

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

# 3

17 gennaio 2022

**Legge di bilancio 2022: abolita l'IRAP per professionisti e imprenditori individuali**

**Autorità di Sistema Portuale** e ordinamento tributario

Ancora "ombre" sul trattamento fiscale delle **operazioni in criptovalute** per le persone fisiche

**Dipendente e amministratore:** tutela pensionistica e deducibilità del costo

Decreto fiscale: regime della non imponibilità **IVA nei trasporti internazionali**

**Trust inesistenti** e poteri di guardiano e beneficiari: un accertamento non sempre agevole

Irretroattiva la presunzione di evasione per i **"Paradisi fiscali"**

Utilizzo in sede tributaria di **prove e atti del processo penale**

**Stabile organizzazione personale** in Italia e nella Convenzione multilaterale

Giurisprudenza tributaria

**PNRR**  
*Italia*

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLVI**

ISSN 1124-9307



Cod. 256959

Euro 14,00

**SCARICA  
GRATIS LA APP**



edicola professionale



Wolters Kluwer

Y99HIBN

# BILANCIA LE AZIONI AL MEGLIO



## One FISCALE

presenta Experta *Bilancio e Revisione*

Per i professionisti, partner strategici nella gestione delle aziende, sempre in evoluzione e bisognosi di sviluppare nuove competenze, nasce uno strumento indispensabile che li supporta in ogni fase della propria attività.

Una soluzione che garantisce la massima autorevolezza e l'aggiornamento necessari, grazie all'integrazione tra One FISCALE e Experta Bilancio e Revisione. Qui il direttore finanziario trova tutto quello che serve per aggiungere qualità al proprio lavoro e diventare il vero motore per la creazione di valore in azienda: le linee guida per la redazione e lettura dei bilanci, i pareri delle voci più autorevoli, check list, tool, case history e tanto altro ancora.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

## One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

## Direzione Scientifica

**Gianfranco Ferranti**

*Docente della Scuola nazionale dell'amministrazione*

## Comitato Scientifico

**Giulio Andreani**

*Dottore commercialista e Revisore legale*

**Giuseppe Ascoli**

*Dottore commercialista in Roma e Milano*

**Saverio Capulupo**

*Università degli Studi di Cassino*

**Andrea Carinci**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso  
l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna*

**Massimo Conigliaro**

*Dottore commercialista in Siracusa*

**Eugenio della Valle**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso  
l'Università "Sapienza" di Roma*

**Flavio Dezzani**

*Professore Emerito di Ragioneria nell'Università  
di Torino, Dottore commercialista in Torino*

**Bruno Ferroni**

*Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.*

**Luca Gaiani**

*Dottore commercialista in Modena*

**Tamara Gasparri**

*Collaboratore Assonime Area Fisco*

**Antonio Iorio**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Maurizio Leo**

*Avvocato in Roma, Milano e Torino*

**Luigi Lovecchio**

*Dottore commercialista in Bari*

**Pierpaolo Maspes**

*Dottore commercialista*

**Marco Piazza**

*Dottore commercialista in Milano*

**Benedetto Santacroce**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Gabriele Sepio**

*Avvocato in Roma*

**Stefano Trettel**

*Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.*

**Giovanni Valcarengi**

*Ragioniere commercialista e Revisore legale  
dei conti in Brescia*

**Piergiorgio Valente**

*Dottore commercialista in Milano*

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

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

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: [redazione@ilfisco.it](mailto:redazione@ilfisco.it)



Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLVI**

# il fisco

**Condizioni di abbonamento 2022 valide per l'Italia.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2022, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2022, 48 numeri, 6 Pocket digitali 390,00 euro (Iva inclusa).

**Condizioni di abbonamento 2022 valide per l'estero.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2022, 48 numeri, 6 Pocket digitali 780,00 euro (Iva inclusa).

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Viale dei Missaglia, n. 97, Edificio B 3 - 20142 Milano (MI)  
Servizio Clienti: tel. 02/824761;  
e-mail: [servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)  
[www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

**Modalità di pagamento:** Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere a:

**WOLTERS KLUWER ITALIA Servizio Clienti**  
telefono 02 824761 – telefax 02 82476.799  
e-mail: [servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

**Una copia Euro 14,00** Arretrato € 15,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

**Pubblicità:** Wolters Kluwer  
E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI)

**Fotocomposizione:** Sinergie Grafiche srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)  
Tel. 02/57789422

**Stampa:** L.E.G.O. S.p.A.  
Viale dell'Industria, 2  
36100 Vicenza

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 1702

**Editore:** Wolters Kluwer Italia S.r.l.,  
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

## Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.  
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.  
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

## Approfondimento

### IRAP

#### **Abolita l'IRAP per professionisti e imprenditori individuali, ma restano i dubbi per le associazioni**

di Gianfranco Ferranti ..... 207

### IRES

#### **Autorità di Sistema Portuale e ordinamento tributario**

di Massimiliano Giorgi ..... 215

### IRPEF

#### **Ancora "ombre" sul trattamento fiscale delle operazioni in criptovalute per le persone fisiche**

di Gian Marco Committeri e Damiano Di Vittorio ..... 223

### Redditi di lavoro dipendente

#### **Dipendente e amministratore: tra tutela pensionistica e deducibilità del costo**

di Giuseppe Marianetti e Miriam Santacroce ..... 231

### IVA

#### **Il regime della non imponibilità IVA nei trasporti internazionali**

di Giampaolo Giuliani e Mario Spera ..... 237

### Trust

#### **Trust inesistenti e poteri di guardiano e beneficiari: un accertamento non sempre agevole**

di Giulia Zoppis ..... 243

### Monitoraggio fiscale

#### **Irretroattiva la presunzione di evasione per i "Paradisi fiscali"**

di Elisa Manoni ..... 249

### Processo tributario

#### **Utilizzo in sede tributaria di prove e atti del processo penale**

di Vittoria Fattori e Ciro Santoriello ..... 257

### Fiscalità internazionale

#### **La stabile organizzazione personale in Italia e nella Convenzione multilaterale**

di Oliviero Cimaz ..... 265

## Giurisprudenza

#### **Il giudicato sull'annullamento dell'intimazione di pagamento si estende alle cartelle presupposte**

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Russo - Ord. n. 35137 del 15 luglio 2021, dep. il 18 novembre 2021)

di Carlo Ferrari e Sonia Schillaci ..... 271

**Legittima la perquisizione dell'auto aziendale in uso promiscuo senza autorizzazione del P.M.**  
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cirillo, Est. D'Orazio - Sent. n. 36474 del 10 novembre 2021, dep. il 24 novembre 2021) (*stralcio*)

di Gianfranco Antico ..... 274

**Omessa presentazione della dichiarazione IVA con sanzione per tardivo versamento dell'imposta**

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Castorina - Sent. n. 37146 del 27 ottobre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

di Marco Peirolo ..... 279

**Agevolazione "prima casa" anche per l'acquisto di un nuovo immobile da accorpare**

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Castorina - Ord. n. 37152 del 16 settembre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

di Alessandro Borgoglio ..... 284

**Costi indeducibili e IVA indetraibile se la fattura non ha i requisiti previsti**

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Perrino, Est. Putaturo Donati Viscido di Nocera - Ord. n. 37208 del 10 novembre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

di Simone Furian ..... 288

**Il pignoramento sul conto corrente non libera il contribuente dall'obbligo di versare le rate al Fisco**

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Torino, Sez. III, Pres. ed Est. Panzani - Sent. n. 800 del 27 settembre 2021, dep. il 13 ottobre 2021)

di Antonino Russo ..... 293

**Rassegna della settimana**

a cura di Alessandro Borgoglio ..... 296

## INDICE CRONOLOGICO

### Corte di Cassazione

n. 35137 del 15.07.2021, dep. il 18.11.2021 (Sez. trib.) (Ord.)	271
n. 36474 del 10.11.2021, dep. il 24.11.2021 (Sez. trib.) ( <i>stralcio</i> )	274
n. 37146 del 27.10.2021, dep. il 29.11.2021 (Sez. trib.)	279
n. 37152 del 16.09.2021, dep. il 29.11.2021 (Sez. trib.) (Ord.)	284
n. 37208 del 10.11.2021, dep. il 29.11.2021 (Sez. trib.) (Ord.)	288

### Commissioni tributarie

Torino, n. 800 del 27.09.2021, dep. il 13.10.2021 (Sez. III)	293
--	-----

## Legge di bilancio 2022

# Abolita l'IRAP per professionisti e imprenditori individuali, ma restano i dubbi per le associazioni

di Gianfranco Ferranti (\*)

Nella Legge di bilancio 2022 è stabilito che, a decorrere da tale anno, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed arti e professioni. Si è inteso, in tal modo, avviare il graduale superamento dell'IRAP previsto nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale. Non è, però, sempre chiaramente identificabile il confine tra le attività esercitate individualmente e quelle svolte in forma collettiva.

## 1. Premessa

A partire dal 2022 l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti **attività commerciali ed arti e professioni** di cui alle lett. b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

Con questa previsione normativa, introdotta in sede di approvazione della Legge di bilancio 2022, ha inizio il progressivo superamento dell'IRAP previsto nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale. La tecnica legislativa prescelta è stata quella di formulare l'esclusione facendo riferimento ai **soggetti** (le persone fisiche) e non ai requisiti per l'individuazione dell'autonoma organizzazione, attesa la indubbia difficoltà di procedere a tale individuazione sulla base dei principi desumibili dalla giurisprudenza di legittimità.

Nulla è stato previsto con riguardo ai **periodi d'imposta precedenti al 2022**, ed al relativo notevole contenzioso esistente. Ciò, evidentemente, al fine di non incrementare l'entità degli effetti finanziari negativi, peraltro mitigati da quelli positivi derivanti dalla riduzione della deducibilità del 10% dell'IRAP ai fini dell'IRPEF.

L'IRAP resta dovuta dalle società ed enti soggetti all'IRES e dalle società di persone ed equiparate, le cui attività costituiscono in ogni caso presupposto di imposta, ai sensi dell'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997.

Risultano, pertanto, definitivamente superate le problematiche relative all'individuazione dei presupposti in base ai quali è possibile individuare l'esistenza di un'**autonoma organizzazione**, che, in base a quest'ultima previsione normativa, hanno riguardato soltanto le persone fisiche.

In alcuni casi si è, però, dimostrato complesso tracciare il confine tra l'esercizio in forma individuale delle attività professionali e d'impresa e il loro svolgimento in forma associata.

Va, al riguardo, prestata particolare attenzione ai casi delle **associazioni professionali** e alle **aziende coniugali**.

In merito alle prime si ricorda che le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno stabilito, nelle sentenze del 13 aprile 2016, n. 7291, e del 14 aprile 2016, n. 7371, che anche l'attività esercitata dalle società semplici e dalle associazioni professionali di cui all'art. 5, comma 3, lett. c),

(\*) Docente della Scuola nazionale dell'amministrazione.

del T.U.I.R., costituisce in ogni caso presupposto dell'imposta, trattandosi di **soggetti "strutturalmente organizzati"**. Nella menzionata sentenza delle Sezioni Unite n. 7291/2016 le Sezioni Unite della Cassazione hanno, inoltre, stabilito che lo svolgimento in forma associata dell'attività di medicina di gruppo da parte dei medici convenzionati con il SSN non comporta l'esistenza di un'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento all'IRAP, perché costituisce una modalità di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti e "non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti".

La giurisprudenza di legittimità ha successivamente affermato che è, tuttavia, possibile fornire la **prova contraria** dimostrando che gli associati non fruiscono dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione e che "i singoli professionisti hanno concretamente esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale" (1).

La Suprema Corte sta, nel contempo, costantemente affermando che l'esercizio da parte dei singoli associati dell'attività di **amministratore, sindaco e revisore** di enti e società non realizza il presupposto impositivo qualora avvenga "in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno dell'associazione professionale". Tale approdo interpretativo appare, quindi, indirettamente confermare quello concernente la possibilità di dimostrare che gli associati non si avvalgono dell'organizzazione della detta associazione.

Al riguardo continuano, pertanto, a permanere situazioni di incertezza, che sarebbe opportuno quanto prima superare con un ulteriore intervento normativo, anche al fine di non disincentivare le aggregazioni professionali.

Quanto all'**azienda coniugale**, la stessa è considerata un'impresa individuale ovvero una società di fatto a seconda che sia stata costituita prima o dopo il matrimonio: nel primo caso rientra nell'ambito dell'esclusione soggettiva dall'IRAP mentre nel secondo resta assoggettata al tributo regionale. La individuazione di tali fattispecie non risulta, tuttavia, semplice.

## 2. I precedenti interventi normativi

L'art. 1, comma 515, della Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013) aveva pre-

cedentemente stabilito l'istituzione di un **fondo** finalizzato ad escludere dall'ambito di applicazione dell'imposta regionale le persone fisiche esercenti le attività commerciali indicate nell'art. 55 del T.U.I.R. ovvero arti e professioni.

Con riguardo a tale formulazione normativa si erano posti numerosi interrogativi ed i chiarimenti più importanti erano stati demandati ad un decreto ministeriale di attuazione, che non è stato mai emanato. La norma risultava scritta in modo "atecnico" e non sembrava tenere conto della copiosa giurisprudenza della Corte di cassazione che ha fissato le regole per individuare la sussistenza dell'**autonoma organizzazione**, che costituisce il presupposto per l'applicazione del tributo.

Nell'art. 11, comma 2, della Legge di delega per la riforma fiscale 11 marzo 2014, n. 23, è stato successivamente stabilito, per superare i detti inconvenienti, che il Governo avrebbe dovuto chiarire la nozione di autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti e dei piccoli imprenditori all'IRAP, "anche mediante la definizione di **criteri oggettivi**, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale".

Anche a tale previsione normativa non è stata, però, mai data attuazione.

Nel testo del disegno di legge sulle semplificazioni fiscali approvato dalla Commissione finanze della Camera il 9 aprile 2019 era stata, infine, introdotta una disposizione intesa ad inserire un nuovo comma 1-ter nell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, nel quale era previsto che non avrebbe dovuto sussistere autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP "nel caso di **lavoratore autonomo**" con:

- "volume d'affari" non superiore a 150 mila euro;
- spese per "personale dipendente", "consulenze a terzi" e beni strumentali che non eccedono complessivamente il 75% dei compensi percepiti;
- comunque non più di "un lavoratore dipendente a tempo pieno ovvero due a tempo parziale" impiegati nell'attività.

Questa previsione normativa non era stata, però, definitivamente approvata.

Alcune esclusioni dall'IRAP sono state, comunque, stabilite con riguardo a particolari categorie di persone fisiche, quali quelle che si avvalgono del **regime di vantaggio** di cui al D.L. n.

(1) Così, da ultimo, la ordinanza del 13 dicembre 2021, n. 39578.



98/2011 (2) e di quello **forfetario** di cui alla Legge n. 190/2014 (3).

L'art. 1, comma 125, della Legge di stabilità per il 2016 (4) ha, altresì, inserito nell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 il comma 1-*bis*, nel quale è affermato che non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP nel caso di **medici** che "abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture".

Ciò a condizione che i medici percepiscano, "per l'attività svolta presso le medesime strutture **più del 75 per cento del proprio reddito complessivo**". È stato, inoltre, precisato che:

- sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, "l'ammontare del **reddito** realizzato e le **spese** direttamente connesse all'attività svolta";

- l'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che "superano lo **standard** e i **parametri** previsti dalla convenzione con il **Servizio Sanitario Nazionale**".

Il contenuto di tale disposizione ha generato notevoli perplessità perché, invece di provvedere a regolamentare il requisito dell'autonoma organizzazione in via generale per tutti gli esercenti arti e professioni e gli imprenditori individuali interessati, si è proceduto a disciplinare la situazione di un numero molto ristretto di soggetti. Inoltre il redattore della norma non è stato in grado di individuare con precisione tali soggetti né i requisiti necessari.

### 3. L'esclusione "soggettiva"

Nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale attualmente all'esame del Parlamento è stato, da ultimo, previsto il "**graduale superamento dell'IRAP**", senza fornire ulteriori precisazioni al riguardo.

Al riguardo è stato ritenuto (5) che la scelta di sostituire l'IRAP con un'**addizionale dell'IRES** sarebbe la strada da percorrere e che, nel rispetto della auspicata semplificazione e razionalizzazione del sistema impositivo, si sarebbe dovuto evitare di applicare un'addizionale anche all'IRPEF, attesi i numerosi casi di esclusione degli esercenti arti e professioni e degli imprenditori individuali dall'applicazione dell'IRAP a

causa dell'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

Si sarebbe potuto, in alternativa, limitare l'applicazione dell'addizionale ai **redditi delle società di persone e delle associazioni tra artisti e professionisti**, per le quali è attualmente stabilito - dalla norma e dalla giurisprudenza di legittimità - l'assoggettamento in ogni caso al tributo personale. Tale soluzione non era stata, però, ritenuta opportuna in quanto si sarebbe in tal modo disincentivato lo svolgimento in forma associata delle attività produttive di redditi di lavoro autonomo e d'impresa.

È stata adesso introdotta una norma che ha chiaramente stabilito che, dal 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle "**persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni**". È stato fatto, a tal fine, riferimento ai soggetti di cui alle lett. b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

Nella detta lett. b) si menzionano le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 55 del T.U.I.R. e nella successiva lett. c) le persone fisiche che esercitano arti e professioni ai sensi dell'art. 53, comma 1, dello stesso T.U.I.R.

Devono ritenersi implicitamente soppresse, sempre dal 2022, le successive disposizioni del D.Lgs. n. 446 del 1997 che trovano applicazione nei riguardi di tali soggetti.

La modifica normativa non esplica, quindi, effetti con riguardo ai **periodi d'imposta precedenti** e al relativo **contenzioso pendente**. Appare, al riguardo, auspicabile che al detto percorso di progressivo superamento dell'IRAP si accompagni l'adozione di un provvedimento di definizione delle liti pendenti in materia.

Nella relazione tecnica che accompagna l'intervento normativo si afferma che lo stesso comporta, a partire dal 2023, "effetti finanziari negativi pari a circa 1.266 milioni di euro su base annua" e che in tale stima "sono considerati gli effetti positivi di gettito derivanti dalla riduzione della deducibilità del 10% dell'IRAP ai fini delle imposte dirette, nel caso specifico dell'IRPEF".

Per il 2022 la perdita di gettito è, invece, di 1.076,1 milioni di euro, in quanto nello stesso anno va comunque versato il saldo dell'imposta

(2) Art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

(3) Art. 1, commi da 54 a 89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità per il 2015).

(4) Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Non è stata prevista una

decorrenza specifica di tale disposizione, che è entrata, quindi, in vigore a partire dal 1° gennaio 2016.

(5) Cfr. G. Ferranti, "La delega per la riforma tributaria del reddito d'impresa: un percorso ancora incerto", in *il fisco*, n. 44/2021, pag. 4207.

dovuta per il 2021 mentre non sono, evidentemente, dovuti gli acconti dell'imposta relativa al 2022.

Nella stessa relazione si precisa che "i soggetti non più tenuti al pagamento dell'imposta risultano essere circa 835.000 su una platea complessiva di 2.028.000 (41,2% del totale)".

È prevista l'istituzione, a decorrere dal 2022, di un **fondo** con dotazione annua di 192.252.000 euro destinato a ristorare le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano della **perdita di gettito** - non compensata nell'ambito del finanziamento sanitario corrente del Servizio Sanitario Nazionale al quale concorre lo Stato o dall'applicazione "di maggiorazioni regionali vigenti" - determinata dall'esclusione soggettiva in esame e dalle modifiche al sistema dell'IR-PEF.

La problematica relativa all'esclusione dall'IRAP in assenza di un'autonoma organizzazione non ha, peraltro, finora riguardato tutte le imprese individuali ma solo alcune di esse.

Si ricorda che le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno affermato, nelle sentenze del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111, che l'esercizio delle attività di **agente di commercio** - di cui all'art. 1 della Legge n. 204/1985 - e di **promotore finanziario** che non riveste la qualifica di lavoratore dipendente - di cui all'art. 31, comma 2, del D.Lgs. n. 58/1998 - è escluso dall'applicazione dell'IRAP qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.

L'Agenzia delle entrate si è uniformata all'orientamento della giurisprudenza della Corte di cassazione nella circolare n. 28/E del 28 maggio 2010 (6).

Successivamente la Suprema Corte ha stabilito, a partire dalle sentenze nn. 21122, 21123 e 21124 del 13 ottobre 2010, che i principi sanciti dalle Sezioni Unite vanno applicati anche ai contribuenti che "si collocano, sul piano civilistico, non nella categoria degli 'imprenditori' - nella quale rientrano anche gli esercenti le attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., comma 1, n. 5, (come gli agenti di commercio e i promotori finanziari) -, ma in quella dei '**piccoli imprenditori**', i quali, ai sensi dell'art. 2083 c.c., sono i 'coltivatori diretti del fondo, gli artigiani,

i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia' ... Non è affatto da escludere, invece, che un piccolo imprenditore, in quanto tale ed a qualsiasi categoria appartenga tra quelle elencate nell'art. 2083 c.c., sia dotato di un'organizzazione minimale di beni strumentali e non si avvalga di lavoro altrui (se non occasionalmente): si tratta, molto probabilmente, di una fascia marginale di soggetti, ma ciò è sufficiente a far riconoscere l'esigenza, ai fini del regime di assoggettamento all'IRAP, di una piena assimilazione dei piccoli imprenditori ai lavoratori autonomi, per garantire una parità di trattamento imposta dalla *ratio* del tributo (come evidenziata nelle citate sentenze delle Sezioni Unite), in conformità, quindi, ad una doverosa interpretazione costituzionalmente orientata".

La successiva giurisprudenza di legittimità si è uniformata a tale orientamento interpretativo.

#### 4. L'impresa familiare e l'azienda coniugale

La giurisprudenza di legittimità non si è, invece, pronunciata in maniera univoca con riguardo all'impresa familiare.

In passato era stato sostenuto (7) che l'attività svolta da tale impresa comportava sempre l'assoggettamento all'IRAP, in quanto la collaborazione dei partecipanti integrerebbe quel **quid pluris** tale da produrre una ricchezza ulteriore rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.

Nella ordinanza del 30 agosto 2016, n. 17429, era stato poi preso atto della sentenza a Sezioni Unite n. 9451/2016 e ritenuto che dovesse essere applicato anche in questi casi il principio della irrilevanza dell'impiego di un **collaboratore con mansioni esecutive**.

Successivamente la Cassazione è, invece, tornata a riaffermare il precedente orientamento interpretativo, che è ormai prevalente (8).

Nella ordinanza del 9 settembre 2019, n. 22469, la Corte, dopo aver ribadito quest'ultimo orientamento, è correttamente tornata ad ancorare la questione in esame a quella del collaboratore esecutivo. Nelle precedenti pronunce - tranne che nella ordinanza n. 17429/2016 - non era stata, invece, fatta alcuna menzione di tale senten-

(6) Paragrafo 2.

(7) Nelle pronunce dell'8 maggio 2013, n. 10777, del 27 gennaio 2014, n. 1537, e del 24 ottobre 2014, n. 22628.

(8) Tale orientamento è stato, infatti, confermato nelle ordinanze: del 17 giugno 2016, n. 12616; del 7 ottobre 2016, n.

20282; del 24 novembre 2016, n. 24060; e del 6 luglio 2017, n. 16742; del 7 giugno 2018, n. 14789, (relativa, però, ad un imprenditore che si era avvalso della collaborazione della moglie e del figlio) e del 4 giugno 2019, n. 15217.

za ma erano stati semplicemente richiamati i "precedenti".

Nella ordinanza del 25 gennaio 2021, n. 1535, è stato, da ultimo, nuovamente affermato che "la collaborazione dei partecipanti all'impresa familiare integra quel dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare".

Tale questione risulta adesso risolta dall'esclusione di carattere soggettivo in commento, essendosi in presenza di una **impresa individuale**.

Per quanto riguarda l'**azienda coniugale**, si ricorda che tale istituto trae origine dall'art. 177 c.c., il quale stabilisce che sono oggetto della comunione dei beni tra coniugi anche le aziende gestite da entrambi e costituite dopo il matrimonio: ricorrendo tale ipotesi la comunione riguarda tutto il valore dell'azienda nonché gli utili.

Qualora si tratti, invece, di aziende appartenenti ad uno dei coniugi anteriormente al matrimonio, ma gestite da entrambi, la comunione concerne solo gli utili e gli incrementi.

La rilevanza di tale previsione normativa ai fini delle **imposte sui redditi** è stabilita dall'art. 4 del T.U.I.R., in base al quale i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui agli artt. 177 e seguenti del Codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita nella convenzione matrimoniale.

L'Amministrazione finanziaria ha affermato, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, che se l'azienda coniugale appartiene ad uno dei coniugi già prima del matrimonio e viene successivamente gestita da entrambi, resta una **ditta individuale**. Quindi il titolare compila il quadro del reddito d'impresa dichiarando il 50% del reddito e l'altro coniuge compila il quadro RH indicando l'altro 50%. In questo caso trova, pertanto, applicazione l'esclusione dall'IRAP stabilita dalla norma in esame.

Qualora, invece, l'azienda coniugale sia costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria (entrambi i coniugi sono, ad esempio, titolari della licenza) va presentata la dichiarazione

dei redditi delle società di persone, essendo equiparata alla **società di fatto**. In tale ipotesi il tributo regionale resta, di conseguenza, dovuto.

La individuazione di tali fattispecie non risulta, tuttavia, semplice.

Per la Corte di cassazione (9) la **dimostrazione** della sussistenza dell'elemento della **gestione congiunta** nell'ambito delle aziende coniugali spetta al **contribuente**, non risultando decisivo il rilascio di una procura di un coniuge a favore dell'altro, che "non ha un significato univoco, trattandosi di atto tipicamente rivolto alla rappresentanza dell'impresa all'esterno e alla tutela dei terzi, che può contenere l'indicazione anche di un estraneo non titolare dell'impresa". Potrebbe essere, al riguardo, dimostrata, ad esempio, l'esistenza di contatti con i fornitori, i clienti e le banche, attestata dalla firma di entrambi i coniugi.

L'azienda coniugale, in quanto oggetto della comunione legale dei beni, costituisce - dal punto di vista civilistico - una **fattispecie diversa** sia **dalle società personali** previste dal Codice civile (in quanto prevale l'*affectio coniugalis* rispetto all'*affectio societatis*) (10) sia **dall'impresa familiare** di cui all'art. 230-bis c.c., in presenza della quale non è richiesta "una gestione comune e paritaria dell'impresa ... ma vi è un capo famiglia che sovrintende ai familiari/collaboratori, con una previsione di quote per ciascun partecipante ... e che ai fini fiscali ... è condizionata alla indicazione nominativa dei familiari partecipanti, alla indicazione delle quote attribuite e alla dichiarazione annuale di ciascun partecipante di aver lavorato per l'impresa familiare" (11). Per l'azienda coniugale non è, infatti, richiesta la presenza dei requisiti previsti dall'art. 5, comma 4, del T.U.I.R. ai fini del riconoscimento degli effetti fiscali derivanti dalla costituzione dell'impresa familiare.

È stato, al riguardo, osservato (12) che l'impresa coniugale è "un'**impresa collettiva pura**, di modo che gli effetti dell'attività sono imputabili direttamente ai coniugi, senza l'intermediazione di un altro soggetto giuridico e cioè l'ente collettivo impresa". L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, costantemente affermato la necessità di distinguere le ipotesi in cui si è in presen-

(9) Sentenza n. 23170/2010.

(10) La Commissione tributaria centrale ha affermato, nella sentenza del 19 aprile 1988, n. 3567, che "in sede di acquisto di un'azienda da parte di coniugi in regime di comunione legale per cogestirla si instaura tra gli stessi un rapporto *sui generis* ... che si

differenzia sia dalla comunione ordinaria sia dalla società".

(11) Così la citata sentenza n. 23170/2010, nella quale è richiamata la precedente sentenza n. 13390/1992.

(12) Da F. Santosuosso, *Beni ed attività economica della famiglia*, Torino, 2002, pag. 363.

za di un'impresa individuale da quelle in cui sussiste una società di fatto.

## 5. I dubbi riguardanti gli studi associati

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno stabilito, nella sentenza del 14 aprile 2016, n. 7371 (13), che l'attività esercitata dalle società semplici e dalle associazioni professionali di cui all'art. 5, comma 3, lett. c), del T.U.I.R., costituisce in ogni caso presupposto dell'imposta, trattandosi di soggetti "strutturalmente organizzati" (14). In questa sentenza è stato precisato che in tali casi per il contribuente è sempre possibile fornire la prova contraria dimostrando "l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa".

Nella sentenza del 13 aprile 2016, n. 7291, le stesse Sezioni Unite hanno precisato che lo svolgimento in forma associata dell'**attività di medicina di gruppo** da parte dei medici convenzionati con il SSN non comporta l'esistenza di un'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento all'IRAP, perché costituisce una modalità di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti e "non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti". Ciò in quanto la forma associativa della medicina di gruppo costituisce "un organismo promosso dal Servizio Sanitario Nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercé l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale".

La Suprema Corte ha, pertanto, escluso che l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997 "e che quindi costituisca *ex lege* presupposto d'imposta".

Con riguardo alle **associazioni tra artisti e professionisti** la giurisprudenza di legittimità ha successivamente affermato che, anche se la prova contraria deve avere ad oggetto - come affermato dalle Sezioni Unite - non l'assenza dell'autonoma organizzazione bensì l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività, l'associato può comunque dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua

adesione all'associazione. In alcune ordinanze sono state, a tale riguardo, richiamate pronunce precedenti a quelle delle Sezioni Unite che affermavano principi che da queste ultime non sembravano, però, esser stati condivisi (15).

Da ultimo, la Suprema Corte ha stabilito, nell'ordinanza del 13 dicembre 2021, n. 39578, che l'assoggettamento all'IRAP non sussiste, pur in presenza di un'associazione professionale, qualora sia stato accertato che i **singoli professionisti** hanno esercitato in modo autonomo l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione.

È stato, quindi, ribadito il principio già affermato nella sentenza a Sezioni Unite n. 7371/2016 e che è stato esplicitato nella ordinanza del 31 ottobre 2018, n. 27843, in base al quale la "esclusione dall'IRAP delle società semplici (esercenti attività di lavoro autonomo), delle associazioni professionali e degli studi associati è subordinata unicamente alla dimostrazione che non viene esercitata nessuna attività produttiva in forma associata. In altre parole, va provato che il vincolo associativo non si è, in realtà, costituito".

Un'analoga questione interpretativa è sorta con riguardo ai compensi conseguiti dai singoli associati dottori commercialisti ed esperti contabili per lo svolgimento delle attività di **amministratore, sindaco o revisore di società**.

Si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha affermato, nella risoluzione n. 78/E/2009, che debbono essere assoggettati ad IRAP i compensi percepiti per l'esercizio della funzione di sindaco di società commerciali da un dottore commercialista che esercita la propria professione avvalendosi di un'autonoma organizzazione. Ciò in quanto l'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del T.U.I.R. stabilisce un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo di tutti quei rapporti di collaborazione che sono connessi all'attività artistica o professionale esercitata dal contribuente. Quindi la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione dell'IRAP dovrebbe essere verificata in relazione al complesso dell'attività svolta dal professionista e non sarebbe possibile considerare isolatamente le diverse categorie di compensi.

(13) Lo stesso principio era stato affermato dalle Sezioni Unite, in via incidentale, nella sentenza del 13 aprile 2016, n. 7291.

(14) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "IRAP senza prova contraria per le associazioni professionali e le società semplici", in *il fisco*, n. 19/2016, pag. 1822.

(15) Si vedano, ad esempio, le ordinanze: del 18 ottobre

2017, n. 24590; del 15 novembre 2017, n. 27042; del 13 dicembre 2017, n. 29853; del 18 gennaio 2018, n. 1089; del 25 giugno 2018, n. 16623; del 20 luglio 2018, n. 19396; del 21 novembre 2018, n. 30067; del 15 gennaio 2019, n. 766; del 24 luglio 2019, n. 19962.

La Suprema Corte ha, invece, costantemente affermato, fin dalla sentenza n. 10594/2007, che i **compensi** in esame sono **esclusi dall'IRAP** in quanto, pur trattandosi di un'attività riconducibile a quella professionale, la stessa, isolatamente considerata, non ha richiesto l'intervento di un'organizzazione.

L'orientamento della Cassazione appare condivisibile in quanto il principio di "attrazione" nell'ambito del reddito di lavoro autonomo dei compensi derivanti dalle attività in esame non è applicabile anche ai fini dell'IRAP. Ciò alla luce del principio, sancito nelle sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione nn. 12108, 12109, 12110 e 12111/2009, secondo il quale la qualificazione reddituale stabilita dal T.U.I.R. non trova automatica applicazione anche ai fini dell'IRAP. In particolare, nelle dette sentenze è stato ritenuto che gli **agenti di commercio** e i **promotori finanziari** sono soggetti all'IRAP soltanto in presenza di un'autonoma organizzazione, nonostante si tratti di attività che danno luogo a reddito d'impresa anche se non organizzate in forma d'impresa: ciò perché l'IRAP è un'imposta di natura reale e non personale, che non colpisce il reddito in sé considerato ma in quanto frutto di una struttura organizzata.

La Corte ha preso in esame anche i casi di svolgimento delle attività in discorso da parte dei professionisti che partecipano a **studi professionali associati**, stabilendo che "l'esercizio di professioni in forma societaria o associata costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività; tuttavia non realizza il presupposto impositivo, a carico della compagine professionale collettiva, l'esercizio da parte dei singoli associati anche dell'attività di **sindaco** o di **componente di organi di amministrazione e controllo** di enti e società, che avvenga **in modo individuale e separato** rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno dell'associazione professionale, con onere a carico di quest'ultima, in caso di richiesta di rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, della prova dell'assenza delle condizioni di legge che determinano l'imposizione e della

possibilità di scorporare le diverse categorie di compensi, rispetto ad un'attività individuale rilevante quale organo di una compagine terza" (16).

Tale principio è stato affermato in numerose pronunce di legittimità (17), nelle quali è stato stabilito che "l'associato, al fine di sottrarsi all'assoggettamento al tributo regionale, deve dimostrare ... di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione" (18), e che i compensi per le attività di amministratore, sindaco e revisore sono soggetti all'IRAP se una clausola inserita nello statuto dell'associazione professionale stabilisce che gli stessi sono imputati all'associazione professionale ancorché gli incarichi vengano ricoperti dai singoli associati (19).

Si è occupata della questione anche l'Associazione italiana dei dottori commercialisti, che ha affermato, nella **norma di comportamento n. 215/ 2021**, che non sono soggetti all'IRAP i compensi percepiti dal professionista che rivesta anche la qualifica di socio di uno studio associato e l'associazione professionale, "per patto interno tra gli associati, provveda a fatturare i compensi per la carica di sindaco per conto del singolo socio ... Ai fini dell'assoggettamento ad IRAP, infatti, non è sufficiente che il contribuente presti la propria attività in uno studio professionale, anche se associato, ... ma è necessario che il professionista ... si avvalga per l'espletamento delle attività professionali dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione e, quindi, fruisca dei **servizi collettivi** caratterizzanti l'attività svolta in **associazione professionale**; condizione questa che non risulta soddisfatta con riferimento all'attività di collegio sindacale, posto che questa ..., per la sua intrinseca caratteristica, non richiede l'esistenza di una particolare organizzazione, integrando una prestazione strettamente personale e concretamente eseguita dal professionista sindaco, di solito presso la sede della società vigilata e secondo un calendario predeterminato, in ragione delle apposite convocazioni. Inoltre, l'attività di sindaco, pur se ricoperta da un componente di uno studio associato, non può essere ricondotta e confusa con l'attività dall'ente asso-

(16) Così la ordinanza del 10 maggio 2019, n. 12495.

(17) Si vedano, tra le altre, la sentenza dell'8 giugno 2012, n. 9411, e le ordinanze: del 29 settembre 2016, nn. 19327 e 19328, del 17 ottobre 2016, n. 20975, del 7 novembre 2018, n. 28396, del 25 gennaio 2019, n. 2156, dell'8 marzo 2019, n. 6774, del 10 maggio 2019, n. 12495, del 2 ottobre 2019, n. 24549, del 26 novembre 2019, n. 30873, del 10 gennaio 2020,

n. 306, del 5 maggio 2020, n. 8451, del 25 maggio 2020, n. 9597, del 16 dicembre 2020, n. 29744, del 29 gennaio 2021, nn. 2090 e 2094, del 15 marzo 2021, n. 7182, del 4 maggio 2021, n. 11649, e del 14 ottobre 2021, n. 28112.

(18) Così la ordinanza n. 8451/2020.

(19) Così la ordinanza n. 9597/2020.

ciativo, in quanto le funzioni di controllo e di vigilanza relative all'incarico di sindaco sono sempre esercitate personalmente ed esclusivamente dal professionista incaricato, nominato per le sue capacità professionali, e munito dei necessari requisiti morali, di onorabilità e di indipendenza, richiesti dalla legge. Tali circostanze consentono di escludere recisamente ogni apporto dell'organizzazione autonoma dello studio professionale all'espletamento di siffatte funzioni da parte dell'associato incaricato. Si può, pertanto, concludere che l'**attività di sindaco**, pur se posta in essere da un professionista associato, conservi un'**autonomia** ed una **soggettività tributaria propria**, che ne preclude la confusione con le restanti attività esercitate dallo stesso professionista nell'ambito dello studio associato".

L'AIDC non ha, quindi, condiviso la sopra richiamata interpretazione giurisprudenziale secondo la quale i compensi in esame dovrebbero essere assoggettati al tributo regionale se è stabilito nello statuto dell'associazione che gli stessi vanno imputati a quest'ultima (20).

Il confine tra l'esercizio dell'attività professionale in forma individuale e quello in forma "collettiva" non risulta, quindi, sempre certo e facile da tracciare. Tale incertezza assume rilevanza ancora maggiore adesso che l'esercizio dell'attività professionale non assume ex lege rilevanza ai fini del tributo regionale. Appare, pertanto, opportuno che l'esclusione dall'IRAP venga quanto prima estesa in via normativa alle ipotesi in cui l'attività è svolta in forma associata, anche al fine di non disincentivare le aggregazioni professionali.

---

(20) È stato, inoltre, condivisibilmente precisato che la non assoggettabilità al tributo regionale è subordinata - in linea con quanto evidenziato in precedenza - alle seguenti condizioni: a) "la fattura emessa dall'associazione professionale deve recare l'indicazione del nome dell'associato e della carica di sindaco ricoperta, allo scopo precipuo di poter distinguere tale attività dalle altre rese dall'associazione; b) deve essere possibile scorporare il compenso, al netto dei costi di diretta imputazione, ascrivibile alla carica di sindaco, dalle restanti attività fatturate

dall'associazione, verificando l'esistenza dei requisiti positivi delle differenti fattispecie; c) il professionista deve essere in grado di mostrare di non fruire, per la carica di sindaco, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla associazione". A parere dell'Associazione la distinzione del compenso riferibile alle attività escluse da IRAP resta "agevolmente percorribile, in quanto con la delibera assembleare di conferimento degli incarichi *de quibus* si quantificano pure i compensi annuali spettanti".

# Autorità di Sistema Portuale e ordinamento tributario

di Massimiliano Giorgi (\*)

Gli sviluppi della procedura di infrazione avviata con la decisione della Commissione relativa al regime di aiuti SA.38399 2019/C (ex 2018/E) hanno riportato all'attualità il dibattito relativo alle Autorità di Sistema Portuale (di seguito, semplicemente AdSP) e, in special modo, sulla natura giuridica delle attività dalle stesse esercitate. Il tema è strettamente correlato anche alla natura delle somme riscosse dalle AdSP a fronte dell'autorizzazione allo svolgimento di operazioni portuali e alla concessione di aree portuali e banchine. La Commissione europea, con decisione C(2020) 8498 *final*, del 4 dicembre 2020, ha contestato all'Italia l'incompatibilità del regime di esenzione dall'imposta sul reddito delle società a favore delle AdSP con il mercato interno; per la Commissione, tale esenzione costituisce un regime di aiuti di Stato esistenti, ai sensi dell'art. 107 del TFUE e dell'art. 1, lett. b) del Regolamento di procedura. Contro la decisione, il 29 marzo 2019, le AdSP italiane, insieme ad ASSOPORTI, hanno proposto ricorso presso il Tribunale dell'Unione Europea. Il 7 luglio 2021 la Commissione europea ha presentato il proprio controricorso. La posizione assunta dalla Commissione europea con la procedura di infrazione lascia, tuttavia, perplessi, sia alla luce della natura giuridica delle AdSP e delle funzioni che esse svolgono, sia alla luce dell'effettiva rilevanza dell'esenzione da IRES prevista nel T.U.I.R.

## 1. Premessa

Con atto introduttivo depositato nella cancelleria del Tribunale dell'Unione Europea, l'Autorità di Sistema del Mar Ligure Occidentale e le altre Autorità di Sistema Portuali, insieme ad ASSOPORTI, hanno adito il Tribunale dell'Unione, chiedendo l'annullamento della decisione della Commissione europea C(2020)8498 *final*, del 4 dicembre 2020 relativa all'aiuto di Stato SA.38399 "Tassazione dei porti in Italia".

Il ricorso si inserisce in un quadro ben più ampio relativo ad un'indagine conoscitiva iniziata nel 2013 da parte della Commissione. La Com-

missione europea, con lettera del 3 luglio 2013 aveva, infatti, inviato un questionario a tutti gli Stati membri al fine di raccogliere informazioni sulla **tassazione** dei propri **porti**, nonché sulle eventuali **misure di sostegno** previste per la gestione e gli investimenti negli stessi. L'obiettivo della raccolta di informazioni era quello di realizzare condizioni stabili ed eque in materia di **concorrenza "interportuale"** nell'Unione Europea.

A partire da quella data, tra l'Italia e la Commissione europea è iniziato un consistente scambio di informazioni (1) che ha portato alla decisione

(\*) Professore associato di diritto tributario - Università di Roma "La Sapienza" - Partner dello studio e-IUS.

(1) Le Autorità italiane hanno risposto alla consultazione lanciata dalla Commissione europea con lettere del 12 settembre 2013 e del 1° ottobre 2013. La Commissione, con lettere del 24 gennaio 2014 e del 2 settembre 2014, ha chiesto all'Italia ulteriori informazioni. Il nostro Paese ha risposto con le lettere

del 14 febbraio 2014, dell'11 settembre 2014 e del 29 settembre 2014. L'Italia ha poi fornito ulteriori informazioni con la missiva del 4 novembre 2014. La Commissione ha inviato all'Italia una richiesta di informazioni complementari con lettera del 27 aprile 2017, alle quali le Autorità italiane hanno risposto con lettera del 24 maggio 2017. In seguito, i servizi della Commissione hanno informato l'Italia con lettera del 13 luglio 2015, a

dell'8 gennaio 2019 con cui la Commissione, a norma dell'art. 22 del Regolamento UE 2015/1589 (2), ha proposto all'Italia "opportune misure" volte a garantire che le Autorità portuali italiane, siano assoggettate all'**Imposta sul reddito delle società**, alla pari di tutte le altre imprese, poiché tali Autorità, secondo la Commissione europea, svolgono un'attività economica che si pone in concorrenza con altre imprese.

La Commissione ha ritenuto che l'esenzione delle Autorità di Sistema Portuale italiane dal pagamento dell'imposta sul reddito delle società, basata sull'interpretazione ed applicazione dell'art. 74 T.U.I.R., sia classificabile come "**aiuto di Stato**" di cui all'art. 107, paragrafo 1 del TFUE; questo perché tale misura risulterebbe concessa dallo Stato italiano mediante risorse statali. L'**esenzione fiscale**, secondo la Commissione, ridurrebbe gli oneri generalmente inclusi nei costi di funzionamento di una qualsiasi impresa che svolge un'attività economica.

Nella ricostruzione della Commissione, l'esenzione fiscale fornisce alle AdSP un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non hanno potuto beneficiare di tale vantaggio fiscale, pur svolgendo attività economiche. Pertanto, l'esenzione dall'imposta costituirebbe un **ingiustificato vantaggio**, tale da incidere sugli scambi tra i Paesi membri dell'Unione Europea, con conseguente lesione della libera concorrenza del mercato.

L'Italia, con lettera del 7 marzo 2019, ha ufficialmente respinto la proposta della Commissione, giustificando il proprio rifiuto sulla base della peculiarità che il sistema portuale italiano presenta, rispetto a quello degli altri Stati membri come Belgio, Francia, Spagna, i quali, invece, hanno deciso di adeguarsi alle analoghe richieste dell'Unione.

Le argomentazioni avanzate dalle Autorità italiane si fondono sull'assunto che i porti italiani subiscono la **concorrenza dei porti del Nord Africa** e non si trovano nelle stesse condizioni

dei porti del Nord Europa, tutti concorrenti in ambito comunitario. Dopo le riunioni del 2 aprile 2019 e del 7 marzo 2019, in cui le Autorità italiane hanno ribadito la loro posizione nei confronti delle proposte della Commissione, quest'ultima ha deciso, con lettera del 15 novembre 2019 di aprire il **procedimento** di cui all'art. 108, paragrafo 2 del TFUE e l'Italia ha inviato alla Commissione le proprie osservazioni con lettera del 4 febbraio 2020.

La Commissione ha esaminato la normativa italiana, ma ha ritenuto che le osservazioni pervenute dall'Italia e dalle altre parti interessate non fossero sufficienti a giustificare l'esenzione dal pagamento dell'IRES da parte delle AdSP.

Pertanto, con decisione del 4 dicembre 2020, la Commissione ha stabilito che "l'esenzione dall'imposta sul reddito delle società a favore delle AdSP italiane costituisce un **regime di aiuti di Stato** esistente che è incompatibile con il mercato interno" ed ha ordinato all'Italia di non applicare l'esenzione dall'IRES alle AdSP; come anticipato, le AdSP italiane ed ASSOPORTI hanno proposto **ricorso** al Tribunale dell'Unione Europea (3), chiedendo l'annullamento della decisione della Commissione europea C(2020)8498 *final* del 4 dicembre 2020 relativa all'aiuto di Stato SA.38399 "Tassazione dei porti in Italia". Le ricorrenti hanno fondato il loro ricorso sollevando essenzialmente quattro motivi. Il primo motivo si basa fondamentalmente sull'assunto che le AdSP, non presentando i requisiti per integrare la nozione di "impresa", non svolgono un'**attività economica rilevante** ai fini del diritto dell'Unione.

Come secondo motivo, le ricorrenti hanno lamentato, inoltre, l'**inesistenza di un mercato** in cui potrebbe realizzarsi la **distorsione della concorrenza**, poiché il settore portuale italiano non è aperto alla concorrenza per scelta del legislatore nazionale.

Come terzo motivo di doglianza, è stata contestata la violazione degli artt. 345, 3, 7 e 121 TFUE, nonché molteplici principi di diritto UE,

norma dell'art. 21 del Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante: "modalità di applicazione dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea" ("Regolamento di procedura") riguardo alla loro valutazione preliminare delle disposizioni fiscali in oggetto sotto il profilo della loro qualificazione in quanto aiuti di Stato e della loro compatibilità con il mercato interno. Pertanto, le Autorità italiane sono state invitate a presentare le loro osservazioni. Il 22 maggio 2018 e il 27 giugno 2018 si sono svolte riunioni tra i servizi della Commissione e le Autorità italiane e, con lettera del 3 luglio 2018, l'Italia ha risposto alla lettera della Commis-

sione del 30 aprile 2018. Le Autorità italiane hanno trasmesso ulteriori informazioni con lettera del 10 settembre 2018.

(2) Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (G.U., L. n. 248 del 24 settembre 2015, pag. 9).

(3) Ricorso proposto il 29 marzo 2021 - Autorità di Sistema Portuale del Mare Ligure occidentale e a./Commissione (causa T-166/21), pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 17 maggio 2021 (C 189/23).



atteso che non è stato considerato che il Trattato non pregiudica il diritto degli Stati membri di mantenere la **proprietà pubblica** dei beni e delle infrastrutture portuali e di affidarne e riservarne in via esclusiva la regolazione e l'amministrazione a entità *infra*-statali come le **Autorità di Sistema Portuale**.

Come quarto ed ultimo motivo, è stato evidenziato come la Commissione avrebbe erroneamente: (i) ritenuto sussistente un **trasferimento di risorse statali**; (ii) ritenuto **selettivo** il regime di tassazione delle Autorità di Sistema Portuale; (iii) ritenuto che il regime di tassazione dei porti italiani fosse idoneo ad **alterare la concorrenza** e gli scambi tra Stati membri. Infine, in via residuale, le ricorrenti hanno sollevato un difetto di istruttoria e di motivazione della decisione impugnata.

Il 1° luglio 2021 la Commissione europea ha depositato il proprio controricorso, ai sensi dell'art. 81, paragrafo 1, del Regolamento di procedura del Tribunale, ribadendo la propria posizione.

La posizione della Commissione europea assunta con la procedura di infrazione lascia perplessi sia alla luce della natura giuridica delle AdSP e delle funzioni che esse svolgono, sia alla luce dell'effettiva rilevanza dell'esenzione da IRES prevista nel T.U.I.R.; tale posizione non sembra, infatti, apprezzare appieno la natura pubblicistica delle AdSP e delle attività da queste svolte, la natura pubblicistica delle risorse finanziarie attribuite alle AdSP e il meccanismo di funzionamento dell'IRES.

## 2. Natura pubblicistica delle AdSP e delle attività da queste svolte

La disciplina delle AdSP, nonché dei loro compiti e delle loro funzioni, è contenuta nella Legge 28 gennaio 1994, n. 84, così come modificata (4), recante disposizioni di "Riordino della legislazione in materia portuale". Ai sensi del comma 5, art. 6, Legge n. 84/1994, le AdSP sono espressamente definite come **enti pubblici non economici di rilevanza nazionale a ordina-**

**mento speciale**. La medesima disposizione, inoltre, riconosce alle AdSP **autonomia** amministrativa, organizzativa, regolamentare, di bilancio e finanziaria. Il successivo art. 12, sottopone le AdSP al potere di vigilanza e di indirizzo del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti, il quale, in base al disposto dell'art. 6, comma 8, Legge n. 84/1994, approva, di concerto con il Ministro dell'economia e finanza, il regolamento che disciplina la gestione contabile e finanziaria di ciascuna AdSP.

Le AdSP, da un punto di vista funzionale, possono essere collocate tra gli **organi della Pubblica amministrazione**. Infatti, l'art. 6, comma 4, lett. a), della Legge n. 84/1994 attribuisce alle AdSP funzioni di indirizzo, programmazione, coordinamento, regolazione, promozione, controllo e vigilanza delle operazioni e dei servizi portuali. Inoltre, alle AdSP è attribuito il **compito di autorizzare** le imprese richiedenti a svolgere le **operazioni portuali** (5), (così come definite dall'art. 16, Legge n. 84/1994), ovvero di autorizzare l'erogazione di servizi di fornitura di lavoro temporaneo (*ex* art. 17, Legge n. 84/1994), nonché di dare in **concessione**, ai soggetti autorizzati a svolgere dette operazioni portuali, le aree demaniali e le banchine, così come previsto dall'art. 18 Legge n. 84/1994.

Le AdSP, quindi, svolgono da un lato un'**attività regolatoria** e dall'altro un'attività di **gestione e amministrazione del demanio pubblico**, più nello specifico del demanio marittimo. Relativamente a quest'ultimo aspetto, si deve evidenziare come, ai sensi del primo comma, art. 822 c.c., "appartengono allo Stato e fanno parte del demanio pubblico, il lido del mare, la spiaggia, le rade e i porti, i fiumi, i torrenti, i laghi e le altre acque definite pubbliche dalle leggi in materia"; tale disposizione individua un elenco tassativo dei beni appartenenti al c.d. demanio necessario, i cui beni possono appartenere soltanto allo Stato (6). I beni demaniali sono incommerciabili e sono generalmente destinati alla fruizione pubblica, tuttavia, essi possono essere attribuiti in uso e godimento a singoli utilizza-

(4) Sul punto si segnalano due significativi interventi legislativi. Il primo rappresentato dal D.L. n. 133/2014 (c.d. Decreto "sblocca Italia"), che ha previsto l'adozione del Piano strategico nazionale della portualità e della logistica (c.d. PSNPL) con la funzione di potenziare la competitività portuale, agevolare la crescita dei traffici marittimo e migliorare l'accesso ai collegamenti marittimi integrando il sistema logistico. Il secondo intervento di modifica è rappresentato dalla Legge n. 124/2015, la quale ha istituito le attuali 15 AdSP che sostituiscono le precedenti 24 Autorità portuali.

(5) Ai sensi dell'art. 16, Legge n. 84/1994, sono operazioni portuali il carico, lo scarico, il trasbordo, il deposito, il movimento in genere delle merci e di ogni altro materiale, svolti nell'ambito portuale. Sono, invece, servizi portuali quelli riferiti a prestazioni specialistiche, complementari e accessorie al ciclo delle operazioni portuali.

(6) Il successivo secondo comma, invece, fornisce un elenco di quei beni appartenenti al c.d. demanio eventuale che fanno parimenti parte del demanio pubblico, se appartengono allo Stato, alle Regioni o agli enti territoriali.

tori attraverso lo strumento della concessione amministrativa. Quest'ultima, come nel caso di specie riferito alle AdSP, prevede generalmente la corresponsione di un canone da parte del concessionario al concedente.

Le AdSP, secondo quanto stabilito dall'art. 6, Legge n. 84/1994, non possono, invece, svolgere, né direttamente, né tramite società partecipate, operazioni portuali e attività ad esse strettamente connesse. Le AdSP, per legge, non possono, quindi, esercitare un'attività commerciale in ambito portuale e ciò perché in tale ambito le AdSP sono titolari di una **funzione regolatoria**; le AdSP, in ambito portuale, possono, quindi, soltanto "disciplinare lo svolgimento di attività e servizi di interesse comune e utili per il più efficace compimento delle funzioni attribuite, in collaborazione con Regioni, enti locali e Amministrazioni pubbliche". Alla luce di ciò, dunque, sembrerebbe agevole affermare che le AdSP amministrano il demanio marittimo in nome dello Stato, esercitando, quale ente pubblico, una **funzione statale**. Esse, infatti sono gli enti pubblici incaricati di regolare le attività in ambito portuale e di dare in concessione le aree demaniali e le banchine comprese nell'ambito portuale alle imprese autorizzate (dalle stesse AdSP) a svolgere operazioni portuali.

L'ammontare dei **canoni concessori** è, poi, determinato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti che in base all'art. 4 del D.L. n. 400/1993 (7), si occupa di aggiornare annualmente, con proprio decreto, la misura minima dei canoni annui relativi alle concessioni demaniali marittime a partire dal 1° gennaio 1995, "sulla base della media degli indici determinati dall'ISTAT per i prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati e per i corrispondenti valori per il mercato all'ingrosso" (8). La misura minima dei canoni annui è, peraltro, determinata sulla base dei criteri stabiliti nell'art. 10, comma 1, del D.L. n. 77/1989 (9), e dall'art. 1, commi 250-256 della Legge n. 296/2006. Anche le forme di pubblicità sulla base delle quali sono affidate le concessioni, la durata delle stesse, i poteri di vigilanza delle AdSP in relazione ad esse, nonché le modalità di rinnovo e cessione

delle concessioni, sono stabilite con decreto del Ministro dei Trasporti e della navigazione, di concerto con il Ministro delle Finanze.

Le AdSP affidano e controllano anche le attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di **servizi di interesse generale**, diversi dalle operazioni portuali, coordinano le **attività amministrative** esercitate da enti e organismi pubblici nelle aree sottoposte al loro controllo e amministrano in via esclusiva le **aree** e i **beni** del demanio marittimo ricompresi nella propria circoscrizione, occupandosi, infine, di promuovere e coordinare forme di **raccordo con i sistemi logistici** retroportuali e interportuali. Il tema della qualificazione giuridica delle AdSP in relazione alla loro natura economica o meno e, di conseguenza, del trattamento fiscale cui le medesime sono sottoposte, è stato oggetto di acceso dibattito nel corso degli anni.

La natura pubblicistica e non economica delle Autorità portuali (10) è stata talvolta messa in dubbio dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa in particolari e circoscritti casi; oggi è, tuttavia, pacifica la qualificazione delle AdSP come **enti pubblici non economici**.

Alla fine degli anni Novanta e nei primi anni Duemila, la giurisprudenza di legittimità (11) ha sottolineato la qualificazione delle Autorità di Sistema Portuale quali enti pubblici economici, sulla base della natura privatistica del rapporto di lavoro del personale, per poi mutare completamente orientamento, poiché una siffatta argomentazione non appariva affatto convincente. Infatti, analizzando le funzioni e i compiti attribuiti alle Autorità e al loro Presidente, ci si accorge come essi siano caratterizzati da tratti spiccatamente pubblicistici.

Per quanto riguarda, invece, gli orientamenti della prassi amministrativa, si segnala come l'Amministrazione finanziaria si sia espressa attraverso varie risoluzioni. Innanzitutto, con la risoluzione n. 19/E/2001, in relazione ai compiti affidati all'Autorità portuale, è stata ravvisata un'**attività** di natura **commerciale** volta alla produzione di beni e servizi e al soddisfacimento di bisogni altrui, attraverso la previsione di un corrispettivo. Con il parere del 9 luglio 2002,

(7) Recante "Disposizioni per la determinazione dei canoni relativi a concessioni demaniali marittime"; convertito, con modificazioni ed integrazioni, dalla Legge n. 494/1993.

(8) Art. 4, comma 1, del D.L. n. 400/1993, convertito, con modificazioni ed integrazioni, dalla Legge n. 494/1993.

(9) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 160/1989.

(10) Riconoscono la natura pubblicistica e non economica delle Autorità portuali: S.M. Carbone, "L'equilibrio tra Autorità

portuale e mercato", in *Dir. traspr.*, 1994, pag. 809; F. Nunziata, "Natura giuridica dell'Autorità portuale", in *Studi mar.*, 1995, pag. 25; F. Aprile, *Il governo dei porti italiani*, Roma, 1997, pag. 25; A. Maltoni, "Considerazioni sulle Autorità portuali ai sensi della Legge n. 84/94", in *Studi in onore di G. Romanelli*, Milano, 1997.

(11) Cass., SS.UU., 28 ottobre 1998, n. 10729; 14 ottobre 2000, n. 13729; 3 luglio 2004, n. 12232.

invece, il Consiglio di Stato ha evidenziato come, nell'esercizio delle proprie attività e nei modi in cui le AdSP si finanziano, si rintracci una **finalità di interesse pubblico** e non una finalità di lucro; anche alla luce di tale posizione del Consiglio di Stato, l'Agenzia delle entrate ha parzialmente mutato il suo pensiero, superando l'orientamento espresso nel 2001.

Infatti, ha riconosciuto l'appartenenza delle AdSP alla categoria degli enti pubblici non economici, tuttavia, ha lasciato aperto dubbi circa la decommercializzazione dell'**attività di riscossione dei canoni demaniali**, come sarà meglio illustrato nel paragrafo che segue. Infine, i dubbi sulla qualificazione di enti pubblici non economici delle Autorità di Sistema Portuale sono stati definitivamente superati a seguito della Legge finanziaria del 2007 (12), la quale al comma 993 prevede che "gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle Autorità portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle Autorità medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto". Pur eliminando ogni dubbio circa la qualifica di enti pubblici non economici delle AdSP, ed escludendo la natura di corrispettivo dei canoni da esse percepiti, la finanziaria del 2007, tuttavia, non contiene nessun riferimento all'assoggettamento o meno ai fini delle **imposte dirette** delle AdSP.

### 3. Assenza di una soggettività passiva d'imposta ai fini IRES delle AdSP

La Commissione europea nella decisione C(2020) 8498 *final*, oltre ad evidenziare come le AdSP esercitino un'attività di natura economica, ha ritenuto che il contenuto dispositivo dell'art. 74, T.U.I.R. - cui l'ordinamento italiano fa riferimento per escludere la soggettività passiva ai fini IRES delle AdSP - rappresenti una deroga al principio di cui all'art. 73 del T.U.I.R., che assoggetta ad IRES tutti gli enti pubblici e privati, anche quando non hanno come scopo esclusivo o principale l'esercizio di un'attività economica. Conseguentemente è giunta alla conclusione che l'interpretazione e l'applicazione che le Autorità italiane fanno dell'art. 74, T.U.I.R. renderebbe la disposizione medesima *prima facie* una **misura "selettiva"** ai fini della disciplina

degli aiuti di Stato, con conseguente integrazione di un **aiuto di Stato** (13); tale ricostruzione argomentativa non appare affatto convincente per diversi ordini di motivi.

Innanzitutto, l'art. 74, T.U.I.R., che si compone di due distinte disposizioni, prevede un regime peculiare per determinati soggetti: al comma 1, escludendo la soggettività passiva ad imposta degli organi e delle Amministrazioni dello Stato e degli enti gestori del demanio collettivo, prevede un'**esenzione da imposta di carattere soggettivo** che prescinde dalle attività concretamente esercitate; al comma 2, invece, esclude che lo svolgimento di funzioni statali da parte di enti pubblici possa costituire esercizio di attività commerciale. Nella sostanza, dunque, il comma 2 contiene una **presunzione di non commercialità** in relazione alle funzioni proprie dello Stato, anche quando esse siano svolte da enti pubblici.

In primo luogo, si deve, quindi, osservare che l'art. 74, comma 2, lett. a), non prevede un'esenzione dall'imposta per gli enti pubblici che svolgono funzioni statali (come nel caso di specie le AdSP), ma una **decommercializzazione** dell'attività consistente nell'esercizio di una funzione pubblica. Gli enti pubblici, ossia le AdSP restano, infatti, assoggettati all'imposizione in relazione ai redditi prodotti, purché rilevanti ai fini fiscali.

Già questa osservazione evidenzia la prima criticità in relazione alla posizione assunta dalla Commissione, la quale, contestando in via generale "l'esenzione dall'imposta sul reddito a favore delle Autorità di Sistema Portuale" e facendo un generico riferimento al contenuto dell'art. 74, T.U.I.R., non individua la disposizione in base alla quale si verificherebbe una esenzione dall'imposta che integra un aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea. Ad ogni buon conto, pur ammettendo che la Commissione abbia voluto riferirsi specificatamente ad una delle due disposizioni contenute nell'art. 74 T.U.I.R., la **contestazione** effettuata dalla **Commissione** lascia perplessi sia se si ha riguardo delle previsioni contenute nel comma 1, art. 74 T.U.I.R.; sia alla luce della previsione contenuta nel comma 2, lett. a), del medesimo articolo.

Per quanto riguarda il comma 1, si evidenzia come l'art. 74, comma 1, preveda che "Gli organi e le Amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se do-

(12) Legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

(13) Sezione 4.1.5., Considerando 168, decisione della Com-

missione europea C(2020) 8498 *final*, del 4 dicembre 2020.

tati di personalità giuridica, i Comuni, le unioni di Comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le Province e le Regioni non sono soggetti all'imposta"; le AdSP, svolgendo un'**attività regolatoria**, possono, infatti, essere collocate, da un punto di vista funzionale, tra gli organi della **Pubblica amministrazione**. A ciò si aggiunga che le AdSP, oltre ad avere funzioni di indirizzo, programmazione, coordinamento, regolazione, promozione, controllo e vigilanza delle operazioni e dei servizi portuali, svolgono anche un'**attività autorizzativa** che è tipica della PA.

Alle AdSP è, infatti, attribuito il compito di autorizzare le imprese richiedenti sia a svolgere le operazioni portuali (così come definite dall'art. 16, Legge n. 84/1994), ovvero di autorizzare l'erogazione di servizi di fornitura di lavoro temporaneo (*ex* art. 17, Legge n. 84/1994), nonché di dare in concessione, ai soggetti autorizzati a svolgere dette operazioni portuali, le aree demaniali e le banchine, così come previsto dall'art. 18 Legge n. 84/1994. Le AdSP, nell'ambito della funzione regolatoria, sono, poi, incaricate di "disciplinare lo svolgimento di attività e servizi di interesse comune e utili per il più efficace compimento delle funzioni attribuite, in collaborazione con Regioni, enti locali e Amministrazioni pubbliche".

Per quanto riguarda, invece, la previsione di de-commercializzazione delle attività realizzate dagli enti pubblici nell'esercizio di funzioni statali, contenuta al comma 2, lett. a), art. 74 T.U.I.R., si evidenzia come oltre alle attività di autorizzazione e di concessione dei beni demaniali, che evidentemente rientrano nell'ambito dell'esercizio di funzioni statali, le ulteriori attività esercitate dalle AdSP attengano alla **regolamentazione** e al **controllo** sulle attività svolte dalle **imprese private** a seguito delle concessioni e non

sono qualificabili come commerciali ai sensi dell'art. 55 T.U.I.R. (14) e non configurano, quindi, l'esercizio di un'attività economica (15). La Corte di cassazione ha, infatti, che gli enti pubblici non economici debbano ritenersi esenti dal pagamento dell'IRES soltanto in relazione alle attività istituzionali esercitate (16) e ha, quindi, affermato che le concessioni demaniali rilasciate dalle Autorità rientrano tra le **attività istituzionali**, sulla base dell'interpretazione della Legge n. 84/1994, affermando la natura pubblicistica di tale attività.

#### 4. Perplessità relative alla posizione della Commissione europea

La Commissione europea sostiene che "le AdSP svolgono attività economica, perché sfruttano commercialmente i beni demaniali mediante la concessione dell'accesso ai porti dietro remunerazione nonché mediante la concessione di autorizzazioni per le operazioni portuali dietro remunerazione e l'aggiudicazione delle concessioni dietro remunerazione" (17) e che non rileverebbe lo *status* giuridico dell'ente ai fini della qualifica dello stesso come impresa, poiché è necessario fare riferimento alla **natura dell'attività svolta** per decidere, se tale attività configura un'attività economica. Per la Commissione, le AdSP svolgono un'attività di natura economica, pertanto si qualificano come **"imprese"** anche ai sensi del **diritto della concorrenza** (art. 107 TFUE).

La Corte di Giustizia, con costante giurisprudenza, ha, infatti, affermato che costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato; in altre parole, per attività economica, si intende la realizzazione di prestazioni fornite di norma dietro **remunerazione** (18). La caratteristica essenziale della remunerazione risiede nella circostanza che essa costituisce il

(14) L'art. 55, comma 1, del T.U.I.R. ricomprende nell'esercizio di imprese commerciali l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività di cui al 2195 c.c., indipendentemente dall'organizzazione in forma d'impresa, e le attività di allevamento animali e quelle connesse alle attività agricole principali di cui al 2135 c.c. Il comma 2, lett. a), contiene, poi, un criterio residuale e funzionale in base al quale si considerano commerciali le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.

(15) Le ricorrenti hanno, infatti, evidenziato, nel ricorso proposto il 29 marzo 2021, che "La decisione è errata e parimenti viola l'art. 107, par. 1, TFUE nella parte in cui sostiene che le Autorità di Sistema Portuali svolgerebbero un'attività economica nei termini individuati dalla Commissione. Si fa valere a

questo riguardo che la Commissione avrebbe erroneamente ritenuto di poter trasporre i criteri elaborati nella prassi e nella giurisprudenza in relazione ai porti di altri Stati membri, ovvero ad altri tipi di infrastrutture, in violazione altresì dei principi generali della parità di trattamento e di buona amministrazione", senza addurre come motivazione che l'art. 74, comma 2, T.U.I.R. non prevede un'esenzione da imposta, bensì una de-commercializzazione delle attività realizzate dagli enti pubblici nell'esercizio di funzioni statali.

(16) Cass. Sez. trib., sent. n. 4925 del 27 febbraio 2013.

(17) Cfr. sezione 3.2.2, controricorso Commissione nella causa T-166/21, del 7 luglio 2021.

(18) Cfr. sottosezione 4.1.1., decisione Commissione C(2020) 8498 *final*, del 4 dicembre 2020.

corrispettivo economico della prestazione medesima (19). La posizione della Commissione europea suscita perplessità sia in riferimento al contenuto del primo comma dell'art. 74 del T.U.I.R. sia in riferimento al successivo comma due lett. a).

La contestazione avanzata dalla Commissione europea lascia perplessi in riferimento al contenuto del comma 1 dell'art. 74, poiché le AdSP nell'esercizio dell'attività regolatoria e autorizzatoria sono equiparabili alle **Amministrazioni dello Stato**, che, come già evidenziato, non sono soggetti passivi IRES; le entrate di tali soggetti, anche in ambiti diversi da quello portuale, non sono, infatti, soggette a IRES e ciò anche se derivano da concessioni demaniali.

La contestazione avanzata dalla Commissione europea lascerebbe perplessi anche se fosse effettuata in riferimento al contenuto del comma 2 dell'art. 74, poiché tale disposizione alla lett. a), si limita a decommercializzare le attività istituzionali degli enti pubblici e non dispone alcuna esenzione dall'imposta.

Le attività di godimento di un diritto di proprietà, peraltro, non configurano, normalmente, né un'attività commerciale né un esercizio di impresa. L'esercizio di un **diritto di proprietà**, per costante giurisprudenza (20), può configurare un'impresa commerciale soltanto se tale esercizio è posto in essere da società ed enti commerciali e gli introiti derivanti da tale esercizio del diritto di proprietà hanno l'attitudine a produrre un utile; i proventi derivanti dall'esercizio del diritto di proprietà, infatti, costituiscono normalmente redditi fondiari o redditi di capitale.

Il godimento di un diritto di proprietà, peraltro, non configura, normalmente, né un'attività commerciale né un esercizio di impresa neanche per gli **enti non commerciali privati**.

L'art. 143, comma 1, del T.U.I.R. prevede, infatti, che "il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 T.U.I.R. è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti

non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del Codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione". Ne consegue che, per determinare il reddito complessivo dei medesimi, si applicano le disposizioni di cui all'art. 8 T.U.I.R., in base al quale "Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni" e, quindi, nessuna normativa di favore è prevista per le AdSP rispetto agli enti non commerciali che hanno natura privatistica.

### 5. Natura pubblicistica delle risorse finanziarie attribuite alle AdSP e insussistenza di un aiuto di Stato

Come evidenziato nei paragrafi precedenti, la Legge n. 84/1994 riconosce alle AdSP **autonomia finanziaria**. Segnatamente l'art. 13, nel definire le **risorse finanziarie** delle Autorità di Sistema portuale, stabilisce che le loro entrate sono costituite: (i) dai canoni di concessione delle aree demaniali e delle banchine comprese nell'ambito portuale e delle aree demaniali, nonché dai proventi di autorizzazioni per operazioni portuali; (ii) dai contributi delle Regioni, degli enti locali e di altri enti ed organismi pubblici; (iii) dal gettito delle tasse sulle merci sbarcate e imbarcate.

Il gettito dei **tributi devoluti** dallo Stato alle AdSP (21) non può sicuramente essere considerato un provento ascrivibile a un'attività economica e semmai le AdSP in riferimento a tale tipologia di entrata possono essere considerate come soggetti attivi del tributo.

I **contributi** delle **Regioni**, degli **enti locali** e di altri enti ed organismi pubblici non possono, del pari, essere considerati come entrate ascrivibili a un'attività economica.

I bilanci delle AdSP senza queste due entrate aventi natura pubblicistica sarebbero sicuramente in perdita, poiché le AdSP, come tutte le aziende di erogazione, non tendono a realizzare un utile, ma al **pareggio di bilancio**.

(19) Sentenza della Corte del 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione, nelle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, ECLI:EU:C2018.873, punto 104.

(20) La Corte di cassazione, con sentenza del 1° dicembre 1987, n. 8939, ha affermato che non configura attività di im-

presa, ma mera attività di godimento di beni, l'acquisto di immobili urbani o fondi rustici, la loro manutenzione, locazione o concessione in affitto.

(21) In forza degli artt. 1, comma 6, e 3, comma 1, del D.P.R. n. 107/2009.

Le entrate rappresentate dai canoni di concessione demaniale, seppure concorressero alla formazione di un reddito di impresa, non consentirebbero la realizzazione di utile e, quindi, l'esenzione da IRES prevista dall'art. 74, comma 1, del T.U.I.R. o la decommercializzazione dell'attività prevista dall'art. 74, comma 2, non dovrebbero costituire un aiuto di Stato, poiché non vi sarebbe un reddito da sottoporre a tassazione (22).

Le entrate rappresentate dai canoni di concessione demaniale non hanno, comunque, natura privatistica, poiché, come evidenziato dalle stesse Autorità italiane nelle controdeduzioni presentate alla Commissione, l'assegnazione di aree appartenenti al demanio pubblico non costituisce una locazione, intesa ai fini civilistici; anzi si differenzia da tale fattispecie contrattuale in quanto il concessionario potrà utilizzare tale area in **concessione** soltanto in maniera conforme all'interesse pubblico.

Inoltre, le AdSP possono in qualsiasi momento revocare le concessioni per specifiche ragioni

legate all'utilizzo del mare o per altri motivi di interesse pubblico.

La **riscossione dei canoni** è, poi, effettuata mediante procedimenti di esecuzione simili a quelli utilizzati in caso di debiti fiscali. Inoltre, alla scadenza delle concessioni, la proprietà dello Stato ritorna a disposizione delle AdSP e le opere e gli interventi di miglioramento restano di proprietà dello Stato, senza che il concessionario riceva alcun pagamento o rimborso per tali opere e interventi di miglioramento.

Le entrate rappresentate dai canoni di concessione demaniale, così come le altre entrate attribuite alle AdSP, hanno, quindi, la funzione di realizzare la **copertura finanziaria** delle funzioni che le AdSP sono state chiamate a svolgere. Le entrate rappresentate dai canoni di concessione demaniale, così come le altre entrate attribuite alle AdSP, sono, cioè, entrate dello Stato che lo Stato attribuisce alle AdSP per lo svolgimento delle funzioni che sono da queste svolte in luogo dello Stato (23).

---

(22) Anche nel sistema di un tributo armonizzato quale è l'IVA un'attività può essere considerata economica soltanto se la stessa ha l'effettiva idoneità a rimborsare, mediante i corrispettivi, i fattori della produzione impiegati. La Corte di Giustizia ha, infatti, affermato che "l'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso (...) non è sufficiente per constatare l'esistenza di un'attività economica ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva IVA", ma deve essere esaminato "l'insieme delle circostanze in cui è stata realizzata", come, a titolo esemplificativo e non esaustivo, "l'importo degli introiti" e

"l'entità della clientela" (CGE, sent. 12 maggio 2016, comune di Borsele c. Olanda, causa C-520/14).

(23) Le entrate rappresentate dai canoni di concessione demaniale quali redditi fondiari rientrerebbero, peraltro, nell'ambito di applicazione dell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; tale disposizione prevede, infatti, che "i redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle Regioni, alle Province, ai Comuni e ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi".

# Ancora “ombre” sul trattamento fiscale delle operazioni in criptovalute per le persone fisiche

di Gian Marco Committeri (\*) e Damiano Di Vittorio (\*\*)

Con la risposta a interpello n. 788 del 24 novembre 2021, l'Agenzia delle entrate torna a pronunciarsi in materia di tassazione degli investimenti in criptovalute effettuati da persone fisiche al di fuori dal regime d'impresa, stabilendo altresì il principio che la loro disponibilità debba essere sempre esplicitata in dichiarazione dei redditi ai fini della disciplina del monitoraggio fiscale. I chiarimenti forniti, oltre che non pienamente convincenti, non sembrano risolvere i numerosi dubbi che caratterizzano la materia. L'Amministrazione finanziaria, infatti, in linea con le posizioni già espresse nella risoluzione n. 72/E/2016 ed in controtendenza rispetto alle indicazioni della dottrina, di parte della giurisprudenza e (soprattutto) del legislatore comunitario - contenute nella V Direttiva antiriciclaggio, già oggetto di recepimento in Italia - continua a considerare le criptovalute alla stregua di “valute estere”, con tutto ciò che ne consegue sul versante tributario.

## 1. Premessa

Sin dalla loro creazione nel 2009 e dalla loro successiva crescita e sempre più ampia diffusione, le attività finanziarie digitali fondate su tecnologia basata sui registri distribuiti (**Distributed Ledger Technology** o “**DLT**”) e sulla crittografia (di seguito definite “**cripto-attività**” o “**crypto-assets**”) sono emerse come una questione di primaria importanza per i *policy makers* in una vasta gamma di settori, inclusa la politica fiscale. Le cripto-attività, per le quali

non esiste una definizione uniforme e che coprono un vasto spettro di forme e finalità eterogenee, hanno infatti una serie di caratteristiche intrinseche e uniche, tra le quali assumono assoluta rilevanza la mancanza di un controllo centralizzato, il loro (pseudo-)anonimato, le difficoltà di valutazione dovute anche alla loro elevata volatilità, le loro caratteristiche ibride, potendo includere sia elementi tipici degli strumenti finanziari che quelli propri di attività immateriali, nonché la rapida evoluzione della tecnologia sottostante (i.e., la **blockchain**) (1).

(\*) Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(\*\*) Alonzo Committeri & Partners - *Associate*. Istituto per il Governo Societario - Componente del Comitato Scientifico.

(1) Come evidenziato in sede OCSE, l'espressione “cripto-attività” è comunemente considerata dalle Autorità di regolamentazione e dai ricercatori come comprendente tre categorie principali di attività finanziarie digitali basate su DLTs. Queste categorie sono (i) i *payment tokens* o *tokens* di pagamento, vale a dire le criptovalute o valute virtuali e *Stable Coins*, (ii) gli *utility tokens* o *tokens* di utilità, rappresentativi del diritto ai beni o ai servizi sottostanti e (iii) gli *asset tokens* o *security token*,

cioè i *tokens* rappresentativi di diritti patrimoniali e/o amministrativi nei confronti dell'emittente (cfr. OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris). Tale tripartizione, basata sulla funzione economica dei *token* e ufficialmente proposta per la prima volta dall'Autorità di controllo dei mercati svizzera (FINMA) nella *Guida pratica alle Initial Coin Offerings*, del 16 febbraio 2018, non può considerarsi così netta. Infatti, trattandosi di “oggetti *software*”, i *token* sono suscettibili di incorporare diversi diritti presentando, non di rado, una struttura ibrida.

Allo stato attuale, gli ordinamenti che guardano con positività al fenomeno, sostenendone la diffusione (2) - o che quantomeno esprimono un atteggiamento neutrale nei confronti del medesimo (e non, quindi, di aperto contrasto) -, hanno generalmente adottato (o stanno adottando) un approccio alla tassazione delle transazioni che coinvolgono cripto-attività basato su di un principio di “neutralità”, inteso come “**parità di trattamento**” rispetto a transazioni riguardanti *assets* “tradizionali” astrattamente comparabili, in termini di funzione svolta (e, quindi, delle ragioni sottostanti il loro acquisto e trasferimento), alle prime. Tale approccio, richiedendo un’analisi della specifica fattispecie di volta in volta considerata, presenta, evidentemente, non poche difficoltà sul piano pratico là dove si consideri, soprattutto, la natura ibrida e poliforme delle cripto-attività (3).

Guardando al mercato domestico, ove manca un *framework* legislativo e/o regolamentare di riferimento, particolare attenzione è stata riservata dall’Amministrazione finanziaria (anche in ragione della loro maggiore diffusione) alla *species* delle criptovalute, dalla stessa equiparate sul piano tributario alla categoria delle **valute estere** ex art. 67, comma 1, lett. da c-ter) a c-quinquies) del T.U.I.R. (4).

Con la risposta a interpello n. 788/2021, l’Agenzia delle entrate è tornata a pronunciarsi in materia di **tassazione degli investimenti in criptovalute** effettuati da persone fisiche (residenti) al di fuori del regime di impresa e di obblighi di dichiarazione ai fini del **monitoraggio fiscale**.

In particolare, il caso oggetto dell’interpello attiene al trattamento di criptovalute acquisite a titolo oneroso e detenute in alcuni *digital wallet* per un lungo periodo di tempo (superiore a cinque anni), senza che le stesse siano cedute o convertite in euro (perseguendo una c.d. strategia di detenzione in *holding*). Più nel dettaglio, alcune delle valute virtuali sono detenute su **wallet presso un exchange estero**, mentre altre sono detenute in un **hardware wallet** e in un **desktop wallet**, con disponibilità diretta di chiave privata. Il dubbio interpretativo posto dall’i-

stante - che recepisce, indirettamente, l’equiparazione delle valute virtuali alla valuta estera di cui si è detto poc’anzi - attiene, da un lato, alla possibilità che la **strategia di gestione in holding**, anche in assenza di prelievo o conversione delle valute virtuali detenute, dia comunque luogo ad un “risultato di gestione” fiscalmente rilevante ai fini dell’imposizione diretta e, dall’altro, se sussiste un obbligo di compilazione del **quadro RW** nei casi in cui si detenga direttamente la chiave privata del *wallet*.

Orbene, sulla base della citata equiparazione giuridica delle valute virtuali alle “valute estere”, l’Agenzia delle entrate conclude, da un lato, per l’**assenza di fattispecie imponibili** in capo al contribuente-istante per il periodo d’imposta di riferimento, avendo lo stesso detenuto le criptovalute nei *wallet* senza realizzare (coerentemente con la citata strategia di gestione) operazioni fiscalmente rilevanti ai sensi dell’art. 67, del T.U.I.R., e, dall’altro, per l’applicabilità degli **obblighi di monitoraggio fiscale** con riferimento a “tutte le valute virtuali detenute dall’Istante, vale a dire anche per quelle di cui detenga direttamente la chiave privata” e quindi, in sostanza, a prescindere dalla tipologia di *digital wallet* a mezzo del quale le criptovalute sono detenute.

I chiarimenti forniti, che riprendono, nella sostanza, le posizioni già espresse nella risoluzione n. 72/E/2016, non sembrano tuttavia risolvere in maniera convincente - nonostante lo sforzo, apprezzabile, di esprimere il proprio orientamento su una questione ancora priva di adeguata regolamentazione - i numerosi dubbi che caratterizzano la materia anche (e soprattutto) in funzione del fatto che, come si dirà meglio *infra*, l’assimilazione alle valute estere pare priva di fondamento giuridico (5); e ciò (anche) a motivo della definizione, di derivazione comunitaria, di “**valuta virtuale**” recentemente introdotta, ai fini della normativa antiriciclaggio, ex art. 1, comma 2, lett. qq) del D.Lgs. n. 231/2007.

(2) Quali, ad esempio, l’Australia, Singapore, il Regno Unito e l’Irlanda.

(3) Cfr. C. Waerzeggers and I. Aw, “Difficulties in Achieving Neutrality and Other Challenges in Taxing Cryptoassets”, in Chris Brummer (a cura di), *Cryptoassets: Legal, Regulatory, and Monetary Perspectives*, 2019, pagg. 219-220.

(4) Cfr. Agenzia delle entrate, risoluzione n. 72/E del 2 settembre 2016. Per un commento, v. S. Capaccioli, “Regime im-

positivo delle monete virtuali: poche luci e molte ombre”, in *il fisco*, n. 37/2016, pag. 3538.

(5) Cfr. S. Capaccioli, op. cit., pag. 3538; E. Belli Contarini, “La (in)tassabilità dei proventi da cessione di criptovalute - Lacune normative ai fini IRPEF, IVA, monitoraggio fiscale e dell’imposta sulle successioni e donazioni”, in *Boll. trib.*, n. 9/2021, pag. 652.



## 2. Trattamento fiscale delle criptovalute detenute da persone fisiche secondo l'Agenzia delle entrate

Per comprendere meglio i termini della questione, è opportuno ripercorrere brevemente l'iter interpretativo seguito dall'Agenzia delle entrate a partire dalla citata risoluzione n. 72/E del 2 settembre 2016 (6) e riproposto in alcune pronunce successive (7) e, da ultimo, nella risposta in commento.

In particolare, nei citati documenti di prassi l'Amministrazione finanziaria, in assenza di una specifica normativa di matrice tributaria applicabile al sistema delle criptovalute, aderisce all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia nell'ambito della sentenza del 22 ottobre 2015, causa C-264/14, assimilando, come detto, tali crypto-attività alle **valute estere**, a valute, cioè, aventi corso legale in uno Stato estero (8).

Sulla scorta di tale assimilazione, il trattamento fiscale applicabile alle criptovalute detenute da persone fisiche non imprenditori è "derivato" applicando i principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto valute tradizionali. Conseguentemente, i redditi derivanti da criptovalute potrebbero assumere, a seconda dei casi, natura di **redditi di capitale** ovvero di **redditi diversi di natura finanziaria** nelle stesse ipotesi previste per i redditi derivanti da

valute estere, rispettivamente, dall'art. 44 del T.U.I.R. e dalle lett. *c-ter*), *c-quater*) e *c-quinquies*), dell'art. 67, comma 1, del medesimo Testo Unico (9).

In tal senso conclude l'Amministrazione finanziaria, secondo la quale, in base ai dettami della citata lett. *c-ter*), la cessione a titolo oneroso di criptovalute risulterebbe sempre produttiva di plusvalenze imponibili in ipotesi di **cessione "a termine"**, operazione fisiologicamente caratterizzata da un intento speculativo (10).

Parallelamente, non assumono rilevanza fiscale le **operazioni "a pronti"** (*i.e.*, acquisti e vendite) di **criptovalute** (11) in quanto, si legge nella risposta, essenzialmente prive di finalità speculativa, salvo il caso in cui la criptovaluta (o le criptovalute) oggetto di cessione sia prelevata da *wallet* per i quali la giacenza media superi un controvalore di euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, in base al combinato disposto dell'art. 67, commi 1, lett. c), e 1-*ter*, del T.U.I.R. (12). In tale ultima ipotesi (*i.e.*, cessione "a pronti"), l'Agenzia ribadisce che, in conseguenza della citata assimilazione, il valore in euro della giacenza media in valuta virtuale andrebbe calcolato, in base alle indicazioni contenute nella C.M. 24 giugno 1998, n. 165, secondo il cambio di riferimento all'inizio del periodo d'imposta.

Agli effetti del comma 1-*ter* citato, peraltro, il "prelievo" dai *wallet* - definiti dall'Agenzia co-

(6) In tale occasione, l'Amministrazione finanziaria è stata chiamata a pronunciarsi, a seguito di interpello, sul trattamento fiscale da applicare alle operazioni di acquisto/vendita di criptovaluta (in particolare bitcoin) eseguite da soggetti per conto della propria clientela. Per un commento v. P. Claps - M. Pignatelli, "L'acquisto e la vendita per conto terzi di 'bitcoin' non sconta l'IVA ma rileva ai fini IRES ed IRAP", in *Corr. Trib.*, n. 40/2016, pag. 3075, ove gli autori evidenziano che oggetto di interpello è la rilevanza fiscale in generale delle operazioni di cambio di valute "tradizionali" con criptovalute, stante l'assenza di una specifica disciplina fiscale, bancaria e civilistica, e che, per tale motivo, l'Agenzia delle entrate si pronuncia non solo in merito al trattamento da applicare ai fini IVA, IRES e IRAP, ma anche sugli eventuali adempimenti connessi agli effetti fiscali in capo ai soggetti che chiedono di scambiare moneta tradizionale con bitcoin.

(7) Cfr. Agenzia delle entrate, risposte a interpello nn. 14/2018 e 110/2020, e interpellì n. 954-14/2018 e n. 956-39/2018. Con riferimento a quest'ultimo, si segnala il commento di V. Giglio Moro, M. Peverelli, "Bitcoin in RW - Interpello Agenzia delle entrate n. 956-39/2018", in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 8-9/2018, pag. 62.

(8) Invero, con tale pronuncia la Corte di Giustizia, affrontando il tema dell'imponibilità ai fini IVA delle transazioni in bitcoin, ha concluso sull'applicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 135, par. 1, lett. e) della Direttiva 112/2006/UE, senza in realtà operare alcun riferimento a "valute estere" ovvero alla nozione di "corso legale", avendo cura di sottolineare, piuttosto,

il valore "liberatorio" della criptovaluta, qualora sia in tal senso convenuto dalle parti della transazione.

(9) Per un approfondimento di tali fattispecie impositive si rimanda a M. Leo, *Le imposte sul reddito nel Testo Unico*, Milano, 2010, pag. 1101 ss.

(10) In tale ipotesi la plusvalenza andrebbe determinata ai sensi dell'art. 68, comma 6, del T.U.I.R., in base al quale "per le valute estere [*i.e.*, criptovalute, N.d.R.] cedute a termine si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione". Per un commento sulle criticità connesse all'applicazione di tale disposizione alle criptovalute cfr. G. Escalar, "Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati", in *Corr. Trib.*, n. 10/2021, pag. 835.

(11) Per tale intendendosi una transazione in cui si ha lo scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente.

(12) Con riferimento alle valute estere la distinzione tra cessioni "a pronti" e cessioni "a termine" è conseguenza della duplice funzione a cui le stesse possono assolvere, ossia quella di "mezzo di pagamento" ovvero di "strumento di investimento". Prevedendo tale distinzione, infatti, il legislatore ha inteso attrarre a tassazione solamente le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute di cui si sia acquisita ovvero mantenuta la disponibilità per finalità di investimento (e non come mezzo di scambio). Finalità di investimento individuata, per evidenti esigenze operative, tramite presunzione assoluta nel caso di cessione a pronti. Cfr. M. Leo, op. cit.

me “portafogli elettronici” o “conti digitali” (13) - verrebbe equiparato ad una cessione a titolo oneroso, in tal modo indirettamente parificandosi - in maniera non propriamente corretta, come si dirà *infra* - la nozione di “**depositi o conti correnti**” prevista in detta disposizione con qualsiasi tipo di *wallet* mediante il quale le criptovalute sono detenute. Parificazione che viene in realtà esplicitata espressamente nella risposta in commento, ove l’Agenzia, dopo aver specificato che, in assenza di un prezzo ufficiale giornaliero cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra la valuta virtuale e l’euro, il contribuente può utilizzare il rapporto di cambio all’inizio del periodo d’imposta rilevato sul sito dove ha acquistato la valuta virtuale o, in mancanza, quello rilevato sul sito dove effettua la maggior parte delle operazioni, afferma che detta **giacenza media** vada “verificata rispetto all’**insieme dei wallet** detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei *wallet* (*paper, hardware, desktop, mobile, web*)” (14). Sempre operando per analogia, l’Agenzia chiarisce che, in base a quanto previsto dall’art. 67, comma 1-*bis*, del T.U.I.R., ai fini della determinazione delle plusvalenze conseguenti a prelievi da *wallet* “qualificati” occorre utilizzare il costo di acquisto considerando cedute per prime le valute acquistate in data più recente (metodo c.d. **LIFO**) (15).

Andando oltre quanto precisato nella risposta in commento, l’assimilazione “criptovalute-valute estere” potrebbe configurare, come anticipato, ulteriori fattispecie imponibili su cui l’Amministrazione finanziaria non risulta, ad oggi, aver fornito chiarimenti.

Si fa riferimento, in particolare, (i) ai differenziali realizzati mediante contratti a termine di tipo traslativo o differenziale su criptovalute, qualificabili, di nuovo, come **redditi diversi di natura finanziaria** ex art. 67, lett. c-*quater*, del T.U.I.R., che considera tali i redditi comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva un diritto od un obbligo di acquistare o cedere a termine valute (e.g., *forward, future, swap, et similia*, con sottostante in criptovalute), ovvero di ri-

cevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a quotazioni o valori di valute estere (e.g., *perpetual future* su criptovalute), e (ii) ai redditi derivanti dalla concessione della disponibilità temporanea di criptovalute, che potrebbero essere qualificati come **redditi di capitale** qualora derivanti da rapporti di mutuo, deposito o conto corrente, garanzia o da uno degli altri rapporti tipici indicati all’art. 44, comma 1, lett. da a) a g-*quinqies*, del T.U.I.R. (16).

Sulla scorta di quanto precede, appare sicuramente coerente la conclusione delle Entrate con riferimento al caso specifico, non configurando la “strategia di gestione in *holding*” descritta dal contribuente nell’interpello alcuna delle fattispecie imponibili previste dalle disposizioni sin qui richiamate. Diversi, tuttavia, gli elementi del ragionamento giuridico che non convincono appieno.

### 3. Osservazioni critiche sull’equiparazione tra criptovalute e “valute estere”

In primo luogo, occorre evidenziare che, come fatto notare da attenta dottrina, non poche sono state le proposte di qualificazione giuridica delle criptovalute avanzate da diversi interlocutori - tra i quali, solo per citarne alcuni, la Corte di Giustizia, i giudici nazionali, le Autorità di vigilanza e di regolamentazione bancaria, la stessa Amministrazione finanziaria, come visto, e il Consiglio Nazionale del Notariato - che, in vario modo e nel corso del tempo, hanno tentato di colmare il “vuoto” normativo fornendo definizioni non univoche e talvolta tra loro contrastanti (17). Definizioni che, di fatto, si sono dimostrate inefficienti rispetto al comune scopo di individuare una definizione univoca e condivisa, applicabile trasversalmente in ogni settore dell’ordinamento giuridico (18). Da ultimo, come detto, è intervenuto anche il legislatore nazionale che - su *incipit* di quello europeo - ha coniato la nozione di “valute virtuali” consacrata, come detto, nell’art. 1, comma 2, lett. qq),

(13) Adottando un’impostazione analoga a quella contenuta nella sentenza del TAR del Lazio n. 1077/2020, ove il giudice amministrativo si è pronunciato sulla indicazione delle criptovalute nel quadro RW.

(14) Cfr. risposta a interpello 788/2021, pag. 5.

(15) In ogni caso, in entrambe le ipotesi sopra citate (i.e., cessione a pronti o a termine), il reddito percepito da persone fisiche al di fuori del regime di impresa sarà soggetto ad imposta sostitutiva del 26% ex art. 5, del D.Lgs. n. 461/1997.

(16) Per un approfondimento di tali fattispecie, si rimanda a G. Escalar, op. cit., pag. 835.

(17) In tal senso cfr. M. Pierro, “La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute”, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2020, pag. 103.

(18) G. Corasaniti, “Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale”, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2018, pag. 51.

del D.Lgs. n. 231/2007, ai fini della normativa in materia di antiriciclaggio (19).

Al riguardo, con la Direttiva del 30 maggio 2018/843/UE (c.d. **V Direttiva antiriciclaggio**) il legislatore comunitario ha approvato una definizione positiva di “valute virtuali” in base alla quale le stesse costituiscono “una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è necessariamente legata ad una valuta legalmente istituita, non possiede lo **status giuridico di valuta o moneta**, ma è accettata da persone fisiche e giuridiche come mezzo di scambio e che può essere trasferita memorizzata e scambiata elettronicamente”. In linea con la definizione riportata, anche il legislatore nazionale con la relativa disposizione interna di recepimento (20) sembrerebbe riconoscere - nonostante la presenza di difformità letterali che potrebbero aprire, sostanzialmente, l'ambiguità semantica sulla concezione delle valute virtuali ai fini tributari (21) - i principi della Direttiva. Tra questi, in particolare, assoluta rilevanza riveste l'**assenza di qualsiasi connotazione “monetaria” o “valutaria” delle valute virtuali** che il legislatore nazionale implicitamente esclude considerando le stesse sia come “**mezzi di scambio**”, sia come “**strumenti di investimento**” (22).

In questa direzione, l'assimilazione delle criptovalute a valute estere appare non conciliabile con i principi espressi a livello comunitario e normativamente recepiti a livello domestico.

Pur volendo superare la definizione introdotta a livello dell'Unione Europea ed attribuire, di tal guisa, alle criptovalute la qualità di “**valuta**” o “**mezzo di pagamento**”, l'equiparazione di queste alle “valute estere” troverebbe comunque ostacolo nella definizione, tutt'ora in vigore, di cui al D.P.R. n. 148/1988, in base al quale sono

tali solamente quelle valute aventi “**corso legale**” in uno Stato estero (23).

Quand'anche, poi, si intendesse comunque sposare l'orientamento interpretativo espresso dall'Amministrazione finanziaria, permangono, in ogni caso, dubbi sulla applicabilità del regime fiscale proprio dei redditi derivanti da operazioni di **cessione “a pronti” di valute estere** ex art. 67 del T.U.I.R. Al riguardo, come sopra evidenziato, le valute estere (e quindi, in ipotesi, le criptovalute) per essere assoggettabili a tassazione devono essere rinvenibili da un “deposito” o “conto corrente” ed avere per sette giorni lavorativi consecutivi un valore superiore ad euro 51.645,69. Per comprendere i termini della questione, occorre premettere alcune considerazioni sull'asserita assimilazione tra nozione giuridica di “conti correnti” o “depositi” sottostante alla richiamata disposizione e la nozione di *wallet*.

In termini generali, i **wallet** sono classificati in base a criteri diversi, tra i quali quelli più rilevanti si basano sulla tecnologica del mezzo di conservazione (*i.e.*, *paper*, *hardware*, *desktop*, *mobile*, *web*), sulla connettività alla rete dell'ambiente in cui sono archiviate le chiavi (*i.e.*, *hot wallet* e *cold wallet*) e sul controllo o meno della chiave privata da parte dell'utente (*custodian/non custodian wallet*). Ai fini che qui interessano, per discernere la loro natura occorre indagarne la funzione. In particolare, a parere dell'Agenzia delle entrate, i *wallet* consistono in una **coppia di chiavi crittografiche** di cui (i) la **chiave pubblica**, comunicata agli altri utenti, rappresenta l'indirizzo a cui associare la titolarità delle valute virtuali ricevute e (ii) la **chiave privata**, mantenuta segreta per garantire la sicurezza delle valute associate, consente di trasferire valute virtuali ad altri portafogli. In realtà, tale definizione non pare propriamente cor-

(19) Tale lettera, introdotta ad opera del D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90 - adottato in attuazione della Direttiva antiriciclaggio del 15 maggio 2015/849/UE e modificato dal D.Lgs. n. 125/2019, che ha recepito la V Direttiva antiriciclaggio del 30 maggio 2018/843/UE - definisce le valute virtuali come ogni “rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'Autorità pubblica, non necessariamente collegata ad una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità d'investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente”, riconoscendo alle stesse la duplice funzione di “mezzo di scambio” e “strumento di investimento”.

(20) Cfr. nota precedente.

(21) Si fa riferimento, in particolare, all'assenza nella definizione domestica della frase “non possiede lo *status giuridico di valuta o moneta*” e all'aggiunta “o per finalità di investimento”, che paiono tentativi del legislatore delegato italiano di attribui-

re alle criptovalute funzioni “ulteriori” che né la Legge delega né tantomeno i principi sanciti nella Direttiva permettono.

(22) In tal senso si è espressa anche la Banca Centrale Europea (cfr. *Parere della Banca Centrale Europea del 12 ottobre 2016 su una proposta di Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo che modifica la Direttiva 2009/10/CE (CON/2016/49) (2016/C 459/05)*, in G.U.U.E. C 459/3 del 9 dicembre 2016).

(23) In tal senso, allo stato attuale il trattamento fiscale previsto per i redditi realizzati mediante valute estere risulterebbe eventualmente applicabile esclusivamente al bitcoin, in quanto recentemente riconosciuto come moneta avente corso legale nello Stato di El Salvador.

retta, là dove si consideri che il *wallet* si riferisce ad una soluzione (*hardware* o *software*) usata per generare, gestire, archiviare, o utilizzare chiavi pubbliche e private, funzionali alla generazione e gestione di uno o più indirizzi che permettono di inviare e ricevere transazioni (in criptovalute), senza necessariamente la presenza di un soggetto terzo, né tantomeno di un rapporto contrattuale (24). In tal senso, un elemento di distinzione fondamentale da introdurre, ai fini che qui interessano, attiene alla individuazione del soggetto che controlla la chiave privata, dovendosi distinguere tra i già citati *wallet custodian* e *non custodian* e, più in particolare, tra (i) **fornitori di *custodian wallet***, ossia prestatori di servizi che prendono in custodia, appunto, le chiavi crittografiche di un utente e (ii) **fornitori di *non custodian wallet***, ossia soggetti che non detengono le chiavi crittografiche per conto dei loro clienti, ma forniscono loro gli strumenti per proteggere da soli le loro criptovalute. I primi, a differenza dei secondi, disponendo delle chiavi crittografiche private, hanno evidentemente la possibilità di disporre delle criptovalute dei loro clienti. Tale aspetto è alla base della Direttiva 843/UE/2018 e della proposta di Regolamento COM(2020) 593 del 24 settembre 2020 (25), che individuano il discrimine proprio nella **gestione delle chiavi private**, definendo, rispettivamente, la figura del “prestatore di servizi di portafoglio digitale” e il rapporto tra utente e fornitore di servizi di “custodia e amministrazione di cripto-attività per conto terzi” (26).

In considerazione di tali definizioni che, questa volta sì, hanno (o presto avranno, nel caso della proposta di Regolamento) un riscontro normativo, appare come soluzione più convincente quella di ritenere - sempre, si ricorda, in ipotesi di validità dell'equiparazione giuridica tra criptovalute e valute estere - **imponibili** esclusivamente le **plusvalenze** ottenute da criptovalute detenute tramite ***custodian wallet*** (senza addentrarsi troppo nelle ulteriori distinzioni possibili all'interno di tale categoria) poiché solo questa configurazione apparirebbe astrattamente compatibile con la fattispecie civilistica del contratto di “deposito” ex art. 1766 e ss. del Codice civile cui fa riferimento l'art. 67, del T.U.I.R.

## 4. Criptovalute e monitoraggio fiscale

Fermo restando quanto precede, l'equiparazione delle criptovalute alle valute estere porta seco, come anticipato in premessa, l'applicabilità della disciplina del monitoraggio fiscale di cui al D.L. n. 167/1990 (27) in capo alle persone fisiche residenti che risultano, alla fine di ciascun periodo d'imposta, detentori di criptovaluta. In particolare, ai sensi dell'art. 4 del citato decreto, detti soggetti (28) sono obbligati ad indicare nella dichiarazione annuale dei redditi (**quadro RW**) gli investimenti detenuti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Alla luce di tale definizione, l'Agenzia delle entrate sostiene - richiamando peraltro le istruzioni per la compilazione del quadro RW (29) - l'applicabilità di detta disciplina anche alle **va-**

(24) Cfr. S. Capaccioli, “Criptoattività, criptovalute, e bitcoin”, (a cura di) S. Capaccioli, Milano, 2021, pag. 375 ss. Secondo l'autore, tale nozione risulta in linea con quelle previste dagli organi di normazione tecnica internazionale, ossia: (i) l'*International Standard Organization*, che ha reso pubblico l'ISO 22739:2020 su *Blockchain and distributed ledger technologies*, che contiene: “3.84 *wallet*: application used to generate, manage, store or use private (3.62) and public keys (3.65)”; (ii) il *National Institute of Standard and Technology*, che ha posto in consultazione il documento NIST-NISTIR 8301 relativo alle definizioni *blockchain*, che, tra le altre, contiene: “*Wallet [20] An application used to generate, manage, store or use, private and public keys. A wallet can be implemented as a software or hardware module*”. Come evidente, comparando tali definizioni con quella offerta dall'Amministrazione finanziaria nella risposta in commento, l'Agenzia sembra equiparare la chiave pubblica con il concetto di indirizzo: la chiave pubblica, come visto, invero, non è l'indirizzo cui vengono associate le criptovalute, ma il generatore dell'indirizzo medesimo. Trattasi, evidentemente, di tecnicismi che tuttavia sembrano denotare una comprensione non esattamente integrale del fenomeno di cui l'Amministrazione finanziaria tenta di ricostruire i profili tributari.

(25) Si tratta della nota proposta di Regolamento sui mercati delle cripto-attività (c.d. Regolamento MiCA - *Markets in Crypto-Assets*).

(26) In breve, la Direttiva 849/2015, come modificata dalla Direttiva citata nel testo, definisce il prestatore di servizi di portafoglio digitale quale “soggetto che fornisce servizi di salvaguardia di chiavi crittografiche private per conto dei propri clienti, al fine di detenere, memorizzare e trasferire eventuali valute virtuali”, mentre la proposta di Regolamento definisce il rapporto di custodia e amministrazione di cripto-attività quale la custodia o il controllo, per conto di terzi, delle cripto-attività o dei mezzi di accesso a tali cripto-attività, se del caso sotto forma di chiavi crittografiche private.

(27) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

(28) Oltre che gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia.

(29) Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 gennaio 2021, ove si prevede l'indicazione, nella colonna 3 relativa al “Codice individuazione bene”, del codice 14 “Altre attività estere di natura finanziaria e valute virtuali”, senza compilare, per evidenti ragioni, la colonna 4 “Paese estero”.

**lute virtuali** in quanto ritenute, come evidenziato nel precedente paragrafo, attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia e ciò a prescindere dal fatto che si tratti di *assets* ibridi e “a-territoriali” (30).

In realtà, tale asserzione non appare condivisibile se si considera che, da un lato, la norma prevede l'indicazione delle **attività “detenute all'estero”** e che, dall'altro, per la criptovaluta, considerata la sua natura di **oggetto nativo digitale**, non può esistere né un concetto di “estero” né, viceversa, di territorio nazionale. Di talché, risulta evidente l'aperto contrasto di quanto previsto nel citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale vengono approvati i modelli dichiarativi che dispongono l'obbligo di indicazione delle “valute virtuali” nel quadro RW, con il disposto dell'art. 4, del D.L. n. 167/1990 (31).

Caratteristica, quella della “**a-territorialità**”, che ha fatto sorgere in dottrina ulteriori dubbi, pienamente legittimi, circa il corretto **criterio di localizzazione** (e.g., *wallet*, *exchange*, chiavi crittografiche) da utilizzare. Questione non di poco conto, se si considera che tale localizzazione impatta non soltanto (e, in realtà, non più) (32) sulla individuazione dello Stato estero da indicare nel predetto modello dichiarativo, ma anche, in virtù dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (33) in materia di contrasto ai paradisi fiscali, (i) ai fini del regime sanzionatorio e della conseguente, eventuale, quantificazione del ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, (ii) per il raddoppio dei termini dell'accertamento erariale, e, infine, (iii) per l'applicazione della presunzione relativa di evasione per le “attività detenute” in Stati esteri non collaborativi (34).

A parere dell'Agenzia, peraltro, l'obbligo dichiarativo qui in commento dovrebbe essere osservato con riferimento a tutte le valute virtuali detenute dal contribuente, vale a dire anche per quelle di cui esso detenga direttamente la **chia-**

**ve privata**. L'orientamento non pare condivisibile anche alla luce del fatto che le chiavi private delle criptovalute - cui, peraltro, pare difficile associare un concetto di “detenzione” considerata la loro natura (35) - possono essere gestite con **diversi sistemi**, peraltro individuati dalla stessa Agenzia nella risposta a interpello n. 14/2018, e occorre approfondire ognuno di tali sistemi per comprendere se gli stessi possano integrare il concetto di “**detenzione all'estero**”. In merito, dovrebbe ritenersi non sussistente l'obbligo di monitoraggio in tutti i casi di supporto fisico (e.g. *hardware*) fisicamente presente in Italia, e anche nel caso di portafogli digitali (*mobile wallet* e *web wallet*) conservati su dispositivi mobili (quali *smartphone*) che, per loro natura seguono i movimenti del proprietario, ancorché in movimento in diversi Paesi (36). Si tratta di ipotesi in cui, a ben vedere, il contribuente residente ha piena disponibilità della chiave privata, indi per cui la soluzione avanzata dall'Agenzia delle entrate nella risposta in commento non appare condivisibile. Nei casi in cui, invece, le criptovalute siano affidate ad **un terzo** che fornisca “**servizi di salvaguardia di chiavi crittografiche**”, detta attività dovrebbe rilevare ai fini della normativa in esame se e nei limiti in cui detto soggetto che svolge tale attività “per conto dei propri clienti” - con possibilità, cioè, di effettuare in autonomia qualsivoglia tipo di transazione senza l'intervento degli utenti - abbia sede o domicilio fiscale all'estero.

## 5. Considerazioni conclusive

L'**assenza di una definizione univoca di criptovaluta** ha determinato e (determina tutt'ora) forti criticità in merito al trattamento fiscale da riservare alle operazioni aventi ad oggetto questi *assets* digitali.

Come si è avuto modo di argomentare nel corso del presente contributo, la posizione dell'Amministrazione finanziaria - adottata con la risoluzione n. 72/E/2016 e ribadita, da ultimo, nella

(30) E richiamando, altresì, a supporto della propria tesi, anche la citata sentenza del TAR del Lazio, per cui v. *supra* nota 14.

(31) Cfr. D. Deotto, “Indicazione nel quadro RW al bivio della chiave privata”, in *Il Sole - 24 Ore* del 22 gennaio 2021, pag. 16.

(32) Questione risolta dall'Agenzia prevedendo di non specificare nel quadro RW il codice del Paese estero di riferimento (v. precedente nota 29).

(33) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

(34) Cfr. E. Belli Contarini, op. cit., pag. 654; D. Majorana,

“Disciplina giuridica e fiscale delle criptovalute: sfida al legislatore dal web”, in *Corr. Trib.*, 2018, pag. 630.

(35) Cfr. O. Salvini, “Rappresentazioni digitali di valore: la dichiarazione degli investimenti e delle attività finanziarie”, in *il fisco*, n. 14/2018, pag. 1321.

(36) In tal senso, v. art. 4 del *Model Tax Convention on Income and on Capital* del 21 novembre 2017, ove viene introdotta una presunzione di coincidenza tra luogo di detenzione delle valute virtuali e Stato in cui il contribuente ha dichiarato il domicilio o la residenza. Cfr. O. Salvini, op. cit., pag. 1321.

risposta a interpello qui in commento - basata sull'equiparazione giuridica tra criptovalute e "valute estere" non appare fondata su basi giuridiche solide e ciò (anche) alla luce della definizione di "**valute virtuali**" introdotta ai fini della disciplina dell'**antiriciclaggio** dal legislatore comunitario che, espressamente, disconosce la connotazione "monetaria" o "valutaria" delle medesime. Connotazione esclusa, come si è detto, anche dallo stesso legislatore nazionale in sede di recepimento interno della definizione. In tale contesto, l'esclusione delle criptovalute dal novero delle "valute estere" sembra essere l'unica strada percorribile.

Tuttavia, non può non sottolinearsi come l'intervento del legislatore poc'anzi citato - limitato, non si ignora, ad uno specifico ambito del diritto - appaia come una soluzione temporanea, sicuramente non sufficiente a coprire le lacune normative che si riscontrano tutt'oggi sul versante tributario (e non solo).

Dette lacune, peraltro, sollevano dubbi e perplessità non solo con riferimento all'**IRPEF** ed al **monitoraggio fiscale** di cui si è sopra disquisito, ma anche, evidentemente, ai fini **IRES**, **IRAP**, **IVA** e delle altre **imposte indirette**; dubbi e perplessità destinati a porsi sempre di più all'attenzione del legislatore considerata la ten-

denziale (e sempre più rapida) ascesa, in termini di valore e funzioni, delle criptovalute in particolare e delle crypto-attività in generale.

In effetti, la continua evoluzione del fenomeno "crypto" e le numerose sfaccettature con cui lo stesso si può manifestare sul piano fattuale in ragione della sua natura *software* rappresentano il principale ostacolo alla individuazione di una definizione univoca in grado di identificare la natura giuridica delle criptovalute.

Nelle more di un intervento normativo che disciplini compiutamente la materia, i perduranti dubbi che la caratterizzano potrebbero lasciare spazio ai contribuenti per invocare, in caso di eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto meno la **disapplicazione delle sanzioni** tributarie per la presenza di una (evidente) incertezza normativa, ai sensi dell'art. 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti dei contribuenti) e dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, ferma restando la possibilità di avversare le contestazioni nel merito, alla luce degli orientamenti interpretativi sin qui espressi. D'altronde, come sostenuto da alcuni, la corretta qualificazione delle criptovalute rappresenta un elemento necessario per la individuazione della disciplina ad esse applicabile (37).

---

(37) A. Contrino - G. Baroni, "The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring", in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, I, pag. 11 ss.

# Dipendente e amministratore: tra tutela pensionistica e deducibilità del costo

di Giuseppe Marianetti (\*) e Miriam Santacroce (\*\*)

La coesistenza del doppio ruolo di dipendente e amministratore pone delicate tematiche di compatibilità che, a prescindere dagli aspetti più prettamente giuslavoristici, hanno degli impatti anche dal punto di vista della posizione pensionistica individuale e della deduzione del costo per l'azienda. Su quest'ultimo punto anche una recente sentenza della Cassazione conferma l'indeducibilità in tutti quei casi in cui vi sia "confusione" tra i ruoli, vale a dire allorquando non sussista un genuino rapporto di subordinazione. Permangono tuttavia molti dubbi, tra cui, ad esempio, come qualificare i compensi erogati e se possa sussistere un diritto alla retrocessione delle somme da parte del datore di lavoro ovvero alla richiesta di rimborso delle ritenute subite da parte del dipendente.

## 1. Premessa

Nell'esperienza delle società italiane è molto frequente la coesistenza nella stessa persona del ruolo di amministratore e quello di dipendente; ciò per le più svariate ragioni. A prescindere da valutazioni giuslavoristiche, la principale differenza tra i due "ruoli" attiene alla materia pensionistica posto che, mentre gli **amministratori** sono di norma iscritti alla **Gestione Separata INPS**, i **dipendenti** versano la contribuzione alla **gestione ordinaria**. Ciò chiaramente ha un impatto anche sulla misura della futura pensione, considerando le diverse aliquote di contribuzione e, più in generale, la differente regolamentazione delle due gestioni (basti pensare al massimale contributivo che è sempre applicabile agli iscritti alla Gestione Separata).

Quale principio di carattere generale si può senz'altro sostenere che l'amministratore possa intrattenere con la società anche **altri rapporti di**

**lavoro**; anzi, a fronte dell'orientamento giurisprudenziale (1) che ha sancito la natura non contrattuale bensì organico/societaria del rapporto di immedesimazione che lega l'amministratore con la propria società, è possibile non tanto che l'amministratore abbia "un altro" contratto, ma che possa avere "un" rapporto di natura contrattuale in aggiunta a quello di natura organico.

Da un differente punto di vista, occorre valutare se, nelle fattispecie di "doppio ruolo", esiste il **potere gerarchico e direttivo** che caratterizza la nozione stessa di lavoro subordinato. In altri termini, se per le mansioni svolte, ad esempio, nell'ambito di un incarico dirigenziale la persona sia effettivamente sottoposta al potere direttivo di un soggetto terzo e non risulti, di fondo, "dipendente di sé stesso".

Tale analisi non è fine a sé stessa, in quanto la risposta negativa al quesito innanzi posto avreb-

(\*) Avvocato, *Partner* Studio Tributario e Societario - Deloitte.

(\*\*) Dottore Commercialista, *Senior Manager* Studio Tributario e Societario - Deloitte.

(1) Cass., SS.UU., sentenza n. 1545 del 20 gennaio 2017.

# Approfondimento

## Redditi di lavoro dipendente

be delle notevoli ripercussioni sia per quanto attiene alla **tutela pensionistica del lavoratore**, che potrebbe vedersi disconosciuta la contribuzione versata alla gestione ordinaria INPS, sia in termini di **deducibilità fiscale del costo per il datore di lavoro**.

Le riflessioni che seguiranno saranno supportate, da un lato, dalla posizione assunta dalla prassi INPS (2) per quel che attiene alla materia pensionistica e, dall'altro lato, dalla recente giurisprudenza (3) tributaria in materia di riflessi del disconoscimento del rapporto sulla deducibilità del costo.

Si anticipa che la questione è lungi dall'essere risolta in quanto, di fondo, vengono dettati alcuni principi base che, di volta in volta, devono essere applicati alle singole casistiche. Pertanto, salvo il caso di situazioni "estreme" (quale, ad esempio, quella dell'amministratore unico che non può essere ovviamente anche dipendente), per il resto gli operatori del settore possono solo contare su indicazioni di carattere generale. Inoltre, come si avrà modo di specificare, anche la tematica fiscale non sembra risolta a fronte della sentenza della Corte di cassazione n. 36362 del 23 novembre 2021, in quanto un conto è sostenere che un rapporto di lavoro non può essere validamente costituito, altro conto disconoscere la deducibilità di un costo che effettivamente la società ha sostenuto.

## 2. Profili pensionistici

Come accennato in premessa, per quanto riguarda la sfera pensionistica nel corso degli anni sia la giurisprudenza che l'INPS hanno avuto modo di dettare alcune linee guida utili a definire i confini di legittimità del doppio ruolo in capo alla medesima persona.

### 2.1. Prassi INPS e orientamento della giurisprudenza civilistica

Per quanto attiene all'orientamento INPS, si segnala l'importante messaggio n. 3359/2019 il quale individua in modo sufficientemente puntuale dei principi generali per analizzare le singole casistiche.

In primo luogo, viene esclusa la possibilità da parte dell'**amministratore unico** di svolgere un'attività di lavoro subordinato contestualmente all'esercizio della funzione sociale, in quanto unico detentore del potere deliberativo proprio dell'ente, così come dei poteri di controllo, direzione e disciplina; in tal caso, pertanto, l'assenza dell'etero-direzione è implicita. Per analogo motivo, la configurazione di un rapporto di lavoro subordinato risulta essere esclusa anche con riferimento al **socio unico**.

Diversamente, la carica di **presidente del consiglio di amministrazione** in sé non è incompatibile con lo *status* di lavoratore subordinato poiché anche il presidente di società, al pari di qualsiasi membro del consiglio di amministrazione, può essere soggetto alle direttive, alle decisioni ed al controllo dell'organo collegiale (4). Per le medesime ragioni, anche l'**amministratore delegato** può intrattenere un rapporto di lavoro subordinato con la società, ma la compatibilità dei due ruoli dipende dalla portata della delega conferita dal consiglio di amministrazione: se la delega è generale con facoltà di agire senza consenso del consiglio, è esclusa la configurabilità di un vincolo di subordinazione; in caso di attribuzione del solo potere di rappresentanza o di specifiche e limitate deleghe, invece, nulla osta all'instaurazione di un autonomo rapporto di lavoro subordinato.

D'altra parte, deve essere rilevato come la carica di **legale rappresentante di una società** non impedisce, *tout court*, l'instaurazione di un autonomo rapporto dipendente in quanto, in linea di principio, l'esercizio di tale funzione sociale non presuppone che l'amministratore abbia poteri deliberativi assoluti (5).

Orbene, a prescindere dalle esemplificazioni, ciò che risulta naturalmente decisivo è il dato fattuale, vale a dire l'accertamento del **reale svolgimento di mansioni diverse** da quelle connesse al ruolo di amministratore e l'effettiva sussistenza del **vincolo di subordinazione** di cui all'art. 2094 cc.

In merito a tale aspetto, il messaggio INPS chiarisce che, nell'ambito dell'attività ispettiva, l'Isti-

(2) Messaggio INPS n. 3359/2019. In precedenza si veda messaggio INPS n. 12441/2011.

(3) Cass., sentenza n. 36362 del 23 novembre 2021.

(4) Cass. sent. n. 18476/2014: "l'essere organo di una persona giuridica di per sé non osta alla possibilità di configurare tra la persona giuridica stessa ed il suddetto organo un rapporto di lavoro subordinato, quando in tale rapporto sussistano le caratteristiche dell'assoggettamento, nonostante la carica sociale, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di am-

ministrazione dell'ente" (*ex plurimis* Cass. n. 11978/2004, n. 1793/1996 e n. 18414/2013).

(5) Messaggio INPS n. 23359/2019: "In ogni caso, ai fini della valutazione dell'ammissibilità di detti rapporti, sono altresì rilevanti i rapporti intercorrenti fra l'organo delegato e il consiglio di amministrazione, la pluralità ed il numero degli amministratori delegati e la facoltà di agire congiuntamente o disgiuntamente, oltre - naturalmente - alla sussistenza degli elementi caratterizzanti il vincolo di subordinazione".



tuto non si limita a verificare il *nomen iuris*; infatti, la valutazione della compatibilità di ruoli plurimi ricoperti dallo stesso soggetto dovrebbe riguardare l'**accertamento in concreto** delle seguenti **condizioni**: (i) affidamento del potere deliberativo (come regolato dall'atto costitutivo e dallo statuto) all'organo collegiale e non all'esclusiva volontà dell'amministratore; (ii) sussistenza di un effettivo vincolo di subordinazione, nonostante la carica sociale ricoperta dal medesimo soggetto; (iii) effettiva differenziazione delle mansioni svolte dal soggetto rispettivamente ai ruoli.

La prassi appena commentata si pone in continuità con l'orientamento della **Cassazione**, che, dal punto di vista civilistico, prevede che l'incarico per l'assolvimento di una carica sociale, come quella dell'amministratore, all'interno di una società di capitali non esclude *a priori* la configurabilità di un coevo **rapporto di lavoro subordinato** nella stessa realtà aziendale. Infatti, già a partire dagli anni '90 (6), la giurisprudenza di legittimità aveva accolto tale principio generale ponendosi in contrasto con l'approccio restrittivo preso dall'INPS nella circolare n. 179 dell'8 agosto 1989 (7).

I giudici di legittimità hanno, inoltre, chiarito che in capo al soggetto che intenda far valere il

rapporto di lavoro dipendente permane l'obbligo di fornire la **prova del vincolo di subordinazione** (8), ovvero sia l'assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società (9).

### 2.2. Conseguenze in caso di disconoscimento del rapporto di lavoro

In tutti i casi in cui venga disconosciuta la legittima instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato la conseguenza più importante sarebbe senz'altro l'impossibilità di considerare utili ai fini pensionistici i contributi versati alla gestione ordinaria INPS. Per quanto attiene agli aspetti più prettamente operativi, l'INPS, nel messaggio n. 9869 del 12 giugno 2012 (10), ha fornito alcuni commenti.

In prima battuta, nelle ipotesi di **contribuzione accreditata presso altra cassa** rispetto a quella "competente" viene confermato che i contributi versati non verranno annullati, bensì trasferiti, liberando il contribuente dall'obbligazione (11). Pertanto, l'ente che ha ricevuto il pagamento non dovuto dovrà provvedere al **trasferimento delle somme incassate**, senza aggravio di interessi, all'ente titolare della contribuzione (12).

Diversa e maggiormente preoccupante è, invece, l'ipotesi della **carenza del presupposto as-**

(6) Cass., SS.UU., n. 10680/1994: "né il contratto di società, né l'esistenza del rapporto organico che lega l'amministratore alla società, valgono ad escludere la configurabilità di un rapporto obbligatorio tra amministratori e società, avente ad oggetto, da un lato la prestazione di lavoro e, dall'altro lato la corresponsione di un compenso sinallagmaticamente collegato alla prestazione stessa. Ciò perché, in particolare, il rapporto organico concerne soltanto i terzi, verso i quali gli atti giuridici compiuti dall'organo vengono direttamente imputati alla società [...]; con la conseguenza che, sempre verso i terzi, assume rilevanza solo la persona giuridica rappresentata, non anche la persona fisica. Ma nulla esclude che nei rapporti interni sussistano rapporti obbligatori tra le due persone". Cass. n. 1793/1996: "resta comunque escluso che alla riconoscibilità di un rapporto di lavoro subordinato sia di ostacolo la mera qualità di rappresentante legale della società, come presidente di essa".

(7) Circolare INPS 8 agosto 1989, n. 179: "Diversa dalle precedenti ipotesi di amministratore è, infine, il caso di soggetto che rivesta una carica amministrativa tale da rendere evanescente la posizione di subordinazione rispetto agli altri. Questo è il caso del presidente, dell'amministratore unico e del consigliere delegato. Quando questi infatti esprimono da soli la volontà propria dell'ente sociale, come anche i poteri di controllo, di comando e di disciplina, in veste di lavoratori essi verrebbero ad essere subordinati di se stessi, cosa che non è giuridicamente possibile. Per essi pertanto, in linea di massima, è da escludere ogni riconoscibilità di rapporto di lavoro subordinato e della conseguente assoggettabilità agli obblighi assicurativi".

(8) Art. 2094 c.c.

(9) Cass., Sez. I, sentenza n. 19596 del 30 settembre 2016:

"Le qualità di amministratore e di lavoratore subordinato di una stessa società di capitali sono cumulabili purché si accerti l'attribuzione di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale ed è altresì necessario che colui che intenda far valere il rapporto di lavoro subordinato fornisca la prova del vincolo di subordinazione e cioè dell'assoggettamento, nonostante la carica sociale rivestita, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società" (*ex plurimis* Cass. civ. n. 9463/2016).

(10) Messaggio n. 9869 del 12 giugno 2012: "In materia di contributi, come noto, i termini prescrizionali sono stati fissati in cinque anni per tutte le assicurazioni. Poiché la prescrizione è rinunciabile soltanto da parte di chi può validamente disporre del diritto, in materia di assicurazione previdenziale la prescrizione è sempre applicabile in modo rigoroso".

(11) Art. 116, comma 20, Legge n. 388/2000: "Il pagamento della contribuzione previdenziale, effettuato in buona fede ad un ente previdenziale pubblico diverso dal titolare, ha effetto liberatorio nei confronti del contribuente. Conseguentemente, l'ente che ha ricevuto il pagamento dovrà provvedere al trasferimento delle somme incassate, senza aggravio di interessi, all'ente titolare della contribuzione".

(12) Come specificato nel messaggio n. 9869/2012, i contributi indebiti accertati verso contribuenti autonomi e parasubordinati sono sottratti alle norme sulla prescrizione e vengono sempre restituiti a chi li ha effettuati (o suoi aventi causa), senza interessi. Per i lavoratori parasubordinati o collaboratori coordinati e continuativi, la restituzione della contribuzione deve essere ripartita nelle rispettive quote di competenza tra committente e collaboratore. Tuttavia, ove la prestazione assicurabile del soggetto sia effettivamente quella di lavoro dipendente, il principio di salvaguardia del diritto assicurativo del la-

# Approfondimento

## Redditi di lavoro dipendente

**sicurativo:** la **contribuzione** risulta essere **annullabile** senza limiti di tempo. Pertanto, i versamenti effettuati, ma non dovuti, saranno rimborsati solamente entro il limite prescrizione ordinario di 10 anni. Tra l'altro i contributi prescritti, in assenza di ulteriori chiarimenti, sembrerebbero persi.

Altro caso, ancora più estremo, è quello del **dolo**. Sul punto l'INPS chiarisce che, ove venga accertato il dolo nella costituzione della posizione assicurativa, la contribuzione effettuata non comporterà il diritto ad **alcuna restituzione** e le somme versate non resteranno acquisite ai fini delle prestazioni future.

Appare pertanto evidente come una diversa qualificazione della contestazione effettuata dall'INPS (contribuzione effettuata presso altra gestione previdenziale, carenza del presupposto assicurativo o dolo) possa sortire effetti diametralmente opposti sulla situazione contributiva del soggetto interessato.

Ad avviso di chi scrive l'aspetto pratico meriterebbe uno sforzo di inquadramento sistematico da parte dell'Istituto previdenziale in quanto deve essere chiaro non soltanto il principio sottostante la fattispecie del "doppio ruolo", ma anche le conseguenze pratiche che dovrebbero essere accompagnate da puntuali indicazioni operative.

### 3. Deducibilità del costo

Chiariti i temi afferenti alla posizione pensionistica del lavoratore, occorre ora chiedersi se il disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato possa avere delle conseguenze anche per il datore di lavoro in termini, ad esempio, di deduzione del costo.

La prassi amministrativa sul punto è piuttosto scarna e riguarda, prevalentemente, i casi di dipendenti con la qualifica di **socio-amministratore** o di **amministratore unico**. Così, nell'ambito di una casistica che coinvolgeva una società in accomandita semplice e il suo socio accomandante, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 158/E del 27 maggio 2002, ha precisato che "la deducibilità dei compensi per il lavoro prestato dal socio è ammessa a condizione che, sul piano civilistico, ricorrano i presupposti essenziali per l'instaurarsi di un rapporto di lavoro subordinato tra il socio e la società".

Successivamente, in una risposta ad interpello più recente (13), l'Amministrazione finanziaria ha affermato il principio generale secondo cui la compatibilità del ruolo di amministratore con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della società, in assenza di specifici limiti normativi, non è esclusa *a priori*; ha aggiunto inoltre che, affinché un rapporto di lavoro si configuri, ai fini fiscali, quale rapporto di lavoro dipendente, è necessario che la prestazione di lavoro sia svolta, con qualsiasi qualifica, **"alle dipendenze e sotto la direzione di altri"**, così come previsto dall'art. 49, comma 1, del T.U.I.R.

Nello specifico, ponendo l'accento su tale ultima locuzione, l'Agenzia ha sostenuto che, ai fini fiscali, debba necessariamente verificarsi la compresenza logica e giuridica di almeno **due soggetti** e l'esistenza di un **rapporto ineguale**, in cui cioè uno dei due soggetti si trovi in una posizione di **subordinazione** per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro. Ciò che rileva, dunque, è la circostanza che il dipendente fornisca la propria prestazione di lavoro nel luogo ove deciderà il datore di lavoro, negli orari da questi indicati, usando strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso datore di lavoro e seguendo le prescrizioni tecniche di questo.

In altre parole, nei citati documenti di prassi, non viene fatto alcun accenno all'eventuale indeducibilità del costo relativo alla prestazione del lavoratore subordinato, ma ci si limita esclusivamente a marcare le caratteristiche necessarie ai fini fiscali per la corretta qualificazione del rapporto di lavoro dipendente.

#### 3.1. Recente orientamento della Cassazione

Recentemente, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 36362 del 23 novembre 2021, ha confermato il proprio orientamento secondo cui sussiste l'assoluta **incompatibilità** tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidente del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della medesima. La Corte, nella stessa decisione, ha inoltre ritenuto **indeducibile**, ai fini delle imposte sui redditi, il relativo costo da lavoro dipendente sostenuto dalla società.

Come anticipato, la sentenza è parte di un orientamento giurisprudenziale già noto da di-

voratore, tenuto conto dell'obbligazione di versamento che incombe non su di lui ma sul committente, fa sì che la contribuzione indebitamente versata nella Gestione Speciale non sia

rimborsabile, ma, salvo quella non prescritta, resti acquisita per produrre effetti ai fini di prestazione.

(13) Risposta n. 10 del 25 gennaio 2019.

verso tempo, laddove viene ribadito il principio secondo il quale è incompatibile la condizione di **lavoratore subordinato** alle dipendenze della società e la qualifica di **amministratore unico** della stessa, non potendo ricorrere in tal caso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione (14).

Tuttavia, finora la Cassazione aveva escluso l'ammissibilità della deduzione solo con riferimento alle spese riferite ai compensi spettanti all'amministratore unico o al presidente del consiglio di amministrazione e non delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (15).

Nella sentenza in commento, al contrario, i giudici di legittimità hanno dichiarato **indeducibili** le **spese** corrisposte per l'**attività di lavoro dipendente**, seppur, in tal caso, occorre evidenziare che la fattispecie oggetto della decisione aveva come protagonisti due soci di una società cooperativa a responsabilità limitata.

In particolare, la vicenda in esame traeva origine dal recupero a tassazione da parte dell'Agenzia delle entrate delle spese sostenute a titolo di lavoro subordinato da una società cooperativa nei confronti dei due soci, rispettivamente presidente e componente del consiglio di amministrazione, poiché mancanti le caratteristiche proprie di tale tipologia di rapporto.

Nel caso del **socio-presidente del consiglio di amministrazione**, essendo munito della rappresentanza generale della società, secondo l'Agenzia delle entrate, non era ammessa la contemporanea presenza dell'attività di lavoro subordinato, poiché il potere di rappresentanza equivaleva al potere di controllo.

Con riferimento invece al socio-componente del consiglio di amministrazione della **S.c.a.r.l.**, l'Ufficio affermava che egli godeva di autonomia decisionale e, nello svolgimento delle sue mansioni, non rispondeva del suo operato ad alcuno superiore gerarchico.

Conseguentemente veniva contestata ai fini IRES l'indebita deduzione dei costi per "**stipendi e contributi**" percepiti dai due soci.

Nell'ambito del contenzioso intrapreso dalla società, la Commissione tributaria regionale della

Sardegna (16) riteneva inerenti e deducibili tali costi; l'Agenzia, pertanto, ricorreva in Cassazione deducendo appunto la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

Secondo la Suprema Corte, non è esclusa la coesistenza nella stessa persona della posizione di socio e/o amministratore e quella di lavoratore dipendente, ove il vincolo della subordinazione risulti da un concreto assoggettamento del socio-dirigente alle **direttive** ed al **controllo dell'organo collegiale amministrativo** formato dai medesimi due soci (17).

Occorre, inoltre, secondo i giudici che sia accertato in concreto lo svolgimento di **mansioni diverse** da quelle proprie della carica sociale rivestita, con l'assoggettamento ad effettivo potere di **supremazia gerarchica e disciplinare** (18).

Tutto ciò, però, non vale nelle ipotesi di socio "amministratore unico", o di socio "unico azionista" o di "socio sovrano" (19).

Fatte queste premesse, i giudici di legittimità cassano con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale ed affermano il principio di diritto secondo il quale "il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni, che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale e indefettibile elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente".

È evidente che tale principio di diritto innesca una serie di interrogativi di non facile risposta.

Infatti, tale decisione vorrebbe poter significare che, in taluni casi, potrebbe configurarsi la possibilità che il socio-amministratore abbia percepito una **somma indebita**, per cui, ragionevolmente, la società avrebbe titolo a recuperarla.

Non viene peraltro chiarito quale debba essere la corretta modalità di individuazione delle deleghe e delle mansioni attribuite rispettivamente al soggetto-dipendente e al soggetto-amministratore, perché sia assicurata una "diversità" tra loro sotto il profilo sostanziale.

(14) Cfr. per tutte Cass. n. 13009/2003.

(15) Cfr. sentenze Cass. nn. 1662/2000, 381/2001 e 24188/2006.

(16) Sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna n. 142/01/2015 del 31 marzo 2015.

(17) Cfr. sentenze Cass. nn. 7465/2002, 706/1993,

59944/1991 e 4781/1989.

(18) Cfr. sentenze Cass. nn. 9368/1996, 5944/1991, 11119/1993 e da ultimo Cass. n. 11161/2021.

(19) Cfr. Cass. n. 11161/2021, cit.

# Approfondimento

## Redditi di lavoro dipendente

Se quello che conta, poi, è la necessità di non trovarsi ad essere “**dipendente di sé stesso**”, allora per quale motivo in presenza di un consiglio di amministrazione o anche di un dirigente non socio, che copre il doppio ruolo di amministratore e lavoratore dipendente, deve escludersi la deducibilità dei compensi per lavoro dipendente? Tipicamente, in questi casi, il soggetto risponde sempre ad un organo di direzione diverso da sé stesso, basti pensare, ad esempio, ad un dirigente di una società di capitali e membro del consiglio di amministrazione, che continua in ogni caso a rispondere del proprio operato sia nei confronti dei soci e della società, sia del consiglio stesso.

Infine, non viene in alcun modo chiarito come si possa giustificare il **disconoscimento di un costo effettivamente sostenuto** e, presumibilmente, inerente all'attività d'impresa.

In altre parole, perché si possa confermarne l'indeducibilità, ad avviso di chi scrive, dovrebbe dirsi che il **costo è inesistente**. In alternativa, si sarebbe potuta forse sostenere la riqualificazione dei redditi da lavoro dipendente in compensi di amministratori, indeducibili perché corrisposti in assenza di una delibera assembleare.

Ma esistono anche ulteriori dubbi. Invero, corre l'obbligo di evidenziare che, nella specie oggetto della sentenza in commento, a fronte della pretesa dell'Agenzia delle entrate, i soci amministratori avevano presentato **istanza di rimborso** delle imposte versate sui redditi di lavoro dipendente, in ragione della doppia imposizione creata a seguito dell'indeducibilità dei redditi stessi in capo alla società.

Rispetto a tale istanza di rimborso si è formato il **silenzio-rifiuto**, avverso il quale i soci hanno presentato ricorso (ragionevolmente riunito al ricorso principale contro l'avviso di accertamento notificato alla società).

Sul punto, la Corte di cassazione nella sentenza in oggetto non si è pronunciata, determinando di fatto la **doppia imposizione economica** del medesimo reddito tassato in capo a due soggetti (socio-amministratore e società), con buona pace del principio cardine di cui all'art. 163 del T.U.I.R., secondo il quale “la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”.

#### 4. Considerazioni conclusive

Le considerazioni innanzi sviluppate evidenziano come la contestazione della legittimità del “doppio ruolo” può avere importanti ripercus-

sioni sia dal punto di vista individuale (in termini di prestazione pensionistica attesa), che da quello aziendale per quel che attiene alla deducibilità del costo.

Il fulcro è naturalmente rappresentato dalla verifica della **genuinità del rapporto di lavoro dipendente**, che dovrebbe essere fondata (i) sulla sussistenza di un effettivo vincolo di subordinazione (etero-direzione ecc.), (ii) sulla corretta ripartizione del potere decisionale e (iii) sui differenti incarichi svolti alla base dei due ruoli.

Residuano, poi, alcuni dubbi; ad esempio, se, stante l'atteggiarsi dei termini prescrizionali in determinate fattispecie, i **contributi** potrebbero rimanere acquisiti dall'INPS e non essere utili al calcolo della prestazione pensionistica.

Inoltre, il **differenziale contributivo** riscontrabile a fronte dell'applicazione di un diverso imponibile previdenziale (se esistente), se da un lato costituirà un notevole risparmio per l'azienda, dall'altro comporterà una considerevole riduzione del montante contributivo su cui l'assicurato avrebbe potuto fare affidamento per la determinazione del proprio assegno pensionistico, sensibilmente ridotto in caso di compensi eccedenti il massimale.

Ma ancora più in generale e prescindendo dal tema strettamente previdenziale, ci si domanda come qualificare i **compensi** percepiti a fronte del (disconosciuto) rapporto di lavoro dipendente. Si potrebbero, infatti, ritenere riconducibili al mandato di amministratore e in tal caso potrebbe sussistere una violazione dell'art. 2389 c.c., il quale prevede che i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti **all'atto della nomina o dall'assemblea**.

In alternativa, come anticipato, dovrebbe concludersi per la sussistenza di un'erogazione “**senza titolo**”, scenario che aprirebbe notevoli problematiche in termini di obblighi restitutori in capo al dipendente.

A tale tematica è per certi versi collegata anche quella della **deducibilità fiscale** in quanto ritenere il costo indeducibile significherebbe, di fondo, ritenere quel costo nel peggior caso come inesistente e nel migliore come non inerente.

Concludendo, nella materia permangono ancora molti margini di incertezza e gli operatori del settore dovranno attentamente valutare eventuali situazioni di “doppio ruolo”, ponendo in essere gli opportuni correttivi per evitare le criticità espresse nelle presenti note.

## Decreto fiscale

# Il regime della non imponibilità IVA nei trasporti internazionali

di Giampaolo Giuliani e Mario Spera

Con la Legge n. 215/2021, di conversione del D.L. n. 146/2021, tra gli altri emendamenti aggiunti, il legislatore è intervenuto fornendo chiarimenti sulla applicazione dell'art. 9, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972. Con la nuova disposizione normativa si è inteso circoscrivere la portata del regime di non imponibilità, ai fini IVA, delle prestazioni di trasporto di beni realizzate in ambito internazionale. L'intervento si è reso necessario per rivisitare la datata prassi dell'Amministrazione finanziaria, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 29 giugno 2017, causa C-288/16, con l'evidente scopo di dare univoche indicazioni per il futuro e, soprattutto, dirimere potenziali contenziosi per il passato. Infatti, già in diverse occasioni, alcuni Uffici periferici dell'Agenzia delle entrate avevano cominciato a contestare i comportamenti degli operatori che non si erano allineati al dispositivo della sentenza, ancorché avessero continuato a seguire i datati, ma mai confutati, orientamenti dell'Amministrazione finanziaria.

## 1. Premessa

Come spesso accade nella conversione dei Decreti legge predisposti dall'Esecutivo sono numerosi gli emendamenti introdotti dalle Camere. Non fa eccezione il D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 ("Decreto fiscale"), al quale la legge di conversione n. 215 del 17 dicembre 2021 (pubblicata nella G.U. n. 301, del 20 dicembre 2021) ha ritenuto opportuno inserire, tra gli altri, anche un emendamento (1) avente ad oggetto il regime di non imponibilità IVA relativo alle **prestazioni di servizi di trasporto di beni**, disciplinato al n. 2, primo comma, dell'art. 9, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Segnatamente, dopo il secondo comma del citato art. 9 è stato introdotto un nuovo comma che

recita testualmente: "Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma".

L'intervento si è reso necessario per dirimere un disallineamento tra quanto stabilito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, caso "L.C.", e quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con alcuni consolidati orientamenti (2).

Nel dettaglio si rileva come la Corte UE (Prima Sezione) abbia affermato che: "l'art. 146, paragrafo 1, lettera e) (3), della Direttiva 2006/112/CE

(1) Trattasi più specificamente della disposizione riportata all'art. 5-septies, rubricato "Modifica all'art. 9 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972".

(2) C.M. 3 agosto 1979, n. 26, R.M. 21 settembre 1977, n. 412019 e R.M. 10 agosto 1978, n. 411861.

(3) L'art. 146 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 prevede che "1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: ... e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le

operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli artt. 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficino delle disposizioni previste all'art. 61 e all'art. 157, paragrafo 1, lettera a). 2. Il beneficio dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera c), può essere concesso secondo una procedura di rimborso dell'IVA".

del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi, come quella oggetto del procedimento principale, relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un Paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti **direttamente al mittente o al destinatario** di detti beni".

Diversamente, l'Amministrazione finanziaria nei propri orientamenti, ha sostenuto che "i **servizi di trasporto di beni in esportazione** effettuati da **terzi trasportatori** (nella fattispecie, le ditte individuali socie delle cooperative di trasportatori) cui i medesimi vengono *sub-commessi* dai vettori principali (nel caso in esame, le cooperative di trasportatori), così come quelli resi da questi ultimi, rientrano tra i servizi non imponibili indicati nell'art. 9, punto 2, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e successive modifiche" (cfr. R.M. 21 settembre 1977, n. 412019).

A causa di questo disallineamento, ad alcuni operatori è stata contestata la non corretta applicazione del **regime della non imponibilità**, nonostante questi ultimi avessero osservato i citati orientamenti ministeriali. In verità, si tratta di un fenomeno non nuovo, in base al quale gli Uffici periferici dell'Agenzia delle entrate contestano alle imprese di avere adottato comportamenti perfettamente allineati alla prassi amministrativa che però, in questo caso, ha il difetto di non essere aggiornata alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

Solo per fare alcuni esempi si richiama alla memoria il caso delle **prestazioni mediche** o delle **attività didattiche**, dove si era giunti ad importanti contenziosi, faticosamente superati con appositi interventi normativi.

Forse, ma è solo opinione degli scriventi, prima di iniziare un'attività accertativa di questo tipo

sarebbe opportuno un confronto tra i vari livelli dell'Amministrazione finanziaria in modo da concordare un **comportamento uniforme** su tutto il territorio nazionale e, soprattutto, in modo da rendere noto per tempo agli operatori eventuali cambiamenti della posizione dell'Agenzia delle entrate.

Ad ogni modo, tralasciando questo aspetto, che però ben rappresenta le difficoltà dei soggetti passivi interessati alla corretta applicazione dell'imposta, in questa sede si ritiene utile soffermarsi sulla nuova disposizione e su come questa possa impattare sull'attività quotidiana degli operatori economici.

Al riguardo, peraltro, sarebbero opportuni tempestivi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate che precisino nei dettagli quali debbano essere gli adempimenti corretti cui i soggetti interessati debbano uniformarsi.

## 2. Periodo transitorio

Il primo tema da affrontare riguarda il passaggio dalla, per così dire, "vecchia" prassi amministrativa alla nuova normativa, alla quale non sembra possa essere attribuita natura di interpretazione autentica (4), che avrebbe avuto come effetto una applicazione retroattiva (5) (*ex tunc*), con una pericolosa ricaduta sui comportamenti tenuti dai contribuenti, che si erano attenuti a quanto affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di prassi.

A questo riguardo si segnala come molto opportunamente nell'emendamento si dispone anche in ordine a questo aspetto; infatti, è previsto che "le disposizioni di cui al presente articolo hanno effetto **dal 1° gennaio 2022**. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di

(4) La qualificazione della disposizione appare alquanto delicata, in quanto, trattandosi del recepimento di una sentenza della Corte di Giustizia UE, sarebbe logico ipotizzare che trattasi della interpretazione delle norme vigenti; ma in questo caso sarebbe stato necessario conciliare tale assunto con quanto previsto al riguardo dallo Statuto del contribuente. Infatti, il comma 2 dell'art. 1 della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 stabilisce che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Dalla lettera della norma si rileva l'esistenza di un duplice limite all'attività interpretativa del legislatore: da un lato questa dovrebbe essere consentita soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, dall'altro la necessità che la disposizione evidenzii chiaramente questa sua qualità di "interpretazione autentica". Nel caso in esame ciò non si può riconoscere

che sia avvenuto, considerato che la modifica è contenuta in un Decreto legge, vale a dire in una decretazione d'urgenza e non in una legge ordinaria, e, in secondo luogo, nella disposizione non si ritrovano espressioni del tipo "deve intendersi ..." ovvero "deve essere interpretato ..." con riferimento al contenuto del n. 2) dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

(5) In proposito, si evidenzia che dal coordinamento tra il comma 2 dell'art. 1 e il comma 1 dell'art. 3 (concernente l'efficacia temporale) dello Statuto del contribuente emerge chiaramente come, ogni qual volta il legislatore intenda attribuire efficacia retroattiva a una disposizione di legge in materia tributaria, deve farlo derogando espressamente al citato art. 3. Diversamente, il criterio che deve sovraintendere le norme fiscali resta quello ordinario, vale a dire quello dell'irretroattività delle stesse.

Giustizia dell'Unione Europea del 29 giugno 2017, nella causa C-288/16.”.

In sostanza, secondo questa disposizione, soltanto le prestazioni di trasporto di beni, effettuate a partire dal 1° gennaio 2022 e richiamate nell'emendamento, saranno considerate non imponibili secondo le nuove regole (ciò avviene quando sono rese nei confronti di esportatori, di importatori, dei destinatari dei beni e degli spedizionieri doganali) (6). Da ciò consegue che è importante stabilire, preliminarmente, il **momento di effettuazione** delle prestazioni di trasporto per comprendere quando i soggetti non individuati dall'emendamento dovranno cominciare a ricevere fatture in regime di imponibilità IVA, senza che la loro attività sia minimamente cambiata.

In proposito, si ricorda che per decidere il momento di effettuazione di una prestazione di servizi occorre fare riferimento alla **data di ultimazione del trasporto**, nel caso in cui il committente sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (7) e il prestatore sia un operatore non stabilito. Tuttavia in deroga al principio dell'ultimazione, nel caso in cui in tutto o in parte sia effettuato il pagamento del corrispettivo (che però non sia da configurare come un versamento a titolo di caparra, di deposito o ad altro titolo cautelativo delle parti), la prestazione si considera effettuata per la **quota parte pagata**. Chiaro in questo senso il dettato del sesto comma, dell'art. 6, del D.P.R. n. 633/1972.

Diversamente, se il trasporto è realizzato da operatori economici stabiliti in Italia in favore di committenti anch'essi stabiliti in Italia, rileva il **pagamento del corrispettivo**, oppure la **data di emissione della fattura**, se questa è emessa anticipatamente rispetto al pagamento. In questo caso valgono le disposizioni contenute nei commi terzo e quarto del citato art. 6. Le stesse indicazioni, relative al momento di effettuazione dell'operazione, trovano applicazione nel caso in cui il committente sia un privato, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo sia residente in Italia o all'estero.

Ulteriore elemento che vale la pena di riprendere riguarda il tema della **territorialità**, soprattutto con riferimento ai privati consumatori, considerato che per gli operatori economici la discriminazione per stabilire se una prestazione è rilevante o non è rilevante ai fini IVA si basa sul luogo di stabilimento del committente (articolo 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972). Diverso è, invece, il criterio che deve essere adottato quando il committente del trasporto è un privato, per il quale la territorialità si fonda su criteri differenti a seconda che si tratti di un trasporto comunitario, in cui il luogo di partenza e quello di arrivo delle merci sono situati nel territorio di due Stati membri diversi (8), ovvero di un trasporto di altra tipologia: interno o internazionale (9).

I **trasporti di merci intraunionali**, resi a privati, a differenza di quanto avviene per i trasporti di persone (10), non sono considerati trasporti internazionali, per cui ai fini della territorialità

(6) L'emendamento si esprime testualmente circoscrivendo la non imponibilità dei servizi di trasporto solo a quelli resi nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o del “prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma”. Con riferimento a quest'ultimo soggetto, occorre notare che il n. 4) del primo comma dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972 fa riferimento ai “servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali”. In buona sostanza, con questa formulazione il legislatore intende riferirsi a chi effettua servizi di spedizione, per cui, in un contesto internazionale, i soggetti indicati dall'art. 9 non possono che essere gli spedizionieri doganali per i quali è previsto uno specifico albo.

(7) Nel caso in cui le prestazioni di trasporto siano rese nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nello Stato, queste si considerano non rilevanti territorialmente in Italia, ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che alle stesse prestazioni non potrà risultare applicabile il regime della non imponibilità IVA, secondo le regole italiane, ma l'imposta verrà applicata secondo le disposizioni dello Stato di sta-

bilimento del soggetto passivo committente.

(8) Alla lett. f), dell'art. 7, del D.P.R. n. 633/1972, il legislatore chiarisce che per trasporto intracomunitario di beni deve intendersi quello in cui il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto “sono situati nel territorio di due Stati membri diversi”. Inoltre, viene anche specificato che con la locuzione “luogo di partenza” deve intendersi “il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni”, mentre deve considerarsi come “luogo di arrivo” quello “in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente”. Peraltro, a differenza di quanto stabilito per i trasporti passeggeri, i trasporti intracomunitari di beni ammettono scali intermedi anche in Paesi non aderenti all'Unione Europea.

(9) Cfr. art. 7-sexies, comma 1, lett. b) e c), del D.P.R. n. 633/1972.

(10) I trasporti di persone con luogo di partenza e di arrivo tra due Paesi membri, ad esempio Roma-Berlino oppure Parigi-Stoccolma, sono considerati trasporti internazionali. In questo senso si è espresso il Ministero delle Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici con la R.M. n. 162/2000, in cui viene precisato che un trasporto, pur essendo effettuato all'interno dell'Unione, se interessa dei passeggeri non rientra nella normativa transitoria degli scambi intraunionali.

si considerano effettuati nella loro totalità all'interno dello Stato membro da cui originano. Al contrario, per i **trasporti "internazionali" di merci**, "intendendosi per tali quelli che hanno origine o fine in un Paese extracomunitario" (cfr. R.M. n. 162 del 31 ottobre 2000), la rilevanza territoriale in Italia va valutata sulla base della distanza percorsa nel territorio dello Stato. Ad esempio, si ipotizzi un trasporto di merci commissionato da un privato da Londra (Paese *extra* UE, *post* Brexit) a Roma. In questo caso sussiste il presupposto solo parzialmente per la tratta che va dal confine di Stato a Roma, parimenti lo è nella stessa proporzione anche se il trasporto avviene da Roma a Londra (11). In sostanza nei trasporti non intraunionali non rileva che il luogo di partenza sia l'Italia, ma l'**attraversamento dell'Italia** potrebbe anche costituire una tratta intermedia rispetto all'origine e alla destinazione del trasporto stesso.

Ad ogni modo, pur in presenza del requisito territoriale, che, si ribadisce, è fondamentale perché il trasporto possa essere considerato non imponibile, occorre che le prestazioni siano rese esclusivamente nei confronti di **esportatori**, di **importatori**, dei **destinatari dei beni** e degli **spedizionieri doganali** (12).

Pertanto, dal 1° gennaio 2022, viene meno la possibilità di estendere il regime di non imponibilità a contratti posti in essere da **più vettori** o da **terzi sub-contrattenti**, o, comunque, da soggetti ai quali il trasporto sia *sub*-commesso dai vettori principali, così come indicato dall'Amministrazione finanziaria nei documenti di prassi richiamati in premessa.

### 3. Ambito applicativo del regime della non imponibilità

Un altro aspetto che merita di essere esaminato, perché incide profondamente sull'applicazione del regime della non imponibilità nei trasporti internazionali, attiene lo **status doganale** della merce, dato che la norma circoscrive la non applicazione dell'IVA ai "trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione

temporanea", nonché ai "trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69".

Per comprendere l'esatta portata di queste tre espressioni: "**esportazione, in transito o in importazione temporanea**" è necessario ricordare come con il Codice Doganale Unionale (Reg. UE 952/2013) e le relative disposizioni di attuazione contenute nel Reg. UE 2446/2015, nonché con le disposizioni contenute nel Reg. UE 2447/2015, sono stati rivisitati i principali istituti del precedente Codice Doganale Comunitario e le relative disposizioni di attuazione contenute nei Regolamenti CEE 2913/92 e 2454/93.

Pertanto, quanto previsto al n. 2, del primo comma, dell'art. 9, del D.P.R. n. 633/1972, deve essere letto nella consapevolezza che alcuni istituti doganali sono cambiati.

Ciò premesso, per quanto attiene la definizione di soggetto esportatore e di beni in esportazione si rileva come il soggetto che assume la veste di **esportatore** deve essere stabilito nell'Unione secondo i criteri previsti dall'art. 5, punto 31, del Reg. UE 952/2013 (Codice Doganale dell'Unione).

Inoltre, si ricorda anche che, ai sensi dell'art. 1, punto 19, lett. a) e c), del Reg. UE 2446/2015, è considerato come esportatore: la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario nel Paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione.

Merita di essere sottolineato come per considerare una **persona stabilita nella UE** non è sufficiente l'attribuzione al soggetto estero di una partita IVA, avvenuta a seguito di identificazione diretta (ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972) o della nomina di un rappresentante fiscale residente nello Stato. Con la circolare n. 8/D del 19 aprile 2016 (13), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha infatti precisato che i sog-

(11) In caso di trasporti internazionali marittimi e aerei l'Agenzia delle entrate ha indicato delle percentuali forfetarie da utilizzare per stabilire la quota parte territorialmente rilevante in Italia. Segnatamente è stato convenzionalmente stabilito il 5% per quanto riguarda i trasporti marittimi e il 38% per i trasporti aerei. Queste stesse percentuali sono utilizzate anche con riferimento ai trasporti internazionali di passeggeri (cfr. circolare n. 37/E del 29 luglio 2011).

(12) La già richiamata R.M. n. 162/2000, proprio in relazione ai trasporti internazionali di beni, specifica che "alla tratta

di trasporto effettuata in Italia - rilevante ai fini dell'IVA - si applica tuttavia un regime di non imponibilità qualora trattasi di beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, ovvero beni in importazione, sempre che, in quest'ultimo caso, i corrispettivi siano stati assoggettati all'imposta all'atto dell'importazione stessa".

(13) La nuova definizione di esportatore enuclea in maniera esplicita un principio già coevo nella normativa doganale vigente, e cioè che il soggetto che assume la veste di esportatore deve essere stabilito nell'Unione. A tale regola fa eccezione, ai



getti non stabiliti, ancorché identificati, devono esportare merci dalla UE utilizzando un **rap-presentante doganale**, stabilito all'interno dell'Unione, il quale, nel rispetto delle condizioni di cui al citato art. 1, punto 19, sarà indicato nel campo 2 della dichiarazione doganale quale esportatore.

In altri termini, qualora l'operatore economico stabilito in un Paese terzo intenda presentare una dichiarazione di esportazione nell'Unione Europea come esportatore, deve affidare le operazioni ad un soggetto stabilito nella UE che in qualità di esportatore agisca per suo conto.

Quest'ultimo aspetto ai fini IVA è della massima importanza, poiché significa che i vettori potrebbero emettere fatture in regime di **non imponibilità**, anziché fatture non soggette perché fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, anche nei confronti di operatori non stabiliti in Italia quando questi ultimi si avvalgono di soggetti passivi stabiliti a cui affidano la realizzazione delle operazioni di esportazione per proprio conto (**mandato senza rappresentanza**).

Per quanto riguarda il regime di transito, disciplinato dagli artt. 226 ss. del Reg. 952/2013, questo consente l'attraversamento di un territorio doganale senza che sia previsto il pagamento degli oneri normalmente previsti per l'entrata o l'uscita delle merci dal territorio in questione. Il regime di transito unionale si distingue fra transito comunitario interno e transito comunitario esterno.

Il regime di **transito comunitario interno** consente alle merci unionali di circolare da un punto a un altro del territorio doganale dell'Unione, attraversando un Paese o un territorio non facente parte della Comunità europea, senza che muti la loro posizione doganale (art. 227, Reg. 952/13). In questo caso le merci soggette al regime del transito comunitario interno devono essere accompagnate dal Documento Amministrativo Unico (DAU) con la **dicitura T2**.

Quanto al regime di **transito comunitario esterno**, le merci non unionali possono circolare da un punto a un altro del territorio doganale dell'Unione senza che siano soggette ai dazi all'importazione e ad altre imposte, né alle misure

di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione (art. 226, Reg. 952/13). Le merci soggette al regime del transito unionale esterno devono essere accompagnate dal Documento Amministrativo Unico (DAU) con la **dicitura T1**.

Passando ora al caso del trasporto di beni vincolati "al **regime della temporanea importazione**", si deve evidenziare come essa faccia riferimento al "vecchio" Testo Unico Doganale - D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, decisamente superato in questo specifico aspetto dal Codice Doganale Unionale.

In generale, con tale locuzione oggi si deve intendere il regime di perfezionamento attivo, di cui agli artt. 256-258 del Reg. UE 952/2013, di ammissione in temporanea in entrata (art. 250 e seguenti del Reg. UE 952/2013) e di perfezionamento passivo (di cui all'art. 259 e seguenti del Reg. UE 952/2013).

Brevemente si ricorda come il regime di **perfezionamento attivo** consente di sottoporre a lavorazione, nel territorio doganale dell'Unione, dei beni per far subire loro una o più operazioni di perfezionamento: a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale dell'Unione sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale; b) merci immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei relativi dazi all'importazione, quando vengano esportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori.

Il regime dell'**ammissione temporanea** permette l'utilizzazione nel territorio doganale della Unione, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione e senza che siano soggette alle misure di politica commerciale, di merci non unionali destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto.

Infine, per quanto attiene il regime di **perfezionamento passivo**, si rileva come esso consenta di esportare temporaneamente merci unionali al di fuori dal territorio doganale dell'Unione

sensi dell'art. 1 punto 19), lett. b), del Regolamento delegato UE 2015/2446, il soggetto privato che esporta beni da trasportare nei bagagli personali, che potrà quindi presentare, qualora necessario, una dichiarazione doganale in qualità di esportatore anche se residente in un Paese terzo, in quanto viaggiatore. In particolare la circolare doganale n. 8/D/2016 specifica che

"L'operatore commerciale stabilito in un Paese terzo, che intende presentare una dichiarazione di esportazione nell'Unione Europea come esportatore, deve affidare le operazioni ad un soggetto stabilito nella UE che in qualità di esportatore agisca per suo conto".

per essere sottoposte a perfezionamento. I prodotti trasformati risultanti da tali merci possono essere immessi in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione.

Fatta questa breve disamina sulla valenza da attribuire alle espressioni beni in esportazione, in transito e vincolati al regime della temporanea importazione, si analizza l'ultima parte del punto 2 del primo comma dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, dove si parla dei beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 dello stesso decreto.

A tale proposito, si rileva come il richiamato art. 69 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce il **valore dei beni importati** utilizzando le "disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'IVA, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo".

In pratica nella **determinazione della base imponibile** ai fini del calcolo dell'imposta è necessario rifarsi alle **norme vigenti in materia doganale**. In particolare si deve fare riferimento alla determinazione del valore dei beni ai fini dell'applicazione dei diritti dovuti, aumentato dell'ammontare degli stessi diritti doganali, più le spese di invio fino al luogo di destinazione.

Pertanto queste ultime spese, essendo già assoggettate ad imposizione in sede di materiale importazione dei beni, da parte dell'Amministrazione doganale, sono successivamente considerate operazioni oggettivamente non imponibili ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 2 del D.P.R. n. 633/1972 (14).

#### 4. Conclusioni

Come si è avuto modo di constatare, attraverso l'analisi delle integrazioni che a partire dal 1° gennaio 2022 sono state apportate all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, la corretta applicazione del-

le norme impone anche una coerente conoscenza della normativa doganale. In questo senso, è stato necessario operare numerose puntualizzazioni poiché, oltre ai richiami alla disciplina IVA, sono molteplici i riferimenti alla **normativa doganale**, che, peraltro, dovrebbero essere aggiornati nel testo analizzato dell'art. 9, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972. Peccato che non si sia sfruttata questa occasione per metterci mano e adeguarlo alla nuova normativa doganale.

Sotto questo profilo, in assenza di un intervento normativo mirato, sarebbe auspicabile, se non addirittura necessaria, un'azione dell'Amministrazione finanziaria che, attraverso necessari chiarimenti, individuasse meglio il perimetro entro cui opera la citata disposizione. Il ripetuto art. 9, proprio per i suoi numerosi richiami alle disposizioni doganali, presenta, infatti, delle **ambiguità** che potrebbero ingenerare errori ed essere foriere di potenziali contenziosi.

A ciò si deve aggiungere che, al di là delle considerazioni che si è cercato di fare per rendere meno complesse le modalità operative dei contribuenti, un intervento dell'Amministrazione finanziaria centrale avrebbe il pregio di dare un indirizzo univoco anche agli **Uffici periferici**, in modo che non si debba più assistere a comportamenti differenziati non solo tra gli operatori, ma anche tra gli stessi verificatori.

Quest'ultima questione si pone in stridente contrasto con i principi sanciti all'art. 5 dello Statuto del contribuente, dove si afferma che "l'Amministrazione finanziaria deve informare il contribuente assumendo idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria". È auspicabile, pertanto, uno specifico intervento da parte dell'Amministrazione, senza delegare il compito di fornire le dovute istruzioni agli esperti del settore che potrebbero arrivare a conclusioni non in sintonia con quanto ritenuto dall'Amministrazione fiscale.

(14) Peraltro si segnala la sentenza della Corte di Giustizia UE dell'11 maggio 2017, causa C-59/16, caso "The Shirtmaker", dove si afferma, in relazione alle spese di trasporto, che "l'art. 32, paragrafo 1, lettera e), punto i), del Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un Codice Doganale Comunitario, deve essere interpretato nel senso

che la nozione di 'spese di trasporto', ai sensi di tale disposizione, comprende il supplemento fatturato dallo spedizioniere all'importatore, corrispondente al margine di profitto e ai costi di tale spedizioniere, a titolo dei suoi servizi di organizzazione del trasporto delle merci importate verso il territorio doganale dell'Unione Europea".

# ***Trust* inesistenti e poteri di guardiano e beneficiari: un accertamento non sempre agevole**

di Giulia Zoppis (\*)

Con la risposta a interpello n. 796/2021, l'Agenzia delle entrate è tornata ad esprimersi sul tema dei *trust* fiscalmente c.d. inesistenti, caratterizzati dalla sostanziale assenza di poteri del *trustee* in ordine all'amministrazione dei beni in possesso del *trust*. Nonostante i chiarimenti forniti, sono ancora molti i profili di incertezza relativi all'accertamento di una situazione patologica ai fini fiscali, connessa in particolare all'estensione dei poteri del guardiano e dei beneficiari.

## **1. Premessa**

Con la risposta a interpello n. 796 del 1° dicembre 2021 ("Risposta"), l'Agenzia delle entrate ha esaminato il tema della **soggettività passiva** ai fini delle imposte dirette di un ***trust* fiscalmente residente in Italia**.

Dall'analisi della fattispecie concreta e delle clausole dell'atto istitutivo, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto il *trust* interposto a fronte dell'ingerenza dei beneficiari (anche per il tramite del guardiano) nei poteri di gestione del *trustee*, e per l'effetto imputato al disponente i redditi del *trust*.

Si ritiene che le conclusioni cui giunge la Risposta non siano pienamente condivisibili. Una prima criticità è rappresentata dal fatto che l'Agenzia delle entrate ha imputato al disponente i redditi del *trust*, pur escludendone la soggettività d'imposta a fronte dell'ingerenza dei beneficiari (e non del disponente) nella relativa gestione. Inoltre, l'analisi condotta dall'Agenzia sull'estensione dei poteri del guardiano appare non

del tutto coerente con il ruolo che questi fisiologicamente ricopre.

## **2. Fattispecie oggetto della Risposta**

La Risposta ha ad oggetto un *trust* regolato dal diritto della Repubblica di **San Marino** ("*Trust*"), istituito dal disponente nell'ottica di garantire il **passaggio generazionale** dell'impresa di famiglia Gamma S.a.s. a favore dei propri figli e discendenti, beneficiari del *Trust* (1). Il *trustee* è la società Beta S.r.l. - domiciliata in Italia - mentre il guardiano del *Trust* è un consulente di fiducia della famiglia del disponente. Per attuare la finalità di avvicendamento generazionale, il disponente conferiva nel *Trust*, *inter alia*, la sua **quota di partecipazione di maggioranza** in Gamma (pari all'86% del capitale sociale), detenuta, per la restante parte, dai suoi figli in parti uguali.

Con l'istanza di interpello veniva chiesto di confermare se, in base alle disposizioni contenute nell'atto istitutivo, il *Trust* potesse considerarsi fiscalmente esistente, e se, quindi, fosse possibi-

(\*) Avvocato, Associate Chiomenti.

(1) In base a quanto previsto nell'atto istitutivo, i beneficiari maturavano una quota di reddito proporzionale alle ore lavora-

te in Gamma - trasformata da S.n.c. a S.a.s. prima che di essere conferita nel *Trust* - che confluiva in un paniere reddituale di pertinenza di ciascun beneficiario.

# Approfondimento

## Trust

le riconoscerne la **soggettività passiva** ai fini delle imposte sui redditi (2).

In sede di risposta, l'Agenzia delle entrate ha respinto l'istanza ed escluso che il *Trust* potesse considerarsi validamente operante sotto il profilo fiscale.

A parere dell'Agenzia, i **poteri di gestione e di amministrazione del trustee** risultavano infatti patologicamente compressi da quelli del **guardiano**, soggetto a nomina e revoca da parte dei beneficiari, che avevano altresì il potere di determinarne il compenso. Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha considerato dirimente il potere dei beneficiari di far cessare anticipatamente il *Trust* a propria discrezione, a decorrere dal quinto anno successivo al conferimento nel *Trust* della partecipazione in Gamma (3).

A fronte anche di tali rilievi, l'Agenzia delle entrate ha sancito l'**inesistenza fiscale del Trust** "in quanto **interposto**" e di conseguenza imputato i redditi del *Trust* al disponente, ritenuto il reale soggetto passivo d'imposta (4).

### 3. Imposte dirette e trust inesistenti

L'istituto del *trust* ha trovato riconoscimento nell'ordinamento giuridico domestico per effetto della ratifica ed esecuzione della Convenzione sulla legge applicabile ai *trust* e sul loro riconoscimento, stipulata a L'Aja il 1° luglio 1985 ("Convenzione") (5).

Il legislatore non ha tuttavia introdotto alcuna normativa interna che disciplinasse in maniera

organica l'istituto da un punto di vista civilistico, per l'effetto recependo le condizioni previste dalla Convenzione ai fini del riconoscimento giuridico dell'istituto (6).

Una specifica definizione legislativa dei requisiti di validità del *trust* non è stata dettata neanche in ambito tributario. Tuttavia, l'istituto ha ottenuto espresso riconoscimento fiscale con la Legge finanziaria per il 2007 (7), che, innovando l'art. 73 del T.U.I.R., ha conferito **soggettività passiva** ai fini delle imposte sui redditi ai *trust* residenti in Italia e ai *trust* "con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato" (8).

Come più volte chiarito dall'Agenzia delle entrate, ai fini del riconoscimento della soggettività passiva IRES ai *trust* - ancor prima di poterne stabilire la natura trasparente ovvero opaca ai fini fiscali - è necessario che questi soddisfino i **requisiti** per essere qualificati come tali ai sensi dell'art. 2 della Convenzione (9), secondo cui, a questo fine (i) i beni conferiti nel *trust* devono essere effettivamente sotto il controllo del *trustee*, che (ii) deve esercitare il "potere" e adempiere all'"obbligo" di "amministrare, gestire o disporre dei beni secondo i termini del *trust* e le norme particolari impostegli dalla legge" (10).

Solo in tali circostanze il *trust* potrà essere considerato l'effettivo centro di imputazione dei rapporti giuridici allo stesso trasferiti dal disponente e dovrà considerarsi titolare (*i.e.* posses-

(2) Si precisa che, con l'istanza, il disponente ha posto ulteriori due quesiti finalizzati ad avere conferma (i) della genuinità della riorganizzazione che aveva preceduto l'istituzione del *Trust* e il conferimento nello stesso della sua quota di partecipazione in Gamma, nonché (ii) della qualificazione fiscale del *Trust* - trasparente ovvero opaca - subordinatamente alla risposta positiva al quesito concernente la sua esistenza ai fini fiscali.

(3) Dalla Risposta non è tuttavia chiaro a quali condizioni i beneficiari avessero la possibilità di estinguere anticipatamente il *Trust*.

(4) Si precisa che l'Agenzia delle entrate non ha fornito risposta in relazione agli ulteriori due quesiti interpretativi oggetto dell'istanza, in quanto assorbiti a fronte della rilevata inesistenza fiscale del *Trust*.

(5) La Convenzione è stata ratificata ad opera della Legge 16 ottobre 1989, n. 364.

(6) Ai sensi dell'art. 2 della Convenzione, per *trust* si intendono "i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o *mortis causa* - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato".

(7) Cfr. art. 1, comma 74, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

(8) L'attribuzione di soggettività passiva ai *trust* comporta, quindi, che ai fini della determinazione dei redditi trovino ap-

plicazione le disposizioni rispettivamente applicabili agli enti commerciali o non commerciali (a seconda dell'attività in concreto esercitata).

(9) Cfr. circolari dell'Agenzia delle entrate n. 48/E del 6 agosto 2007, n. 43/E del 10 ottobre 2009 e n. 61/E del 27 dicembre 2010. Per il periodo anteriore al 2007, cfr. risoluzione n. 8/E del 17 gennaio 2003, nonché pareri dell'Agenzia delle entrate n. 954-249/2002 del 1° ottobre 2002 e n. 576/2002 del 2 marzo 2003.

(10) Il legislatore tributario, nell'attribuire soggettività passiva ai *trust* con la richiamata Legge 27 dicembre 2006, n. 296, non ha dettato alcuna definizione rilevante ai fini fiscali di *trust* che si discosti da quella prevista dalla Convenzione. Pertanto, a livello tributario, un *trust* potrà essere riconosciuto nella misura in cui sia qualificabile come tale ai sensi dei parametri individuati dalla Convenzione stessa. È infatti principio pacifico quello in base al quale, qualora le norme tributarie facciano riferimento a categorie giuridiche disciplinate in altri rami del diritto, alle stesse debba attingersi ai fini fiscali. Come affermato da autorevole dottrina, "in mancanza di elementi certi da riscontrarsi, implicitamente o esplicitamente, nella stessa legge tributaria, l'interprete dovrà attenersi al significato tecnico elaborato nella diversa branca giuridica di origine". Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, 2008, CEDAM, pag. 191 ss.

sore, ex art. 1 del T.U.I.R.) dei redditi rivenienti da tali rapporti.

Diversamente, qualora sia accertato, a fronte di un'analisi caso per caso (11), che il disponente, il guardiano o i beneficiari abbiano il **potere di ingerire nella gestione dei beni** in *trust*, quest'ultimo non potrà essere considerato validamente operante ai fini fiscali (12).

Tuttavia, ai sensi della Convenzione, non ogni riserva di diritti e facoltà che limiti o condizioni i poteri del *trustee* è incompatibile con la nozione di *trust*, ma soltanto quelle tali da far ritenere che, pur a fronte della dotazione patrimoniale del *trust*, non vi sia stato **alcun trasferimento del "controllo"** dei beni al *trustee* (13).

In tali circostanze (patologiche), il *trust* dovrà considerarsi **meramente interposto** rispetto al disponente nel possesso dei redditi rivenienti dai beni (formalmente) conferiti, che, pertanto, dovranno essere imputati al disponente in forza dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e tassati in capo a quest'ultimo a seconda della categoria reddituale di appartenenza (14).

L'Agenzia delle entrate, con una serie di documenti di prassi, ha fornito un'articolata casistica di situazioni nelle quali il *trust* è da considerarsi **fiscalmente inesistente** a fronte (i) dell'impossibilità di ravvisare una definitiva sottrazione dei beni al controllo del disponente ovvero (ii) di elementi tali da far ritenere che i beni siano già nel possesso dei beneficiari (15). Con una clausola di chiusura, l'Agenzia è giunta ad

affermare, più in generale, che il *trust* sia da considerare fiscalmente interposto in tutti i casi in cui i poteri del *trustee* risultino limitati in tutto o in parte, o anche soltanto meramente condizionati, dall'ingerenza del disponente o dei beneficiari (16).

#### 4. Potere di estinzione anticipata del Trust dei beneficiari

Con la Risposta l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che i redditi del *Trust* dovessero essere imputati al **disponente**, in ragione dell'inesistenza giuridica del *Trust*.

Si ritiene che le considerazioni espresse dall'Agenzia delle entrate a fondamento della conclusione raggiunta presentino talune criticità.

In primo luogo, e sebbene si tratti di un rilievo meramente teorico, l'affermazione secondo cui il *trust* sarebbe **"inesistente in quanto interposto"** non risulta condivisibile.

Si tratta di un'espressione già utilizzata in passato dall'Agenzia, e che poggia sul collegamento tra i concetti di "inesistenza" e di "interposizione" del *trust*, ravvisando la seconda nei casi di (presunta) insussistenza dei requisiti di validità giuridica dell'istituto, per come previsti dalla Convenzione (17).

Tuttavia, sotto un profilo giuridico, se il *trust* è inesistente, è già di per sé inidoneo a qualificarsi come **soggetto passivo d'imposta**, e ciò a prescindere dalla sua natura di soggetto interposto (18).

(11) L'analisi dell'eventuale natura interposta del *trust* e della sua "esistenza" sotto il profilo fiscale richiede un'analisi di carattere sostanziale (che prescinde dalla mera analisi dell'atto istitutivo) volta a verificare la definitività dell'effetto segregativo e la sussistenza di un effettivo spossamento del disponente. In merito all'accertamento in fatto sull'"appartenenza" del fondo in *trust*, cfr. Comm. trib. prov. di Novara n. 73 del 21 maggio 2013. Per un commento alla sentenza, si rimanda a D. Stevanato, "La nozione di beneficiario individuato del *trust* e l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate", in *Corr. Trib.*, n. 35/2013, pag. 2769.

(12) Questo principio è stato ribadito dall'Agenzia delle entrate, da ultimo, con risposta a interpello n. 398/E del 10 giugno 2021, secondo cui, "affinché un *trust* possa essere qualificato soggetto passivo, ai fini delle imposte sui redditi, costituisce elemento essenziale l'effettivo potere del *trustee* di amministrare e disporre dei beni a lui affidati dal disponente".

(13) Per stabilire se il potere del *trustee* sia o meno compreso dall'ingerenza di terzi, occorre quindi verificare, in ultima analisi, se il fondo in *trust* (i) continua ad appartenere al disponente ovvero (ii) appartenga "già" ai beneficiari, accertando perciò quale soggetto abbia la disponibilità (in senso sostanziale) del fondo patrimoniale.

(14) Cfr., per un approfondimento sul punto, A. Contrino, "Osservazioni (in parte adesive, in parte critiche) sulla nozione fiscale di *trust* 'interposto' di fonte amministrativa", in *Riv. dir.*

*trib.* del 7 novembre 2019.

(15) Cfr., *inter alia*, circolare n. 61/E del 27 dicembre 2010, n. 43/E del 10 ottobre 2009 e n. 48/E del 6 agosto 2007, nonché più recentemente risposta a interpello n. 381/E dell'11 settembre 2019, sulla quale cfr. A. Busani, "Il *trust* fiscalmente non c'è se la proprietà mantiene il controllo", in *Il Sole - 24 Ore* del 12 settembre 2019. Si veda infine, ancor più di recente, risposta a interpello n. 111 del 21 aprile 2020, sulla quale cfr. M. Antonini - G. Cristofaro - L. Bazzoni, "Trust revocabili e società fiduciarie assimilabili (solo) dal punto di vista fiscale", in *il fisco*, n. 28/2020, pag. 2749.

(16) Sul punto si è espressa anche la Guardia di Finanza con circolare n. 1/2018, Vol. 1, pag. 185, che - analogamente all'Agenzia delle entrate - ha considerato fiscalmente inesistente il *trust* ove, a valle di un accertamento in fatto, risulti che l'attività di quest'ultimo è "eterodiretta dalle istruzioni vincolanti riconducibili al disponente ovvero ai beneficiari".

(17) Sul punto, la circolare n. 61/E del 27 dicembre 2010 afferma che "non possono, quindi, essere considerati validamente operanti, sotto il profilo fiscale, i *trust* che sono istituiti e gestiti per realizzare una mera interposizione nel possesso dei beni e dei redditi. È il caso, ad esempio, dei *trust* nei quali l'attività del *trustee* risulti eterodiretta dalle istruzioni vincolanti riconducibili al disponente o ai beneficiari".

(18) In altri termini, in assenza delle condizioni di validità giuridica del *trust*, si pone un problema di configurabilità stes-

Peraltro, l'interposizione contestata dall'Agenzia delle entrate in presenza di un *trust* giuridicamente "inesistente" è di natura "fittizia" (19). Ai fini di una contestazione di **interposizione fittizia** occorre però che sussistano i presupposti di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, ossia la presenza di un **accordo simulatorio** tra le parti, segnatamente tra il *trustee* (soggetto "interposto", poiché formalmente dotato dei poteri di gestione sul *trust*), il beneficiario o disponente (che, in tale ottica, sarebbero gli interponenti) e il terzo contraente, parte del contratto apparente con il *trustee* (20). Tuttavia, i casi esemplificati dall'Agenzia delle entrate come ipotesi di "interposizione fittizia" sono connessi all'incisività dei poteri di fatto esercitati dal disponente (o dai beneficiari) e attengono perciò ad elementi afferenti la validità giuridica del *trust* e che prescindono dalla sussistenza di fattispecie simulate (21).

In ogni caso, ed indipendentemente dalla criticità appena esaminata, in sede di Risposta l'Agenzia delle entrate ha sancito l'inesistenza fiscale del *trust*, *inter alia*, a fronte della possibilità per i beneficiari di porre fine anticipatamente al *Trust* a seguito del decorso del c.d. **periodo di indisponibilità**, ossia dopo cinque anni dal conferimento delle partecipazioni detenute in Gamma e ferma restando la maggioranza dei voti dei beneficiari.

Si ritiene che questo rilievo sia nella sostanza condivisibile.

Il potere dei beneficiari di terminare il *Trust* anticipatamente, attribuendo loro il **controllo sulla sua durata**, conferisce infatti agli stessi - seppure indirettamente - il controllo anche sui beni nel fondo in *Trust*. In questo senso, con approccio sostanziale, i beneficiari ne hanno di fatto la disponibilità giuridica, con conseguente impossibilità di ritenere il *Trust* esistente agli effetti fi-

scali. Del resto, in merito a questo punto l'Agenzia delle entrate si era già espressa con la circolare n. 61/E del 27 dicembre 2010, ove era stato condivisibilmente chiarito che deve escludersi la soggettività passiva ai fini delle imposte dirette al *trust* che "il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi".

Non si comprende tuttavia il motivo per il quale l'Agenzia, in base a queste premesse, abbia ritenuto che i redditi del *Trust* dovessero essere tassati in capo al disponente e non in capo ai beneficiari.

Infatti, in base alla ricostruzione dell'Agenzia, sarebbero tutt'al più i **beneficiari** stessi a dover essere considerati i reali **"possessori" dei redditi** del *Trust*, e dunque espressione di capacità contributiva rispetto agli stessi.

Per giustificare questa conclusione l'Agenzia delle entrate richiama il passaggio della circolare n. 61/E/2010, secondo cui, in caso di inesistenza fiscale del *trust*, i suoi "redditi saranno assoggettati a tassazione in capo al disponente secondo i principi generali previsti per ciascuna delle categorie reddituali di appartenenza". Tuttavia, la circolare n. 61/E/2010 riferisce questa conclusione al caso in cui "il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte in capo al disponente", dunque all'ipotesi in cui sia il **disponente** a preservare il **controllo sul trust**.

Per ragioni di sistematiche, quindi, se sono i beneficiari a esercitare un "controllo" sul *trust*, sembra ragionevole che i redditi formalmente di quest'ultimo siano da imputare e tassare in capo ai beneficiari.

### 5. Potere di controllo del guardiano

L'Agenzia delle entrate ha poi sancito l'inesistenza fiscale del *Trust* in ragione dell'asserito

sa dell'istituto sulla base dei concetti civilistici (che derivano dalla trasposizione di quelli convenzionali), non già di interposizione. Sul punto, si veda A. Vicari, "La soggettività passiva del *trust* nelle imposte dirette tra interposizione fittizia, simulazione e riqualificazione", in *Trust e attività fiduciarie*, n. 5/2011, pag. 475.

(19) Con circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009, l'Amministrazione finanziaria ha infatti precisato, con riferimento ai *trust* irrevocabili nei quali il *trustee* è di fatto privato di poteri dispositivi, che gli stessi dovessero ritenersi non operanti "in quanto fittiziamente interposti nel possesso dei beni". In successivi interventi (es., circolare n. 61/E/2010) l'Agenzia delle entrate, pur non esprimendosi espressamente sulla forma di interposizione rilevante ai fini dell'accertamento, ha richiamato i principi espressi con la citata circolare n. 43/E/2009.

(20) Cfr., in senso analogo, S. Loconte, *Strumenti di protezio-*

*ne e pianificazione patrimoniale*, IPSOA, 2018, pag. 437.

(21) Tale impostazione è fondata sul presupposto che la norma richiamata possa essere applicabile esclusivamente ai casi di interposizione fittizia, non anche a quelli di interposizione c.d. reale, in linea con la dottrina ampiamente maggioritaria sul punto. In merito, si veda in senso analogo F. Randazzo, "Abuso del diritto - La donazione preordinata a evadere il regime fiscale delle plusvalenze - interposizione fittizia e elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2016, pag. 71; M. Beghin, "L'interposizione fittizia di persona e l'evasione elusiva: spunti per la sistematizzazione della materia", in *Corr. Trib.*, n. 47/2014, pag. 3613; G. Escalar, "Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione", *ivi*, n. 16/2016, pag. 1215.

potere dei beneficiari di ingerirsi indirettamente nella gestione del patrimonio del *Trust* attraverso il guardiano (soggetto a nomina a maggioranza da parte degli stessi beneficiari), il cui parere o consenso doveva essere preventivamente ottenuto dal *trustee* per il compimento di taluni atti di gestione del patrimonio del *Trust*.

Sebbene il potere dei beneficiari di terminare anticipatamente il *Trust* - analizzato nel paragrafo precedente - sia da considerare di per sé già sufficiente ad escluderne la soggettività passiva d'imposta, l'analisi delle considerazioni dell'Agenzia delle entrate rispetto all'**estensione dei poteri del guardiano** riveste particolare interesse, in quanto l'approccio adottato appare eccessivamente rigoroso.

In termini generali, la circostanza che talune decisioni di gestione del *trustee* siano soggette al consenso preventivo del guardiano non può essere automaticamente considerata indice di **fittizietà** o di **perdurante controllo** sui beni del *trust* (22).

La figura del guardiano è infatti espressione di un controllo fisiologico sull'operato del *trustee*, trattandosi del soggetto incaricato di accertare che il programma del *trust* abbia esecuzione in modo **conforme alle previsioni dell'atto istitutivo**, e che quindi gli obiettivi del *trust* siano perseguiti in modo puntuale (23). Chiaramente, le prerogative del guardiano incontrano il limite di non dover essere tali da snaturare il ruolo del *trustee*, oltre a dover essere conformi a quanto previsto dalla legge regolatrice del *trust* (24).

Nel caso di specie, in base a quanto desumibile dalla Risposta, il potere di amministrazione del *trustee* risultava soggetto al **consenso preventivo** del guardiano in relazione ad alcuni atti essenzialmente aventi ad oggetto la gestione patrimoniale e finanziaria del *Trust*, come l'investimento della liquidità del *Trust* e l'alienazione delle partecipazioni in esso conferite.

Si ritiene che tale prerogativa non sia tuttavia indicativa dell'inesistenza fiscale del *Trust*.

Il fatto che il guardiano possa esprimere il proprio consenso in relazione a certi atti di amministrazione straordinaria potenzialmente idonei a intaccare la dotazione patrimoniale del *Trust* è fisiologico e coerente con la sua funzione. La previsione dell'obbligo del consenso preventivo

del guardiano in relazione a tali aspetti appare connaturata alle necessità di tutelare la **consistenza del trust** nell'interesse finale dei beneficiari e di salvaguardare il perseguimento delle finalità del *trust* stesso.

Del resto, laddove l'atto istitutivo non attribuisse al guardiano alcun potere di intervento effettivo su determinati atti di gestione finanziaria, la sua previsione nell'**atto istitutivo** non avrebbe ragione d'essere.

Ad ulteriore supporto di quanto precede, l'attribuzione di tali poteri al guardiano è pienamente conforme alla **legge di San Marino** regolatrice del *Trust*, che ammette addirittura la possibilità che il guardiano ponga il veto in relazione all'esercizio di alcuni poteri gestori del *trustee* (25) - prerogativa, questa, non espressamente contemplata nel caso di specie.

È quindi evidente che la previsione dell'obbligo di ottenere il suo consenso preventivo in taluni limitati casi e soltanto in relazione ad alcuni atti di straordinaria amministrazione non può essere considerata indicativa dell'inesistenza del *Trust*.

Tra gli ulteriori elementi ritenuti sintomatici dell'inesistenza del *Trust*, l'Agenzia delle entrate ha poi considerato la previsione dell'atto istitutivo secondo cui il guardiano poteva fornire la propria **opinione sulle attività del trustee**, avendo altresì il diritto di ricevere un **rendiconto periodico** di gestione.

Si ritiene tuttavia che neanche tali elementi siano espressivi di un'ingerenza indebita del guardiano nei poteri del *trustee*, ma che si tratti di circostanze indicative, tutt'al più, dell'opposto.

Tali prerogative - oltre ad essere conformi alla legge regolatrice del *Trust* - sembrano infatti confermare l'**assenza** in capo al guardiano di un **ruolo decisionale** sulla gestione corrente del *Trust*, di cui era messo a conoscenza solo nel momento della ricezione - per l'appunto, da parte del *trustee* - del rendiconto della (sua) gestione. In questo senso, quindi, il guardiano viene informato dell'attività che il *trustee* ha già svolto solo a consuntivo, senza evidentemente poter intervenire *a priori* sulle sue decisioni (salvo che in limitati casi di amministrazione straordinaria).

(22) Cfr., in senso analogo, S. Loconte, op. cit., pag. 790.

(23) Per un'approfondita disamina del ruolo del guardiano, si rimanda a A. Busani, *Il Trust - Istituzione, gestione e cessazione*, 2020, CEDAM, pag. 529 ss.

(24) Cfr., in senso analogo, S. Marchese, "I trust 'fiscalmente

riconosciuti", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020, pag. 2407.

(25) Cfr. art. 52, Legge 1° marzo 2010, con cui la Repubblica di San Marino ha disciplinato l'istituto del *trust*.

Né, infine, risulta dirimente la previsione contenuta nell'atto istitutivo in base alla quale il guardiano può essere **revocato a maggioranza** dai beneficiari.

Tale possibilità, di per sé considerata, non dovrebbe inficiare sulla genuinità del *trust*, in quanto fondata sulla necessità di preservare un **rapporto di fiducia** tra gli stessi ed il guardiano (26). Peraltro, nel caso di specie, la limitatezza dei poteri vincolanti del guardiano sugli atti di amministrazione del *trustee* implica che il potere di revoca del guardiano da parte dei beneficiari non sarebbe sufficiente ad influenzare in modo determinante la gestione del *Trust*.

### 6. Conclusioni

Alla luce di quanto precede, si ritiene nel complesso condivisibile la conclusione cui è perve-

nuta l'Agenzia delle entrate nella parte in cui ha sancito l'**assenza di soggettività passiva** del *Trust* ai fini delle imposte dirette in ragione della possibilità di **estinzione anticipata** dello stesso riconosciuta ai beneficiari.

Tuttavia, l'Agenzia sembra aver interpretato in modo eccessivamente stringente le clausole dell'atto istitutivo relative ai **poteri del guardiano**, considerati espressione dell'ingerenza dei beneficiari nella gestione del fondo in *Trust*.

C'è da chiedersi, quindi, se il medesimo approccio restrittivo nella valutazione del grado di ingerenza del guardiano sarebbe stato ugualmente adottato dall'Agenzia in assenza della previsione della possibilità di estinzione anticipata del *Trust* da parte dei beneficiari.

(26) Per le stesse ragioni è stato evidenziato che non sarebbe lesiva della genuinità del *trust* neanche una clausola di revoca senza giusta causa del *trustee* esercitabile dai beneficiari, purché tale previsione non sia nei fatti utilizzata come strumento

di limitazione sull'operato del *trustee*. Cfr. P. Scarioni - P. Angelucci - E. Canaletti, *La fiscalità del trust nell'ordinamento tributario italiano*, 2020, Milano, pag. 18.



# Irretroattiva la presunzione di evasione per i “Paradisi fiscali”

di Elisa Manoni (\*)

L'applicazione retroattiva della presunzione di fruttuosità delle somme e degli altri strumenti finanziari trasferiti o costituiti all'estero e, quindi, di redditività fiscale degli stessi ha impegnato, fin dalla sua introduzione, la dottrina e la giurisprudenza. E se la giurisprudenza sembra oramai concorde nel ritenere che la natura sostanziale della presunzione impedisca un'applicazione retroattiva della norma, tuttavia da un attento esame del disposto normativo emerge come la soluzione vada ricercata all'infuori delle categorie giuridiche “sostanziale” e “procedurale”.

## 1. Premessa

La tematica del monitoraggio fiscale è sempre attuale ed alimenta continue riflessioni in specie per quanto riguarda il contrasto ai “paradisi fiscali”.

In specie la **presunzione**, posta dal legislatore, secondo cui gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato**, in violazione delle norme sugli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia, ha posto e continua a porre una serie di interrogativi.

Dopo aver inquadrato la natura della presunzione *de qua*, mettendo in luce il concreto operare della stessa, il presente contributo esaminerà la questione della **portata retroattiva** o meno della stessa, fornendo argomentazioni finalizzate a dimostrare come qualsiasi dissertazione in ordine alla **valenza “sostanziale” o “procedurale”** possa risultare alla prova dei fatti, sterile, dovendo trovare la risposta all'interrogativo nei paradigmi costituzionali.

## 2. Disciplina del monitoraggio fiscale

L'imprescindibile necessità di intercettare efficacemente le imposte sui redditi di fonte estera di soggetti residenti in Italia, e l'oggettiva impossibilità delle Autorità di procedere in tal senso, ha spinto il legislatore ad introdurre precisi **obblighi dichiarativi** in capo a taluni soggetti.

In particolare, il legislatore italiano ha emanato, in virtù della Direttiva 88/361/CEE, che all'art. 4 prevede per gli Stati membri “il diritto di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale o ai fini di una sorveglianza cautelare degli istituti finanziari, o di stabilire procedure di dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica”, un documento normativo contenente regole, obblighi, adempimenti e procedure collegate a tale tipologia di operazioni transfrontaliere. Il predetto documento è rappresentato dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (1), avente a oggetto “Rilevazioni ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori”.

(\*) Avvocato in Ancona.

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

# Approfondimento

## Monitoraggio fiscale

Il decreto rappresenta la principale normativa disciplinante il **monitoraggio fiscale**, il quale consente il controllo delle transazioni finanziarie da e verso l'estero effettuate da soggetti esentati dall'impianto contabile. All'interno del decreto sono quindi individuati gli obblighi di dichiarazione annuale a capo dei contribuenti che detengono o trasferiscono consistenze di natura finanziaria o patrimoniale da e per l'estero.

Come si legge nella stessa Relazione governativa al D.L., "era divenuto necessario approntare apposite misure di ordine fiscale idonee a consentire il **controllo delle transazioni finanziarie da e verso l'estero** effettuate da quei soggetti residenti che, non essendo tenuti alla redazione di bilanci, sfuggono alla concreta possibilità di indagine da parte del Fisco".

Una simile preoccupazione era stata avvertita altresì dal legislatore comunitario, il quale, nella Direttiva innanzi citata, aveva specificato che il diritto ad adottare misure e procedure volte ad impedire le infrazioni alle leggi ed ai regolamenti interni non sarebbe stato pregiudicato, a condizione che tali misure e procedure non fossero state di ostacolo ai movimenti di capitali operati conformemente alle disposizioni del diritto comunitario.

Nell'ultimo decennio la disciplina del monitoraggio fiscale ha assunto un significato molto più ampio. Diversamente dall'impianto normativo iniziale strettamente legato alla necessità di segnalazione delle consistenze e dei trasferimenti di natura estera, oggi assume rilevanza anche sul piano reddituale. Di conseguenza, da una parte le contestazioni hanno l'obiettivo di colpire le **violazioni formali dichiarative**, dall'altra di **accertamento delle imposte** (2).

Ne deriva un quadro della disciplina molto articolato.

Vediamo brevemente chi sono i destinatari di tale *corpus* normativo.

I **soggetti obbligati** ad indicare nell'apposito quadro (RW) della dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, sono le **persone fisiche**, gli **enti non commerciali** e le **società semplici**, nonché i **soggetti equiparati**, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. A

tal fine, con riguardo alle persone fisiche, si deve fare riferimento alla nozione contenuta nell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R., in base alla quale si considerano residenti "le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile" (3).

Ai sensi dell'art. 43, c.c., il **domicilio** di una persona è da individuare nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi. Dottrina e giurisprudenza hanno inteso in senso ampio le parole "**affari ed interessi**", ricomprendendovi sia gli interessi di natura patrimoniale che di tipo morale (4). Anche l'Amministrazione finanziaria si esprime nello stesso senso, sicché il domicilio fiscale va desunto da tutti gli elementi fattuali che, direttamente o indirettamente, denotano il radicamento in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (5).

La **residenza** è definita, invece, dal suddetto articolo come il luogo in cui la persona ha la **dimora abituale** e, pertanto, è possibile affermare che debba essere determinata sulla base dell'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo; concorrono, quindi, ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estricandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento.

Affinché sussista il requisito dell'abitudine della dimora non è necessaria la continuità o la definitività e, di conseguenza, l'abitudine della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, e quindi al di fuori del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'**abitazione**, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il **centro** delle proprie **relazioni familiari e sociali**. La residenza, inoltre, non viene meno per **assenze più o meno prolungate**, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago. Il requisito della residenza fiscale si acquisisce *ex tunc* con riferimento al periodo

(2) Art. 12 D.L. n. 78/2009.

(3) Tali criteri sono tra loro alternativi, essendo sufficiente che sia verificato anche uno solo di essi affinché una persona possa considerarsi fiscalmente residente in Italia.

(4) G. Corasaniti, "Lo scambio di informazioni tra presupp-

sti internazionalistici e prospettive applicative", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 1361.

(5) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304.

d'imposta nel quale la persona fisica instaura il collegamento territoriale rilevante ai fini fiscali e, pertanto, soltanto alla fine dell'anno solare è possibile effettuare la verifica del requisito temporale della permanenza in Italia (183 o 184 giorni in caso di anno bisestile).

Inoltre, come stabilito dal comma 2-*bis*, dell'art. 2, del T.U.I.R., si considerano altresì residenti, salvo prova contraria del contribuente, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal Decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 e successive modificazioni (c.d. **black list**). La presunzione di residenza in Italia può essere legittimamente superata dalla positiva valutazione di **elementi di fatto forniti dal contribuente**, quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento nel Paese estero, la regolare corresponsione di affitti e spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari. Per le **società semplici**, le **associazioni** e gli **enti non commerciali**, gli artt. 5, comma 3, lett. d), e 73, comma 3, del T.U.I.R. stabiliscono che si considerano residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Ai sensi del citato art. 73, del T.U.I.R., si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i **trust** e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale previsto dall'art. 168-*bis*, comma 1, del T.U.I.R. (c.d. **white list**), in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

I contribuenti residenti, rientranti nell'ambito soggettivo del monitoraggio fiscale, sono tenuti agli obblighi dichiarativi nell'ipotesi di detenzione di attività finanziarie indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, e quindi anche se pervengono da **eredità o donazioni**.

Se le **attività finanziarie** sono **in comunione o cointestate**, l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento all'intero valore delle attività

e con l'indicazione della percentuale di possesso (6).

L'obbligo di dichiarazione in questione riguarda non solo gli effettivi beneficiari o i detentori occulti dei conti in questione, ma anche coloro che ne hanno la **disponibilità** e la **possibilità di movimentazione**: diversamente, verrebbe ad essere vanificato lo scopo stesso della legge sul c.d. monitoraggio fiscale. In tal senso, in caso di conto corrente estero intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente, anche il delegato è tenuto alla compilazione del quadro RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero, qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario.

Se l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina non solleva particolari problemi, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda la norma (art. 12, D.L. n. 78/2009) relativa al contrasto dei "paradisi fiscali".

La complessità della norma richiede, infatti, un'attenta esegesi.

### 3. Contrasto ai "paradisi fiscali": presunzione di evasione

L'art. 12, comma 2, primo periodo, D.L. n. 78/2009, dispone che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a regime fiscale "privilegiato" di cui ai DD.MM. 4 maggio 1990 e 21 novembre 2001, in violazione delle norme sugli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante **redditi sottratti a tassazione in Italia**. In tal caso le sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione e di dichiarazione infedele sono raddoppiate (7).

I DD.MM. citati si riferiscono, rispettivamente all'elenco dei Paesi aventi un regime fiscale "privilegiato" ai fini della tassazione del reddito delle persone fisiche ed alla lista degli Stati per i quali si prevede il regime CFC.

Secondo tale presunzione, a prescindere dalla natura del reddito e dall'anno della sua formazione, il fatto di aver detenuto attività rilevanti in Paesi a fiscalità privilegiata ed in violazione degli obblighi sul monitoraggio costituisce una

(6) Agenzia delle entrate, circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013.

(7) Nell'ipotesi di omessa dichiarazione si applica la sanzio-

ne dal 240% al 480% delle imposte dovute, mentre nel caso di infedele dichiarazione la sanzione va dal 180% al 360%.

# Approfondimento

## Monitoraggio fiscale

condizione sufficiente all'emissione dell'**atto di accertamento**.

Prima di svolgere qualsiasi riflessione sul punto, è doveroso conferire una natura a tale presunzione.

L'art. 2727 c.c. definisce le **presunzioni** come "le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato".

Giova innanzitutto evidenziare la genericità della nozione proposta: tale definizione, infatti, ben si potrebbe attagliare al più generale concetto di **prova**. Non si può nascondere che tanto le c.d. prove rappresentative o storiche, quanto le critiche, abbiano sempre una valenza dimostrativa in qualche modo indiretta: quasi mai il giudice conosce il fatto direttamente con i propri sensi, quasi sempre egli deve avvalersi di un **fatto noto** per accertare ciò che non conosce e tale fatto noto può indifferentemente essere una testimonianza, un documento o un indizio da cui inferire logicamente, per via di una massima di esperienza, di una legge scientifica o di una norma giuridica, la sussistenza di ciò che occorre dimostrare.

Dalla definizione fornita dal legislatore subito si coglie l'essenza stessa delle presunzioni: non qualsiasi fatto è fonte dell'inferenza, ma solo quello il quale non sia direttamente rappresentativo del *thema probandum* e che ad esso conduca indirettamente solo tramite un procedimento logico di tipo sillogistico; in altre parole, alla base del ragionamento presuntivo non può stare un dato che sia artificialmente formato per narrare o raffigurare la circostanza da provare, ma soltanto un **fattore "naturale"** che sia però accidentalmente spia della sussistenza del fatto ignoto (8).

Tuttavia le **presunzioni semplici** esulano del tutto dal tema dell'onere della prova: esse infatti, come qualsiasi altra prova naturale, servono a formare il convincimento del giudice nel caso concreto e non forniscono *ex ante* dei parametri legali per la fissazione formale del fatto e per la regola di giudizio da applicarsi.

Vi è solo la codificazione dei **criteri di "ammissibilità"** delle presunzioni *de quibus*, utilizzabili quando siano:

a) **gravi**. Quanto al requisito della gravità, può dirsi che solitamente esso attiene al grado di convincimento che la presunzione suscita nel

giudice, ossia al grado di attendibilità che essa attribuisce alla conclusione la quale verte sul fatto da provare;

b) **precise**. Il fatto ignoto deve essere conseguenza non equivoca del fatto noto; tale fatto deve cioè consentire di derivare conclusioni univoche che riguardano proprio il fatto da provare e non altri fatti. Il requisito della precisione ben può identificarsi con quello della gravità, in quanto il procedimento deduttivo non può lasciar luogo a dubbi;

c) **concordanti**, vale a dire quando vi sono elementi concorrenti e conformi.

La portata del requisito in esame appare alquanto discussa. Da un lato vi sono autori convinti, sulla base della formulazione legislativa che si esprime al plurale ("concordanti"), che il ragionamento del giudice debba essere necessariamente fondato su **molteplici elementi indiziari o fatti noti** (9). Dall'altro lato, vi è chi (la giurisprudenza) riconosce che la valutazione del giudice possa reggersi anche su **un solo elemento**, purché così grave da attribuire un certo grado di conferma all'ipotesi sul fatto (10). A tal proposito è opportuno precisare che, sebbene la problematica delle presunzioni semplici appaia in vario modo connessa con la nozione di indizio, i due termini non possono essere correttamente usati come sinonimi. L'**"indizio"** indica il fatto noto, ossia la fonte che rappresenta la premessa del ragionamento presuntivo. Si tratta cioè di una circostanza certa, idonea a dedurre, come conseguenza logica possibile, l'esistenza del fatto da accertare. Il **fatto noto** da cui prende le mosse il procedimento presuntivo è la circostanza "indiziante": l'indizio è fonte di prova, ossia ciò da cui può derivare al procedimento un elemento di prova, mentre la presunzione semplice costituisce mezzo di prova, ossia l'attività attraverso la quale l'elemento di prova fornisce la propria valenza dimostrativa.

Così impostata la questione, risulta alquanto agevole comprendere come il **risultato induttivo** sia il frutto di un ragionamento sulle relazioni tra i due fatti e ciò costituisce la differenza tra dette presunzioni e quelle legali, le quali, ai sensi dell'art. 2728 c.c., dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa.

(8) F. Cordopatri, "voce 'Presunzione' (dir. proc. civ.)", in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, pag. 276; M. De Maria, "Delle presunzioni - artt. 2727-2729", in *Il Codice civile. Commentario*, Milano, 2014.

(9) L. Montesano - G. Arieta, *Diritto processuale civile*, II, Torino, 1997, pag. 106.

(10) Cass., 29 luglio 2009, n. 17574; Id., 11 settembre 2007, n. 19088.

Da qui la distinzione tra **presunzioni legali assolute** e **presunzioni legali relative**. Le prime si risolvono nella postulazione di fatti o situazioni cui la legge riconduce un determinato effetto, senza possibilità di fornire la prova in senso contrario.

Le seconde ammettono, invece, la prova contraria.

Le **presunzioni relative** si differenziano, pertanto, dalle **assolute**, poiché in queste non v'è dimostrazione che valga a spezzare la fissazione formale del fatto sacralizzata dalla legge; e si distinguono anche dalle **semplici**, in relazione alle quali l'inferenza tra due dati è stabilita non in generale dal legislatore, ma nel caso specifico dal giudice. Mentre le **presunzioni semplici** vengono ricondotte nell'ambito delle c.d. prove indirette o critiche in quanto fondate su un sillogismo logico-induttivo del giudice, le **presunzioni legali relative** non possono essere intese in senso proprio come strumenti di conoscenza dei fatti e come veri e propri mezzi di prova in quanto non impongono al giudice di accertare come vero il fatto presunto, ma di affermare gli effetti della fattispecie sostanziale come se fosse vero, benché non sia stato provato in giudizio (11).

Trasliamo tali principi nel contesto tributario (12), in cui siffatto apparato presuntivo fonda determinate metodologie operative consentite all'Ufficio accertatore in sede procedimentale.

Con riferimento alle **presunzioni semplici** e con specifico riguardo all'**attività di accertamento**, l'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare che la presunzione soddisfa i requisiti della **gravità, precisione e concordanza** e, quindi, la sussistenza di fatti costitutivi della pretesa impositiva.

Se le **presunzioni** sono **semplici**, la scelta del fatto noto ed il collegamento con il fatto ignoto sono rimesse all'**autore della presunzione**: l'**Ufficio** deve dimostrare la plausibilità del ragionamento su cui è basata la rettifica. Al contrario, se le **presunzioni** sono **legali**, l'ordina-

mento obbliga, noto il fatto individuato dalla norma, a dare per accertato il fatto ignoto: il compito dell'Amministrazione è semplificato, essendo sufficiente dimostrare la sussistenza del fatto noto.

Da quanto tratteggiato emerge come la presunzione di cui al comma 2 dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 assuma i tratti di presunzione legale relativa.

Il fatto noto in tal caso è rappresentato dalla detenzione, negli **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, di **investimenti** e di **attività di natura finanziaria** da cui viene dedotta, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la costituzione degli stessi con redditi sottratti a tassazione. Il fatto ignoto viene, pertanto, dato per accertato, poiché conseguenza ragionevolmente probabile di quello noto, essendo onere del contribuente fornire dimostrazione dell'irrilevanza, ai fini fiscali, delle attività estere in quanto, ad esempio, costituite con redditi esclusi da tassazione.

Una notazione al riguardo.

Seppur sia vero che nel caso di **presunzioni legali relative** vi sia la dispensa della prova da parte di colui a favore del quale esse sono stabilite, vale a dire l'Amministrazione, tuttavia quest'ultima deve previamente e necessariamente fornire **puntuali e precisi riscontri** del fatto noto, *id est* della detenzione di investimenti e di attività di natura finanziaria in territori a regime fiscale privilegiato.

Ne consegue, quindi, come l'omessa compilazione del quadro RW non sia, di per sé sola, circostanza idonea a favorire tale innesco; l'Ufficio (e lo si ribadisce) nell'esercizio dei propri poteri accertativi, deve individuare e dimostrare, in modo analitico e dettagliato, le **attività finanziarie rilevanti** la cui **indicazione nel quadro RW** risulti **omessa**.

Pertanto, la **detenzione in territori a fiscalità privilegiata** unitamente al riscontro di **elementi concorrenti di presunta infedeltà** si palesano quali circostanze decisive in punto di asserita evasione (13).

(11) La Suprema Corte (sentenza 27 novembre 1999, n. 13291) ha scardinato la differenza tra **presunzioni semplici** e **presunzioni legali relative**, affermando come tale distinzione sussista unicamente in ordine al modo di insorgenza, poiché, mentre il fatto sul quale si fonda la prima deve essere provato in giudizio ed il relativo onere probatorio grava su colui che intenda trarne vantaggio, la seconda è stabilita dalla legge e, come tale, non abbisogna della prova del fatto su cui si fonda e si giustifica. In ogni caso, una volta che la presunzione semplice si sia formata e sia stata rilevata, essa ha la medesima efficacia

della presunzione legale *iuris tantum*, una volta che venga rilevata, in quanto l'una e l'altra trasferiscono a colui contro il quale esse depongono l'onere della prova contraria.

(12) Cfr. M. Damiani, "Presunzioni legali relative e onere della prova: uso e abuso", in *Corr. Trib.*, n. 2/2020, pag. 581; G. Frasoni, "Sulle presunzioni legali nel diritto tributario", in *Rass. trib.*, n. 3/2010, pag. 603; P. Russo, "Problemi della prova nel processo tributario", *ivi*, n. 2/2000, pag. 375.

(13) Sulla rilevanza presuntiva della detenzione di attività finanziarie in Paesi a fiscalità privilegiata cfr. Cass., 14 novem-

# Approfondimento

## Monitoraggio fiscale

Solo in tal caso potrà operare la presunzione legale relativa (presunzione di redditività fiscale delle somme e degli altri strumenti finanziari trasferiti o costituiti all'estero), con ribaltamento dell'onere probatorio in capo al contribuente. Come è stato condivisibilmente osservato, la valenza della disposizione è rinvenibile laddove "la conseguenza della mancata prova contraria da parte del contribuente è la dimostrazione presuntiva della natura reddituale delle somme non giustificate a fronte della mancanza, per l'Ufficio, di qualsiasi impegno probatorio" (14).

Pertanto, in mancanza di una sostenibile e ragionevole **giustificazione** da parte del **contribuente**, risulterà obiettivamente difficile scardinare la rilevanza presuntiva della fruttuosità delle somme e degli altri strumenti finanziari trasferiti o costituiti all'estero e, quindi, di redditività fiscale degli stessi.

Occorre far chiarezza sul rapporto sussistente tra il comma 2 dell'art. 12 ed il comma 2-ter del medesimo articolo.

Ai sensi del comma 2-ter, per le violazioni riferite alla mancata compilazione del quadro RW, vale a dire per le violazioni riferite agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria di cui al comma 1, i termini di accertamento sono raddoppiati.

La **presunzione legale di fruttuosità** delle somme e degli altri strumenti finanziari trasferiti o costituiti all'estero e, quindi, di redditività fiscale degli stessi (univocamente desumibile dall'obbligo di dichiarare, comunque, i "redditi effettivi") evidenzia l'indissolubile collegamento genetico e funzionale esistente tra la sanzione irrogata per la disponibilità di capitali all'estero e l'imponibilità fiscale dei redditi presuntivamente tratti da quella disponibilità.

Il **raddoppio delle sanzioni** per omessa o infedele dichiarazione avviene in considerazione della gravità della complessa natura delle operazioni tese a nascondere al Fisco attività altrimenti imponibili: tanto conferma la natura di sanzioni collegate al tributo (15).

Ne consegue, quindi, come non possa essere accolta la prassi degli Uffici di notificare **due di-**

**stinti atti**, uno di irrogazione delle sanzioni per omessa compilazione del quadro RW e l'altro per l'imponibilità fiscale dei redditi derivanti dalla disponibilità di capitali all'estero con riferimento al medesimo periodo impositivo (16).

### 4. Efficacia temporale della presunzione di evasione

La questione della portata retroattiva o meno della norma tributaria in questione è stata scrutinata in chiave dicotomica: da un lato ne è stata predicata la natura "procedimentale", dall'altro lato quella "sostanziale".

Fornire un corretto inquadramento non è di poco conto.

Qualora si propendesse per la **portata "procedimentale"**, la disposizione sarebbe immediatamente applicabile secondo i principi che presiedono alla successione delle norme nel tempo, in quanto finalizzata a regolamentare gli obblighi strumentali alla realizzazione dell'obbligazione tributaria, incidendo sulla fase di attuazione del prelievo fiscale.

Se, invece, si dovesse affermare la **natura "sostanziale"**, la norma sarebbe applicabile solamente ad accertamenti riferiti ad annualità successive all'entrata in vigore del D.L. n. 78/2009, avuta considerazione del fatto che la stessa interviene sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione. L'**Agenzia delle entrate** ha da sempre considerato il disposto normativo in questione come di natura procedimentale, affermando che la disposizione di cui al citato art. 12 possa essere applicata a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale non siano ancora decaduti al momento dell'entrata in vigore del D.L. n. 78/2009 (17).

Al contrario, la **giurisprudenza** ha avallato la tesi secondo cui la norma *de qua* abbia natura sostanziale non applicandosi, quindi, retroattivamente, poiché produrrebbe indubbi effetti negativi a carico del destinatario oggettivamente imprevedibili al momento dell'introduzione (18).

bre 2019, n. 29632; Id., 28 aprile 2015, n. 8605.

(14) V. Ficari, "La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto", in *Rass. trib.*, n. 5/2009, pag. 1269.

(15) Cass., 23 ottobre 2013, n. 24409.

(16) S. Furian - F. Gallio, "Irretroattiva la norma sul raddoppio dei termini di accertamento e di contestazione di sanzioni da RW", in *il fisco*, n. 9/2018, pag. 882.

(17) Circolari n. 19/E del 12 giugno 2017; n. 6/E del 19 feb-

braio 2015; n. 27/E del 16 luglio 2015. Senza pretese di esaustività, in tal senso anche Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, Sez. I, sentenza 18 maggio 2012, n. 198; Comm. trib. prov. di Verbania, Sez. I, sentenza 21 febbraio 2013, n. 15; Comm. trib. reg. L'Aquila, Sez. VI, sentenza 25 ottobre 2019, n. 879.

(18) Cass., ordinanza 2 febbraio 2018, n. 2662, con nota di P. Mastellone, "Sostanziali (e quindi irretroattivi) presunzione di evasione e raddoppio dei termini da quadro RW", in *Corr. Trib.*, n. 16/2018, pag. 1249, e con nota di S. Furian - F. Gallio,

Secondo la Suprema Corte, la valenza procedimentale della norma di cui all'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della *sedes materiae*, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel Codice civile e non già nel codice di rito, porrebbe il **contribuente**, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, **in condizione di sfavore**, pregiudicandone l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Vediamo se tale esegesi possa ritenersi o meno corretta.

L'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 sembrerebbe porsi in termini derogatori "rispetto ad ogni vigente disposizione di legge". Occorre, dunque, interrogarsi sulla reale portata dell'eccezione, al fine di individuare quali **disposizioni** debbano intendersi **derogate** e, soprattutto, se siffatta deroga possa in qualche modo contribuire a definirne l'ambito di applicazione temporale.

L'indagine in merito all'effettivo ambito applicativo dell'eccezione conduce, inevitabilmente, all'art. 3, comma 1, della Legge n. 212/2000, il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di **irretroattività** posto dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, fatta eccezione per le norme interpretative di cui all'art. 1, comma 2.

Avuta considerazione del fatto che *ex art.* 1, comma 1, della Legge n. 212/2000 tutte le disposizioni di cui allo Statuto dei diritti del contribuente, in quanto attuative degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, "costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali", avendo lo Statuto codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, ne risulterebbe esclusa l'applicazione retroattiva, salvo che questa sia espressamente prevista.

E siffatta espressa previsione non può desumersi dall'inciso contenuto nella disposizione in esame (art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009), che svolge una funzione di garanzia, contrapponendo al **potere di operare per presunzioni** con-

ferito all'Ufficio la possibilità per il contribuente di fornire la **prova contraria**.

Il legislatore non si è, quindi, espresso sulla retroattività della disposizione. La locuzione presente nell'*incipit* della norma non si riferisce, infatti, all'ambito temporale della stessa, bensì al fatto che viene introdotta, appunto "in deroga ad ogni vigente disposizione", una **presunzione legale** secondo cui gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute in Stati a regime fiscale privilegiato sono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

L'identificazione di tali circostanze implica una **connotazione sostanziale della norma**, in quanto quantifica presuntivamente ed istantaneamente il reddito, derogando alle regole di determinazione dello stesso racchiuse nel T.U.I.R. ma sempre nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, come richiesto dalla Corte costituzionale, la quale, in relazione alle presunzioni legali in materia fiscale, ha più volte ribadito che, per poter essere razionalmente comprensibili alla luce del predetto principio, devono garantire che "ogni prelievo abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta" (19).

Ciò che viene in gioco, attraverso la presunzione *de qua*, è l'**effettività** e l'**attualità della contribuzione**.

In quanto "**norma sulla prova**", il contribuente non può essere tenuto a precostituirsì una prova nel momento in cui la legislazione vigente non preveda ancora quest'onere.

È difficile, comunque, elidere *in toto* la valenza procedurale della disposizione, *id est*, della presunzione, atteso che non si può assolutamente mettere in discussione la finalità della stessa, identificabile nella volontà di rafforzare gli interventi antievasione ed antielusione internazionale e nazionale, con inevitabili riflessi sul procedimento di accertamento tributario.

Convivono due anime e questa condivisione di certo non facilita il compito dell'interprete dimostrando, al contempo, come la soluzione all'interrogativo in merito all'efficacia nel tempo

"Irretroattiva la norma sul raddoppio dei termini di accertamento e di contestazione sanzioni da RW", in *il fisco*, n. 9/2018, pag. 882. Nella giurisprudenza di merito, Comm. trib. reg. Milano, Sez. XLV, sentenza 16 giugno 2014, n. 3194, con

commento di A. Vannini, "Irretroattiva la presunzione di evasione per investimenti nei paradisi fiscali", in *Corr. Trib.*, n. 42/2014, pag. 3279.

(19) Corte costituzionale, 3 giugno 1976, n. 200.

# Approfondimento

## Monitoraggio fiscale

della presunzione di evasione non possa essere cercata nell'alveo "sostanziale/procedurale".

Sono i principi della **certezza del diritto** e della **tutela dell'affidamento** del cittadino che, paradigmaticamente, indicano la soluzione.

Nel nostro sistema costituzionale non è affatto interdetto al legislatore di emanare disposizioni le quali vengano a modificare in senso sfavorevole per i beneficiari la disciplina dei rapporti di durata, anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti. Unica condizione essenziale è che tali disposizioni non tramodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello Stato di diritto.

Il principio di affidamento si erge, così, a baluardo contro gli interventi legislativi irragionevolmente incidenti nel passato; in pratica, occorre necessariamente procedere ad individuare

i **valori contrapposti** a quelli della certezza e dell'affidamento, in ragione dei quali sarebbe ragionevole una compromissione degli stessi (20).

Nel caso che ne occupa, vale a dire quello della presunzione di evasione, è oggettivamente impossibile rintracciare valori contrapposti in nome dei quali far legittimamente recedere i principi della certezza e dell'affidamento.

Anzi, il **diritto del contribuente di "difendersi provando"** (21) nell'ottica (di sistema) di attuazione del prelievo tributario secondo la reale capacità contributiva assurge ad imperativo categorico al cospetto del quale qualsivoglia considerazione o, meglio, applicazione retroattiva del disposto normativo e della presunzione ivi recata è destinata a soccombere.

Ragionare in senso contrario comporterebbe anche uno stravolgimento sganciato da valide ragioni della fisionomia della presunzione, da legale relativa ad assoluta.

(20) Sull'argomento, E. Della Valle, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001; G. Marongiu, "Retroattività, affidamento ed esigenze di cassa", in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2001, pag. 831; L. Perrone, "Certezza del diritto, affidamento e re-

troattività", in *Rass. trib.*, n. 4/2016, pag. 933.

(21) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, 2010, pag. 91.



# Utilizzo in sede tributaria di prove e atti del processo penale

di Vittoria Fattori (\*) e Ciro Santoriello (\*\*)

La possibilità di utilizzare all'interno del processo tributario le acquisizioni probatorie ottenute o formatesi nell'ambito del giudizio penale, avente ovviamente ad oggetto i medesimi fatti di evasione, dipende dalle differenze correnti fra il giudizio penale e quello tributario e, in particolare, dai limiti che ne conseguono in tema di circolazione probatoria fra i due processi. Solo alla luce di una attenta analisi di tali limiti si può correttamente comprendere quale rilievo possano avere i singoli atti istruttori raccolti in sede penale (testimonianze, intercettazioni, ecc.) se utilizzati dal giudice tributario per giudicare della pretesa dell'Amministrazione tributaria.

## 1. Premessa

Il tema dell'utilizzo in sede tributaria di **atti a valenza probatoria** formati nell'ambito del **giudizio penale** ha un significativo rilievo, posto che è innegabile la rilevanza dimostrativa di questi ultimi in ordine alla sussistenza del fatto di evasione: l'Autorità giudiziaria penale, infatti, ha poteri di intervento ed investigazione decisamente più incisivi rispetto a quanto riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria e quindi rinunciare agli esiti di tali accertamenti potrebbe incidere negativamente sulla possibilità per l'Erario di dimostrare la fondatezza della propria pretesa.

Al contempo, però, occorre evitare che la circolazione degli atti a valenza probatoria provenienti dal giudizio penale consenta di superare la disciplina del **processo tributario** in tema di **atti utilizzabili**, esito cui a volta, come vedremo, giunge la giurisprudenza allorché consente comunque al giudice tributario di valutare - sia pur liberamente e senza alcun vincolo - la

valenza dimostrativa di accertamenti dell'Autorità giudiziaria penale.

## 2. Istruzione probatoria e onere della prova nel processo tributario e nel giudizio penale

Il problema della **circolazione** e trasmigrazione degli **atti probatori** dal processo penale al processo tributario si pone in ragione della profonda diversità che corre fra questi due diversi tipi di giudizio, specie quando si consideri la disciplina in tema di istruzione probatoria.

### 2.1. Processo tributario

Il processo tributario ha **natura**, essenzialmente, **dispositiva** (1) (cfr. artt. 99 e 112 c.p.c.): il suo oggetto, infatti, è fissato dal ricorrente tramite il deposito del suo primo atto difensivo, contenente l'impugnazione degli atti fiscali ed il *thema decidendum* di ogni singolo giudizio è costituito da quei particolari fatti giuridici che ciascuna parte andrà ad allegare. Sotto questo aspetto, il processo tributario, essendo strutturato in **forma impugnatoria**, ossia come un'im-

(\*) Avvocato in Torino.

(\*\*) Magistrato.

(1) Tesauro, *Compendio di diritto tributario*, UTET, Torino,

2016; Lombardo, *Le prove nel processo tributario*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Sicilia, ottobre 2016.

# Approfondimento

## Processo tributario

pugnazione di un provvedimento positivo o negativo (quale, per esempio, il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione), è processo a parti invertite: l'**attore in senso sostanziale** non è, pertanto, chi propone il ricorso, ma chi è convenuto e l'**Amministrazione finanziaria**, pur indossando le vesti formali di **convenuta**, riveste il ruolo di attrice sostanziale e, di conseguenza, è suo onere provare la pretesa vantata e i fatti costitutivi del proprio diritto, mentre il **contribuente**, viceversa, **attore formale**, ma **convenuto sostanziale**, deve provare i fatti modificativi, estintivi o impeditivi del sopraccitato diritto.

Quanto all'**onere della prova** - che in precedenza si riteneva gravasse esclusivamente sul contribuente, per cui il fatto posto a fondamento dell'atto impositivo andava considerato provato sino al momento in cui il ricorrente non avesse fornito la prova negativa dello stesso -, lo stesso è ripartito tra le parti secondo le regole del processo civile e secondo la regola fornita dall'art. 2697 c.c. (2).

Relativamente alla disciplina in materia istruttoria, essendo il processo tributario governato - come detto - dal principio dispositivo, il giudice dovrà tener conto anche "dei fatti non specificamente contestati dalla parte costituita" (venendo così codificato il c.d. principio dell'onere di contestazione) (3). Inoltre, sia le Commissioni tributarie sia gli Uffici impositori sono muniti di **poteri istruttori** (4); pertanto, il giudice di sua iniziativa potrà a) disporre accessi e ispezioni, b) richiedere dati, informazioni e chiarimenti, c) richiedere relazioni tecniche ad organi dello stato, d) disporre lo svolgimento di una consulenza tecnica, e) su richiesta di parte - *ex art. 210 c.p.c.* - ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo.

Quanto alla **valutazione delle prove**, viene richiamato l'art. 116 c.p.c., il quale prevede che il giudice valuti le prove secondo il suo **prudente apprezzamento**, salvo che la legge disponga altrimenti, come si verifica con riferimento alle prove legali documentali.

### 2.2. Processo penale

Completamente diversa la ricostruzione che va operata con riferimento al processo penale. Il giudizio è introdotto dall'**organo pubblico** (il Pubblico ministero) e su quest'ultimo grava integralmente l'onere dell'**accusa**. Il criterio di giudizio è quello dell'**oltre ogni ragionevole dubbio** per cui ogni situazione di incertezza nella ricostruzione dell'accaduto si risolve in una decisione favorevole all'accusato, la cui eventuale inerzia nel difendersi dall'accusa non è in alcun modo valutata in senso negativo o quale forma di riconoscimento della fondatezza dell'imputazione. Il **potere istruttorio** del giudice, regolamentato dall'art. 507 c.p.p., può essere esercitato solo dopo che le parti hanno esaurito la loro attività probatoria.

Infine, quanto alla **valutazione delle prove**, il Codice di procedura penale richiama il principio del **libero convincimento** del giudice penale: rispetto al libero apprezzamento che opera nel processo tributario (analogamente al giudizio civile), la formula utilizzata dal Codice di procedura penale richiama senz'altro una maggiore discrezionalità in capo al decidente penale, il quale infatti non incontra alcun limite in prove dal valore legale predeterminato né il suo potere decisionale può essere vincolato da presunzioni di alcun genere.

### 3. Prove ammesse e prove escluse nel processo tributario

La principale differenza fra processo tributario e processo penale (e senz'altro la più rilevante ai nostri fini) è tuttavia rappresentata dalle diverse tipologie di prove utilizzabili ai fini della decisione.

Nel **processo tributario**, **prova regina** è quella **documentale**, con il riconoscimento all'atto pubblico e alla scrittura privata autenticata del valore di piena prova dei fatti ivi indicati sino a querela di falso (artt. 2700 e 2702 c.c.) (5).

Inoltre, nel processo tributario è consentito ed assolutamente frequente il ricorso alle **presunzioni**, ossia quegli elementi di prova che verto-

(2) Cass. civ., Sez. V, 4 maggio 2004, n. 8439.

(3) È opinione largamente condivisa che il fenomeno della non contestazione interessi unicamente il profilo probatorio dei fatti della controversia, non avendo invece alcuna rilevanza se riferita alla qualificazione giuridica delle fattispecie nonché all'applicazione o all'interpretazione di regole giuridiche, la cui correttezza deve essere, in ogni caso, vagliata dal giudice anche in mancanza di una specifica contestazione. Vedasi Proto Pisani, "Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel

processo civile", in *Foro it.*, 2003, I, pag. 607; Cass., Sez. L., 20 maggio 2006, n. 10111, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, pag. 5.

(4) Cfr. art. 7, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

(5) La querela di falso, ovviamente, non può proporsi dinanzi al giudice tributario: essa va proposta, invece, dinanzi al giudice civile ai sensi degli artt. 221 ss. c.p.c. L'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992, norma che regola i rapporti tra il processo tributario e gli altri processi, stabilisce che - laddove sia proposta querela di falso - il giudizio tributario vada sospeso.

no su fatti secondari e dai quali può desumersi il fatto principale, ivi comprese le c.d. presunzioni **semplicissime**, che sono libere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 c.c. e il cui utilizzo è considerato possibile solo nelle ipotesi in cui la legge lo preveda espressamente (6).

Non è, invece, disciplinata come prova del processo tributario la **confessione**, la quale - di conseguenza - dovrebbe potersi ritenere ammissibile, seppur sottoposta alla libera valutazione delle prove da parte del giudice *ex art. 116 c.p.c.* Ciò premesso, deve - in ogni caso - ritenersi esclusa la possibilità della **confessione giudiziale c.d. provocata**, stante l'inapplicabilità al processo tributario delle norme 230 e ss. c.p.c. in tema di interrogatorio formale. Viceversa, sono ammesse la **confessione giudiziale spontanea** e la **confessione stragiudiziale**, ossia quella resa *contra se* dal contribuente all'Amministrazione finanziaria oralmente nel corso dell'attività di verifica (a condizione, però, che sia riportata nel processo verbale di constatazione e che tale verbale sia sottoscritto) oppure per iscritto (7); in ogni caso, tali dichiarazioni non hanno efficacia di prova legale di tali dichiarazioni e rimangono pertanto soggette alla libera valutazione del giudice (8). Allo stesso modo, rimangono sottoposti alla libera valutazione del giudicante - avendo valenza meramente indiziaria - anche il rifiuto ingiustificato della parte a consentire ispezioni, a produrre i documenti richiesti e a rispondere alle domande di chiarimenti a lei rivolte dal giudice stesso.

Quanto alle prove non esperibili nel processo tributario, la legge processuale tributaria (9)

esclude espressamente il giuramento e la testimonianza. Secondo la giurisprudenza (10), tuttavia, l'esclusione della **prova testimoniale** non preclude l'utilizzo delle **dichiarazioni dei terzi** riprodotte nei verbali della Guardia di Finanza o dell'Amministrazione finanziaria, anche se non rese in contraddittorio con il singolo contribuente, e di quelle introdotte nel processo con il documento che le riproduce; si tratta, però, di semplici indizi e, pertanto, la decisione finale non potrà essere fondata esclusivamente su tali dichiarazioni, che dovranno essere accompagnate da altri mezzi di prova.

Anche le parti private, ai sensi dell'art. 111 Cost., possono produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi al fine di contestare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni dei terzi prodotte dall'Ufficio o da controparte. In tal senso si è espressa la Suprema Corte, la quale - per riequilibrare i rapporti tra ente impositore e contribuente - ha dichiarato che "nel processo tributario, è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente - fermo il divieto di ammissione della 'prova testimoniale' posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 - con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione" (11).

Infine, si segnala che anche nel procedimento tributario - come in quello penale - non sono utilizzabili le **prove acquisite illegittimamente** (12). In particolare, non sono utilizzabili - pur in assenza di esplicita previsione nor-

(6) Il legislatore, in particolare, autorizza l'Amministrazione finanziaria prima ed il giudice poi, a servirsi delle presunzioni semplicissime solo in casi di particolare gravità. A titolo di esempio, si ricorda il dettato dell'art. 39, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(7) Vedasi Lombardo, *Le prove*, cit.

(8) Secondo la Suprema Corte, nei rapporti relativi all'irrogazione di una sanzione pecuniaria per violazione di norme valutarie, le dichiarazioni sulla verità di fatti a sé sfavorevoli rese dal cittadino alla Guardia di Finanza al momento della elevazione del verbale di constatazione dell'infrazione, vertendo su fatti relativi a diritti indisponibili (atteso che lo *ius puniendi* della Pubblica amministrazione prescinde del tutto da qualsivoglia volontà del privato, il quale può solo subire - sussistendo gli elementi, oggettivi e soggettivi, richiesti dalla norma preveniente l'illecito valutario - le conseguenze sanzionatorie del fatto da lui compiuto), non formano piena prova contro colui che le ha rese a norma degli artt. 2733 e 2735 c.c., ma vanno liberamente apprezzate dal giudice, che, però, dato il loro particolare valore, deve adeguatamente motivarne l'eventuale mancata utilizzazione (Cass., Sez. V, 11 giugno 2004, n. 11170). Il S.C. ha

ancora affermato, in tema di contenzioso tributario, che le dichiarazioni rese in sede di verifica (nella fattispecie, ai fini dell'IIVA) dal legale rappresentante di una società non assumono contenuto testimoniale, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda; tali dichiarazioni possono invece essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponente eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri (Cass., Sez. V, 21 dicembre 2005, n. 28316).

(9) Art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.

(10) *Ex multis* Cass. civ., Sez. VI, 20 maggio 2020, n. 9316; Cass., Sez. V, 8 aprile 2015, n. 6946; Cass., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20032.

(11) *Ex multis* Cass. civ., Sez. V, 14 maggio 2010, n. 11785, Cass., Sez. V, 25 marzo 2002, n. 4269.

(12) Tesaurò, *Compendio*, cit., pag. 123.

# Approfondimento

## Processo tributario

mativa (13) - i documenti acquisiti nel corso di un accesso che sia stato eseguito senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria, o a seguito di autorizzazione illegittima, risultando in tali casi lesa la tutela del domicilio (14).

Nell'ambito del processo penale, la disciplina in tema di istruttoria è governata da due principi: da un lato, non vi sono limitazioni in ordine alla tipologia di prova utilizzabili per l'accertamento della fondatezza dell'accusa, dall'altro sono considerate inutilizzabili ai fini della decisione le prove (quale che sia la loro tipologia: perquisizioni, testimonianza, interrogatorio, ecc. - cfr. art. 189 c.p.p.) che siano state acquisite secondo modalità diverse da quelle specificatamente previste dal legislatore (artt. 187 e 191 c.p.p.).

### 4. Prove raccolte nel corso del processo penale e loro ammissibilità nel processo tributario

Alla luce delle differenze fra i due sistemi processuali, risulta evidente che ipotizzare un **utilizzo in sede tributaria** senza alcun vincolo di atti probatori formati nel processo penale non sembra plausibile, anche se la disciplina processuale tributaria non contiene una disposizione che detti un principio generale in merito all'ammissibilità delle prove, per cui, almeno in linea di principio, in tale tipologia di processo sono ammesse le prove provenienti da altri processi, tra cui anche da quello penale (15). Da qui consegue che il giudice tributario può fondare il proprio convincimento anche sulle **prove acquisite dal processo penale** (artt. 63, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 e 33, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), purché le sottoponga - volta per volta - alla propria, **autonoma, valutazione** (16), ma se questa è, per così dire, l'impostazione di ca-

rattere generale, la stessa incontra due eccezioni.

In primo luogo, affinché il giudice possa porre in essere la propria autonoma valutazione, deve trattarsi di prove formatesi legittimamente (in base alle norme regolatrice del processo di provenienza) ed in secondo luogo deve trattarsi di prove la cui ammissibilità non sia impedita dalle norme del processo tributario, come - secondo quanto accennato - la testimonianza.

Analizzando più nel dettaglio le ipotesi di ammissibilità delle prove raccolte nel processo penale, si può osservare quanto segue.

#### 4.1. Prove raccolte nelle indagini preliminari

Le prove raccolte nel corso delle indagini preliminari possono essere utilizzate sia dagli Uffici impositori che dal giudice tributario, con evidente differenza rispetto a quanto previsto in ambito processual-penalistico dove in via tendenziale il giudice non può fondare la propria decisione su atti istruttori formati in via unilaterale, senza contraddittorio, dal Pubblico ministero.

Quanto alla necessaria tutela del **segreto istruttorio** - che, come è noto, investe gli accertamenti a carico dell'indagato fino al termine delle indagini con la notifica dell'avviso di cui all'art. 415-bis c.p.p. -, è previsto che il Pubblico ministero possa - in deroga a quanto previsto dall'art. 329 c.p.p. - autorizzarne l'utilizzo in sede tributaria laddove ritenga che non ne derivi pregiudizio all'indagine e quale che sia la ragione della segretezza degli atti nel procedimento penale (17). Peraltro, la giurisprudenza esclude che l'utilizzo non autorizzato abbia conseguenze sull'avviso di accertamento, in quanto la sopracitata autorizzazione è pensata a tutela del segreto investigativo e non a tutela del contribuente (18).

(13) Cfr. Cass. civ., SS.UU., 19 ottobre 2005, n. 20253, secondo cui l'inutilizzabilità - a sostegno dell'accertamento - delle prove reperite nel corso di una perquisizione illegale non ha bisogno di espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola.

(14) Cfr. Cass. civ., Sez. V, 3 dicembre 2001, n. 15230. Si veda a commento Caputi, "Accesso domiciliare illegittimo se il decreto autorizzativo è motivato con il rinvio a 'fonti confidenziali' anonime, in *il fisco*, 2002, pag. 593.

(15) Tesauro, "Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale", in *Rass. trib.*, 2015, pag. 323; Di Siena, *La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette ed IVA*, Milano, 2000, pag. 232.

(16) Cfr. Cass. civ., Sez. V, 22 settembre 2000, n. 12577. A commento si veda Sciello, "Abolizione dell'art. 12, Legge n. 516

del 1982 e influenza del giudicato penale nel processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2001, pag. 296.

In dottrina, Musco - Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, pag. 341; Blandini, "Rapporti fra processo penale e processo tributario", in Falsitta (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano, 2001, pag. 148; Varraso, "Procedimento penale e reati tributari", in *Trattato di procedura penale, VII.I, Modelli differenziati*, Torino, 2011, pag. 89; Conte, "Processo penale e processo tributario, ovvero il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine della indeducibilità dei costi da reato, in *Riv. dir. trib.*, 2012, pag. 1171.

(17) Giarda, "Art. 23, in Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al D.Lgs. n. 74 del 2000)", Caraccioli - Giarda - Lanzi, (a cura di), Padova, 2001, pag. 539.

(18) Cfr. Cass. civ., Sez. V, 3 dicembre 2001, n. 15230. In particolare, l'interesse della parte privata a svolgere le proprie difese nel giudizio tributario è comunque garantito dalla cono-

La normativa in tema di **circolazione degli atti** formati nelle indagini preliminari è rivolta alla **Guardia di Finanza**, la quale non ha un semplice potere di trasmissione bensì un potere-dovere con conseguente obbligo di utilizzare e trasmettere agli Uffici finanziari le risultanze dell'attività di polizia giudiziaria di cui sia in possesso, dopo l'apposita autorizzazione rilasciata dal Pubblico ministero su istanza della suddetta polizia giudiziaria. Quanto al tipo di atti che possono essere trasmessi all'Amministrazione finanziaria non si riscontra alcuna limitazione, potendosi comunicare documenti, verbali di ispezioni, perquisizione e sequestro, verbali di dichiarazione testimoniale, ecc.

La prevista utilizzabilità degli atti formati nelle indagini preliminari pone un particolare problema in ragione del **diverso valore probatorio** che gli stessi rivestono in sede penale e nel giudizio tributario. Nel primo, infatti, i suddetti atti non hanno, di regola, il valore probatorio che gli è invece riconosciuto nel giudizio contro il contribuente e ci si domanda se sia conforme ai principi costituzionale la scelta del legislatore di consentire di dimostrare determinate circostanze in sede fiscale sulla base di documenti che tale valenza dimostrativa non avrebbero, in assenza di contraddittorio, nel procedimento penale in cui si sono formati (19).

### 4.2. Prove illegittime secondo la procedura penale

Come anticipato in precedenza, perché le prove "esterne" rispetto al procedimento tributario siano ammissibili in quest'ultimo è necessario

che si siano legittimamente formate secondo la normativa che disciplina il procedimento *a quo* (20) - anche se si sottolinea che il contribuente, in sede tributaria, può instaurare un contraddittorio su tali atti e può esercitare un diritto alla controprova (21).

### 4.3. Prove orali

Come più volte ricordato, le prove orali non sono ammesse nel procedimento tributario, il che parrebbe condurre all'esclusione circa la possibilità di utilizzo in tale processo delle **dichiarazioni di terzi** raccolte nel corso delle indagini preliminari e delle testimonianze rese davanti al giudice penale (22). Invece, giurisprudenza consolidata prevede che nel procedimento tributario siano ammesse le testimonianze rese da terzi altrove, ed in particolare nel processo penale (23).

Peraltro, come accennato, l'utilizzo di dichiarazioni di terzi nel processo tributario è ammesso anche se non si tratti di prove orali raccolte nei procedimenti civili e penali ed assunte in contraddittorio, seguendo le regole dettate dal codice di riferimento, ma anche laddove consistano, ad esempio, in dichiarazioni di terzi riportate nei **verbali** della Guardia di Finanza o dell'Amministrazione finanziaria. Questa conclusione è conseguente alla pronuncia n. 18/2000 della Corte costituzionale (24), secondo cui il divieto normativo in tema di ammissione di prove testimoniali in sede di processo tributario non opererebbe qualora le dichiarazioni dei terzi venissero considerate - non come prove, ma - quali indizi e sempre che il giudice ammetta che an-

senza/conoscibilità degli atti. Boccari, "La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tributario e nel procedimento penale", in AA.VV., Giarda - Perini - Varraso (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2015, pag. 518; Mambriani, *I reati tributari. Profili sostanziali e disciplina processuale*, Torino, 1993, pag. 547.

(19) Corso, "L'utilizzo extra-processuale di elementi conoscitivi (dati, documenti e notizie) acquisiti nel procedimento penale", in *I reati in materia fiscale*, Corso - Stortoni (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, Torino, 1990, pag. 642.

(20) Cfr. Cass. pen., SS.UU., 25 marzo 2010, n. 13426: l'inutilizzabilità dei risultati delle intercettazioni, accertata nel giudizio penale di cognizione, ha effetti in qualsiasi tipo di giudizio e, quindi, anche nell'ambito del procedimento di prevenzione.

In senso contrario Mambriani, *I reati tributari*, cit., pag. 272, secondo cui, al più, dovrebbe essere il giudice tributario a decidere se il vizio dell'atto ne impedisca o meno l'utilizzo anche in sede tributaria.

(21) Comoglio, "Prove penali e prove atipiche nel processo tributario", in *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., pag. 658.

(22) Mambriani, *I reati tributari*, cit., pag. 261.

Nel senso che sarebbero senz'altro utilizzabili le dichiarazioni

rese dall'indagato, Comoglio, *Prove penali*, cit., pag. 709.

(23) Cfr. Cass. civ., Sez. V, 22 giugno 2010, n. 14960, nella cui motivazione si afferma che le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale possono essere valutate come elementi di valore indiziario dal giudice tributario. Osserva Cass. civ., Sez. V, 3 aprile 2013, n. 8037, come "non sia affatto impedito al giudice tributario di liberamente apprezzare sotto l'aspetto indiziario le prove assunte in un processo penale. Compresa, ovviamente, le prove testimoniali".

Con riferimento alla testimonianza raccolta nel giudizio civile, cfr. Cass., Sez. V, 21 gennaio 2008, n. 1164, secondo cui le testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile assumono un rilevante valore indiziario, anche se il contribuente non sia parte del giudizio medesimo, e quindi, pur dovendo trovare conferma in altri elementi di giudizio, non possono essere ritenute irrilevanti sulla base delle sole contestazioni del contribuente, atteso che esse sono assunte con le garanzie del contraddittorio e la loro attendibilità è anche presidiata da sanzioni penali.

(24) Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. it.*, 2000, pag. 1075, in cui si legge che "Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli ele-

# Approfondimento

## Processo tributario

che i privati possano produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi, così da contrastare l'efficacia di quelle prodotte dall'Ufficio (25).

Una tale conclusione non pare molto convincente. In primo luogo, non pare corretto "aprire le porte" alla **prova orale** solo perché la si qualifica come indizio o elemento di prova, attribuendo a tale diversa denominazione valore decisivo (26): in entrambi i casi, infatti, si è innanzi ad una narrazione rappresentativa di un fatto che di quel fatto assume comunque valore probatorio (27).

In secondo luogo, l'argomentazione utilizzata dalla Corte costituzionale e poi dalla giurisprudenza tributaria fa dipendere l'ammissibilità di un mezzo di prova, non dalle regole generali di ammissibilità, ma dal grado di efficacia probatoria dello stesso.

Non vale a superare queste obiezioni la riconosciuta possibilità anche ai privati di far ricorso a questi strumenti istruttori. Infatti, come rilevato in dottrina (28), risulta innegabile che - mentre l'ingresso nel circuito del processo delle dichiarazioni dei terzi utilizzate dall'Amministrazione finanziaria appare agevole grazie alla loro immissione nei verbali e negli altri documenti redatti da pubblici ufficiali (e confluiti in modo diretto o *per relationem* all'interno degli

atti impositivi) - quelle utilizzabili dal contribuente debbono necessariamente entrare a far parte del processo attraverso strumenti come l'**atto notorio**, la **dichiarazione sostitutiva** dell'atto notorio (o di notorietà) o la **perizia giurata**, la cui ammissibilità è, tuttavia, incerta e la cui acquisizione (29) non è sorretta dall'attribuzione di uno specifico potere - con il che nel processo tributario viene affermata la vigenza di un minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio (30), con conseguenze importanti in merito alla minore attendibilità sul piano probatorio dell'atto (31).

#### 4.4. Intercettazioni

Quanto alla sorte delle intercettazioni, ferma la ovvia assoluta inutilizzabilità di tale attività di captazione di informazioni quando disposta in modalità difforme rispetto alle prescrizioni normative, non si ritiene rilevante, nel senso di precludere l'**utilizzo in sede tributaria di intercettazioni legittimamente disposte**, il disposto di cui all'art. 270 c.p.p. secondo cui "i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza". La giurisprudenza

menti indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione".

A commento, Fazzalari, "Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi adottate dall'Amministrazione", in *Giur. Cost.*, 2000, pag. 128.

Cfr. inoltre Cass. civ., Sez. V, 14 maggio 2003, n. 7445; Cass. civ., Sez. V, 20 marzo 2007, n. 9402; Cass. civ., Sez. V, 27 settembre 2007, n. 20353; Cass. civ., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20032.

Secondo Cass. civ., Sez. V, 5 maggio 2011, n. 9876, le dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare, non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica.

(25) Cass. civ., Sez. V, 27 settembre 2007, n. 20353; Cass. civ., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20032. Viene attribuito valore di elementi indiziari - i quali, pertanto, necessitano di essere accompagnati da altri elementi - anche a dichiarazioni sostitutive di notorietà prodotte dal contribuente nel contesto di una più articolata istruttoria (Cass. civ., Sez. V, 26 marzo 2003, n. 4423; Id., 15 aprile 2003, n. 5957; Id., 21 aprile 2008, n. 10261).

(26) In particolare, Tesaro (*Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 334) non accetta la distinzione tra prove e indizi. Egli osserva come sia un dato di fatto che l'esito del processo tributario sia spessissimo determinato da indizi e come, di conseguenza, la distinzione tra indizio e prova sfumi, diventando quasi impercettibile. È un processo, pertanto, il cui esito sfavorevole al privato può essere determinato dal "più che probabile che non" e dove non occorre il superamento di "ogni ragionevole dubbio". Di conseguenza gli "indizi" raccolti dall'Ammini-

strazione finanziaria svolgono un ruolo decisivo e producono effetti non dissimili a quelli propri di un'istruttoria giudiziaria.

Si veda anche, Cicala, "Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite", in *Boll. trib.*, 2015, pag. 90.

(27) Carnelutti, *La prova civile*, Milano, ristampa 1992.

(28) La Scala, "Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario", in *Rass. trib.*, 2012, pag. 90.

(29) Cfr. La Scala, op. ult. cit., pag. 95. Sulla non equivalenza tra il potere di acquisire informazioni da terzi in sede procedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria e la mera possibilità di produrre in giudizio contro-dichiarazioni scritte di terzi da parte del contribuente v. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento delle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990, pagg. 295-298. L'Autore rileva in modo del tutto condivisibile che, a fronte del potere autoritativo dell'Amministrazione di "raccolgere le informazioni, potere che ha anche il giudice nell'escutere il testimone", il contribuente non può opporsi al rifiuto di rilasciare dichiarazioni del terzo. Ne consegue, da una parte che "solo la prova testimoniale fornita in giudizio previa convocazione del giudice e non la produzione di dichiarazioni scritte, costituisce l'esatto equivalente in giudizio del potere degli Uffici di raccogliere informazioni presso terzi" e, dall'altra, che "le norme sui poteri istruttori e quelle sull'accertamento che le richiamano debbano essere interpretate nel senso che le mere informazioni non siano utilizzabili da sole per fondare l'accertamento, ma solo unitamente a dati documentali", pena la loro incostituzionalità.

(30) Cfr. Tesaro, *Ammissibilità nel processo tributario*, cit., pag. 323.

(31) Cfr. Cass. civ., 7 febbraio 2013, n. 2916.

za, infatti, ritiene che l'articolo sopra citato vieti l'utilizzazione di questo mezzo di prova in procedimenti penali diversi da quelli nei quali le intercettazioni sono state disposte (salvo le eccezioni previste dalla norma): nulla impedirebbe, viceversa, di utilizzarle in ambito non penale (32) ed in questo senso si è espressa nel 2010 la Suprema Corte, ritenendo che il divieto, posto dall'art. 270 c.p.p., di utilizzare le intercettazioni telefoniche in processi diversi rispetto a quello in cui sono state disposte, non possa essere esteso a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie (33). La Cassazione ha poi ribadito il proprio orientamento con la sentenza n. 2916/2013 (34), nella quale viene affermato che un atto legittimamente assunto in sede penale e trasmesso all'Amministrazione finanziaria "entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare", rientrandovi pienamente anche le **intercettazioni telefoniche** (35).

La dottrina è critica in ordine a queste conclusioni sottolineando come le stesse rischino di negare le garanzie del **giusto processo** (36) a quanti siano coinvolti in un procedimento tributario. In particolare, si sottolinea come, a prescindere dalla procedura che regola l'autorizzazione del giudice all'effettuazione delle intercettazioni, l'utilizzo in sede di decisione del contenuto delle conversazioni captate è sottoposto ad ulteriori regole intese in particolare a garantire che il contenuto di tali intercettazioni sia regolarmente e completamente trascritto, per evitare fraintendimenti del significato, ricostruzioni parziali, ecc. Di contro, nel processo tributario viene semplicemente consentito l'utilizzo delle intercettazioni effettuate dagli organi investigativi, in assenza delle menzionate **garanzie necessarie** per rendere attendibile la prova e per tutelare il diritto di difesa. Inoltre, ai difensori del processo tributario non sono riconosciuti (o comunque non ne è regolamentata l'effettivo esercizio) tutti i diritti previsti nel

processo penale, primo fra tutti la possibilità di esaminare gli atti, di ascoltare le registrazioni e di estrarre copia delle trascrizioni, ecc. (come previsto nel processo penale dall'art. 268 c.p.p.). In ogni caso, a parziale mitigazione delle summenzionate criticità, va ricordato che la trasmissione del compendio probatorio risultante dalle intercettazioni dal processo penale a quello tributario non determina alcun automatismo quanto all'efficacia probatoria: anche tali prove, infatti, andranno vagliate dal giudice tributario, il quale dovrà attribuire loro **valore indiziario** e non di prova legale tipica (37).

### 5. Efficacia della sentenza penale nel processo tributario

Dopo aver trattato delle prove raccolte nel processo penale e la loro validità nel procedimento tributario, occorre - ora - verificare se sussista o meno, per il giudice tributario, un'efficacia vincolante della sentenza penale.

Sul punto è importante tener presente che quando si discute di **efficacia della sentenza penale** nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'**accertamento dei fatti** contenuti in tale giudicato. Di conseguenza, ciò che interessa, non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto (che secondo le norme del Codice di procedura penale, artt. 651-654, dovrebbero assumere in altri processi il valore di prova legale) (38).

Ciò premesso, analizzando il dettato dell'art. 654 c.p.p., norma cardine in relazione alla questione in oggetto, risulta possibile evidenziare quanto segue.

In primo luogo, la sentenza penale definitiva ha efficacia di giudicato "nei confronti dell'imputato, della parte civile e del **responsabile civile** che si sia **costituito**", ovvero "sia intervenuto nel processo penale". Ne consegue che essa potrebbe produrre un effetto vincolante nel processo tributario solamente qualora l'Ammini-

(32) In ogni caso, rimane fermo l'obbligo di disporle legittimamente, secondo le norme costituzionali e procedurali.

(33) Cass. civ., Sez. V, 23 febbraio 2010, n. 4306. *Contra*, Boccellari, *La reciproca utilizzabilità*, cit., pag. 522.

(34) Depositata il 7 febbraio 2013, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, pag. 385 ss., con commento critico di Armella - Di Luciano, "L'utilizzo delle intercettazioni nel processo tributario e il delicato equilibrio con il diritto di difesa e il principio del giusto processo". Secondo gli Autori, la sentenza presenta elementi di criticità con riferimento al profilo della difesa del contribuente, nonché in relazione all'autonomia del processo penale

rispetto a quello tributario, segnatamente per la diversa disciplina dei mezzi di prova.

(35) Cfr. Iorio - Mecca, "Utilizzo delle intercettazioni nei procedimenti per reati tributari", in questa *Rivista*, 2014, pag. 2472 ss.

(36) Cfr. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario*, cit., pag. 323.

(37) Cfr. La Scala, *Prova Testimoniale, diritto di difesa*, cit., pag. 97.

(38) Cfr. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario*, cit., pag. 328.

# Approfondimento

## Processo tributario

strazione finanziaria si fosse costituita o fosse intervenuta nel processo penale in qualità di parte civile (39) e questo non sempre avviene (40).

In secondo luogo, l'efficacia vincolante del giudicato penale è subordinata alla seguente condizione: la sentenza dev'essere stata "pronunciata in seguito a **dibattimento**": vengono, pertanto, escluse numerose pronunce, tra cui il provvedimento di archiviazione e il decreto penale di condanna.

Inoltre, si segnala come l'efficacia extrapenale degli accertamenti relativi ai fatti, prevista dall'art. 654 c.p.p., valga - in base al dettato normativo - solamente nei confronti del processo civile e di quello amministrativo: per queste ragioni, si ritiene non si possa applicare al **processo tributario**, processo "altro" rispetto a quelli precedentemente menzionati.

Infine, secondo quanto affermato da giurisprudenza consolidata (41), il giudice tributario do-

vrebbe - in ogni caso - **valutare autonomamente i fatti accertati** nella sentenza penale, in quanto - come ampiamente ricordato in precedenza - la legge regolatrice del processo tributario prevede importanti **limiti di prova**, che sono - invece - assenti nel giudizio penale (e viceversa). A mero titolo di esempio, si ricorda che nel processo penale non possono essere utilizzate presunzioni semplici; potrebbe, pertanto, verificarsi l'ipotesi in cui il giudice penale dichiari non avvenuto un determinato fatto, basandosi su determinate prove, mentre il giudice tributario dovrà ritenere - al contrario - essere lo stesso avvenuto, basandosi su mezzi di prova non ammessi nel procedimento penale. Di conseguenza, il giudice tributario non sarà mai vincolato dai giudizi storici contenuti in un giudicato penale, non potendo i medesimi assumere nel processo tributario il valore di prova legale.

(39) Cfr. Comelli, "L'efficacia della sentenza penale nel processo tributario e l'autonoma valutazione degli elementi probatori", in *Corr. Trib.*, n. 25/2017, pag. 1983.

(40) Cfr. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 426.

(41) Cass. civ., Sez. V, 20 marzo 2013, n. 6918.



# La stabile organizzazione personale in Italia e nella Convenzione multilaterale

di Oliviero Cimaz (\*)

Nonostante l'Italia non abbia ancora ratificato lo strumento multilaterale per il recepimento automatico nelle Convenzioni vigenti delle misure di contrasto all'erosione della base imponibile sottoscritto il 7 giugno 2017 in sede OCSE, sia la norma interna, sia le più recenti Convenzioni stipulate dal nostro Paese ne tengono conto. In particolare, la definizione di stabile organizzazione personale è stata totalmente riformulata nell'art. 162 del T.U.I.R. dal Decreto internazionalizzazione del 2015 e la stessa impostazione formale è presente nell'art. 5 dei Trattati di più recente scrittura. Resta il nodo della determinazione del reddito della stabile organizzazione personale ove siano verificati i presupposti per la sua esistenza.

## 1. Premessa

In aggiunta alle misure approntate dall'OCSE per fronteggiare i fenomeni di erosione fiscale attraverso modifiche alla normativa interna degli Stati aderenti al progetto BEPS, all'interno dei 15 *reports* predisposti al riguardo figurano anche molteplici variazioni alle Convenzioni contro le doppie imposizioni volte a contrastare l'erosione internazionale delle basi imponibili, tra cui quelle relative all'**elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione**.

Allo scopo di semplificare il processo di rinegoziazione delle migliaia di Trattati bilaterali in aderenza alle misure suggerite dall'OCSE, il *report* BEPS 15 prospettava la predisposizione di uno **strumento multilaterale** (MLI) aperto all'adesione da parte degli Stati interessati, il quale è stato poi approvato, unitamente ad una relazione illustrativa, e poi sottoscritto da quasi 100 Stati. La principale eccezione è data dagli **Stati Uniti**, i quali hanno da tempo sviluppato un proprio modello di Convenzione (*US Model*)

e, ad oggi, non hanno manifestato alcuna intenzione di apportare modifiche ai Trattati in essere; dal canto suo l'Italia, pur avendo sottoscritto la Convenzione multilaterale, non ha ad oggi ancora perfezionato le procedure per l'entrata in vigore, a differenza di altri (circa 95) Stati.

Una sezione importante della Convenzione multilaterale è contenuta nella parte IV, la quale, recependo le indicazioni del **report BEPS 7** (*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*), si occupa di alcune tecniche volte ad evitare in modo artificioso la presenza di stabili organizzazioni e la conseguente tassazione altrimenti applicabile, rivisitando le definizioni originariamente contenute nel modello di Convenzione OCSE e ritenute non più adeguate al mutato contesto.

In attesa del recepimento in Italia della convenzione multilaterale e delle opzioni che verranno al riguardo prescelte, si anticipano peraltro alcune questioni circa l'impatto che essere potrebbero avere nell'applicazione dei **trattati contro le doppie imposizioni**, anche alla luce

(\*) Studio Biscozzi Nobili Piazza, Senior Partner.

# Approfondimento

## Fiscalità internazionale

dell'attuale prassi e nell'interpretazione giurisprudenziale, specie per quanto riguarda la tematica dell'esistenza nel nostro territorio di **stabili organizzazioni**, più o meno "occulte", in dipendenza della rilevanza dell'attività qui svolta da parte intermediari residenti per conto di imprese non residenti. Strettamente collegata a questo argomento è poi la tematica della quantificazione del **reddito** da attribuire alla stabile organizzazione, laddove l'attività svolta da parte dell'intermediario sia stata già adeguatamente remunerata secondo le regole del *transfer price*, ad evitare una duplicazione della pretesa impositiva sia in capo all'intermediario residente che della stabile organizzazione del soggetto non residente.

### 2. Stabile organizzazione "personale" nell'ordinamento interno

Prima di evidenziare le principali novità apportate al riguardo dalla Convenzione multilaterale, è il caso di rilevare che, successivamente alla sottoscrizione da parte dell'Italia in data 7 giugno 2017, l'art. 162 del T.U.I.R. riguardante le stabili organizzazioni ha formato oggetto di una significativa revisione (1), mediante la quale le precedenti fattispecie sono state riformulate ad opera della Legge di bilancio 2018, in molti casi allineandosi anche letteralmente ai nuovi criteri contenuti nella Convenzione multilaterale.

Tali modifiche alla normativa interna appaiono invero indispensabili, laddove si intenda attribuire ad esse efficacia anche nel nostro ordinamento, essendo del tutto pacifico che le disposizioni delle **Convenzioni contro le doppie imposizioni**, così come eventualmente risultanti ad esito dell'entrata in vigore della Convenzione multilaterale, perseguono il solo scopo di ripartire il potere impositivo, limitandolo, tra gli Stati contraenti, ma non possono invece ampliare o comportare nuove forme di imposizione in aggiunta a quelle stabilite dalla legge nazionale. Tale conclusione trova il proprio fondamento nello stesso T.U.I.R., le cui disposizioni, come recita l'art. 169, si applicano, ove più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali; pertanto, anticipando quanto ad esempio stabilito per l'attività dei **commissari** che operano **per conto altrui ma in nome**

**proprio**, non si può a rigore affermare che la loro attività possa dare luogo a stabile organizzazione del committente in virtù della (eventuale e futura) applicabilità dell'art. 12 della *multilateral convention*, se non a condizione che le norme domestiche, in ciò appositamente riformulate come è accaduto in Italia con la revisione dell'art. 162 del T.U.I.R., non dispongano nello stesso senso.

Diverso è invece il caso opposto in cui l'ampliamento dei presupposti impositivi trovi origine nella legge interna, così come è accaduto in occasione della Legge di bilancio 2018, la quale ha provveduto a riformulare le norme in tema di stabile organizzazione, individuando presupposti nuovi rispetto a quelli contenuti nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni e, se del caso, a quanto stabilito nella *multilateral convention*. È il caso, ad esempio, dell'ipotesi "residuale" contenuta nell'ultima e rinnovata versione dell'art. 162 del T.U.I.R., la quale al comma 2, lett. f-bis), attribuisce natura di **stabile organizzazione "virtuale"** alla "significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso". Svariate sono le critiche mosse in dottrina a questa disposizione, assai vaga nella sua portata, ed oltretutto collocata nell'ambito delle ipotesi di stabile organizzazione "materiale" in casi dove appunto ciò che difetta è proprio il connotato della presenza fisica nel territorio italiano. Ma, al di là delle possibili censure, il rango superiore delle norme contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni non consentono il fenomeno del *treaty override*, con il che lo Stato italiano non potrebbe riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione "virtuale" - mancando un'analogia norma nell'ambito della *multilateral convention* e nei Trattati sin qui stipulati - se non contravvenendo agli impegni assunti in ambito internazionale (2).

### 3. Convenzione multilaterale: la stabile organizzazione "personale"

Venendo quindi alle specifiche disposizioni contenute nella Convenzione multilaterale per affrontare fenomeni di erosione fiscale individuati nel rapporto BEPS 7, la prima casistica riguar-

(1) Art. 1, comma 1010, lett. b), della Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

(2) Il tutto salvo il caso in cui l'assenza di una stabile organizzazione sia riconducibile ad una struttura artificiosa dal carattere abusivo, la quale non necessita peraltro di un'apposita

norma sulle stabili organizzazioni data la presenza di una norma interna sull'abuso del diritto e dall'obbligatoria (*minimum standard*) disposizione antielusiva contenuta all'art. 7 della *multilateral convention (principal purpose test)*.

da la stabile organizzazione “personale” costituita dai c.d. **dependent agents**, intendendosi per tali gli intermediari che operano nella conclusione di contratti per conto di imprese non residenti.

Tra le principali questioni affrontate al riguardo dall'art. 12 della MLI va in primo luogo segnalata quella relativa agli ausiliari dell'imprenditore tipicamente riconducibili alla figura del **commissionario**, i quali, pur operando per conto altrui, non dispongono del potere di rappresentanza ed agiscono quindi **in nome proprio** senza vincolare il proprio committente. Sulla base della previgente versione del modello (2014) di Convenzione dell'OCSE, l'attività di tali soggetti non era ritenuta idonea a configurare stabile organizzazione dell'impresa non residente, difettando il **requisito dell'agire “in nome dell'impresa”** richiesto dall'art. 5, par. 5, del predetto modello; il che, ad evidenza, ha incentivato il ricorso a tale schema contrattuale con lo scopo di evitare la tassazione dei mercati di sbocco. L'esonero in questione presentava oltretutto elementi di contrasto rispetto agli ordinamenti di *common law*, ove l'attività degli intermediari, quali agenti, mandatari ed anche commissionari, è tale da vincolare il preponente, a prescindere dalla spendita del nome, in pressoché tutti i casi (3), dando così di regola luogo a stabile organizzazione (4).

Da ciò quindi la riformulazione dell'art. 5, par. 5 del modello di Convenzione OCSE operata dalla Convenzione multilaterale, la quale configura stabile organizzazione personale in dipendenza dell'attività degli intermediari che concludono **contratti per il trasferimento della proprietà o del diritto di utilizzo di beni dell'impresa non residente**, o per la prestazione di servizi di quest'ultima, e ciò non solo qualora

tale attività sia svolta a nome dell'impresa, ma anche soltanto per suo conto (5).

Altra e seconda questione dibattuta nel previgente testo del modello OCSE era quella legata alla **conclusione dei predetti contratti**, la quale dava luogo a stabile organizzazione soltanto se effettuata, in modo abituale, dal *dependent agent* e non dal proprio preponente. Nonostante le cautele dell'OCSE già manifestate nel Commentario (2005) al modello di Convenzione nei casi in cui tali contratti vengono inviati all'estero solo per la loro conclusione attraverso la formale apposizione della **firma** da parte del preponente, la Convenzione multilaterale ha ritenuto di dover meglio specificare la sussistenza di stabile organizzazione qualora “abituamente” l'intermediario svolga comunque “il **ruolo principale**” nella stipula di **contratti conclusi “in via abitudinaria”** (*routinely*) (6) senza modifica sostanziale da parte dell'impresa (7). Resta comunque ferma, con alcuni miglioramenti terminologici, l'**esimente** già accordata dall'art. 5, paragrafo 6, del modello (2014) OCSE agli intermediari “dipendenti” che operano nell'ambito della loro ordinaria attività, la quale è peraltro inapplicabile, per effetto della MLI (art. 12, par.4), ai soggetti correlati con l'impresa estera che agiscono in via (pressoché) esclusiva per conto di quest'ultima.

Le due fattispecie contenute all'art. 12 della Convenzione multilaterale e sin qui commentate figurano tra quelle riprodotte in modo simile, per effetto della Legge di bilancio 2018, nell'attuale testo dell'art. 162 T.U.I.R. (“stabile organizzazione”), con ciò riducendosi, per il futuro, i margini di difformità tra disposizioni di differente fonte e portata.

Tra le possibili situazioni di difformità va peraltro segnalata la circostanza che la normativa interna attrae nella stabile organizzazione le fatti-

(3) J.F. Avery Jones and J. Lüdicke, “The Origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model”, in *World Tax Journal*, 2014.

(4) Restando beninteso salve le fattispecie di esenzione nei casi ed alle condizioni stabilite dal successivo paragrafo 6 dell'art. 5, del modello OCSE 2014.

(5) Deve peraltro trattarsi di contratti riguardanti attività diverse da quelle che, se svolte direttamente dall'impresa non residente tramite una propria base fissa, non originano stabile organizzazione, in quanto escluse dato il loro carattere preparatorio o ausiliario, non facenti parte dell'attività propria dell'impresa.

(6) Da notare peraltro che la condizione della conclusione dei contratti in via abitudinaria (*routinely*) non figura nel testo dell'art. 162 T.U.I.R.

(7) Resta peraltro aperta la possibilità di contrastare fenomeni di questo tipo anche in assenza di una disposizione ana-

loga a quella della MLI, ricorrendo appunto alle osservazioni di carattere sostanziale del Commentario OCSE in merito all'attività di conclusione dei contratti e, se del caso, alle disposizioni antiabuso. Un approccio di questo tipo è ad esempio quello adottato in Gran Bretagna adottato con la *diverted profit tax*, la quale (HMRC, *Diverted profit tax, Guidance, December 2018, DPT1310 - section 86*) colpisce l'artificiosa separazione tra l'attività di conclusione dei contratti svolta all'estero rispetto a quella di vendita svolta localmente tramite la negoziazione dei termini e delle condizioni chiave sotto il profilo commerciale. Tale approccio domestico del Regno Unito ha peraltro posto elementi di criticità quanto alla compatibilità con le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, specie ove conformi al testo del modello (2014) dell'OCSE precedente alla MLI.

# Approfondimento

## Fiscalità internazionale

specie in cui l'intermediario "opera ai fini della **conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa**", quando invece, secondo la MLI, si configura stabile organizzazione quando l'intermediario "ricopre **abituamente il ruolo principale che porta alla stipula di contratti**" (formulazione analoga a quella accolta nel modello di Convenzione fiscale elaborato dalle Nazioni Unite) (8). Per quanto sottile, tale differenza appare tutt'altro che trascurabile alla luce di alcuni precedenti giurisprudenziali sviluppatasi in Italia (in particolare, a seguito della sentenza "Phillip Morris": si veda Cass. n. 7682 del 25 maggio 2002), nei quali, ignorando l'approccio adottato dall'OCSE, si è in sostanza ritenuto che la sola partecipazione alle trattative da parte dell'intermediario fosse sufficiente a configurare stabile organizzazione personale, così come del resto dispone l'art. 162 T.U.I.R. L'eventuale adozione di un testo aderente alla MLI nei Trattati contro le doppie imposizioni, ove ratificati ed aventi quindi valore di legge, suggerisce invece la necessità di valorizzare il **ruolo** (principale) eventualmente svolto dall'**intermediario**, adeguandosi così a quanto ritenuto già nel Commentario (2005) OCSE, il quale afferma che la mera presenza o partecipazione alle trattative non è elemento di per sé sufficiente per ravvisare la presenza di una stabile organizzazione personale.

Resta infine ancora aperta, e soggetta all'interpretazione che ne darà la giurisprudenza, la questione sollevata circa la possibile valenza di "**interpretazione autentica**" delle nuove norme riguardanti la stabile organizzazione personale di cui all'art. 12 della MLI, e ciò sia per quanto riguarda la disposizione dettata per l'attività dei commissionari che per le altre fattispecie caratterizzate dall'assenza del potere di impegnare il committente, come pure sulla rilevanza da attribuire agli intermediari nell'attività volta alla conclusione di contratti. L'attribuzione di una valenza meramente interpretativa alle predette disposizioni contenute nella MLI non appare infatti così certa non solo perché non esplicitata nel testo della norma, ma anche laddove si consideri che l'Italia stessa, a quanto riporta ancora oggi il sito dell'OCSE nella sezione dedicata alla MLI, ha ritenuto di dover esprimere una **riserva** (*opt out*) in merito all'applicabilità dell'art. 12 della MLI alle proprie Convenzioni ("Trattati

coperti"). Ferma restando la natura ancora provvisoria della predetta riserva, in attesa del completamento della procedura di adesione alla MLI da parte dell'Italia, essa non sembra pertanto deporre per il carattere innovativo delle disposizioni contenute nella MLI, ben potendosi al contrario attribuire ad una precisa scelta di non apportare alterazioni ad un assetto già consolidatosi anche sul piano giurisprudenziale, come tale suscettibile di provocare possibili **conflitti interpretativi** ed, eventualmente, il ricorso a procedure di risoluzione delle controversie previste nei vari Trattati.

A prescindere dalla natura delle modifiche apportate dalla MLI, resta poi comunque incerta la posizione assunta dall'Italia ad esito della negoziazione che ha portato alla **stipula dei più recenti Trattati**, nei quali si è ritenuto, sin dall'emanazione del BEPS 7, di dover espressamente accogliere clausole analoghe a quelle dettate dall'art. 12 della MLI (Cile, Giamaica, Colombia, Uruguay) (9), a dispetto sia della riserva formulata all'art. 12 della MLI, come pure delle modifiche apportate alla legge nazionale, la quale è stata opportunamente adeguata a suo tempo con l'obiettivo di recepire i più recenti *standard* internazionali in tema di *dependent agents* suggeriti dall'OCSE.

#### 4. Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione "personale"

Un tema strettamente collegato al riconoscimento o meno di stabile organizzazione "personale" è quello, in caso affermativo, della **quantificazione del reddito imponibile** nel territorio dello Stato in dipendenza dell'attività svolta dagli intermediari: tema, questo, non sempre affrontato in modo appropriato nella valutazione delle modalità con cui ripartire il potere impositivo tra gli Stati interessati secondo le Convenzioni fiscali di volta in volta applicabili.

Il tema non forma oggetto specifico della Convenzione multilaterale: tuttavia, data l'evidente connessione con le indicazioni riguardo alle stabili organizzazioni contenute nella *Action 7* ed i legami con le *Actions 8-10* in tema di *transfer price*, l'OCSE ha provveduto a pubblicare in data 22 marzo 2017 un apposito **rapporto** (*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*), il quale riprende ed

(8) V. anche A. Furlan - C. Guerra, "MLI: come cambia il concetto di stabile organizzazione e la nuova procedura per individuare la disciplina applicabile", in *Fiscalità & Commercio*

*Internazionale*, n. 3/2021, pag. 61.

(9) Diversamente, il testo dell'art. 12 non è stato recepito nelle Convenzioni con Romania e Cina.

aggiorna il documento già a suo tempo emanato il 22 luglio 2010 (2010 *Report on the attribution of profits to permanent establishments*).

Il principio generale denominato **Authorized OECD approach** ("AOA" - recepito anche nella nuova versione dell'art. 152, comma 2, T.U.I.R., come risultante a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 - "Decreto internazionalizzazione") - è contenuto all'art. 7 (2) del modello OCSE, e prevede che: "gli utili che sono attribuibili in ciascuna Parte Contraente alla stabile organizzazione di cui al paragrafo 1 sono gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti, in particolare nelle sue operazioni con altre parti dell'impresa, se si fosse trattato di un'impresa distinta e indipendente svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, tenuto conto delle funzioni svolte dei beni utilizzati e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso le altre parti dell'impresa stessa".

Tale **functionally separate entity approach** si fonda su un'**analisi in due fasi** (*two-step analysis*), volta a stabilire i redditi che la stabile organizzazione avrebbe conseguito ove essa fosse stata un'impresa distinta ed indipendente, svolgente le medesime attività:

- nella prima fase, lo AOA richiede un'**analisi funzionale e fattuale**, nell'assunto che la stabile organizzazione e la propria casa madre siano imprese distinte ma tra loro associate, ciascuna svolgente funzioni, utilizzando beni, assumendo rischi ed entrando in transazioni (*dealings*) tra di esse, come pure con imprese correlate e con terzi, indentificando le attività e responsabilità significative assunte dalla stabile organizzazione;

- nella seconda fase, la **remunerazione delle transazioni** che si assumono intercorse tra la casa madre e la propria stabile organizzazione, ipotizzate quali imprese distinte, è poi determinata applicando per analogia le **regole di transfer price** richieste per le transazioni tra imprese associate, tenendo appunto in conto le funzioni svolte, i beni utilizzati ed i rischi assunti, in conformità alle linee guida al riguardo emanate.

Alcuni commentatori hanno peraltro osservato che nel caso di **stabile organizzazione "perso-**

**nale"** - una volta attribuita correttamente la remunerazione spettante ad un intermediario residente - non vi sarebbe più alcuno spazio per riconoscere ulteriori redditi tassabili nello Stato della fonte, imputabile alla stabile organizzazione di un altro contribuente, e cioè il **preponente non residente** (c.d. *single taxpayer approach*). Il ragionamento, in altre parole, muove dalla considerazione per cui il riconoscimento di un **profitto arm's length** il quale adeguatamente ricompensi l'intermediario per le funzioni svolte, i beni utilizzati ed i rischi assunti come previsto dall'art. 9 del modello di Convenzione OCSE escluderebbe che vi siano ulteriori funzioni svolte, beni utilizzati e rischi assunti nello Stato ospite, e quindi ulteriore materia imponibile nel territorio dello Stato.

Il **single taxpayer approach** non è tuttavia accolto in linea di principio dall'OCSE, anche se il rapporto del 2017 precisa che l'ammontare dei redditi attribuibili alla stabile organizzazione può di fatto risultare positivo, come pure nullo o negativo, a seconda dei casi; ad esempio, qualora la prima fase (*Step-one*) dell'analisi condotta secondo lo AOA evidenziasse che l'intermediario assume i rischi delle transazioni poste in essere con l'impresa non residente e, d'altro lato, l'attività da costui svolta (ivi compresa l'assunzione dei rischi) sia remunerata da un compenso *arm's length* che soddisfa le condizioni delle linee guida di *transfer price*, i **redditi** da attribuire alla stabile organizzazione potrebbero risultare **minimi o anche pari a zero**. Tuttavia, secondo lo AOA, i fatti e le circostanze concrete risultanti dall'analisi funzionale e fattuale potrebbero far emergere, ad esempio, l'esistenza di ulteriori **rischi** non considerati nella remunerazione dell'intermediario (tra cui quelli di magazzino o di credito), ma che tuttavia, ad un esame delle funzioni significative del personale impiegato (*significant people functions*), debbono intendersi assunti o gestiti dall'intermediario per conto del preponente non residente; con la conseguenza che, in tal caso, la **"titolarità economica"** di tali rischi dovrebbe intendersi riconducibile alla stabile organizzazione del non residente nello Stato della fonte, e così pure i relativi redditi da attribuire ad essa.

# ISPEZIONI DEL LAVORO

Pierluigi Rausei

Illustra le **procedure ispettive** e il **sistema sanzionatorio**.

Analizza la **normativa di settore** e fornisce **schede riepilogative** per gli istituti più importanti e tabelle che sintetizzano le ipotesi di illecito e relative sanzioni.

Strumento di preparazione per il **concorso RIPAM Lavoro funzionari amministrativi e ispettori del lavoro**.



ACQUISTALO SUBITO



on line su [shop.wki.it](http://shop.wki.it)



[info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)



Rivolgiti al tuo consulente editoriale



Nelle migliori librerie



Wolters Kluwer

When you have to be right

# Il giudicato sull'annullamento dell'intimazione di pagamento si estende alle cartelle presupposte

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Russo - Ord. n. 35137 del 15 luglio 2021, dep. il 18 novembre 2021)

**Processo tributario - Giudicato - Questioni dedotte e deducibili - Copertura del giudicato - Sentenza passata in giudicato di annullamento delle intimazioni ad adempiere - Estensione alle relative cartelle e iscrizioni a ruolo - Legittimità**

*Il giudicato copre il dedotto e il deducibile, cioè non soltanto le ragioni giuridiche fatte espressamente valere, in via di azione o in via di eccezione, nel medesimo giudizio (giudicato esplicito), ma anche tutte quelle altre che, se pure non specificamente dedotte o enunciate, costituiscono, tuttavia, premesse necessarie della pretesa e dell'accertamento relativo, in quanto si pongono come precedenti logici essenziali e indefettibili della decisione, così avendosi il giudicato implicito. In attuazione di tale principio, la sentenza passata in giudicato di annullamento delle intimazioni ad adempiere può essere legittimamente estesa alle prodromiche cartelle e iscrizioni a ruolo nel caso in cui il giudice, indipendentemente dalla loro impugnazione, abbia compiuto un vero e proprio accertamento in fatto in punto di illegittimità degli atti presupposti.*

*(Oggetto della controversia: giudizio di ottemperanza all'annullamento di intimazioni ad adempiere)*

## Fatto

Rilevato che:

D.A. ha chiesto l'ottemperanza di una sentenza della CTP di Agrigento del 1° settembre 2014. La CTR adita ha rilevato che dalla sentenza, ritualmente prodotta e passata in giudicato, si desume che si tratta di intimazioni di pagamento annullate e che ciò travolge anche le relative cartelle; osserva che poiché il giudicato copre il dedotto e deducibile la pronuncia di accoglimento passata in giudicato comporta non solo il venire meno della ingiunzione ma anche delle cartelle e iscrizioni a ruolo.

La CTP ha pertanto ordinato a Riscossione Sicilia di eseguire la formalità di cancellazione nonché la restituzione delle somme già pagate.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione Riscossione Sicilia affidandosi a un motivo.

Il contribuente si è costituito con controricorso.

La causa è stata trattata alla udienza camerale non partecipata del 15 luglio 2021. Il controricorrente ha depositato memoria.

## Diritto

Ritenuto che:

1.- Con l'unico motivo del ricorso si lamenta l'*error in procedendo* ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4 per inosservanza e violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70.

La parte deduce che la CTR avrebbe dovuto pronunciarsi solo sugli atti di intimazione di pagamento annullati e non

anche sulle cartelle presupposte e che nel giudizio di ottemperanza non è consentito alle parti richiedere un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire.

Il motivo è infondato.

La CTR si è attenuta al consolidato principio secondo il quale il giudicato copre il dedotto ed il deducibile, cioè non soltanto le ragioni giuridiche fatte espressamente valere, in via di azione o in via di eccezione, nel medesimo giudizio (giudicato esplicito), ma anche tutte quelle altre che, se pure non specificamente dedotte o enunciate, costituiscono, tuttavia, premesse necessarie della pretesa e dell'accertamento relativo, in quanto si pongono come precedenti logici essenziali e indefettibili della decisione, così avendosi il giudicato implicito (Cass. 5486/2019).

La CTR ha correttamente richiamato il principio ed ha quindi interpretato l'estensione della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'esecuzione, rilevando che in questo caso dall'accoglimento del ricorso discende non solo l'annullamento delle intimazioni, ma anche di quanto costituisce la premessa necessaria delle stesse e cioè le relative cartelle ed iscrizioni a ruolo, dovendosi quindi ripristinare la situazione antecedente gli avvisi di intimazione. La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è infatti assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, e il contribuente ben può impugnare anche solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto (Cass. 1144/2018).

# Giurisprudenza

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo, con distrazione in favore dell'avv. Antonuccio che ne ha fatto richiesta in memoria.

## P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente alle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 2.200,00, per

compensi, euro 200,00 per spese non documentabili oltre alle spese forfetarie ed agli accessori di legge, spese distratte in favore dell'avv. Antonuccio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater* dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis* se dovuto.

## Commento

di Carlo Ferrari (\*) e Sonia Schillaci (\*\*)

L'ordinanza n. 35137/2021 della Corte di cassazione offre l'occasione per indugiare sul concetto di giudicato sostanziale nonché sulla sua efficacia espansiva nell'ambito del processo tributario e, in particolare, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 19, comma 3, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992.

Entrando *in medias res*, dall'ordinanza in commento si evince che il contribuente proponeva ricorso per ottemperanza dinanzi alla Commissione tributaria provinciale che aveva emesso la sentenza di annullamento degli atti di intimazione, imprescindibilmente passata in giudicato (1), al fine di ottenere l'ordine giudiziale di sgravio delle somme iscritte a ruolo, non effettuato in via amministrativa a seguito della sentenza di *primae curae*.

Il giudice dell'ottemperanza accoglieva il ricorso proposto dal contribuente in quanto, sulla base del principio per cui il giudicato copre il dedotto ed il deducibile, la pronuncia di accoglimento passata in giudicato comportava il venir meno, *non solum* delle intimazioni impugnate, *sed etiam* delle cartelle sottese e delle iscrizioni a ruolo da ciò derivando la definitiva espunzione della pretesa.

Da par suo, l'agente della riscossione proponeva ricorso per cassazione avverso tale *decisum*, deducendo che il Collegio avrebbe dovuto pronunciarsi solo sulle intimazioni di pagamento annullate e non anche sulle cartelle sottese (che, a

suo dire, non erano state oggetto di originaria impugnazione e decisione), in quanto nel giudizio di ottemperanza non era consentito alle parti richiedere un nuovo ed ulteriore diritto rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire.

La Suprema Corte, condivisibilmente, dichiarava infondato il motivo proposto dall'agente della riscossione e, richiamando un suo precedente (2), statuiva in ordine alla legittimità della sentenza resa nel corso del giudizio per ottemperanza di tal guisa esprimendosi "il giudicato copre il dedotto ed il deducibile, cioè non soltanto le ragioni giuridiche fatte espressamente valere, in via di azione o in via di eccezione, nel medesimo giudizio (giudicato esplicito), ma anche tutte quelle altre che, se pure non specificamente dedotte o enunciate, costituiscono, tuttavia, premesse necessarie della pretesa e dell'accertamento relativo, in quanto si pongono come precedenti logici essenziali e indefettibili della decisione, così avendosi il giudicato implicito". Conseguentemente, nella fattispecie sottoposta all'attenzione della Corte di legittimità, il giudicato intervenuto sull'annullamento delle intimazioni di pagamento riverberava i suoi effetti anche sugli atti prodromici alle stesse, ovverossia le cartelle e le relative iscrizioni a ruolo.

Giunti a tal punto, par d'uopo svolgere alcune riflessioni.

(\*) Dottore commercialista/Tributarista in Catania - Docente IPSOA.

(\*\*) Dottoressa commercialista/Tributarista in Catania.

(1) Sì come statuito dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

(2) Nello specifico, Cass., Sez. III civ., 26 febbraio 2019, n. 5486 emessa all'esito di un contenzioso tra privati ed in relazione al quale la Cassazione statuiva che il giudicato sulla sentenza, la quale aveva dichiarato che il patto commissorio (procura a vendere con la relativa scrittura privata) rappresentava

il mezzo con cui veniva perpetrata l'usura, escludeva l'azione di risarcimento dei danni in quanto, pur essendo svoltosi il giudizio di cui alla sentenza passata in giudicato su un fatto diverso dal carattere usurario dell'operazione negoziale (ed esattamente sulla violazione degli accordi contrattuali tra le parti), in quel giudizio il giudice si era comunque espresso sull'esistenza del reato di usura.



Dall'ordinanza in parola non è evincibile se il contribuente abbia proposto l'impugnazione delle intimazioni di pagamento ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 secondo periodo (3), o se l'impugnazione fosse rivolta tanto alle intimazioni quanto alle cartelle sottese (4).

Tuttavia, tale circostanza non rileva ai fini dell'efficacia espansiva del giudicato in quanto è indubbio che, tanto nell'un caso quanto nell'altro, il giudice, ed indipendentemente dalla loro impugnazione, ha sicuramente compiuto un vero e proprio accertamento di fatto in punto di illegittimità del procedimento notificatorio degli atti presupposti (cartelle di pagamento) e ha posto tale accertamento a fondamento dell'annullamento delle intimazioni (5).

Il *decisum* in commento, pertanto, si pone in linea con quanto statuito dalle Sezioni Unite della stessa Corte di cassazione (6) le quali, interpretando l'art. 19, comma 3, hanno riconosciuto l'esistenza di due facoltà concesse al contribuente: i) l'impugnazione dell'atto successivo notificatogli, unitamente all'atto sotteso, al fine di ottenere una pronuncia che eradichi *in toto* la pretesa tributaria e ii) l'impugnazione del solo atto successivo al fine di far valere il vizio

della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto.

Spetterà, quindi, al giudice tributario interpretare la domanda e, conseguentemente: i) nel primo caso, dovrà statuire in ordine all'esistenza o meno della pretesa; ii) nel secondo caso, qualora all'esito dell'istruttoria processuale venisse effettivamente acclarato il vizio della procedura, dovrà per tale motivo annullare l'atto consequenziale impugnato.

In tale ultima circostanza, all'annullamento dell'atto consequenziale conseguirà la definitiva estinzione della pretesa tributaria nel caso in cui i termini di decadenza (7) siano spirati essendo, pertanto, inibito all'agente della riscossione (o all'Amministrazione finanziaria se trattasi di avviso di accertamento esecutivo) procedere alla rinotifica dell'atto prodromico su cui si sono riverberati gli effetti del giudicato intervenuto sull'atto successivo.

In chiosa, giova rammentare che l'efficacia espansiva, sugli atti prodromici, del giudicato intervenuto in merito agli atti successivi è da escludersi nel caso in cui l'accoglimento del ricorso avverso l'atto notificato (per vizio derivante dall'omessa notifica del prodromico) derivi dall'assenza di prova in giudizio dovuta alla mancata costituzione della parte pubblica (8).

(3) A mente del quale "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri". In tale fattispecie, l'omessa o irrituale notifica degli atti ad essa presupposti costituirebbe vizio proprio dell'intimazione dacché, in tale evenienza, sarebbe stato violato l'*iter* di formazione della pretesa tributaria la cui correttezza è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario (Cfr. Cass., SS.UU., 25 luglio 2007 e Cass., SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791).

(4) Impugnazione, dunque, proposta ai sensi del terzo periodo del comma 3 dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 a mente del quale "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

(5) Cfr. Cass., 22 luglio 2019, n. 19632: "Vero che il giudicato sostanziale può estendersi anche alle questioni non controverse, ma è necessario che su queste ultime il giudice abbia compiuto un vero e proprio accertamento, così necessariamente e

inscindibilmente collegato con il *dictum* finale, da non costituire la semplice affermazione *incidenter tantum* di uno dei presupposti logici della decisione, bensì l'oggetto, esso stesso, della statuizione finale".

(6) Cfr. Cass., SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791.

(7) Prescritti dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 per ciò che concerne la cartella di pagamento e dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 in relazione agli avvisi di accertamento.

(8) *Ex multis*, cfr. Cass. 22 luglio 2019, n. 19632. *Idem*, Id. Cass. 15 ottobre 2020, n. 22417: "Nella specie, nel giudizio all'esito del quale si sarebbe formato il giudicato, erano state impugnate delle iscrizioni ipotecarie annullate perché il concessionario, non costituitosi, non aveva provato la regolare notifica delle cartelle di pagamento poste a base dell'iscrizione. Nessuna statuizione è, pertanto, intervenuta sulla regolarità della notifica delle cartelle, sicché nessun giudicato, invocabile in altro giudizio, può ritenersi formato sul punto, trattandosi 'di contenuto meramente processuale' non idoneo alla formazione del giudicato sul diritto soggettivo sostanziale".

# Legittima la perquisizione dell'auto aziendale in uso promiscuo senza autorizzazione del P.M.

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cirillo, Est. D'Orazio - Sent. n. 36474 del 10 novembre 2021, dep. il 24 novembre 2021) (*stralcio*)

**Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Perquisizione di autovettura intestata a società - Utilizzo promiscuo da parte del dipendente - Rinvenimento di contabilità parallela su *pen drive* - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Irrilevanza - Utilizzo della documentazione extracontabile - Legittimità**

*Costituiscono elementi insuperabili della legittimità della perquisizione dell'autovettura, anche in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e del conseguente utilizzo della contabilità parallela presente in una *pen drive* in tale sede rinvenuta, l'intestazione dell'auto in via esclusiva alla società e l'utilizzo della stessa, in quel preciso frangente, per recarsi sul posto di lavoro, da parte del direttore dello stabilimento, che ne aveva l'uso promiscuo, in base ad apposito atto negoziale, trovandosi l'auto parcheggiata all'interno dello stabilimento.*

*(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRES, IVA e IRAP, anni 2004-2010)*

## Fatti di causa

1. La Commissione tributaria regionale della Basilicata rigettava l'appello proposto dalla Sofas S.p.A. in liquidazione (già Doimo Sofas S.p.A.) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Matera (n. 156/1/2013) che aveva respinto i ricorsi riuniti presentati dalla contribuente contro gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, dall'Agenzia delle entrate sulla base della contabilità "parallela" rinvenuta all'interno di un'autovettura di proprietà della società, in uso promiscuo al dirigente dello stabilimento, e contenuta su alcune *pen drive* poste nel bagagliaio dell'auto. Il giudice d'appello, in particolare, evidenziava la sussistenza dei presupposti per il "raddoppio" del termine per l'emissione di avvisi di accertamento, essendo provata la pendenza di un procedimento penale, manifestata anche da una richiesta di rinvio a giudizio. Inoltre, la documentazione era stata rinvenuta nell'autovettura di proprietà della società, seppure in uso promiscuo ad un dipendente. Gli avvisi di accertamento erano correttamente motivati in presenza di elementi presuntivi consistenti, costituiti dalla contabilità "in nero" reperita nel corso dell'ispezione, non potendosi trattare di meri *budget* previsionali. Erano stati, comunque, riconosciuti maggiori costi in relazione ai ricavi determinati, tranne i costi non inerenti.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società, depositando anche memoria scritta.

3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

4. Il Procuratore Generale ha depositato memoria in data 5 ottobre 2021, contenente conclusioni scritte.

5. All'udienza pubblica, tenutasi con le modalità di cui al D.L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8-bis, nessuno è comparso per la società ricorrente e per l'Agenzia delle entrate.

## Ragioni della decisione

(*Omissis*)

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, commi 1, 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Invero, per l'accesso nei locali destinati all'attività commerciale è sufficiente l'ordine di servizio, mentre l'accesso in "locali diversi" da quelli di esercizio dell'attività necessita della previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, sempre che ricorrano gravi indizi di violazioni. Anche nei locali adibiti ad uso promiscuo, intendendo per tali i locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria sempre l'autorizzazione del Procuratore. Nella specie, le *pen drive* (chiavette USB) sono state rinvenute all'interno del bagagliaio di una autovettura, intestata alla società, ma concessa ad uso promiscuo (di servizio e personale) ad un dipendente della società, come da regolare contratto stipulato per la concessione del relativo fringe benefit. Sarebbe, dunque, assente l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non essendo l'auto in uso al presidente del consiglio di amministrazione, ma assegnata ad uso promiscuo ad un dipendente.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Pacifici sono i fatti di causa; al momento dell'accesso presso la sede della società Sofas Doimo S.p.A., gli organi accertatori effettuavano una perquisizione nell'autovettura

rinvenuta nel parcheggio dello stabilimento (cfr. pagina 2 del ricorso per cassazione), intestata alla società, ma assegnata in uso promiscuo al direttore dello stabilimento (G.D.M.), all'interno della quale, nel vano portabagagli, venivano rinvenute 3 *pen drive* (chiavette USB), con all'interno tutta la contabilità "parallela" rispetto alle intere scritture contabili, con indicazione anche linguistica di tale doppia contabilità, attraverso l'aggiunta *bis* (conto/divani-*bis* ... salotti-*bis*).

2.3. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1 (accessi, ispezioni e verifiche) dispone che "gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistico professionali", con la precisazione che "gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono" e che "tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica".

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, poi dispone che "l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni".

2.4. Nella specie, è pacifico che l'autovettura fosse parcheggiata all'interno dello stabilimento, che fosse intestata in via esclusiva alla società e che fosse utilizzata in uso promiscuo dal direttore dello stabilimento.

Ciò che rileva, nel caso di perquisizione di una autovettura, e se la stessa possa essere assimilata ai "locali destinati all'esercizio di attività commerciali" o se, invece, debba essere ritenuta "locale diverso".

Questa Corte ha escluso la possibilità di una perquisizione dell'auto di un dipendente, all'interno della quale era stata trovata documentazione contabile della società. Si è, infatti, affermato che, in tema di IVA, è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un suo dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di Finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ancorché tale documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente e i verbalizzanti siano stati da questo accompagnati nei locali del contribuente (una società in nome collettivo) per la compilazione del processo verbale di constatazione, atteso che il successivo accesso e la verifica in detti locali non vale a rendere utilizzabili le risultanze di un'acquisizione documentale illegittima fin dalla sua origine (Cass., Sez. 1, 8 novembre 1997, n. 11036).

Tuttavia, questa Corte si è occupata della diversa ipotesi in cui la documentazione contabile della società è stata rinvenuta all'interno dell'auto di proprietà del fratello dell'amministratore, che era stato sorpreso proprio nell'atto del prelevamento della documentazione dalla società per riporla all'interno dell'autovettura (Cass., Sez. 5, n. 10590 del 2011). Pertanto, ha precisato la Corte che, poiché i militari alle sei del mattino si erano recati presso l'abitazione dell'amministratore e avevano notato il sospetto trasporto di documentazione nella vettura del fratello di questi, tale auto "non era in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica". Si trattava, allora, di un veicolo che di fatto, e in quel particolare momento, era riferibile all'impresa e al suo amministratore, non differendo funzionalmente la struttura di tale veico-

lo da qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa.

2.5. I medesimi principi possono essere traslati nella fattispecie in esame, che si connota peraltro, di un ulteriore elemento a favore della legittimità della perquisizione, senza l'ausilio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica; infatti, da un lato, è pacifico che l'auto fosse intestata in via esclusiva alla società; dall'altro, è altrettanto pacifico che l'auto, all'interno della quale erano occultati, nel bagagliaio, le *pen drive* (chiavette USB), contenenti l'intero apparato delle scritture contabili "parallele" a quelle ufficiali, si trovava proprio nel parcheggio della società, ed era utilizzata, proprio in quel frangente, come auto utilizzata dal direttore dello stabilimento per recarsi al lavoro. Trattandosi pure di utilizzo promiscuo, sia per l'attività lavorativa che per la vita privata, al momento della perquisizione degli organi accertatori, l'auto era utilizzata proprio a fini lavorativi, tanto da trovarsi parcheggiata, in orario di lavoro, all'interno dello stabilimento della società.

Né l'auto può ovviamente essere considerata "domicilio" o luogo ad esso equiparabile, trattandosi di spazio privo dei requisiti minimi necessari per potervi soggiornare per un apprezzabile periodo di tempo e nel quale non si compiono atti caratteristici della vita domestica (Cass. pen., Sez. 4, 14 marzo 2013, n. 19375, depositata il 6 maggio 2013).

Ovviamente, nel caso di perquisizione effettuata sull'autovettura dell'amministratore della società, questa Corte (Cass., Sez. 5, 3 luglio 2003, n. 10489) ha ritenuto che l'utilizzo del veicolo risultava riferibile all'attività di impresa, trovando applicazione la disciplina generale per la quale non necessita di autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria ogni ispezione effettuata sui beni o locali appartenenti all'impresa. Con la specificazione che "non sarebbe stata contestabile l'acquisizione di documentazione rinvenuta a bordo di un furgone della società, del pari non risultava contestabile l'acquisizione di documentazione 'nera' a bordo di autovettura condotta dall'amministratore, non risultando autovettura adibita in quel momento ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi".

Si è anche affermato che è pienamente legittima l'acquisizione di un brogliaccio rinvenuto all'interno dell'automezzo del contribuente, esercente attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento, utilizzato per il trasporto di beni viaggianti e costituente, quindi, un bene "appartenente all'impresa", ossia un bene utilizzato per l'attività aziendale, non risultando in alcun modo che l'automezzo apparteneva a soggetto estraneo all'impresa o era adibito a trasporto per conto terzi.

Sulla questione in decisione non incide l'ordinanza interlocutoria di questa Corte, con rimessione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, sulle diverse questioni dell'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casaforti e simili (Cass., Sez. 5, 22 aprile 2021, n. 10661).

Si ribadisce, che nella fattispecie in esame, costituiscono elementi insuperabili della legittimità della perquisizione dell'autovettura e del conseguente rinvenimento della contabilità parallela, l'intestazione dell'auto in via esclusiva alla società e l'utilizzo della stessa, in quel preciso frangente, per recarsi sul posto di lavoro, da parte del direttore dello stabilimento, che ne aveva l'uso promiscuo, in base ad apposito atto negoziale, trovandosi l'auto parcheggiata all'interno dello stabilimento.

Il giudice d'appello, nel rigettare il gravame articolato dalla contribuente, ha valorizzato proprio tali elementi, evidenziando che l'autovettura era di proprietà esclusiva della società ed era parcheggiata proprio all'interno dello stabilimento.

# Giurisprudenza

La censura impugnatoria articolata dalla società si incentra in modo specifico sulla inutilizzabilità delle *pen drive* rinvenute nell'auto intestata alla società, perché la stessa non poteva essere qualificata come locale destinato all'attività di impresa, ma era annoverabile tra i "locali diversi" per i quali sarebbe stata necessaria la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, anche per l'uso promiscuo dell'auto da parte del direttore dello stabilimento (cfr. ricorso per cassazione "da qui, la parte aveva eccepito l'illegittima acquisizione di detta documentazione extracontabile che avrebbe richiesto la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica ove pure fossero emersi i casi di gravi indizi di violazione delle norme tributarie, trattandosi di ispezione in locali diversi da quelli di esercizio dell'attività ...").

Il giudizio di cassazione, infatti, essendo a "critica vincolata", si impenna sui motivi di impugnazione che vanno incasellati rigidamente nella griglia predisposta dalla norma. (*Omissis*)

## P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione; rigetta i restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

## Commento

di Gianfranco Antico

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 36474/2021 che si annota, ha ritenuto legittima la perquisizione dell'autovettura parcheggiata all'interno dello stabilimento, intestata in via esclusiva alla società e utilizzata in uso promiscuo dal direttore dello stabilimento, anche in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

Il caso approdato davanti ai massimi giudici trae origine dal rigetto, da parte della Commissione tributaria regionale della Basilicata, dell'atto di appello proposto da una S.p.A., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Matera, che aveva respinto i ricorsi riuniti presentati dalla contribuente contro gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate nei suoi confronti per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, sulla base della contabilità "parallela" rinvenuta all'interno di un'autovettura di proprietà della società, in uso promiscuo al dirigente dello stabilimento, e

contenuta su alcune *pen drive* poste nel bagagliaio dell'auto (1).

Il giudice d'appello, nell'osservare che gli avvisi di accertamento erano legittimi, in presenza di elementi presuntivi consistenti, costituiti dalla contabilità "in nero" reperita nel corso dell'ispezione, non potendosi trattare di meri *budget* previsionali (2), ha dato atto che, comunque, erano stati riconosciuti maggiori costi in relazione ai ricavi determinati.

In Cassazione la società lamenta la violazione dell'art. 52, commi 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972, atteso che, se per l'accesso nei locali destinati all'attività commerciale è sufficiente l'ordine di servizio del Capo Ufficio, per l'accesso in "locali diversi" da quelli di esercizio dell'attività (compresi quelli adibiti ad uso promiscuo), sarebbe necessaria la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, sempre che ricorrano gravi indizi di violazioni.

La Corte, prendendo le mosse dal dettato normativo di riferimento (3), ha ritenuto infondato

(1) Venivano rinvenute 3 *pen drive* (chiavette USB), con all'interno tutta la contabilità "parallela" rispetto alle intere scritture contabili.

(2) Emerge in modo nitido la costruzione e l'architettura di una contabilità parallela con riferimento alle intere scritture contabili della società, tanto che alcune voci contenute nei *file* recano la dicitura "*bis*" ("salotti c/vendite-bis; provvigioni-bis, trasporti-bis"). In altri casi si è fatto esplicitamente riferimento all'espressione "sotto fatturazioni". Pertanto, nella specie, l'Agenzia, con il rinvenimento della documentazione extracontabile, ha fornito elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti, dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa interpretazione.

(3) Il D.P.R. n. 633/1972, all'art. 52, comma 1, dispone che "gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre

l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistico professionali", con la precisazione che "gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono" e che "tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica". Nel successivo comma 2 si dispone che "l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni".

il motivo di doglianza (4). Ciò che rileva, nel caso di perquisizione di una autovettura, è se la stessa possa essere assimilata ai "locali destinati all'esercizio di attività commerciali" o se, invece, debba essere ritenuta "locale diverso".

I giudici di Piazza Cavour, a supporto, richiamano la pronuncia n. 10590/2011, dove i massimi giudici si erano occupati dell'ipotesi in cui la documentazione contabile della società era stata rinvenuta all'interno dell'auto di proprietà del fratello dell'amministratore, che era stato sorpreso proprio nell'atto del prelevamento della documentazione dalla società per riporla all'interno dell'autovettura (5). "Si trattava, allora, di un veicolo che di fatto, e in quel particolare momento, era riferibile all'impresa e al suo amministratore, non differendo funzionalmente la struttura di tale veicolo da qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa".

Per gli Ermellini, nel caso di specie, pur trattandosi di utilizzo promiscuo, sia per l'attività lavorativa che per la vita privata, "al momento della perquisizione degli organi accertatori, l'auto era utilizzata proprio a fini lavorativi, tanto da trovarsi parcheggiata, in orario di lavoro, all'interno dello stabilimento della società". Né l'auto può ovviamente essere considerata "domicilio" o luogo ad esso equiparabile, trattandosi di spazio privo dei requisiti minimi necessari per potervi soggiornare per un apprezzabile periodo di tempo e nel quale non si compiono atti caratteristici della vita domestica (6).

E di conseguenza è pienamente legittima l'acquisizione delle chiavette USB rinvenute all'interno dell'automezzo e la relativa utilizzazione (7).

Come è noto, l'accesso è un atto amministrativo di natura autoritativa che consiste nel potere di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al D.Lgs. n. 460/1997, nonché nei locali adibiti ad abitazione. Giova precisare che per "locale" si intendono, non solo gli immobili e le relative pertinenze, ma anche taluni beni mobili, quali, principalmente, autovetture, aeromobili e natanti, in cui gli organi ispettivi ritengono di poter reperire elementi utili all'accertamento.

Come rilevato dalla Guardia di Finanza, nella circolare n. 1/2018, i presupposti che legittimano l'accesso mutano a seconda del tipo di locale interessato e, quindi, del diverso grado di incidenza nella sfera di riservatezza del privato che l'esercizio di tale potere comporta. L'accesso all'interno di automezzi (auto o furgoni), aeromobili o natanti è regolato da presupposti e condizioni diversi a seconda che essi siano riferibili o meno all'attività d'impresa o professionale. "Se tali mezzi sono adibiti e/o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente verificato, possono essere sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni oltre a quella che dispone l'accesso presso l'azienda o

(4) Viceversa, la Corte ha escluso la possibilità di una perquisizione dell'auto di un dipendente, all'interno della quale era stata trovata documentazione contabile della società. "Si è, infatti, affermato che, in tema di IVA, è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un suo dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di Finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ancorché tale documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente e i verbalizzanti siano stati da questo accompagnati nei locali del contribuente (una società in nome collettivo) per la compilazione del processo verbale di constatazione, atteso che il successivo accesso e la verifica in detti locali non vale a rendere utilizzabili le risultanze di un'acquisizione documentale illegittima fin dalla sua origine (Cass., Sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036)".

(5) Ha precisato la Corte che, poiché i militari alle sei del mattino si erano recati presso l'abitazione dell'amministratore e avevano notato il sospetto trasporto di documentazione nella vettura del fratello di questi, tale auto "non era in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica".

(6) Cass. pen., Sez. IV, 14 marzo 2013, n. 19375, depositata il 6 maggio 2013. Nel caso di perquisizione effettuata sull'auto-

vettura dell'amministratore della società, la Corte (Cass., Sez. 5, 3 luglio 2003, n. 10489) ha ritenuto che l'utilizzo del veicolo risultasse riferibile all'attività di impresa, trovando applicazione la disciplina generale per la quale non necessita di autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria ogni ispezione effettuata sui beni o locali appartenenti all'impresa. Con la specificazione che "non sarebbe stata contestabile l'acquisizione di documentazione rinvenuta a bordo di un furgone della società, del pari non risulta contestabile l'acquisizione di documentazione 'nera' a bordo di autovettura condotta dall'amministratore, non risultando autovettura adibita in quel momento ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi".

(7) In tema di accertamento induttivo dei redditi di impresa, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purché grave e precisa (Cass., 22 dicembre 2017, n. 30803; Cass., 16 novembre 2011, n. 24051, con riferimento a brogliacci reperiti presso la sede della società; Cass., 27 febbraio 2015, n. 4080, in relazione ad un quadernone contenente l'indicazione degli effettivi quantitativi di materiale prodotto; Cass., 3 ottobre 2014, n. 20902, per la necessità della comparazione tra i dati acquisiti e quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente).

## Giurisprudenza

---

lo studio professionale. In caso contrario, l'accesso può essere effettuato solo su autorizzazione motivata dell'Autorità giudiziaria”.

E pertanto, l'accesso effettuato all'interno di un automezzo, sia esso autovettura o veicolo commerciale, intestato al contribuente sottoposto a verifica, non richiede una specifica autorizzazione; così come è legittimo l'accesso senza autorizzazione dell'Autorità giudiziaria anche

nell'autovettura condotta dall'amministratore della società sottoposta ad ispezione, nel presupposto che l'uso dell'automobile da parte di chi ricopre le cariche di vertice nell'ambito dell'azienda rende il mezzo riferibile all'attività d'impresa, a meno che l'autovettura non risulti in quel momento adibita ad uso meramente personale.

# Omessa presentazione della dichiarazione IVA con sanzione per tardivo versamento dell'imposta

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzoni, Est. Castorina - Sent. n. 37146 del 27 ottobre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

**Sanzioni - IVA - Omessa presentazione della dichiarazione annuale - Sanzione per tardivo versamento - Applicabilità**

*L'omessa presentazione della dichiarazione IVA annuale, sebbene non faccia perdere il diritto alla detrazione del credito nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso sia riportato nella dichiarazione dell'anno successivo, non integra una violazione meramente formale per la quale è esclusa la punibilità, ma dà luogo all'applicazione della sanzione per il tardivo versamento dell'imposta.*

*(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRES e IVA, anno 2009)*

## Osserva

Con sentenza n. 1337/31/15 depositata il 8.9.2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva l'appello proposto da Expan Trading S.r.l. nei confronti della Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso che aveva dichiarato estinto il giudizio per quanto riguarda IRES e IVA (oggetto di un provvedimento di sgravio) e respinto con riferimento a sanzioni ed interessi il ricorso proposto dalla contribuente avverso una cartella di pagamento emessa per l'anno di imposta 2009, a seguito del controllo automatizzato operato dall'Ufficio D.P.R. n. 600 del 1973, *ex art. 36-bis* e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-*bis* sulla dichiarazione per l'anno 2008 presentata con ritardo superiore a 90 giorni e pertanto giuridicamente omessa.

La CTR rilevava che poiché l'Ufficio aveva provveduto allo sgravio parziale del ruolo con riferimento al credito tributario iscritto era incompatibile l'applicazione di sanzioni ed interessi in considerazione anche del fatto che essendo stata la dichiarazione presentata in ritardo, la negazione della detrazione doveva avvenire previa emissione di un motivato avviso di rettifica.

Avverso la sentenza del giudice di appello l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidando il suo mezzo a un motivo.

La contribuente resiste con controricorso, illustrato con memoria.

## Motivi della decisione

1. Con il motivo l'Ufficio deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis*, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 54-*bis*, del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2 e del

D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto illegittimo l'utilizzo dello strumento della liquidazione d'imposta mediante controllo formale della dichiarazione dei redditi D.P.R. n. 600 del 1973, *ex art. 36-bis* e che lo sgravio dei tributi tenesse indenne la contribuente da ogni conseguenza sanzionatoria.

La censura è fondata nei limiti che si vanno a precisare.

È pacifico in atti che la contribuente ha omesso la dichiarazione annuale 2008 (presentata con ritardo superiore a 90 giorni) e che il credito IVA esposto nella dichiarazione era stato riconosciuto dopo l'emissione della cartella, con provvedimento di autotutela parziale confermativo della debenza di interessi e sanzioni.

Le Sezioni Unite di questa Corte (con sentenza 8 settembre 2016, n. 17758) hanno stabilito che, in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento. Ben può, difatti, il Fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi, in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-*bis* e 60 (fatta salva, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la detrazione d'imposta, eseguita entro il suddetto termine biennale, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili) (Cass. 4392/2018).

Erroneamente, dunque, la CTR ha affermato la necessità della notifica di un atto di accertamento.

# Giurisprudenza

Deve essere rilevato, come affermato dalle Sezioni Unite con le sentenze dell'8 settembre 2016, n. 17757 e 17758, che il rapporto di natura tributaria con il Fisco scaturisce da un'operazione lecita ed effettiva e gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione ecc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Pertanto, ciò che conta ai fini della detraibilità, è solo il carattere sostanziale ed effettivo del credito. Il percorso della giurisprudenza è andato nella direzione di dare rilevanza alla sostanza (l'esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale IVA) e il giudice tributario dovrà riconoscere il credito IVA se il contribuente dimostra che sostanzialmente ha diritto alla detrazione. L'omesso invio della dichiarazione IVA da cui emerge un credito, poi riportato nel modello dell'anno successivo, non comporta, quindi, la decadenza dal diritto di far valere tale credito purché lo stesso emerga dalle scritture contabili. Tale conclusione, discende dalla interpretazione dell'art. 18 della Direttiva CE n. 77/388/CE, il quale subordina il diritto alla detrazione dell'IVA solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili. Tale soluzione garantisce il principio di neutralità dell'imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l'intero impianto normativo dell'IVA. (cfr. Cass. 16 ottobre 2012 n. 17754; Cass. 22 febbraio 2013 n. 4539). La necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere garantito anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale IVA. Questa Corte, con riferimento ai concetti espressi dalla Corte di Giustizia CE cause C95/07 e C-96/07 del 8/5/2008, ha affermato che "ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. d) e art. 22 della sesta Direttiva CE n. 77/388, come modificata dalla Direttiva 2000/17 il principio della neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno Stato membro, in applicazione delle disposizioni comunitarie succitate, non può privarlo del suo diritto alla detrazione, mediante l'annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi" (cfr. Corte Europea 12 maggio 2011, C-107/10 e Cass. 22/05/2006, n. 12012; Cass. 06/08/2008, n. 21202; Cass. 20/3/2013 n. 6925). Pertanto, in forza dei principi di diritto affermati da questa Corte, l'omessa presentazione della dichiarazione IVA non fa perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso credito venga, come nella specie, ripreso ed indicato nella dichiarazione IVA dell'anno successivo. Il diritto alla detrazione deve essere, infatti, esercitato entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 non contrastante con la citata Direttiva.

Diverso discorso deve farsi per le sanzioni e gli interessi. I requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo. L'esercizio della detrazione rappresenta una facoltà, che richiede la contabilizzazione in liquidazione periodica e nella dichiarazione annuale, previa annotazione nei

registri IVA della fattura relativa, e deve essere eseguito, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

La dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni è considerata omessa.

L'omessa dichiarazione non integra una violazione meramente formale. Al riguardo questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che la violazione formale non punibile, ossia la violazione meramente formale, deve rispondere a due concorrenti requisiti: non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non deve incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. n. 2985/2012; conformi, 25 giugno 2014, n. 14402; 22 dicembre 2014, n. 27211; 15 luglio 2015, n. 14767); nella specie, sebbene il credito d'imposta fosse sussistente, l'omessa dichiarazione ha comportato il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determinato il ritardato incasso erariale, con conseguente *deficit* di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Sicché, non può ritenersi di essere in presenza di una violazione meramente formale per la quale l'esclusione della punibilità - D.Lgs. n. 472 del 1996, art. 6, comma 5-*bis* (v. Cass. n. 5897/2013) - è prevista per le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Ipotesi non ricorrente nel caso di specie.

Deve essere, conseguentemente, affermato il seguente principio di diritto:

"L'omessa presentazione della dichiarazione IVA, sebbene non faccia perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso credito venga ripreso ed indicato nella dichiarazione IVA dell'anno successivo, non integra una violazione meramente formale non punibile ma è sanzionabile ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 in quanto comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente *deficit* di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale".

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente con riferimento a sanzioni ed interessi.

Le spese del giudizio devono essere compensate in considerazione del fatto che la sentenza delle Sezioni Unite sull'omessa presentazione della dichiarazione è successiva alla proposizione del ricorso.

## P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito rigetta l'originario ricorso della contribuente con riferimento a sanzione ed interessi.

Spese compensate.



## Commento

di Marco Peirolo (\*)

Con la sentenza n. 37146/2021 in commento, la Suprema Corte è ritornata a pronunciarsi in merito alla detraibilità dell'IVA in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale e alla punibilità del tardivo versamento dell'imposta discendente dalla violazione commessa.

Riguardo al primo aspetto, occorre osservare che, con l'ordinanza n. 16053 dell'11 luglio 2014, la Cassazione ha devoluto alle Sezioni Unite la decisione relativa all'intangibilità del diritto alla detrazione in caso di omessa presentazione della dichiarazione, dopo che, anche a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 313/1997, la giurisprudenza aveva fornito una duplice soluzione interpretativa.

Secondo l'orientamento più restrittivo, dall'omessa presentazione della dichiarazione discende la perdita definitiva del diritto del contribuente di avvalersi del credito IVA annuale portandolo in detrazione nei mesi successivi, "dal momento che l'omessa dichiarazione vale *a fortiori* come mancato computo" e che, d'altra parte, "essendo detrazione e rimborso manifestazioni del medesimo diritto (...), al contribuente, che (entro il termine di decadenza sancito per il rimborso) abbia esercitato il diritto alla restituzione con richiesta di detrazione contrastata dall'Agenzia per inosservanza degli adempimenti all'uopo prescritti, non può, in caso di esito negativo del giudizio sulla detrazione, ritenersi precluso il rimborso, se richiesto nel rispetto del termine di prescrizione" (1).

Con una diversa posizione interpretativa è stata, invece, valorizzata la registrazione delle fatture d'acquisto, dovendosi ritenere che "non v'è perdita del credito d'imposta nel caso in cui il contribuente [che] abbia regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca per lui il credito e operato la relativa detrazione nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale" (2). Tale impostazione troverebbe, peraltro, conferma nel quadro normativo interno e comunitario, che consente l'esercizio della detrazione anche in assenza della dichiarazione annuale, purché sia comprovata l'e-

sistenza del credito ed il diritto di detrazione sia esercitato entro il termine decadenziale fissato dall'art. 19, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972; in questo senso, si richiama anche l'art. 18 della VI Direttiva CEE (ora art. 178 della Direttiva 2006/112/CE) il quale, al fine di garantire la neutralità del tributo, stabilisce che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato solamente al possesso di una fattura compilata secondo le disposizioni ad essa applicabili. Ne consegue che gli altri adempimenti formali sono dettati unicamente per esigenze riguardanti l'accertamento del tributo, senza intaccare sul piano sostanziale il credito del contribuente (3).

Anche la prassi amministrativa non aveva fornito un orientamento univoco sul punto. A fronte, infatti, di una prima posizione, volta a ritenere legittima la detrazione effettuata in presenza di una precedente dichiarazione omessa o tardiva (4), si è registrato un successivo orientamento, esplicitato nella circolare n. 34/E del 6 agosto 2012, in base al quale gli Uffici sono stati invitati ad applicare la condizione ostativa desumibile dall'art. 30, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, considerandola riferita all'anno di maturazione della detrazione e non a quello del relativo esercizio (che, secondo il tenore letterale della norma, può realizzarsi sia a mezzo di un ulteriore riporto a nuovo della relativa eccedenza, sia a mezzo della richiesta di rimborso).

In conseguenza di questo nuovo indirizzo, la medesima Agenzia delle entrate ha ritenuto che, in coerenza con il principio di neutralità dell'I-VA, possa concedersi al contribuente la definizione dell'obbligazione con contemporanea ammissione al rimborso dell'eccedenza, attraverso la procedura dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 (ora art. 30-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972), ossia scomputando direttamente dalla somma originariamente richiesta al contribuente l'eccedenza di credito spettante, ferma restando la debenza degli interessi sul periodo di omesso versamento e della sanzione. Sennonché, l'imponente flusso di istanze proposte in

(\*) Dottore commercialista in Torino.

(1) Cass., 25 luglio 2012, n. 13090; Id., 12 gennaio 2012, n. 268; Id., 30 settembre 2011, n. 20040.

(2) Cass., 13 marzo 2009, n. 6134.

(3) Cass., 26 ottobre 2011, n. 22250.

(4) Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 19 aprile 2007, n. 74/E.

## Giurisprudenza

quest'ottica ha indotto l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 21/E del 25 giugno 2013, a prevedere una modalità anticipata rispetto alla anzidetta procedura di definizione, mediante la diretta presentazione della documentazione attestante l'esistenza del credito da eccedenza entro il termine di 30 giorni decorrente dal ricevimento da parte del contribuente della comunicazione di irregolarità.

Giunta al vaglio delle Sezioni Unite, la questione se la detrazione dell'IVA derivante dalle registrazioni periodiche spetti anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale è stata risolta positivamente.

Con la sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016, infatti, i giudici di legittimità hanno affermato che "la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili".

Alla luce della disciplina comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, "il fatto costitutivo del rapporto tributario col Fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta.

L'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza IVA, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va dunque riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo, invece, a tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi".

Ne consegue che, in presenza di una violazione formale - intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalla Direttiva 2006/112/CE per l'esercizio della detrazione - la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria; l'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa, sempreché non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali.

Sulla scorta di tali conclusioni generali, le Sezioni Unite hanno, pertanto, ribadito che, "se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna gravata sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa contestazione e della conseguenziale prova.

Diversamente, se il contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione".

La sentenza n. 37146/2021 in commento ha inteso dare continuità alla posizione delle Sezioni Unite, stabilendo che "l'omessa presentazione della dichiarazione IVA non fa perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso credito venga, come nella specie, ripreso ed indicato nella dichiarazione IVA dell'anno successivo", tenuto conto che la detrazione deve essere esercitata - ai sensi dell'art. 19, comma 1, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972 - entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il relativo diritto è sorto, che dopo la modifica operata dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 50/2017, applicabile alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, è stato ridotto al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui ha avuto origine il diritto alla detrazione.

Riguardo all'ulteriore aspetto risolto dalla Suprema Corte, riguardante la natura della violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione annuale, è pacifico - come sostenuto nella pronuncia in esame - che "l'omessa pre-

sentazione della dichiarazione IVA, sebbene non faccia perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso credito venga ripreso ed indicato nella dichiarazione IVA dell'anno successivo, non integra una violazione meramente formale non punibile ma è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 in quanto comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente *deficit* di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale".

A sostegno di questa conclusione, viene osservato che l'esclusione della punibilità, prevista dal-

l'art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997 per le violazioni meramente formali, presuppone, allo stesso tempo, che l'infrazione non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incida sulla determinazione della base imponibile e sul versamento dell'imposta (5).

Nel caso di specie, "sebbene il credito d'imposta fosse sussistente, l'omessa dichiarazione ha comportato il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determinato il ritardato incasso erariale, con conseguente *deficit* di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997".

---

(5) Cass., 15 luglio 2015, n. 14767 e Id., 22 dicembre 2014, n. 27211.

## Agevolazione “prima casa” anche per l’acquisto di un nuovo immobile da accorpare

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Castorina - Ord. n. 37152 del 16 settembre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

**IVA - Agevolazione “prima casa” - Aliquota ridotta al 4% - Applicabilità - Acquisto di più unità immobiliari nello stesso Comune con atti successivi - Ammissibilità - Accorpamento degli immobili agevolati entro tre anni dalla registrazione del rogito - Necessità - Mera dichiarazione di variazione catastale - Insufficienza - Onere della prova a carico del contribuente - Sussistenza**

*L’agevolazione per l’acquisto della “prima casa” (nel caso di specie, rilevante ai fini dell’applicazione dell’aliquota IVA ridotta al 4%) può essere riconosciuta anche quando siano più di una le unità immobiliari acquistate nello stesso Comune, anche con atti successivi, purché ricorrano due condizioni e cioè la destinazione, da parte dell’acquirente, di dette unità immobiliari, nel loro insieme, a costituire un’unica unità abitativa e la qualificazione come alloggio non di lusso dell’immobile così unificato; inoltre, l’agevolazione presuppone che, entro il termine di tre anni dalla registrazione dell’atto di acquisto del nuovo immobile, deve esser dato effettivo seguito all’impegno assunto dal contribuente, in sede di rogito, di procedere all’unificazione effettiva dei locali, non essendo sufficiente la mera dichiarazione di variazione catastale, con onere di prova a carico del contribuente. (Oggetto della controversia: avviso di recupero IVA agevolata)*

### Osserva

L’Agenzia delle entrate notificava a F.P. un avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni con il quale l’Ufficio accertava la decadenza dalle c.d. agevolazioni “prima casa”, in relazione all’acquisto di una casa di civile abitazione, destinata all’ampliamento, per esigenze familiari, della casa adiacente all’immobile in oggetto. La revoca era motivata dalla circostanza che dai dati in possesso dei siti dell’Ufficio risultava come il contribuente fosse proprietario, al momento del rogito, di altro immobile nel Comune di Arzachena. Pertanto era stata recuperata la maggiore IVA dovuta (con sanzioni ed interessi) pari alla differenza fra aliquota ordinaria del 10% e quella agevolata del 4%.

La Commissione tributaria provinciale di Sassari rigettava il ricorso proposto dal contribuente avverso l’atto impositivo.

La CTR della Sardegna, con sentenza n. 39.8.2015, depositata in data 11.2.2015 accoglieva l’appello del F. sul presupposto che l’agevolazione fiscale per la prima casa era legittima in quanto l’immobile acquistato aveva ampliato il precedente, già beneficiario della suddetta agevolazione.

Avverso la sentenza del giudice del gravame l’Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione affidato a un motivo.

Il contribuente non ha spiegato difese.

### Motivi della decisione

1. Con il motivo l’Ufficio deduce la violazione della Tariffa, parte I, art. 1, nota II-bis lett. b) allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 e del comma 4 della nota II-bis all’art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 in relazione all’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto che il contribuente avesse diritto all’agevolazione prima casa nonostante lo stesso fosse proprietario di altro immobile, situato nel medesimo Comune dell’immobile agevolato, affermando che lo stesso fosse idoneo all’utilizzo come abitazione da parte di un nucleo familiare di quattro persone. La censura è fondata nei limiti che si vanno a precisare.

Questa Corte ha già affermato Cass., Sez. 5, ordinanza n. 19989 del 27/07/2018, Rv. 649937-01, che “In tema di agevolazioni fiscali per la prima casa, ai sensi dell’art. 1, nota II-bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, nel testo (applicabile ‘*ratione temporis*’) modificato dalla Legge n. 549 del 1995, art. 3, comma 131, il concetto di ‘idoneità’ della casa *pre*-posseduta - ostativo alla fruizione del beneficio (ed espressamente previsto nella previgente normativa) - deve ritenersi intrinseco alla nozione stessa di ‘casa di abitazione’, da intendersi quale alloggio concretamente idoneo, sia sotto il profilo oggettivo-materiale che giuridico, a soddisfare le esigenze abitative dell’interessato” e Cass., Sez. 5, sentenza n. 2565 del 02/02/2018, Rv. 646929-01, ha statuito che “In tema di agevolazioni prima casa ... ‘l’idoneità’ dell’abitazione *pre*-posseduta va valutata sia sotto il pro-

filo oggettivo (effettiva inabitabilità), che sotto quello soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che il beneficio trova applicazione anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato" (nello stesso senso si sono recentemente pronunciate anche Cass., Sez. 6-5, ordinanza n. 5051 del 24/02/2021, Cass., Sez. 6-5, ordinanza n. 18091 del 05/07/2019, e Cass., Sez. 6-5, ordinanza n. 18092 del 05/07/2019). Inoltre, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale della lett. b) del n. 1) della nota II-bis dell'art. 1 della Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. ed ai principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione), la Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 203 del 6 luglio 2011, ha espressamente riconosciuto che "le agevolazioni in esame rispondono alla ragionevole *ratio* di favorire l'acquisto di un'abitazione nel luogo di residenza o di lavoro a vantaggio di chi, nello stesso luogo, non abbia la possidenza di un'altra casa di abitazione obiettivamente idonea a soddisfare le sue esigenze". Da tale decisione trae ulteriore conferma l'interpretazione secondo cui non è di ostacolo all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario di altro immobile (acquistato senza agevolazioni nel medesimo Comune) che, per qualsiasi ragione, sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione.

2. Per come già rilevato dalla Corte, in tema di agevolazioni tributarie, i benefici per l'acquisto della "prima casa" possono essere riconosciuti anche quando siano più di una le unità immobiliari contemporaneamente acquistate purché ricorrano due condizioni e cioè la destinazione, da parte dell'acquirente, di dette unità immobiliari, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa e la qualificabilità come alloggio non di lusso dell'immobile così "unificato" (cfr. Cass., 23 marzo 2011, n. 6613; Cass., 25 febbraio 2008, n. 4739; Cass., 3 giugno 1998, n. 5433; Cass., 22 gennaio 1998, n. 563); e si è al riguardo rilevato, altresì, che l'agevolazione presuppone che, entro il termine di tre anni dalla registrazione, deve esser dato "effettivo seguito all'impegno assunto dai contribuenti, in sede di rogito, di procedere all'unificazione dei locali" (Cass., 6 aprile 2017, n. 9030).

Considera, poi, la Corte che, sulla tematica in trattazione, è emerso un conforme orientamento interpretativo della prassi amministrativa che, per di più, ha espressamente esteso il sopra ricordato principio giurisprudenziale, - avuto riguardo alla sua intrinseca *vis expansiva*, ed al principio paritario che vi è necessariamente sotteso, - agli atti di acquisto successivi se, giustappunto, connotati dall'accorpamento di unità immobiliari finitime (v. le istruzioni e gli orientamenti operativi dell'Agenzia delle entrate di cui alla circolare n. 25/E, del 25 febbraio 2005, punto 3.4, ed alle risoluzioni n. 142/E, del 4 giugno 2009, e n. 154, del 19 dicembre 2017).

Nella vicenda in trattazione, pertanto, l'unico dato che specificamente viene in rilievo, - non essendo, tra le parti, in contestazione la sussistenza del requisito relativo alla residenza, si identifica con la realizzazione di un'unica unità abitativa, evento questo che deve essere effettivo.

Questa Corte ha già affermato che i benefici fiscali, sono *naturaliter* subordinati al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi (Cass., 20 settembre 2006, n. 20376; Cass., 17 ottobre 2005, n. 20066; Cass., 28 marzo 2003, n. 4714; Cass., 25 gennaio 2000, n. 797).

Considera, allora, la Corte che ai fini del riscontro dell'evento (accorpamento di unità immobiliari contigue) cui l'agevolazione deve ritenersi correlata, - ciò non di meno non esaurisce, né risolve, *ex se* quello stesso evento che, come detto, deve identificarsi con l'effettività dell'unificazione delle unità immobiliari finalizzata a realizzare l'unica abitazione del contribuente; evento, questo, che rileva in via esclusiva (pur a fronte di una mera dichiarazione di variazione catastale) e che deve formare oggetto di prova da parte del contribuente.

La CTR avrebbe dovuto accertare, in sintonia con la *ratio legis* dell'agevolazione, la realizzazione di un'unica unità abitativa; a tanto provvederà il giudice di rinvio che liquiderà anche le spese del presente giudizio di legittimità.

### P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Sardegna anche per le spese del giudizio di legittimità.

## Commento

di Alessandro Borgoglio

Spetta l'agevolazione "prima casa" anche per l'acquisto, con atto separato e successivo, di una unità immobiliare da accorpare a quella *pre*-posseduta nello stesso Comune e che sia idonea alle esigenze abitative della famiglia, a condizione che l'effettiva unificazione - e non solo la dichiarazione di variazione catastale - delle due unità immobiliari, finalizzata a realizzare l'unica abitazione dell'acquirente, avvenga entro tre anni dalla registrazione del rogito notarile. Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Cassazione, con l'ordinanza n. 37152/2021.

Ai fini dell'accesso all'agevolazione "prima casa", la nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 prevede tre requisiti: l'immobile deve essere ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisce entro diciotto mesi dall'acquisto la sua residenza, e tale dichiarazione di volontà deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto; in quest'ultimo, inoltre, l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territo-

## Giurisprudenza

rio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare; infine, sempre nell'atto di acquisto, l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le stesse agevolazioni.

La seconda condizione sopra indicata - per cui l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare - sembrerebbe ostativa all'acquisto agevolato di un secondo immobile nello stesso Comune. Tuttavia, i giudici di legittimità, ma anche una buona parte di quelli di merito, hanno più volte stabilito che la condizione da ultimo citata si riferisce, anche alla luce della *ratio* della disciplina, a una disponibilità non meramente oggettiva, bensì soggettiva, nel senso che ricorre il requisito dell'applicazione del beneficio, anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi suoi e della famiglia (1).

Con l'ordinanza n. 21289/2014 e la sentenza n. 2565/2018 la Corte di cassazione ha pertanto affermato che chi abbia il possesso di altra casa valutata come non idonea all'uso abitativo, sia per circostanze di natura oggettiva (ad esempio, inabitabilità) che di natura soggettiva (ad esempio, fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative) può nuovamente godere dell'agevolazione (2), così come può fruirne di nuovo chi abbia acquistato una quota particolarmente esigua di un immobile, non comportando ciò il potere di disporne come abitazione propria (3). Addirittura, può usufruire dell'agevolazione il contribuente che sia già proprietario di un'abitazione nello stesso Comune, se quest'ultimo è locato a terzi, con regolare contratto registrato, a meno che il Fisco non dimostri che il vincolo locatizio sia stato maliziosamente preordinato per creare uno stato di indisponibilità abitativa al precipuo fine di usufruire del beneficio (4).

Come si declina questa posizione giurisprudenziale nell'ipotesi in cui il contribuente, vista l'inidoneità abitativa della casa preposseduta in relazione alle esigenze familiari, intenda acquistarne un'altra adiacente da accorpare alla prima, così da realizzare un'unica abitazione idonea alle esigenze familiari?

La Suprema Corte già in passato aveva stabilito che l'agevolazione spetta anche in relazione ad alloggi risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinate dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa; sicché il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, purché l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche nella tipologia degli alloggi non di lusso, ovvero, secondo la normativa attuale, non sia classificato nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9 (5).

Con l'ordinanza n. 37152/2021 in commento gli Ermellini hanno quindi avallato la prassi attuale dell'Agenzia delle entrate che perviene alle medesime conclusioni agevolative anche nel caso in cui l'acquisto dei due immobili adiacenti da accorpare non sia contemporaneo, ma avvenga in momenti diversi.

In particolare, con la risoluzione n. 25/E del 25 febbraio 2005 e, poi, con la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la possibilità di applicare le agevolazioni "prima casa" all'acquisto contemporaneo di due alloggi contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa; il beneficio è stato riconosciuto, inoltre, al proprietario di alloggio, già acquisito con le suddette agevolazioni, in relazione all'atto di acquisto di un altro immobile adiacente da accorpare al primo.

Più recentemente, con la circolare n. 31/E del 2010 (§ 2.1), l'Agenzia delle entrate ha precisato che, nell'ipotesi di acquisto di alloggio da accorpare ad altro contiguo, già di proprietà, in modo da costituire un'unica unità abitativa, la dichiarazione di non essere titolare di diritti reali su altra casa di abitazione nel territorio del Comune dovrà intendersi riferita ad immobili diversi da quello da ampliare; inoltre, è stato puntualizzato che l'agevolazione sul nuovo acquisto trova

(1) Cass. n. 100/2010; conforme, Cass. n. 18129/2009, n. 27376/2017, n. 2278/2016, n. 26653/2014 e Comm. trib. prov. di Matera, sent. n. 820/8/11; Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 494/19/20.

(2) Cfr. Cass. n. 2418/2003, n. 8771/2000.

(3) Cfr. Cass. n. 13291/2011, n. 10984/2007, n. 9647/1999.

(4) Cass. n. 19989/2018; *contra*, risposta interpello dell'Agenzia delle entrate n. 378/2019.

(5) Cass. n. 563/1998; nello stesso senso: Cass. n. 10981/2007.

applicazione a condizione che i due alloggi accorpati costituiscano un'abitazione unica rientrante nella tipologia degli alloggi non di lusso, e compete all'Ufficio locale la verifica, anche sulla base delle risultanze catastali, dell'intervenuto accorpamento degli immobili e della loro consistenza, complessivamente considerata. La Cassazione, con la pronuncia in commento, ha aggiunto che l'agevolazione può essere rico-

nosciuta soltanto se l'evento dell'unificazione dei due immobili si sia effettivamente verificato, non soltanto sulla carta, ovvero in base alla dichiarazione di variazione catastale eventualmente presentata, ma nei fatti ed entro il termine di tre anni dalla registrazione del rogito (6), con onere della prova a carico del contribuente.

---

(6) Cfr. Cass. n. 9030/2017.

## Costi indeducibili e IVA indetraibile se la fattura non ha i requisiti previsti

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Perrino, Est. Putaturo Donati Viscido di Nocera - Ord. n. 37208 del 10 novembre 2021, dep. il 29 novembre 2021)

**IVA e imposte sui redditi - Fatturazione - Requisiti - Fattura irregolare - Diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi - Esclusione**

*L'irregolarità della fattura non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972 fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo. Per conseguenza, in caso di fattura emessa senza i requisiti previsti dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione è legittimata a contestare l'effettività delle operazioni sottese ed a ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati. (Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRES, IRAP e IVA, anno 2004)*

### Fatto

Rilevato che:

- con sentenza n. 1403/39/2014, depositata il 7 marzo 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione staccata di Latina, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di VerdEuropa S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso la sentenza n. 540/01/2010 della Commissione tributaria provinciale di Latina che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F., aveva recuperato a tassazione, per l'anno 2004, costi indebitamente dedotti, ai fini IRES e IRAP, e detratti ai fini IVA, in relazione a fatture emesse da "Soc. Coop. Eura 2000 S.r.l." ritenute prive degli elementi essenziali previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, in quanto mancanti della specificazione della qualità, quantità e luogo delle prestazioni di servizi rese;
- la CTR, in punto di diritto, ha osservato che l'appello era infondato in quanto, i primi giudici, nella sentenza impugnata, avevano indicato il percorso logico-giuridico sotteso alla decisione e, in secondo luogo, in quanto il rapporto intercorso tra la contribuente e la società fornitrice di servizi era riconducibile a un contratto di appalto e non di somministrazione di manodopera per cui l'appaltatore aveva correttamente fatturato solamente il servizio reso (ovvero il facchinaggio, l'accantonamento, l'incestamento dei prodotti commercializzati dall'appaltante etc.), non essendo necessario esplicitare in fattura i mezzi e l'organizzazione forniti per il compimento del servizio (ore e numero dei dipendenti impiegati) la cui gestione rimaneva, ai sensi dell'art. 1655 c.c., a rischio dell'appaltatore;
- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui riseste, con controricorso, la società contribuente;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 2, e dell'art. 380-bis1 c.p.c., introdotti dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, art. 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 ottobre 2016, n. 197.

### Diritto

Considerato che:

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., per avere la CTR, condiviso la decisione del giudice di prime cure senza esplicitare alcun convincimento, dando luogo a una motivazione apparente;
- il motivo è infondato;
- premesso che come chiarito da questa Corte, "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorché il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9105 del 07/04/2017; n. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020), nella specie, dalla sentenza impugnata, si evince chiaramente la *ratio decidendi*, avendo la CTR sostanzialmente ritenuto che la prova della deducibilità dei costi imputati dalla società contribuente potesse essere integrata dal contratto di prestazione di servizi al quale si riferivano le fatture, stipulato dalla contribuente con la società di facchinaggio; circostanza, quest'ultima, idonea ad impedire che il prestatore di servizio dovesse esplicitare in fattura alcunché oltre il servizio reso (cioè il facchinaggio, accantonamento, incestamento dei prodotti commercializzati dall'appaltante);
- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR



ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento ancorché le fatture in questione emesse "per servizio di accantonamento e incestamento di prodotti ortofrutticoli" fossero prive degli elementi essenziali di cui all'art. 21 cit. (circa l'indicazione della qualità, quantità e luogo delle prestazioni) non potendo tale carenza essere, peraltro, colmata attraverso il riferimento al contratto di appalto stipulato con la società fatturante, non recando quest'ultimo - come eccepito dall'Agenzia negli atti difensivi dei gradi di merito - l'indicazione né della data certa, né del compenso, delle modalità e quantità delle prestazioni pattuite; in particolare, ad avviso dell'Ufficio, l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dall'art. 21 cit., aveva integrato il requisito delle "gravi irregolarità" legittimanti, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, il ricorso all'accertamento induttivo del reddito imponibile;

- il secondo motivo è fondato;

- priva di pregio è l'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 6, palesandosi quest'ultimo autosufficiente in quanto sviluppa una sintesi chiara dell'intera vicenda processuale e mette in luce le ragioni a sostegno dello stesso, con espressa menzione degli atti processuali su cui si fonda;

- la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, sicché l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dal cit. art. 21 integra un comportamento del contribuente soggetto a sanzione - Cass. n. 21980/2015 che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, legittima il ricorso all'accertamento induttivo del reddito imponibile (Cass. n. 21446/2014; Cass. n. 5748/2010; Cass. 9108/2012, Cass. n. 24426/2013) dovendosi peraltro aggiungere che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, rientra nel potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, parte contribuente, in assenza di peculiarità pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata" (cfr. Cass., nn. 8333/2012 e 19258/2005);

- inoltre, premesso che questa Corte ha stabilito che, in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende idonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per conseguenza l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati (Cass. 10 ottobre 2014, n. 21446, e da ultimo, Cass. 211 del 2018). In tema di IVA, la Corte di Giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira*), seguita dalla giurisprudenza interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384), nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'imposta, ha considerato che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (Dir. n. 112 del 2006, art. 226, punto 6, di contenuto analogo all'omologa norma della Sesta Direttiva), nonché della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. Senz'altro, ha aggiunto la Corte, l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame del-

la sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dalla Dir. del 112 del 2006, art. 219, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta (Cass., Sez. 5, n. 30350 del 23/11/2018, Cass. n. 12065/2016, tra le stesse parti); la Corte di Giustizia ha altresì ribadito, da ultimo, nella sentenza del 9 settembre 2021, causa C-294/20, *GE Auto Service Leasing GmbH c. Tribunal Economico Administrativo Central* "che le disposizioni della Sesta Direttiva IVA non ostano a una normativa nazionale in base alla quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato ai soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, persino qualora tali fatture siano integrate dalla produzione di elementi destinati a provare la reale esistenza, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo che l'Amministrazione tributaria ha adottato una decisione di diniego del diritto a detrazione (sentenza dell'8 maggio 2013, *Petroma Transports e altri*, C-271/12, EU: C: 2013: 297, punti da 34 a 36). Ciò premesso, queste stesse disposizioni non vietano nemmeno agli Stati membri di accettare la rettifica di una fattura incompleta dopo che l'Amministrazione tributaria ha adottato una siffatta decisione di diniego (sentenza del 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU: C: 2019: 115, punto 33)" (punto 57);

- si è pure chiarito che i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinatezza (o determinabilità) e competenza (Cass. n. 10167 del 2012; nn. 3258, 12503 e 24429 del 2013; nn. 1565, 13806 e 21184 del 2014; nn. 426, 1011 e 7214 del 2015; Cass. n. 13252/2015). Spetta altresì al contribuente l'onere di provare detti requisiti. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa - cfr. Cass. n. 21184 del 08/10/2014;

- nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi, in quanto, a fronte della contestazione dell'Ufficio della non effettività delle operazioni sottese alle fatture non redatte in conformità ai requisiti prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21 (per genericità della dicitura di "servizio di accantonamento e incestamento di prodotti ortofrutticoli" in esse contenuta) - ha ritenuto i relativi costi deducibili ai fini delle imposte dirette e detraibili ai fini IVA, essendo il rapporto intercorso tra la contribuente e la fornitrice dei servizi riconducibile ad un contratto di appalto e dovendo l'appaltatore fatturare solo il servizio reso (facchinaggio, accantonamento, incestamento dei prodotti commercializzati dall'appaltante) senza esplicitare in fattura i mezzi e l'organizzazione forniti per il compimento del servizio medesimo; con ciò, la CTR si è limitata a ponderare la regolarità del contratto di appalto, cui si riferivano le fatture, senza verificare la concreta idoneità dello stesso ad integrare il contenuto delle fatture, con riguardo - come eccepito dall'Ufficio negli atti difensivi dei gradi di merito - alla specificazione dei corrispettivi, qualità e quantità dei

servizi formanti oggetto delle operazioni, in ossequio alla prescrizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21;  
- in conclusione, va accolto il secondo motivo, rigettato il primo; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

## P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

## Commento

di Simone Furian (\*)

L'ordinanza della Cassazione n. 37208 del 29 novembre 2021 affronta un'interessante questione in tema di detraibilità dell'IVA e deducibilità dei costi, perché relativa al caso di una fattura che non rispetti i requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 (1), per assenza delle indicazioni relative alla natura, qualità e quantità dei beni e servizi.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria aveva ripreso a tassazione ai fini IRES, IRAP i costi relativi, nonché eccetto l'indetraibilità dell'IVA relativa a fatture ritenute prive degli elementi previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, fra cui il dettaglio della qualità, quantità e luogo delle prestazioni di servizi resi. Tale circostanza integrava, a detta dell'Ufficio, il requisito delle "gravi irregolarità" che davano titolo ad effettuare un accertamento *ex art.* 39 del D.P.R. n. 600/1973.

Secondo la Commissione tributaria regionale la citata carenza (e la relativa prova della deducibilità dei costi) era, invece, stata colmata dal riferimento ad un contratto di appalto stipulato con la società alla quale si riferivano le fatture.

La Commissione tributaria regionale competente in secondo grado aveva, infatti, ritenuto l'appello dell'Agenzia delle entrate infondato in quanto: "il rapporto intercorso tra la contribuente e la società fornitrice di servizi era riconducibile a un contratto di appalto e non di somministrazione di manodopera per cui l'appaltatore aveva correttamente fatturato solamente il servizio reso (ovvero il facchinaggio, l'accantonamento, l'incestamento dei prodotti commercializzati dall'appaltante, etc.), non es-

sendo necessario esplicitare in fattura i mezzi e l'organizzazione forniti per il compimento del servizio (ore e numero dei dipendenti impiegati) la cui gestione rimaneva, ai sensi dell'art. 1655 c.c., a rischio dell'appaltatore".

La Cassazione, invece, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, rilevando che i giudici di merito si sarebbero limitati a ponderare la legittimità del contratto di appalto "senza verificare la concreta idoneità dello stesso ad integrare il contenuto delle fatture ... con riguardo alla specificazione dei corrispettivi, alla qualità e quantità dei servizi".

Inoltre - e qui viene uno dei passaggi più interessanti dell'ordinanza in commento - i giudici di legittimità, richiamando alcuni precedenti (2), ribadiscono che "in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende idonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per conseguenza l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati".

A supporto di tale decisione viene richiamata anche giurisprudenza comunitaria (3), ricordando che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (4), nonché della specificazione della data (5) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi.

(\*) Avvocato e Dottore commercialista in Milano e Padova - Terrin Associati.

(1) Che riprende quanto prescritto dall'art. 226 della Direttiva 2006/112/CE.

(2) Cass. n. 21446/2014 e n. 211/2018.

(3) Corte di Giustizia con sentenza 15 settembre 2016, causa

C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira.

(4) Così l'art. 226, punto 6, della Direttiva 2006/112/CE, di contenuto analogo all'omologa norma della Sesta Direttiva.

(5) Art. 226, punto 7, della Direttiva 2006/112/CE.

La gravità di una tale conclusione viene parzialmente mitigata allorché i giudici della Suprema Corte ammettono la possibilità per il contribuente di fornire all'Amministrazione finanziaria tutta la documentazione comprovante le prestazioni rese (*rectius* ricade sul contribuente l'onere della prova) (6), per colmare le lacune delle fatture, precisando che l'Amministrazione finanziaria non può quindi limitarsi all'esame della sola fattura, ma deve tenere conto delle informazioni complementari fornite dal contribuente. Anche in riferimento a tale punto viene richiamata la giurisprudenza comunitaria per dire che - ancorché la Corte di Giustizia Europea (7) abbia affermato che la detrazione dell'I-VA può essere negata ai soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, persino qualora tali fatture siano integrate dalla produzione di elementi destinati a provare la reale esistenza, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo che l'Amministrazione tributaria ha adottato una decisione di diniego del diritto a detrazione (8) - la disciplina unionale non vieta agli Stati membri di accettare la rettifica di una fattura incompleta dopo che l'Amministrazione tributaria ha adottato una siffatta decisione di diniego (9).

Tuttavia, nell'ordinanza in commento, il contribuente aveva fornito il contratto di appalto, ma lo stesso (da quanto si legge in sentenza) era privo di indicazioni in merito al compenso, alla qualità e altresì privo di data certa.

Emerge in sostanza che l'orientamento della Corte di è quello di "seguire alla lettera" quanto indicato dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 (10), per cui la fattura diventa un elemento probatorio a favore del contribuente solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e di contenuto prescritti dal citato articolo (11).

Senza dubbio il rispetto dei requisiti previsti dal D.P.R. n. 633/1972 è importante, ma questo non deve esaurirsi in un giudizio meramente formale, senza considerare la sostanza dell'operazione: laddove la stessa è stata effettivamente resa, non v'è motivo per negare la deduzione dei costi e la detrazione dell'I-VA afferente.

Altrimenti si metterebbero a rischio tutta una serie di rapporti molto frequenti nella prassi

commerciale: si pensi, ad esempio, a quei rapporti commerciali consolidati di "lunga durata", nei quali - proprio in virtù del rapporto di fiducia fra le parti - potrebbero "sfuggire" alcune delle indicazioni formali richieste dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, senza però che sia messa in dubbio l'effettività dell'operazione/prestazioni (12).

Ancora più a rischio i rapporti tra parti correlate o nell'ambito di gruppi societari, dove frequentemente sono semplici e-mail a contenere "tra le righe" gli elementi formali richiesti dall'art. 21, mentre la fattura è spesso "laconica".

Così come, quando le parti hanno normato il loro rapporto con un contratto molto dettagliato in relazione a qualità/quantità, tempi e modi di erogazione del servizio, appare scontato che le parti rinviino al semplice contratto per la descrizione della fattura, e questo dovrebbe essere di per sé sufficiente a garantire la deducibilità/detraibilità.

Non si condivide, infine, il richiamo nell'ordinanza in commento alla data certa, in quanto nessuna norma prescrive la data certa quale elemento obbligatorio per la validità di un contratto al fine della deduzione del costo e della detrazione dell'I-VA (non è un elemento richiesto neppure dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972); la data certa di un contratto in sé non sopprime, infatti, alle eventuali informazioni non indicate nella fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, ma potrebbe essere, in ogni caso, un elemento a "favore" dell'operato del contribuente. Tuttavia, considerato che la posta certificata è uno strumento economico e pratico da utilizzare per conferire ad un documento data certa, potrebbe essere utile nell'ambito di contratti con importi superiori ad una certa materialità.

In conclusione, pur condividendo in astratto la pronuncia in commento, -in un mondo sempre più veloce e sempre più attento alla sostanza che alla forma- è importante trovare un giusto punto di equilibrio fra "esigenze formali" richieste dall'art. 21 D.P.R. n. 633/1972 e l'effettività dell'operazione, di modo che non si arrivi *sic et simpliciter* ad escludere la deducibilità/detraibilità. Facendo tesoro dell'esperienza in materia

(6) Cass. n. 13882/2018.

(7) CGE del 9 settembre 2021, causa C-294/20.

(8) Sentenza dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e altri, causa C-271/12, EU:C:2013:297, punti da 34 a 36.

(9) Sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade, causa C-562/17, EU:C:2019:115, punto 33, punto 57.

(10) Si vedano anche Cass. n. 21446/2014 e n. 211/2018.

(11) Fra cui Cass. n. 36097 del 23 novembre 2021.

(12) Si pensi, ad esempio, ai rapporti di fornitura, piuttosto che a rapporti di somministrazione, dove le parti spesso sbrigativamente indicano in fattura la dicitura "prestazioni dovute per tutto il mese di xxx".

## Giurisprudenza

di “CMR” (13) o di prova delle cessioni intracomunitarie (14), se da un lato è vero che i costi - per essere ammessi in deduzione - devono rispettare i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinazione e competenza, dall’altro lato sarebbe utile che l’Agenzia delle entrate chiarisse quali documenti possano “sopperire” a

tali deficienze informative (15), in modo da consentire al contribuente - anche *ex post*, in sede di accertamento o nell’eventuale contenzioso successivo - di adempiere all’onere della prova, onde evitare “impatti rilevanti” in sede di accertamento, collegati a mere irregolarità formali pur a fronte dell’effettività della prestazione.

---

(13) Sul punto il Regolamento UE n. 1912 del 4 dicembre 2018.

(14) Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 12/E/2020.

(15) Ad esempio, Cass. n. 31915/2021 ha chiarito che “il rin-

vio *per relationem* al titolo negoziale ... risponde all’esigenza di specificità descrittiva in punto di natura, quantità e qualità delle prestazioni”.

# Il pignoramento sul conto corrente non libera il contribuente dall'obbligo di versare le rate al Fisco

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Torino, Sez. III, Pres. ed Est. Panzani - Sent. n. 800 del 27 settembre 2021, dep. il 13 ottobre 2021)

**Sanzioni - Cause di non punibilità - Forza maggiore - Definizione per acquiescenza - Piano rateizzato dei versamenti - Mancato pagamento di rate successive alla prima - Pignoramento a opera di terzi di somme disponibili sul conto corrente - Esimente della forza maggiore - Insussistenza**

*Il pignoramento delle somme disponibili su un conto corrente non consente di individuare la fattispecie della "forza maggiore" ai fini dell'esimente per il mancato pagamento delle rate del piano dei versamenti formato a seguito dell'acquiescenza manifestata successivamente alla notificazione di un avviso di accertamento. Valgono, in specie, la mancata adozione di cautele volte a prevenire le crisi di liquidità e la circostanza della mancata ripresa dei pagamenti anche dopo la liberazione del pignoramento dal conto corrente.*  
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRPEF, anno 2012)

## Svolgimento del processo

Il contribuente S.M. definiva in acquiescenza, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997, l'avviso di accertamento (...) per l'anno 2012 emesso dall'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Vercelli, con pagamento delle imposte, interessi e sanzioni ridotte in modalità rateale, da corrispondersi in 16 rate trimestrali alle scadenze previste. Il pagamento delle rate veniva osservato fino alla terza, con ultimo versamento effettuato il 30 marzo 2018: le rate successive non venivano corrisposte e quindi l'Ufficio emetteva l'avviso di intimazione (...). L'Ufficio rilevava la decadenza dal beneficio della rateizzazione ai sensi dell'art. 15-ter, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973, in forza del quale il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima, "comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta", emetteva il citato avviso di intimazione per il complessivo importo di euro 38.771,05 per imposta residua, sanzioni, interessi oltre alla sanzione ulteriore applicata all'importo residuo dovuto a titolo di imposta nella misura del 45%, prevista dall'art. 13 D.Lgs. n. 471 del 1997. Impugnava il contribuente avanti alla CTP di Vercelli: imputava il mancato pagamento delle rate successive alla terza al blocco dei propri conti correnti, intervenuto a seguito di pignoramento richiesto ed eseguito dalla Erma Ritmo S.p.A. corrente in Modena, verso la quale egli risultava debitore per un importo superiore a euro 200.000. Ritenendo sussistere un'ipotesi d'oggettiva impossibilità a corrispondere le rate non versate, chiedeva l'annullamento dell'avvi-

so di intimazione e la riammissione all'originario piano di rateazione. Si costituiva l'Agenzia chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

La CTP con sentenza 111/19 del 11.11.19 accoglieva il ricorso affermando che nella specie ricorreva ipotesi di forza maggiore ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 472 del 1997, rappresentato dal pignoramento subito dal contribuente con conseguente blocco dei conti correnti.

Appella l'Agenzia chiedendo la riforma dell'impugnata sentenza in quanto nella specie la situazione del contribuente non corrisponde all'ipotesi di forza maggiore, tant'è che lo S. aveva continuato parzialmente i suoi versamenti dopo il pignoramento e non li aveva ripresi quando tale situazione era venuta meno.

Il contribuente non si è costituito in giudizio.

All'udienza del 27 settembre la Commissione ha trattenuto la causa a decisione.

## Motivi della decisione

L'appello è fondato.

L'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 prevede che non sia punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

Recentemente, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata sulla forza maggiore nella circolare 8/E/2020 (risposta 1.7), la quale ha fatto anche riferimento alla circolare 180/1998 del Ministero delle Finanze. Nel documento dell'Agenzia sono stati riportati una serie di pronunciamenti giurisprudenziali, sia di legittimità interni che unionali. Quanto alla Cassazione, è stata richiamata l'ordinanza 8175/2019 (ripresa dalla successiva 28321/2019, a loro volta conformi a numerosi precedenti).

# Giurisprudenza

Relativamente alla giurisprudenza unionale, la circolare 8/E ha fatto riferimento alle pronunce C-314/06, C-325/03, C-208/01 e C-195/91. In base a tali precedenti, è stato osservato che la nozione di forza maggiore comporta la sussistenza sia di un elemento oggettivo - relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore - sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi. Pare evidente che una situazione d'indisponibilità dei conti correnti, conseguente ad altri debiti del contribuente il cui mancato pagamento ha comportato un pignoramento delle disponibilità liquide, non costituisce circostanza anomala, estranea al contribuente, e che tale vicenda è anche conseguenza della mancata adozione di adeguate cautele, vale a dire di iniziative dirette a prevenire e comunque a gestire la propria situazione di crisi di liquidità e/o insolvenza, ricorrendo agli istituti a tal fine previsti dall'ordinamento sia

per gli imprenditori che per i debitori che non siano imprenditori (sovraindebitamento).

Va poi sottolineato che il contribuente, come osserva l'Agenzia delle entrate senza che vi sia stata contestazione sul punto, non ha ripreso i propri pagamenti quando il pignoramento dei conti correnti era venuto meno.

L'appello va dunque accolto con conseguente riforma della sentenza impugnata e rigetto del ricorso originario.

Le spese seguono la soccombenza e vanno poste a carico dello S. per entrambi i gradi di giudizio, liquidate in euro 8.000, di cui euro 5.000 per il giudizio di primo grado ed euro 4.000 per il giudizio d'appello, oltre spese generali ed accessorie come per legge.

## P.Q.M.

accoglie l'appello. Condanna l'appellante alle spese di lite che liquida per i due gradi di giudizio in euro 8.000,00.

## Commento

*di Antonino Russo*

La sentenza n. 800/2021 della Commissione tributaria regionale del Piemonte attiene ad un caso di una richiesta di annullamento, in ragione di una causa di "forza maggiore", di un avviso di intimazione sorto a seguito del mancato pagamento della quarta rata (delle 16 previste) collegata alla definizione per acquiescenza, ex art. 15 D.Lgs. n. 218/1997, dell'accertamento notificato al contribuente dal competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Il fatto, descritto dalla parte come causa di forza maggiore, era imputato all'impossibilità di assolvere i pagamenti per effetto del pignoramento eseguito da un soggetto terzo sulle somme presenti su di un conto corrente del contribuente eseguito.

Il collegio piemontese ha riformato la decisione di prime cure, richiamando i contenuti, sfavorevoli alla tesi del ricorrente, rinvenibili in documenti di prassi (1), giurisprudenza nazionale (2) ed eurocomunitaria (3). Dall'estensore è stato poi incisivamente valorizzato quanto evidenziato all'Ufficio, in relazione alla circostanza dell'inerzia del contribuente, verso l'Amministrazione finanziaria, anche dopo la "liberazione" del pignoramento sul proprio conto corrente.

L'argomento difensivo impiegato dal ricorrente è stato "legato" al dato normativo rinvenibile nell'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, che disciplina le cause di non punibilità e che esonera dal pagamento delle sanzioni se la violazione viene commessa per "forza maggiore".

L'indirizzo giurisprudenziale di vertice, richiamato in sentenza, è tuttavia sicuramente rigoroso nella applicazione di tale norma alla fattispecie concreta, di volta in volta, prospettata.

A tal proposito e a mero titolo esemplificativo, va rammentato che la Corte di cassazione (4) - esaminando un caso in cui si lamentava una causa di forza maggiore scatenata dalla elevata morosità dei clienti della società contribuente, fra i quali figuravano enti pubblici e Pubbliche amministrazioni - richiamava preliminarmente la circostanza che tra i debitori della società non vi era il Fisco e rammentava, finanche nella descritta ipotesi, la valenza sia del proprio indirizzo (5), sia dell'insegnamento della giurisprudenza comunitaria (6), intesa a chiarire che la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento sog-

(1) Agenzia delle entrate, circolare n. 8/E/2020 (risposta 1.7).

(2) Cass. civ. n. 28321/2019.

(3) Pronunce causa C-314/06, causa C-325/03, causa C-208/01 e causa C-195/91.

(4) Sent. n. 3049/2018; la Commissione tributaria provinciale di Roma (sent. n. 2021/2017) accoglieva la domanda del ri-

corrente proprio per effetto della dimostrata situazione finanziaria per lo più causata dal tardivo pagamento di ingenti crediti vantati nei confronti di Pubbliche amministrazioni sebbene diverse dall'Amministrazione finanziaria.

(5) Cass. n. 22153/2017.

(6) CGE causa C-314/06, cit.

gettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (7); in precedenza e sempre in ambito comunitario era stato, altresì, evidenziato che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (8).

Si dimostra meno granitico il panorama dei responsi di merito sulla forza maggiore quale causa di non punibilità; ad esempio, l'esimente *de qua* è stata riconosciuta nel caso della perdita dell'unico cliente di una azienda e quindi dell'improvviso ed imprevedibile stato di crisi di quest'ultima per il pagamento delle scadenze previste per la liquidazione IVA e per il saldo del Mod. UNICO (9).

Nel campo dei reati tributari il contribuente si difende, invece, invocando il referente normativo di cui all'art. 45 c.p. (il quale dispone che "non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore") e talvolta quello *ex art.* 13, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 (che prevede una causa di non punibilità in tema di omesso versamento di ritenute dovute o certificate o dell'IVA).

Anche il giudice penale ha dimostrato altrettanto rigore; ciò è dimostrato dal fatto che l'imprenditore che ometta il versamento dell'IVA adducendo quale scriminante la crisi di liquidità in cui versa la propria azienda è, ad avviso della Cassazione penale (10), sanzionabile penalmente, non difettando l'elemento soggettivo del reato per aver preferito pagare le retribuzioni ai dipendenti anziché assolvere il debito tributario nei termini.

Certo è che la casistica della "forza maggiore" sembra destinata a diventare materia di grande "attualità" nel contenzioso tributario, vista la

crisi economica e i provvedimenti di chiusura delle attività professionali e imprenditoriali, funzionali al contenimento del fenomeno pandemico del COVID-19, fatti entrambi potenzialmente idonei e purtroppo forieri di casi di inadempimento delle obbligazioni tributarie da parte dei contribuenti.

A riguardo, l'Agenzia delle entrate (in risposta a un quesito dell'Istituto nazionale dei tributaristi, del 23 novembre 2020) ha però affermato come - nonostante la chiusura obbligatoria dello studio professionale il cui titolare ed i collaboratori siano stati posti in "quarantena" - non sia da ritenere operabile alcuna sospensione degli adempimenti, non potendosi ravvisare "una ipotesi di 'causa di forza maggiore'" oppure un "evento eccezionale ed imprevedibile" che legittima la sospensione od il differimento degli obblighi fiscali e tributari riferibili ad un soggetto terzo estraneo al provvedimento sanitario". Come sottolineato in dottrina (11), in sintesi, secondo l'Amministrazione finanziaria, il responsabile degli adempimenti tributari e fiscali resterebbe comunque il contribuente cui gli stessi si riferiscono, estraneo al provvedimento sanitario che colpisce il titolare o i suoi collaboratori. Con una argomentazione che si deve presumere reiterabile anche per il protrarsi del fenomeno pandemico, deve sottolinearsi che, sempre nel 2020, l'Agenzia delle entrate ha, inoltre, osservato che "le disposizioni attuali, emanate per affrontare lo stato emergenziale dichiarato lo scorso febbraio 2020, non contemplano la sospensione delle scadenze fiscali e contributive nell'ipotesi in cui l'Autorità sanitaria abbia disposto, a carico del titolare e del personale di uno studio professionale, un provvedimento di 'restrizione dei movimenti di persone sane per la durata del periodo di incubazione', periodo determinato in '10 giorni dall'ultima esposizione con un *test* antigenico o molecolare negativo effettuato il decimo giorno'" (12).

(7) Cfr. causa C-325/03 cit.

(8) Causa C-195/91 cit. nonché causa C-208/01 cit.

(9) Comm. trib. prov. di Lecce, Sez. I, n. 352 del 23 luglio 2010.

(10) Cass., Sez. III pen., 2 ottobre 2018, n. 43546.

(11) M. Leo, "Il diritto tributario "punitivo" fra principi e

normativa per fronteggiare la pandemia", in *il fisco*, n. 14/2021, pag. 1307.

(12) Cfr. circolare Ministero della salute, prot. n. 32850 del 10 ottobre 2020.

# Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

Sentenza	Sintesi
Cass., ord. 39181 del 9 dicembre 2021	<p><b>IVA - Credito d'imposta - Omessa presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di maturazione - Riconoscimento del credito - Ammissibilità - Esibizione delle fatture attive e passive - Necessità - Allegazione delle sole avvenute liquidazioni periodiche - Insufficienza</b></p> <p>Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale, ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione IVA, occorre che il contribuente fornisca la prova dell'esistenza contabile del credito non dichiarato, fornendo all'Ufficio competente idonea documentazione mediante l'esibizione dei registri IVA, delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea dell'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione utile allo scopo, non essendo sufficienti le sole avvenute liquidazioni periodiche (nel caso di specie, il contribuente non aveva depositato la copia delle fatture attive e passive e, proprio sulla base di tale omesso assolvimento dell'onere di prova, non è stata ritenuta provata l'esistenza sostanziale del diritto di credito IVA).</p>
Cass., ord. 39667 del 13 dicembre 2021	<p><b>Accertamento - Avviso di accertamento - Recupero dell'IVA infragruppo - Atto emesso da Ufficio territorialmente incompetente - Irrilevanza - Validità dell'atto - Sussistenza</b></p> <p>La circostanza che l'avviso di recupero dell'IVA infragruppo sia stato emesso da un Ufficio territorialmente incompetente non incide sulla validità dell'atto stesso, tanto più qualora il contribuente non abbia evidenziato quale concreto pregiudizio del suo diritto di difesa sarebbe disceso da tale ipotetica irregolarità.</p>
Cass., ord. 39806 del 14 dicembre 2021	<p><b>Accertamento - Accertamento sintetico - Spese contestate - Presunzione di imponibilità - Sussistenza - Prova contraria a carico del contribuente - Ammissibilità - Liberalità o altra provenienza - Rilevanza - Adeguata prova documentale con data certa - Necessità - Contratto di comodato registrato dopo la notifica dell'avviso di accertamento - Irrilevanza</b></p> <p>Nell'accertamento sintetico del reddito, quando il contribuente deduca che la spesa sia frutto di liberalità o di altra provenienza, deve fornire adeguata prova documentale, non solo della disponibilità all'interno del nucleo familiare di tali redditi, ma anche della loro entità e della durata del possesso, ancorché non sia tenuto a dimostrarne la specifica destinazione alle spese contestate. Deve inoltre allegare documenti che abbiano data certa, non potendo assumere alcuna rilevanza probatoria un contratto di comodato registrato in data successiva alla notificazione dell'avviso di accertamento.</p>
Cass., sent. 39978 del 14 dicembre 2021	<p><b>Dazi doganali - Importazioni - Valore di dogana - Inclusione dei diritti di licenza (royalties) - Configurabilità</b></p> <p>In tema di diritti doganali, ai fini della determinazione del valore in dogana di prodotti che siano stati fabbricati in base a modelli e con marchi oggetto di contratto di licenza e che siano importati dalla licenziataria, il corrispettivo dei diritti di licenza va aggiunto al valore di transazione qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei diritti di licenza.</p>
Cass., ord. 40015 del 13 dicembre 2021	<p><b>Accertamento - Contratto di costituzione di deposito cauzionale infruttifero a favore di società collegata - Riqualficazione in termini di mutuo oneroso al tasso legale - Legittimità</b></p> <p>È legittima la riqualficazione in termini di mutuo oneroso al tasso legale del contratto - emergente solo da delibere assembleari delle società contraenti - di costituzione di un deposito cauzionale infruttifero a favore di una società collegata, a garanzia dell'impegno alla ristrutturazione e all'acquisto di uffici che a breve sarebbero stati presi in locazione.</p>
Cass., ord. 40042 del 14 dicembre 2021	<p><b>Imposta di registro - Interpretazione degli atti - Conferimento d'azienda e cessione delle partecipazioni della società conferitaria - Riqualficazione in cessione d'azienda - Illegittimità</b></p> <p>Ai fini dell'imposta di registro, operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualficate in una cessione di azienda e non configurano di per sé il conseguimento di</p>



Sentenza	Sintesi
	un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
<b>Cass., sent. 40050 del 14 dicembre 2021</b>	<p><b>Accertamento - Simulazione di contratti - Onere della prova a carico del Fisco - Sussistenza - Presunzioni - Utilizzabilità - Elementi oggettivi e soggettivi - Rilevanza - Indebito vantaggio fiscale come scopo essenziale delle operazioni commerciali - Necessità</b></p> <p>In tema di accertamento di indebita detrazione IVA e di maggiori imposte sui redditi, ove l'Amministrazione finanziaria invochi la simulazione di contratti stipulati dal contribuente, essa può assolvere l'onere della relativa prova, in quanto terzo, con ogni mezzo e, quindi, anche mediante presunzioni; nel qual caso, le presunzioni devono attenere agli elementi di rilevanza oggettiva - che in caso di indebita detrazione IVA siano tali da individuare il risultato dell'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria alla legge - nonché agli elementi di rilevanza soggettiva, tali da riflettersi sugli scopi perseguiti in concreto dai contraenti, che nel caso dell'IVA evidenzino come lo scopo essenziale delle operazioni commerciali sia quello dell'ottenimento di tale indebito vantaggio fiscale.</p>
<b>Cass., ord. 40174 del 15 dicembre 2021</b>	<p><b>Accertamento - Finanziamento dei soci alla S.r.l. partecipata - Opponibilità al Fisco - Regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili - Necessità - Omissione - Reimmissione in azienda di utili occulti - Sussistenza</b></p> <p>In tema di S.r.l., ai fini della qualificazione in termini di finanziamento della erogazione di denaro fatta dal socio alla società, è determinante la circostanza che l'operazione sia stata contabilizzata nel bilancio di esercizio, che costituisce il documento contabile fondamentale nel quale la società dà conto dell'attività svolta e che rende detta operazione opponibile ai terzi, compreso l'Erario, essendo invece irrilevante la modalità di conferimento prescelta all'interno dell'ente, sicché non costituisce mera irregolarità formale l'assenza di verbali assembleari sul punto. In altri termini, la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco - richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo; diversamente, l'erogazione finanziaria deve ritenersi reimmissione in azienda di utili occulti.</p>
<b>Cass., sent. 40214 del 15 dicembre 2021</b>	<p><b>Redditi di impresa - Valutazioni - Transfer pricing - Determinazione del valore normale - Linee guida OCSE e listini o tariffe del soggetto che ha fornito i beni - Rilevanza - Utilizzo del metodo più appropriato alle circostanze del caso - Necessità - Stretta gerarchia tra i vari metodi - Insussistenza</b></p> <p>Per valore normale, rilevante ai fini dell'accertamento fondato sul <i>transfer pricing</i>, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Ciò comporta una valutazione comparativa che tenga conto dei criteri di determinazione dei prezzi secondo le linee guida OCSE, rilievo che non esclude, tuttavia, che si debba fare riferimento - come prescrive la norma stessa - anche ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni. Sulla base della stessa prassi OCSE, inoltre, non esiste più una stretta gerarchia tra i vari metodi, ma occorre utilizzare il metodo più appropriato alle circostanze del caso.</p>
<b>Cass., ord. 40733 del 20 dicembre 2021</b>	<p><b>Riscossione - Cartella di pagamento - Motivazione - Riferimento alla sentenza che ha rimesso all'Ufficio la rideterminazione del reddito di partecipazione - Insufficienza - Criteri di calcolo utilizzati per la rideterminazione del reddito di partecipazione e per la quantificazione di interessi e sanzioni - Necessità</b></p> <p>Il solo riferimento, contenuto nella cartella di pagamento, alla sentenza che ha rimesso all'Ufficio la rideterminazione del reddito di partecipazione, sulla base della decisione, assunta nei confronti della società, che aveva rideterminato il reddito d'impresa rispetto all'originario accertamento, non assolve all'onere motivazionale al cui rispetto è tenuta l'Amministrazione finanziaria, perché dalla stessa cartella non è così possibile evincere i criteri di calcolo utilizzati per la rideterminazione del reddito di partecipazione e per la quantificazione di interessi e sanzioni, sicché è impossibile per il contribuente verificare la correttezza del calcolo con il quale si è addivenuti all'importo totale riportato nella cartella medesima.</p>

Sentenza	Sintesi
<b>Cass., ord. 40735 del 20 dicembre 2021</b>	<p><b>Catasto - Classamento di immobili - Attribuzione di rendita catastale - Procedura DOCFA - Stima diretta dell'Ufficio - Necessità - Obbligo di allegazione della stima all'avviso di classamento - Insussistenza - Previo sopralluogo per i fabbricati a destinazione speciale o particolare - Irrilevanza</b></p> <p>In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura DOCFA e in base a una stima diretta eseguita dall'Amministrazione finanziaria (come accade per gli immobili classificati nel gruppo catastale "D"), tale stima, che integra il presupposto e il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento (esprimendo un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza della motivazione rilevano ai fini non già della legittimità, ma dell'attendibilità concreta del censito giudizio, e, in sede contenziosa, della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa), costituisce un atto conosciuto e, comunque, prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa, con la conseguenza che la sua mancata riproduzione o allegazione all'avviso di classamento non si traduce in un difetto di motivazione. Peraltro, l'attribuzione di rendita ai fabbricati a destinazione speciale o particolare, e specificamente quelli classificati nel gruppo catastale "D", deve avvenire mediante stima diretta, senza che ciò presupponga l'effettuazione di un previo sopralluogo, potendo l'Amministrazione legittimamente avvalersi della valutazione, purché mirata e specifica, delle risultanze documentali in suo possesso.</p>
<b>Comm. trib. reg. Napoli, sent. 8417/10/21 del 25 novembre 2021</b>	<p><b>Riscossione - Debiti tributari del <i>de cuius</i> - Responsabilità del chiamato all'eredità - Accettazione dell'eredità - Necessità - Rinuncia simulata - Configurazione giuridica - Impossibilità - Precedente donazione con cui il <i>de cuius</i> ancora in vita si sarebbe spogliato di tutti i suoi beni tranne i debiti - Irrilevanza</b></p> <p>In ipotesi di debiti del <i>de cuius</i> di natura tributaria, l'accettazione dell'eredità è una condizione imprescindibile affinché possa affermarsi l'obbligazione del chiamato all'eredità a risponderne. Non può quindi ritenersi obbligato chi ha rinunciato all'eredità, con apposito atto pubblico, regolarmente registrato, prima della notifica dell'avviso di presa in carico dei ruoli da parte dell'agente della riscossione, anche qualora l'Ufficio abbia invocato la fittizietà della rinuncia, offrendo a riprova della stessa un atto di donazione di qualche anno prima, col quale il <i>de cuius</i> si sarebbe spogliato dei suoi beni, donandoli, ancora in vita, ai suoi eredi, per dare a quest'ultimi, poi, la possibilità di rinunciare all'eredità (sostanzialmente costituita da debiti), dopo la sua morte. È infatti giuridicamente impossibile configurare la simulazione della rinuncia all'eredità, stante la natura di negozio unilaterale non recettizio di quest'ultima.</p>
<b>Comm. trib. reg. Firenze, sent. 1426/05/21 del 30 novembre 2021</b>	<p><b>Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica tramite PEC - Originale scannerizzato - Legittimità - Sanabilità dell'eventuale vizio di notifica per avvenuta impugnazione - Sussistenza</b></p> <p>In tema di cartelle di pagamento, la notifica via PEC dell'originale scannerizzato è comunque valida. In ogni caso, qualora la cartella di pagamento sia comunque pervenuta nella sfera di conoscibilità del destinatario, la reazione giudiziale di quest'ultimo a essa sana l'eventuale illegittimità della notificazione.</p>
<b>Comm. trib. reg. Roma, sent. 5444/06/21 del 30 novembre 2021</b>	<p><b>Imposta di registro - Contratto di finanziamento e atto di cessione di crediti - Considerazione unitaria - Ammissibilità - Cessione inscindibile dal finanziamento - Necessità - Misura fissa - Applicabilità - Assoggettamento a IVA - Rilevanza</b></p> <p>Il contratto di finanziamento e l'atto di cessione di crediti possono essere considerati unitariamente - e quindi sono assoggettati a imposta di registro in misura fissa, in quanto ricadenti nell'ambito di applicazione dell'IVA - quando tale cessione sia inscindibile funzionalmente e logicamente dalla struttura del finanziamento.</p>



Wolters Kluwer

Y0811BN

# TUTTO SOTTO CONTROLLO



## One FISCALE

presenta Experta *Controllo di Gestione*

Experta Controllo di gestione è la più completa soluzione sul mercato dedicata ai consulenti d'impresa che vogliono acquisire competenze specifiche nella gestione dei processi aziendali, al fine di evitare il declino dell'azienda in termini di mancati investimenti, mancate operazioni e stati fallimentari. Experta Controllo di Gestione, ti guida attraverso le fasi del controllo di gestione grazie ad approfondimenti d'autore, check list, strumenti e modelli di calcolo.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA



Wolters Kluwer

Y011CL

# AFFRONTA IL TEMA IN PROFONDITÀ

## One FISCALE

presenta *IVA, TUIR, Indirette e Accertamento*

Da oggi c'è Experta FISCALE per offrire una consulenza ancora più completa e di valore ai propri clienti, in un'unica soluzione quattro sezioni integrate su IVA, TUIR, Imposte Indirette e Tributi Locali, Accertamento e riscossione. Uno strumento indispensabile con Codici Commentati dai migliori esperti, Formule, Quesiti, Articoli di Approfondimento e molto altro per aggiungere profondità al tuo lavoro in materia fiscale.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA