questo elemento è molto importante per il contribuente il quale rischia di trovarsi esposto a considerazioni dell'agenzia che non sono da riferire alla operazione ma ai suoi effetti con il peccato originale che se la operazione non può essere contestata non si vede con quale logica si possano poi contestare gli effetti.

100 Considerazione analoga sarei portato a farla anche se la richiesta di chiarimenti dovesse portare delle richieste di esibizione documentale. La nostra idea, allo stato attuale della materia, è che il silenzio non precluda l'azione seguente del contribuente.

deve formarsi in seguito alla notifica dell'atto procedimentale; in sostanza questo documento preliminare dovrà sempre essere notificato al contribuente qualsiasi contraddittorio sia avvenuto durante la verifica fiscale¹⁰¹ e/o a seguito della presentazione di quelle osservazioni e memorie che possono essere consegnate in Agenzia ai sensi di quanto previsto nello Statuto del Contribuente.

Il paragrafo (8) della norma:

l'accertamento dell'abuso di diritto e nello specifico la motivazione dell'avviso di accertamento per abuso del diritto

Il paragrafo (8) della legge delegata stabilisce quelli che devono essere i requisiti sostanziali dell'avviso di accertamento in materia di abuso del diritto e dice che l'avviso di accertamento, a pena di nullità, deve essere *"specificamente motivato"* in relazione ad alcuni elementi che sono: 1) la condotta abusiva (*"in relazione alla condotta abusiva"*); 2) le norme o i principi che si assumo violati (*"elusi"* dice la norma); 3) ai vantaggi fiscali indebiti (*"agli indebiti vantaggi fiscali realizzati"*); 4) alle risposte fornite dal contribuente (*"ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma (6)"*), mediante il famoso questionario da inviare in via preliminare a pena di nullità del procedimento.

E' ormai dato acquisito che l'avviso di accertamento deve indicare i presupposti di fatto e le motivazioni giuridiche hanno determinato la decisione della Amministrazione e con le parole presupposti di fatto si intendono i supporti fattuali del provvedimento ossia gli elementi ed i dati di fatto presi in considerazione nella attività istruttoria mentre le ragioni giuridiche sono gli elementi normativi che la Amministrazione ha considerato nella sua decisione.

In buona sostanza nella fattispecie dell'abuso del diritto non basta che l'avviso di accertamento sia motivato in senso generale¹⁰² ma serve che nell'avviso di accertamento la Amministrazione faccia degli specifici riferimenti:¹⁰³

- ***In primo luogo alla condotta abusiva*** nel senso che secondo noi è fatto obbligo di riportare la descrizione della condotta tenuta dal contribuente con una spiegazione che non può che essere dettagliata del perché tali operazioni avrebbero prodotto essenzialmente vantaggi fiscali indebiti e anche del perché tali operazioni non possono ricadere nella esenzione prevista nel paragrafo (3). Si ritiene che nella redazione della motivazione da porre nell'accertamento la Amministrazione Finanziaria debba anche dare conto delle ragioni per le quali non ritiene applicabile il paragrafo (4) della norma ovvero del perché ritiene che non ci si trovi nel caso di opzione o di scelta tra diverse operazioni. Ovviamente le statuizioni poste dalla Amministrazione Finanziaria portano alla cristallizzazione delle ragioni di fatto che assistono la sua pretesa circa le maggiori imposte. Non si ritiene invece che la amministrazione debba motivare con riferimento alle intenzioni del contribuente in quanto tale at-

101 Non è inusuale che il contribuente durante la verifica richieda di mettere a verbale delle osservazioni in merito alle conclusioni che sono state raggiunte dai verificatori e / o che lo stesso fornisca dei chiarimenti in merito a questioni che sono state sollevate durante l'attività ispettiva ma è ovvio che questa considerazione non sono quelle che vengono richieste quando la norma parla del questionario (della richiesta di chiarimenti). Certamente le dichiarazioni rese in verifica possono integrare quelle che verranno rese in seguito ed ovviamente si deve prestare una particolare attenzione nel coordinare le affermazioni rese in fase ispettiva e quelle seguenti ben potendo eventuali contraddizioni essere indice di una impostazione non economica della operazione.

102 Con la richiesta di essere specifico la norma pare allineata alla CTP Milano – sezione 47°, decisione 2244/47/14 che è stata riassunta affermando il principio per cui va infatti imputato all'Ufficio un obbligo specifico di motivazione che non può ritenersi assolto laddove l'Ufficio si limiti a richiamare genericamente l'applicazione di norme antielusive come l'art. 37bis d.P.R. 600/1973.

103 Alla luce del fatto che l'avviso deve essere preceduto dal contraddittorio è ovvio che appare complesso ammettere la motivazione quando la stessa consiste nel puro richiamo del processo verbale ma il caso potrebbe sussistere nel momento in cui il contribuente non formula alcuna considerazione con riferimento alla richiesta preliminare della Amministrazione. La formulazione di un accertamento, dice la legge delega, deve essere tale da consentire una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva.

teggiamento psicologico influisce, per gli scriventi, sul punto della applicazione delle sanzioni e quindi non è un problema della Amministrazione Finanziaria decidere in merito al dolo o colpa.¹⁰⁴

- **In secondo luogo in relazione alle norme ed ai principi** che si assumono violati (elusi) e qui si ritiene che non basti un richiamo generico alle norme di legge ma che sia necessario che la Amministrazione Finanziaria spieghi nel dettaglio quali sono le norme di legge che il contribuente avrebbe “piegato” in un uso distorto e per quale preciso motivo si ipotizza che sussista questo uso distorto; in sostanza è necessario che l’avviso di accertamento dia conto delle motivazioni specifiche che portano la Amministrazione Finanziaria a ritenere che le norme siano state piegate ad un uso difforme rispetto a quello che è il loro scopo. Il discorso diventa più complicato sui principi in quanto è necessario intendersi proprio su quali siano i principi dell’ordinamento visto che la stessa legge delega all’inizio li fissa usando i termini equo, trasparente, orientato alla crescita e quindi parla di eguaglianza, legalità, capacità contributiva, certezza dei rapporti giuridici e di principi dello Statuto del contribuente. Secondo chi scrive appare molto complesso stabilire quando il contribuente abbia leso principi come quello della eguaglianza¹⁰⁵ mentre se vogliamo parlare del principio di capacità contributiva appare del tutto evidente che, fuori da ogni discussione, è sempre questo il principio (il principio primo) che viene violato nel momento in cui si pone in essere una operazione priva di sostanza economica ed essenzialmente tesa a raggiungere vantaggi fiscali. Certamente ipotizzare che alla fine del ragionamento il solo principio che può veramente interessare sia quello della capacità contributiva significa ammettere che: a) la norma si limita a statuire alcuni elementi sostanziali e procedurali per consentire di accertare e portare in giudizio delle operazioni che si assumono tese solo al raggiungimento (senza alcun pudore) di un risparmio di imposta e che b) la stessa nulla dice rispetto a quella che è la sostanza dell’abuso. Questa impostazione restrittiva sullo scopo della norma viene confermata, sempre secondo chi scrive, dalla statuizione secondo cui l’abuso del diritto non è rilevabile d’ufficio e quindi si mette fine alla attuale incertezza che si manifesta in sede contenziosa - in buona sostanza non sarà possibile integrare l’accertamento come avviene oggi in sede di discussione avanti alle Commissioni Tributarie.¹⁰⁶

- **In terzo luogo in relazione ai vantaggi fiscali indebiti** che si assume il contribuente abbia raggiunto (la norma dice “realizzati”). Questo punto è molto importante in quanto la Amministrazione deve chiarire, a nostro modo di vedere, il vantaggio netto per il contribuente e quindi spiegare in modo preciso la ragione dell’indebito e del perché tale vantaggio fiscale deve considerarsi tale.¹⁰⁷

- **In quarto luogo in relazione al questionario** che deve avere (obbligatoriamente) preceduto l’avviso di accertamento. Con riferimento a questo elemento si ritiene che la Amministrazione non possa limitarsi a generiche affermazioni di non concordanza con le risposte pervenute ma che debba invece fornire spiegazioni chiare del suo disaccordo facendo un riferimento a precisi elementi delle risposte che il contribuente ha fornito.

Non pare dubbio che nel rapporto Amministrazione–Contribuente, avuto riguardo al fatto che la norma antiabuso sembra far leva su analisi di carattere economico, sia lecito introdurre anche documenti provenienti da terzi e che portano analisi di carattere economico e valutazioni di carattere industriale.

104 Certamente dovesse la Amministrazione concludere che non vi è intenzionalità del comportamento appare di tutta evidenza che le sanzioni dovrebbero essere, almeno quelle, evitate.

105 Più facile che questo principio venga leso per ragioni tecniche dal riferimento alla normale prassi di mercato.

106 Questo è quello che accade in più di una occasione.

107 Questo significa menzionare nell’accertamento quello che è lo scopo della norma come formulata dal legislatore e quindi operare anche un richiamo ai lavori parlamentari che hanno portato alla formazione della norma i cui principi si assumono violati.

In buona sostanza, si pensi ad una fusione con una società in perdita fiscale¹⁰⁸, appare chiaro che la operazione posta in essere e che si deve difendere può essere corroborata con tutte le analisi economiche condotte dai soggetti qualificati e capaci di fornire un supporto che dia conto della valenza economico – gestionale della operazione stessa.

La assoluta precisione nella formulazione dell'accertamento è richiesta anche perché si deve tenere in considerazione che l'accertamento stesso e le ragioni dell'atto in esso esposte segnano i confini del processo tributario che è un giudizio di impugnazione dell'atto e questo preclude all'Amministrazione Finanziaria il potere di porre alla base della sua pretesa ragioni di diverse e/o di modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto che il contribuente ha proceduto ad impugnare.

In buona sostanza con i due principi: a) il divieto di sollevare la questione d'ufficio; b) la possibilità di parlare di abuso solo quando non ci sono norme specifiche per colpire la fattispecie si impedisce una integrazione dell'accertamento¹⁰⁹ si limita il tema del contenzioso che si è innescato con la Amministrazione Finanziaria.

Il paragrafo (9) della norma:

l'onere della prova (o meglio "l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva non rilevabile d'ufficio")

Il paragrafo (9) della normativa afferma in modo chiaro che è la Amministrazione Finanziaria a dover provare il disegno elusivo (la norma dice che "*l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2*") ma anche questa considerazione non può dirsi una novità ma solo una presa d'atto da parte del legislatore dei principi che regolano il processo tributario.¹¹⁰

Il punto sul quale ci si deve intendere è il significato del termine onere di dimostrare, significato che per noi, come detto, equivale a quello del termine provare in modo pieno e senza alcun dubbio che sussiste un abuso.

Questo significa che la Amministrazione non deve limitarsi a dare conto che esistono gli indici di un abuso del diritto ma, secondo la lettera della norma, essa "*deve dimostrare la sussistenza della condotta abusiva*" e quindi deve dare conto, nell'avviso di accertamento, di tutti gli elementi, della loro piena sussistenza e delle conclusioni che ha raggiunto motivando in modo preciso e dettagliato queste conclusioni; restando sul generale diciamo che la suddivisione degli oneri probatori tra le parti è sostanzialmente chiara e la Amministrazione deve provare:

1. L'esistenza di operazioni prive di sostanza economica (paragrafo 1 della norma);
2. Il fatto che queste operazioni realizzano essenzialmente¹¹¹ vantaggi fiscali indebiti;

108 Lasciamo stare il caso dell'interpello specifico per il riporto delle perdite.

109 CTR Lombardia – sezione 44°, decisione 117/44/12.

110 Il sistema di prova sembra allineato alle parole della CTR Lombardia – sezione 7°, decisione 3417/2014 che è stata riassunta dicendo che l'utilizzo di forme contrattuali (e/o organizzative dell'impresa) che consentono di minimizzare il carico fiscale, rientra nelle scelte imprenditoriali e, dunque, nella libertà di iniziativa economica, in presenza di complesse operazioni societarie e/o strategie di gruppo di imprese, spetta all'Amministrazione finanziaria fornire, per prima, la prova in positivo del presupposto del recupero fiscale, consistente nel far risaltare – mediante la ridefinizione e/o riqualificazione delle contestate operazioni secondo schemi usuali e leciti – le singolarità e/o anomalie che fanno ritenere quelle operazioni prive di un reale contenuto economico, diverso dall'ottenere un mero risparmio di imposta.

111 In questo senso la norma è conforme alla recente sentenza della Corte di Cassazione 438/2015 che afferma come nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della

3. L'inidoneità di queste operazioni a produrre effetti¹¹² significativi diversi dai vantaggi fiscali - e mettiamo in evidenza questo significativi in quanto ci appare importante nell'ambito della norma;
4. L'esistenza di vantaggi fiscali indebiti - ovvero in contrasto con le norme o con il sistema e mettiamo in evidenza questo termine, indebiti, che appare importante nel contesto della norma contro l'abuso del diritto.

Questi sono i quattro elementi da provare (dimostrare) che sono certamente a carico della Amministrazione Finanziaria e qui non esiste alcuna via di fuga ovvero o si prova tutto o non è stato provato niente.

Certamente la Amministrazione Finanziaria può, diciamo così, farsi assistere dagli indici ma non può limitarsi, proprio in ragione della esistenza degli indici previsti nella norma delegata¹¹³, ad affermare che sussiste una prova della operazione abusiva e non pare a chi scrive che sia legittimo presumere un abuso; in sostanza gli indici assistono nella formazione della prova in materia di abuso ma sicuramente non provano, almeno come tali, che una operazione sia una operazione qualificabile come abusiva.

Nell'accertamento la Amministrazione deve muoversi tenendo conto di un avverbio (essenzialmente) e di due aggettivi (significativi e indebiti) che segnano con chiarezza lo spazio entro il quale una operazione (nel senso indicato dalla norma) viene ad essere considerata abusiva.

L'essenzialmente cede di fronte al significativi portato al paragrafo (2) lettera (a) della stessa norma e ci pare lecito affermare che, dovesse sussistere un comportamento che consente di ottenere nel futuro significativi vantaggi diversi dai vantaggi fiscali ma che nel momento in cui viene attuato porta un vantaggio fiscale allora si potrebbe anche sostenere che la pretesa della Amministrazione Finanziaria dovrebbe cedere davanti alla esigenza economica (lecita) che ha mosso il contribuente.

Torniamo ad un esempio per chiarirci: il contribuente che abbia spostato una partecipazione nella società controllata (C) dalla società (A) alla società (B) mediante la operazione sul capitale sociale che abbiamo descritto in precedenza non è detto che poi abbia compiuto una operazione abusiva quando poi ha venduto la partecipazione con una minusvalenza.

Nel momento in cui detto contribuente ha proceduto (o ha cercato di procedere) a tentativi di risanamento della partecipata (C) e quindi, vista la non riuscita di questi tentativi, l'abbia ceduta con realizzo di una minusvalenza lo stesso non ha fatto niente di abusivo se può dare una ragione economica del perché ha operato il trasferimento della partecipazione dalla prima alla seconda società.

Sempre con riferimento al contribuente rimane chiaro che lo stesso deve provare quanto previsto al paragrafo (3) della norma delegata ovvero la non marginalità delle valide ragioni extrafiscali da un lato ed il fatto che alcune operazioni non possono considerarsi abusive a priori dall'altro.

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. Il termine essenziale (mentre nella delega si usa prevalente) è anche un termine della giurisprudenza.

112 Forse in questa parte della norma manca la parola economici ma la possiamo ritenere implicitamente contenuta nella norma stessa.

113 Anche qui si deve porre in evidenza che nella legge delega non si parlava di indici ma si diceva "ponendo a carico della Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità a una normale logica di mercato". Al contribuente l'onere di dimostrare le valide ragioni extrafiscali ma riferite alla situazione in cui gli strumenti non sono conformi ad una normale logica di mercato.

La lettera della norma genera qualche problema di interpretazione e si nota anche qui la estrema cautela del legislatore per salvare il contribuente da un accertamento per abuso: non basta che ci siano ragioni extrafiscali non marginali ma serve che queste ragioni siano anche ragioni valide.

Parlare di “*valide ragioni extrafiscali non marginali*” a nostro modo di vedere significa lasciare alla agenzia una valutazione di carattere discrezionale¹¹⁴ e qui non si discute della congruità di un costo ma della validità di una scelta imprenditoriale e quindi si rischia di entrare nel merito delle decisioni che vengono assunte dagli amministratori e di farlo per contestare che sussista questa validità.¹¹⁵

Andando oltre possiamo anche chiederci qualche cosa in merito alle prove perché, a ben leggere il dettato della norma, possiamo dire che nel testo appare del tutto evidente che, nel caso previsto dal terzo comma, non vi sia nulla da provare nel senso che detto comma esclude a priori talune operazioni dal novero di quelle considerate come abusive - la norma usa le parole “*non si considerano abusive*” ed aggiunge anche un preciso “*in ogni caso*”.

Le operazioni che vengono escluse dalla categoria sono operazioni che, almeno in linea generale, sono da considerare come delle operazioni che hanno una valenza economica e gestionale che dovrebbe risultare di immediata evidenza e quindi del tutto scevre da qualsiasi indice di abuso.

Ora, escluso il caso in cui tali operazioni siano attuate senza esplicitare le ragioni economiche in documenti ufficiali¹¹⁶, non si vede cosa debba provare il contribuente il quale, nel momento in cui ha posto in essere queste specifiche operazioni, dovrebbe essere ben protetto da un accertamento e questo “a priori” - ovvero al di fuori di ogni condizione formale visto che la legge delegata usa le parole “*in ogni caso*” lasciando intendere che in queste situazioni specifiche non esiste, o meglio non dovrebbe esistere, alcuna problematica.

Il paragrafo (3) della norma in tema di abuso del diritto dovrebbe essere una limitazione per la Amministrazione Finanziaria nel senso che in tale fattispecie l'accertamento per abuso del diritto non avrebbe potuto essere notificato.

In merito ai mezzi di prova abbiamo già fornito alcune considerazioni ma si ritiene lecito affermare nuovamente che ogni mezzo di prova, quale ammesso dalla normativa processuale tributaria, sia da considerare valido e quindi che il contribuente possa validamente difendersi esibendo verbali del Consiglio di Amministrazione, analisi del collegio sindacale e/o analisi di terzi in merito alle operazioni poste in essere e tutto questo per dimostrare che non sussiste quella condizione di essenzialità (sempre la parola essenzialmente che ricorre), la quale è stata posta come condizione assolutamente necessaria per consentire alla Amministrazione Finanziaria di provare che sussiste l'abuso del diritto.

Torniamo a dire che la terminologia usata nella norma delegata (si veda la frase “*L'amministrazione ha l'onere di dimostrare*”) ci pare un chiaro sinonimo del termine “*onere di fornire la prova*” e questo ci porta a dire che la Amministrazione ed il contribuente, per quanto di loro competenza, devono fornire elementi certi circa le loro affermazioni e non possono limitarsi a congetture.

In buona sostanza non saranno sufficienti per nessuno affermazioni di principio¹¹⁷ ma ci devono es-

114 Si pensi ad esempio alle penali contrattuali: come giudicare se la decisione di assolvere la penale sia legata a valide ragioni extrafiscali non marginali? Quali elementi devono essere presi in considerazione?

115 Il collegio sindacale, quando presente, viene chiamato a vigilare sul contenuto della gestione e quindi esiste un dovere del collegio di chiedere notizie sulle operazioni poste in essere e di valutare la diligenza con cui sono compiute ma non esiste certamente un diritto del collegio di mettersi discutere delle valide ragioni extrafiscali (o economiche che è poi un sinonimo) e della loro non marginalità.

116 Fattispecie che appare del tutto residuale si spera.

117 Affermazioni della serie “*a parere di questa Amministrazione*” o del tipo “*il contribuente avrebbe potuto porre in essere la operazione secondo uno schema alternativo*” devono essere bandite negli accertamenti. Qui servono precise statuizioni della serie “*presa visione*”

sere elementi certi ed oggettivi dai quali sia lecito desumere delle informazioni ufficiali in merito al piano industriale che sosteneva una determinata operazione considerata abusiva dalla Amministrazione Finanziaria.

La stessa Amministrazione Finanziaria però dovrà farsi carico di costruire un accertamento con dati economico – finanziari facendo evidenza del perché le ragioni fiscali sono essenziali nella economia della operazione che ha posto in essere il contribuente e questo è certamente un punto di complicazione in quanto la stessa Amministrazione Finanziaria deve sviluppare il suo accertamento guardando non ad un solo periodo di imposta ma tenendo conto del divenire della operazione, delle sua finalità iniziali e del suo sviluppo nel corso del tempo non fermandosi solo al punto che per la stessa presenta il punto di maggior vantaggio.

In buona sostanza l'accertamento per abuso di diritto non può essere un accertamento di carattere teorico e quindi un accertamento sostanzialmente fondato su parole che descrivono principi perché non è teorico il contenuto dell'avverbio "*essenzialmente*" previsto nella norma delegata come non sono teorici gli aggettivi "*significativi*" e "*indebiti*".

Quell'avverbio, unito alle altre due parole e possiamo dire anche non scindibile dalle stesse, significa che è necessario dare una dimostrazione piena¹¹⁸ che le ragioni del risparmio fiscale prevalgono su tutte le altre ragioni e che queste ragioni fiscali sono la motivazione essenziale della operazione¹¹⁹; per essere pratici, diciamo che questo significa dare conto, in modo indubbio, che senza il "*guadagno*" fiscale la operazione sarebbe stata del tutto inutile e da condannare secondo i normali principi che regolano l'agire di un normale imprenditore.¹²⁰

In merito alla formazione della prova si ritiene che possano essere usate anche le dichiarazioni di terzi (si pensi ad esempio ai consulenti) che il contribuente potrebbe avere interpellato per la esecuzione della operazione che in seguito viene contestata dalla Amministrazione Finanziaria.

E' ormai dato acquisito¹²¹ che le dichiarazioni di terzi hanno almeno un valore di carattere indiziario e concorrono a formare il convincimento del giudice chiamato ad emettere la sentenza qualora dette dichiarazioni siano confortate anche da altri elementi di prova - diciamo che tali affermazioni possono aiutare a sostenere gli elementi oggettivi che comunque devono essere presenti.

Per restare su un piano pratico diciamo che in sede di verifica sarà quindi importante gestire con attenzione il momento del dialogo con la Amministrazione Finanziaria - come avviene anche per altre verifiche¹²² - evitando confusioni ed affermazioni contraddittorie in merito alle operazioni poste in essere.

dei documenti prodotti sia in verifica che in seguito e la operazione posta in essere deve ritenersi abusiva in quanto [e qui serve una spiegazione dettagliata]". Da parte sua il contribuente deve spiegare in dettaglio i vantaggi economici che la operazione gli ha portato (magari inserendo una tabella in cui indica l'aumento del reddito imponibile e la Amministrazione non potrà limitarsi a dire che è incerto che tale aumento si colleghi alla operazione di cui si discute ma deve provare che non esiste tale collegamento).

118 Diciamo una dimostrazione che non lascia margini di dubbio.

119 Lo schema probatorio previsto nella norma pare conforme a quanto affermato in giurisprudenza e per citare sempre sentenze di merito possiamo fare riferimento a CTR Toscana- sezione 17°, decisione 712/2014 in cui si afferma a chiare lettere che la prova dell'elusione incombe sulla Amministrazione Finanziaria.

120 Ovviamente questo sarà più facile ove si giungesse alla conclusione che senza il risparmio fiscale la operazione avrebbe portato delle perdite a conto economico.

121 Si veda Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile, sentenza 27314/2014.

122 Si pensi alla gestione di interviste al personale per determinare l'eventuale vantaggio che deriva alla società in verifica dalle prestazioni rese da altre società del gruppo e che sono oggetto di addebito.

Il paragrafo (10) della norma:

il ricorso contro l'accertamento e la riscossione delle imposte

Il paragrafo (10) della norma innesta una pericolosa retromarcia in tema di riscossione delle imposte ammettendo che tale riscossione possa avere inizio anche prima del giudizio di primo grado e secondo i normali principi della riscossione parziale.

Meglio sarebbe stato mantenere la impostazione attuale che prevede una riscossione solo a seguito di un giudizio favorevole alla Amministrazione Finanziaria.

Nel caso poi il contenzioso non sia sull'abuso del diritto in quanto tale ma sulla conformità della operazione posta in essere all'interpello presentato (e ottenuto) meglio sarebbe stato prevedere una riscossione delle imposte solo dopo il giudizio della CTR che è la ultima delle Commissioni Tributarie chiamata a pronunciarsi sugli aspetti di fatto.

Nell'ambito delle problematiche, diciamo in senso lato riferite al processo, è anche interessante fare un cenno ai poteri istruttori delle Commissioni Tributarie come delineati nell'articolo 7 del d.P.R.546/1992 che regola proprio il processo tributario.

La norma citata dice che "Le Commissioni Tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati e di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ..." e quindi innegabile che esiste un certo potere di iniziativa dei giudici tributari.

E' cosa ovvia che non potranno essere i giudici a costruire il castello delle prove che consentono ad una delle parti di vincere nell'ambito del giudizio (la lettera della norma sul punto sembra chiara) ma di fronte ad un processo sostanzialmente economico (fondato su dati economico-finanziari che possiamo dire nascono da una contabilità industriale) si potrebbe anche ipotizzare una Commissione Tributaria che richiede specifiche informazioni sul modo in cui questi dati sono elaborati, certificati e quale sia l'elemento che consente di far conto della loro affidabilità.¹²³

Secondo chi scrive nell'ambito di un processo che viene chiamato a giudicare su termini come "essenzialmente", "significativi", "valide ragioni extrafiscali non marginali" è certamente possibile (quasi un atto dovuto) che, in modo diretto o indiretto e quindi mediante una perizia, la Commissione Tributaria disponga un esame dei dati prodotti dalle parti e della loro affidabilità.¹²⁴

Il paragrafo (11) della norma:

il rimborso delle imposte pagate dai soggetti diversi rispetto a coloro cui sono applicate le disposizioni della norma in tema di abuso

Il paragrafo (11) della legge delegata non brilla per chiarezza ed esiste il rischio che lo stesso possa essere usato dalla Amministrazione Finanziaria anche per negare quello che invece è un principio basilare dell'accertamento in tema di abuso del diritto: le imposte che devono essere inserite come pretesa nel documento denominato "accertamento" sono sempre e solo quelle nette.

¹²³ Potrà la Commissione chiedere una audizione del direttore amministrativo? Dei revisori? Deve accontentarsi di memorie redatte in forma scritta?

¹²⁴ Attenzione che la perizia è sui dati e non sugli avverbi. Lo diciamo perché se ammettiamo che il perito concluda sulle valide ragioni e/o sull'avverbio essenzialmente allora è meglio se il processo lo facciamo nell'ufficio del perito e non davanti alla Commissione Tributaria.

Una diversa impostazione, ovvero un accertamento che preveda l'inserimento della imposta lorda ed il diritto al rimborso non può essere accettata anche per una determinazione corretta dell'aspetto sanzionatorio che non può che legarsi alla imposta effettivamente dovuta.

La norma delegata stabilisce il principio che i soggetti diciamo terzi *“possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive”*.

La condizione è che dette operazioni siano state contestate dalla Amministrazione Finanziaria e la contestazione si sia chiusa o mediante una sentenza irrevocabile o per adesione o per conciliazione giudiziale (non viene menzionato il ravvedimento) ed esiste un limite al rimborso che è la imposta effettivamente riscossa a seguito di quanto fatto per definizione dell'accertamento.

Per chiarire qualche punto ipotizziamo il seguente caso: (A) è un soggetto estero procede, mediante una società italiana neo costituita (Z), a comprare la *target* (B) e quindi (B) procede ad una distribuzione di dividendi che consente a (Z) di chiudere (almeno parzialmente) il debito verso le banche e di spostare parte del suddetto debito sulla *target*.¹²⁵

L'amministrazione contesta la operazione abusiva sostenendo che la distribuzione dei dividendi non ha alcuna valida ragione economica se non quella di favorire il socio che non avrebbe potuto detrarre gli interessi passivi sul finanziamento dovendo attendere un certo periodo prima di poter fare la operazione per il consolidato fiscale.

Se assumiamo che la Amministrazione abbia ragione allora il soggetto (Z) deve ottenere il rimborso delle imposte che lo stesso ha pagato sul dividendo portato al conto economico.

Questa richiesta è lecita perché (Z) è diversa da (B) (che è la società cui viene applicata la norma in tema di abuso) e quindi (Z) è certamente da configurare come un soggetto terzo che ha pagato delle imposte.

Viene spontaneo chiedersi cosa accada se B dovesse procedere alla fusione per incorporazione di (Z) perché in questo caso la richiesta del rimborso delle imposte sarebbe presentato all'erario dallo stesso soggetto che si vede applicare la norma in tema di abuso ma è anche vero che il presupposto del rimborso è maturato in capo ad un soggetto diverso.

A quanto detto deve aggiungersi una seconda tematica: visto il modo in cui la norma è formulata possiamo anche sostenere che detta previsione sembra ammettere che di abuso del diritto si possa parlare anche quando al risparmio fiscale di un soggetto si connette il pagamento delle imposte da parte di altro soggetto e quindi si corre il rischio di una doppia imposizione.¹²⁶

A questa considerazione generale si può aggiungere un commento riferito al rapporto con i soggetti non residenti: in questa situazione ad una deduzione esercitata dal contribuente, residente fiscale in Italia, potrebbe corrispondere una imposizione per un soggetto diverso (residente fiscale nella Unione Europea) e quindi viene spontaneo chiedersi se questa problematica comporti che il tema dell'abuso venga a risolversi in un sostanziale problema di valore normale da trattare e quindi portare a

125 Una simile operazione (anche se riferita al sovrapprezzo) è stata oggetto di giudizio da parte della CTR Toscana – sezione 17°, decisione 712/2014 che ha anche ben chiarito gli elementi della condotta abusiva.

126 Si pensi ad una società con forti utili che delibera un importante compenso amministratori per i prossimi 3 anni e lo paga in maniera anticipata; questo compenso si deduce per cassa ma si ristorna nel conto economico. In linea di principio questa operazione potrebbe essere considerata come una operazione che ricade nell'ambito di applicazione della norma in tema di abuso anche se la deduzione (al 24%) genera un vantaggio inferiore rispetto alla tassazione del percettore (aliquota marginale).

soluzione con le norme previste per questa specifica materia.¹²⁷

Sempre con riferimento ai soggetti non residenti si pone il problema delle ritenute alla fonte: in linea di principio si ritiene che le imposte assolute mediante questa forma di tassazione debbano andare a “nettare” il vantaggio che è stato raggiunto con la operazione che viene contestata come operazione abusiva.

In ogni caso per chi scrive appare certo che una considerazione sul rimborso di queste imposte deve essere fatta nel momento in cui viene definita, in modo compiuto ed incontrovertibile, la tassazione della operazione posta in essere e che si conclude essere abusiva.

Muovendo poi sul termine “*imposte pagate*” si ritiene che il concetto espresso dalla norma comprenda ovviamente anche eventuali imposte assolute mediante compensazioni portate nel modello F24 e la procedura è chiara: esiste un termine perentorio di un anno dal momento in cui la procedura in tema di abuso viene chiusa (a seguito di sentenza non più impugnabile o per adesione).

Infine, e questo ci appare indiscutibile, le imposte assolute (pagate) possono essere di qualsiasi natura (e quindi anche imposte locali) e di tutte queste imposte si deve tenere conto nella formulazione della istanza di rimborso connessa al fatto che una operazione abusiva ha trovato la sua conclusione o per sentenza o per accordo con la Amministrazione Finanziaria.

In ogni caso resta anche il problema di informare i terzi potenzialmente coinvolti per non fa scadere i termini di rimborso.

Il paragrafo (12) della norma:

il principio di alternatività tra la norma in tema di abuso del diritto e le altre norme dell'ordinamento (non solo quelle “elusive”)

Il paragrafo (12) della norma, al di là della sua semplice formulazione letterale per cui si ha che “*In sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni*”, esprime alcuni concetti importanti e forieri di interpretazioni che possono essere certamente contrastanti.

La prima considerazione da fare è che l’abuso del diritto assurge oggi a principio generale con la sola limitazione della esistenza di altre norme specifiche che possano riguardare la fattispecie che andiamo a qualificare come abusiva.

Questo pone uno specifico tema di carattere procedurale alla Amministrazione Finanziaria che nell’avviso di accertamento deve fare un preciso riferimento alla assenza di norme che siano applicabili alla fattispecie specifica e queste disposizioni non sono solo quelle di carattere antielusivo specifico (o antiabuso specifico) ma sono “*altre disposizioni*” e quindi, si deve ritenere, tutte quelle previste dalla normativa fiscale.

Appare quindi di tutta evidenza che la Amministrazione non potrà notificare un accertamento con

¹²⁷ In questo senso CTP Como – Sezione 4°, decisione n.35/4/13 che ha affermato quanto segue parlando della deduzione degli interessi passivi connessi ad un finanziamento erogato per acquisire una partecipazione: “*agli interessi dedotti in Italia dalla ricorrente corrispondono proventi imponibili in Inghilterra e conseguentemente non esiste a livello di gruppo alcun risparmio fiscale né intendimento elusivo*”.

due alternative: 1) la prima quella della violazione specifica di norme e 2) sostenendo che in ogni caso sono stati violati anche lo spirito delle norme o i principi generali (ovvero che si è commesso un abuso del diritto¹²⁸ in senso specifico o in senso generico).

L'alternativa è chiara: a) si possono violare norme specifiche (si pensi alla interposizione) o 2) si va contro lo spirito delle norme o si va contro i principi ma, "*tertium non datur*", se vengono violate norme specifiche il resto (abuso) non interessa e non dovrebbe emergere né su iniziativa della Amministrazione Finanziaria né per intervento del giudice (perché la condotta abusiva è dichiarata una condotta che è "*non rilevabile d'ufficio*").

La seconda limitazione è quella che viene posta nel rapporto con le norme penali tributarie: in buona sostanza se viene contestato un reato (in generale una fattispecie penalmente perseguibile) allora la fattispecie non può essere qualificata come abusiva ma deve qualificarsi come fattispecie di evasione fiscale e quindi non si deve contestare l'abuso del diritto.

Anche qui siamo al tentativo di stabilire una alternativa chiara tra due principi: 1) il primo è quello tributario (ovvero la fattispecie illecita sotto il profilo amministrativo); 2) il secondo è quello penale - che porta alle sanzioni più grave e può trascinare anche quella amministrativa salvo sempre il principio del *ne bis in idem*.

Nella norma come formulata è del tutto trasparente il principio per cui tutto rischia di essere considerato abusivo¹²⁹ tranne: a) le operazioni che già trovino il loro divieto in norme specifiche; b) le operazioni aventi una valenza economico-gestionale per le quali le ragioni extrafiscali non siano da qualificare come marginali¹³⁰ e per le quali dette ragioni possano anche considerarsi valide.

Il paragrafo (13) della norma:

niente sanzioni penali ma si applicano le sanzioni previste nelle norme amministrative

L'ultimo paragrafo della norma stabilisce in modo chiaro che la operazione abusiva non ha alcuna rilevanza di carattere penale e quindi si ritiene che, qualsiasi sia il vantaggio fiscale indebito che il contribuente ha raggiunto e qualsiasi sia l'importo che ha risparmiato, la contestazione dell'abuso del diritto non possa portare ad alcuna forma di denuncia al pubblico ministero; al contrario nessuna apertura viene fatta dal legislatore sulle sanzioni amministrative¹³¹ per la cui applicazione restano validi i principi stabiliti nelle apposite norme.¹³²

128 Si veda CTR Lombardia – sezione 45°, sentenza 65/45/13 che inserisce l'articolo 37 del d.P.R.600/1973 nel novero delle norme di contrasto alla elusione fiscale. Ebbene se l'ufficio ritiene che ci si trovi in questa situazione (titolare apparente del reddito) non potrà sindacare la fattispecie con l'abuso del diritto ma dovrà fare uso dell'articolo come menzionato. In sostanza l'Amministrazione non potrà motivare l'accertamento dicendo che il contribuente ha violato l'articolo 37 menzionato e comunque ha commesso un abuso del diritto.

129 Rimandiamo ai numerosi esempi portati in precedenza con il richiamo di alcune sentenze.

130 Ovviamente non sono abusive neppure le operazioni per le quali sussista interpello favorevole.

131 Vi è da dire che una qualche apertura era stata fatta nella giurisprudenza di merito come indica CTR Toscana – sezione 8°, decisione 1111/8/14 che aveva deciso per la non applicazione delle sanzioni (risulta che poi la CTP di Firenze in un caso seguente non abbia seguito questa impostazione).

132 Per la applicazione delle norme sanzionatorie alla fattispecie dell'elusione e dell'abuso si veda anche CTR Lombardia – sezione 45, decisione 65/45/13 (la decisione riporta anche un precedente della Corte di Cassazione).

