

NEOQTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Prof. Avv. CLAUDIO BERLIRI

Comitato di Direzione

Avv. EDOARDO FERRAGINA
Prof. Avv. FRANCESCO MOSCHETTI
Prof. PIERGIORGIO VALENTE

Comitato di Redazione

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. ANDREA CARINCI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. STELIO MANGIAMELI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Avv. ALESSANDRO PALASCIANO
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Avv. GAETANO PIZZITOLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. SALVATORE SAMMARTINO
Prof. Avv. PIETRO SELICATO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI
Prof. Avv. MAURIZIO LOGOZZO

Redazione

Piazza del Liberty, 8 - 20121 Milano
e-mail: segrgenerale@antitributaristi.it
sito internet: www.antitributaristi.it

Anno XIII • n. 1/2020

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Mengarelli Grafica Multiservice srl
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma
tel. 06 32 111054

EQUITÀ E PROGRESSIVITÀ DELL'IMPOSIZIONE: RIPENSANDO IL SISTEMA TRIBUTARIO

DOTTRINA

•

GIURISPRUDENZA

•

**FISCALITÀ
INTERNAZIONALE**

•

**CONVEGNI E
ATTIVITÀ ANTI E CFE**

ANTI
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

CFE tax advisers
europe

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTI EMERITI

Prof. Avv. Gianni MARONGIU, *Genova*

PRESIDENTE

Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI, *Milano*

VICE PRESIDENTI

Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI, *Perugia*

Avv. Pasquale IMPROTA, *Napoli*

Dott. Ernesto RAMOJNO, *Torino*

SEGRETARIO GENERALE

Avv. Gaetano PIZZITOLA, *Roma*

TESORIERE NAZIONALE

Dott. Marco PREVERIN, *Bari*

CONSIGLIERI NAZIONALI

Dott. Saverio BELVISO	Presidente Sezione Puglia
Avv. Andrea BODRITO	Presidente Sezione Liguria
Avv. Christian CALIFANO	Vice-Presidente Sezione Marche-Del. Abruzzo
Prof. Dott. Simone COCIANI	Presidente Sezione Umbria
Avv. Italo DOGLIO	Presidente Sezione Sardegna
Avv. Tullio ELEFANTE	Presidente Sezione Campania
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	Presidente Sezione Toscana
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	Presidente Sezione Lombardia
Dott. Michele IORI	Presidente Sezione Trentino Alto Adige
Dott. Roberto LUNELLI	Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia
Avv. Mario MARTELLI	Presidente Sezione Emilia Romagna
Prof. Avv. Salvatore MUSCARÀ	Presidente Sezione Sicilia Orientale
Avv. Alessandro PALASCIANO	Presidente Sezione Calabria
Prof. Avv. Maria Cristina PIERRO	Presidente Sezione Provinciale Como
Dott.ssa Tiziana PRADOLINI	Presidente Sezione Veneto
Dott. Ernesto RAMOJNO	Presidente Sezione Piemonte-Valle D'Aosta
Prof. Salvatore SAMMARTINO	Presidente Sezione Sicilia Occidentale
Prof. Avv. Pietro SELICATO	Presidente Sezione Lazio



FONDATA NEL 1949

Segreteria Nazionale e Sede Legale: Via Barberini, 47 - c/o Studio Fieldfisher • 00187 Roma

Tel. 06.3791546456 • Fax 06.69775721

Sito Internet: www.antitributaristi.it • E-mail: segrgenerale@antitributaristi.it

Sommario

EQUITÀ E PROGRESSIVITÀ DELL'IMPOSIZIONE: RIPENSANDO IL SISTEMA TRIBUTARIO

“Perché questa scelta e perché questo tema” di Pietro Selicato 3

DOTTRINA

- *Una nuova teoria del potere tributario* 9
P. Boria
- *Ascesa, declino e destino della imposta personale progressiva* 24
A. Pedone
- *Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale* 37
P. Puri
- *Note critiche in tema di accertamento sintetico dei redditi agrari* 48
F. Picciaredda
- *La tassazione delle società non operative nelle imposte dirette. Una proposta di riforma per la razionalizzazione della disciplina* 55
R. Miceli
- *Brevi considerazioni sull'abuso del diritto nelle imposte sui redditi nella prospettiva interna ed europea* 66
F. Peddis
- *Transfer pricing ed operazioni infragruppo: evoluzione della disciplina e problematiche applicative nell'era digitale* 76
L. Pennesi
- *La tassazione del patrimonio. Il delicato equilibrio nella scelta dei presupposti impositivi alla luce del necessario coordinamento con l'imposizione sul reddito* 88
R. Corriere
- *Start-up Act: profili fiscali del percorso legislativo italiano nella costruzione di un ecosistema imprenditoriale orientato all'innovazione* 100
M. C. Fazio

- *Il nuovo postulato della rappresentazione sostanziale per i soggetti Oic adopters: quali riflessi sulla determinazione del reddito d'impresa?*

V. Massone

114
- *La dubbia conformità alla Costituzione della c.d. flat tax per i neo-residenti: osservazioni al tempo della crisi dell'Irpef*

C. Borgia

129
- *Un progetto di riforma fiscale e di manovra di finanza pubblica per il rilancio del Welfare State*

P. Boria

136

GIURISPRUDENZA

- *Rassegna di giurisprudenza*

a cura di E. Ferragina

145

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- *Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale*

a cura di P. Valente

151

CONVEGNI E ATTIVITÀ ANTI E CFE

- *Attività dell'Anti*

a cura di G. Pizzitola

159
- *Attività della CFE TAX ADVISERS EUROPE (anni 2019 e 2020)*

a cura di P. Valente

161

PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

Mai come in questo caso l'interrogativo che intitola i corsivi che introducono ogni numero di **NEQTEPA** può apparire scontato. Il tema a cui è dedicato questo numero è di sicura attualità (lo è sempre stato e lo era anche un anno fa, quando il Comitato di Direzione della Rivista lo ha approvato) ma l'emergenza sanitaria che stiamo attraversando lo ha reso ancor più vivo nell'interesse dell'opinione pubblica e sta stimolando un ampio dibattito tra le Istituzioni, la comunità scientifica e gli operatori del settore nella prospettiva da più parti condivisa di affidare al sistema fiscale un ruolo chiave nel programma di recupero della produttività nelle diverse aree geografiche del Paese, nelle politiche di rilancio degli investimenti e dell'occupazione e, non ultimo, nel miglioramento dell'equità distributiva, caduta in una crisi profonda a seguito dell'inarrestabile crescita dell'evasione e dell'elusione.

In questo quadro l'imposta personale sul reddito assume una funzione determinante, considerata la sua attitudine a costituire lo strumento ideale per perseguire uno o più dei suddetti obiettivi e, per questo, è stata interessata da tutte le proposte di modifica rese note fino ad oggi. Queste proposte, peraltro, pur fornendo moltissimi spunti al dibattito in corso, sono prive, al momento, di una precisa articolazione sul piano normativo e, comunque, non sono collocate dagli stessi proponenti all'interno di un quadro d'insieme di interventi diretti a realizzare una completa ed organica riforma dell'intero sistema fiscale, basata su un disegno unitario che utilizzi principi generali comuni e si preoccupi di assicurare la coerenza funzionale tra i due livelli anzidetti.

Nondimeno, è pacifico che le norme che regolano l'imposizione personale sul reddito siano da tempo divenute inadeguate a fronteggiare l'evoluzione della struttura di questa forma di ricchezza, essendosi concentrate in misura eccessiva sulla tassazione dei redditi immobiliari e da lavoro ed essendo divenute sempre meno capaci di intercettare i redditi di natura finanziaria e immateriale, ormai liberi di circolare a livello globale e di radicarsi nelle giurisdizioni fiscali che offrono regimi meno onerosi.

Pur nell'ambito di un quadro limitato alla sola imposizione sul reddito, lo scenario che si va delineando è alquanto articolato ed al suo interno i temi sostanziali (progressività, *flat tax*, tassazione del c.d. "reddito liquido", imposizione sui patrimoni, riordino delle agevolazioni fiscali, riduzione del "cuneo fiscale" sul reddito di lavoro dipendente, abolizione dell'IRAP e conseguenti modifiche alle forme di finanziamento della spesa sanitaria) si stanno intrecciando con quelli procedurali, diretti a individuare gli strumenti tesi a migliorare l'efficacia delle azioni di contrasto dell'evasione e dell'elusione (uso dell'accertamento sintetico basato su indici di spesa, impiego degli algoritmi nella determinazione delle basi imponibili, introduzione di strumenti deflativi che adottano modelli consensuali). In effetti, stando a recenti dichiarazioni governative, ciò che appare concretamente ipotizzabile è soltanto una rimodulazione dell'imposizione sul reddito diretta a rimuovere le più vistose iniquità di una curva della progressività ormai obsoleta e a ridurre il cuneo fiscale sui redditi da lavoro.

I contributi selezionati per questo fascicolo insieme al Prof. Pietro Boria vanno ben oltre questo ristretto confine e analizzano (senza avere la pretesa di esaurire le moltissime questioni sul tappeto) i profili più critici dell'imposizione personale, entrando nel tema con un approccio de

iure condendo e fornendo elementi di grande utilità al fine di alimentare la riflessione in corso. Fanno da cornice al fascicolo due contributi dello stesso Prof. Boria, in cui vengono argomentate innovative teorie sulla giustificazione del tributo e sul contratto sociale tra Stato e cittadino da valutare con la massima attenzione in un momento di rinnovamento come quello che stiamo attraversando oggi.

Il primo contributo contiene un'analisi di quello che viene definito dall'Autore il "nuovo potere tributario", passato dalle finalità di "fare cassa" a logiche di giustizia sociale caratterizzate dall'uso extrafiscale del tributo con finalità redistributive. Secondo Boria, il potere tributario va scollegato dalla routine di uno Stato che si limita prendere risorse per "tenere in equilibrio i conti pubblici" e, di conseguenza, andrebbe rimossa la sua connessione automatica con l'indebitamento dello Stato e superata la posizione di mera obbedienza del cittadino/contribuente. Per realizzare tutto ciò Boria affaccia l'ipotesi di una riforma, decisamente innovativa, che proceda ad una revisione radicale dell'imposizione personale sul reddito rispondendo ai seguenti obiettivi: i) abrogazione dell'imposta personale unica sul reddito complessivo delle persone fisiche; ii) istituzione di due tributi cedolari sui redditi di categoria (un'imposta sui redditi derivanti da investimenti e di un'imposta su attività di lavoro e di impresa); iii) radicale riordino e ridimensionamento delle "tax expenditures" secondo obiettivi di alleggerimento della spesa pubblica per sovvenzioni sociali, con l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria che non rispondono ad obiettivi di meritevolezza economica e sociale. Sicuramente, la così decisa radicalizzazione dell'approccio proposto in questo scritto sarà fonte di un acceso e costruttivo dibattito.

La chiusura della parte monografica del fascicolo contiene un progetto di riforma elaborato dallo stesso Prof. Boria che, riprendendo e portando al momento applicativo le tesi avanzate nel contributo di apertura, copre non solo l'ambito strettamente fiscale ma anche le scelte di finanza pubblica che appaiono coerenti con l'esigenza di rilanciare il *Welfare State* nel quadro di uno sviluppo economico socialmente sostenibile. Secondo Boria appare improcrastinabile avviare una riforma del *Welfare State* in ragione della evidente crisi di funzionamento delle prestazioni sociali (destinate ad un pubblico eccessivo di cittadini, anche al di là dei reali bisogni, secondo una logica assistenziale non più attuale).

La raccolta dei saggi pubblicati in questo numero è impreziosita da un contributo di particolare interesse elaborato dal Prof. Antonio Pedone, Emerito di Scienza delle Finanze nell'Università Sapienza di Roma e Accademico dei Lincei (nuovo Socio Onorario dell'ANTI), che dedica particolare attenzione alle diverse ipotesi di riforma dell'imposta personale sul reddito, ricostruendone in chiave critica l'evoluzione. L'eminente studioso analizza le ipotesi di un intervento normativo in materia dalla prospettiva dell'impatto economico delle misure. Il suo apporto è determinante per riflettere in modo consapevole sulle ricadute economiche che le norme di riforma potrebbero avere tanto sul gettito atteso quanto sui contribuenti interessati e costituisce una ulteriore e concreta conferma della bontà dell'approccio interdisciplinare che rappresenta l'essenza e la ricchezza culturale della nostra Associazione.

Da ultimo, è doveroso mettere in evidenza l'ideale continuità del tema di questo fascicolo con quello trattato nel fascicolo precedente, dedicato alla codificazione dei principi fondamentali del sistema fiscale, in cui viene messa in luce l'esigenza di adottare anche in Italia una legge organica di principi generali e norme fondamentali, similmente a quanto è previsto negli ordinamenti fiscali dei principali Stati europei (Francia, Germania e Spagna). Invero, se si vogliono evitare inefficienze e iniquità nell'applicazione dei tributi, la fissazione di regole generali

comuni costituisce un punto fermo indispensabile nella formulazione di qualunque ipotesi di riforma.

Le norme del nostro Statuto dei diritti del Contribuente, pur coprendo un'area idealmente molto vasta (che va dall'esercizio della funzione legislativa alla tutela delle situazioni giuridiche e del patrimonio del contribuente, alla disciplina di alcuni aspetti del rapporti tra questo e il fisco) sono limitate nell'oggetto e in molte parti ancora da integrare con i necessari provvedimenti di attuazione (si pensi alla disciplina della compensazione tra i crediti ed i debiti del contribuente). Come da tempo sostenuto dall'ANTI, un rafforzamento di questo corpo intermedio di norme che, avendo valore di principi generali dell'ordinamento tributario si pongono a metà strada tra la Costituzione e le norme di legge ordinaria, sarebbe quantomai opportuno.

Pietro Selicato
Responsabile del Comitato Scientifico ANTI

DOTTRINA

Una nuova teoria del potere tributario

di Pietro Boria

1. Il potere tributario come regolatore di un primario codice sociale della comunità.

Il potere tributario costituisce un elemento qualificante del patto sociale che presiede alla coesistenza di più soggetti nell'ambito di una comunità, poiché rappresenta l'istituto giuridico (il potere) che consente l'acquisizione delle risorse finanziarie occorrenti alla sopravvivenza ed allo sviluppo della comunità stessa.

Può considerarsi, infatti, un dato avente i caratteri di un assioma la necessità per una collettività di qualunque genere (e quindi indipendentemente dalla sua estensione di appartenenti e di territorio) di acquisire risorse da spendere o comunque utilizzare per perseguire le finalità di interesse comune¹. Senza tali risorse la stessa collettività si troverebbe priva di capacità di funzionamento e perderebbe la ragione della propria esistenza.

Il potere tributario può essere definito come una funzione della collettività preposta ad un obiettivo primario del vivere in comune, che vale come una sorta di pre-condizione dei processi di sussistenza e di crescita in quanto fornisce i mezzi dedicati per dare corso ai processi stessi².

In base a tale assioma della ragione strumentale può stimarsi evidente che il potere funzionale alla raccolta delle risorse è un fattore primario e costitutivo della idea stessa di comunità. Il potere tributario rappresenta pertanto un fondamento dell'ordine sociale della comunità. In tale prospettiva il potere tributario si presenta come un "codice sociale" della comunità, in quanto funzione dei rapporti che si instaurano nel suo interno tra i vari membri per perseguire il bene comune (e cioè il programma di vita comune)³.

Come risulta dai vari modi di esprimersi nei contesti collettivi emergenti nelle fasi storiche, tale funzione

collettiva si caratterizza per alcuni elementi stabili e ricorrenti (le "costanti") e per altri elementi che variano a seconda dei contesti (le "variabili").

Le "costanti" del potere tributario possono individuarsi nei seguenti tratti:

- la finalità principale che è chiaramente quella di acquisire risorse da mettere a disposizione della comunità da sottrarre dal patrimonio individuale di (alcuni dei) consociati;
- lo strumento tecnico per stabilire e per acquisire le risorse che consiste di un atto dell'autorità che esprime la sovranità;
- lo stato di soggezione del consociato che è tenuto doverosamente a cedere le risorse dal suo patrimonio in favore della comunità;
- di conseguenza, la natura pienamente coattiva della relazione giuridica che si instaura tra il sovrano e il consociato, laddove il depauperamento del patrimonio individuale dovuto al tributo non dipende da una scelta liberale o da una valutazione commutativa, ma per l'appunto da un atto autoritativo⁴.

E' appena il caso che questi tratti qualificanti del potere tributario sono rimasti sostanzialmente immutati nel corso del tempo ed ancora oggi vengono considerati come gli elementi giuridici che denotano la nozione di tributo rispetto ad altre forme di prestazione patrimoniale⁵.

Le "variabili" del potere tributario sono da individuare, in linea di principio, nei seguenti tratti:

- l'oggetto del prelievo (e del conseguente depau-

1 Cfr. LUPI *Società, diritto e tributi*, Milano 2005, 119 ss.

2 Spunti in tal senso possono trovarsi in DE JUVENEL *Il potere: origini, metafisica, limiti*, Geneve 1945, trad. ital. 2019, 28 ss.

3 Il codice sociale è una sequenza di fattori che determinano l'organizzazione ed il funzionamento della comunità sociale, fattori dalla portata simbolica che compongono l'universo di idee e di immagini intorno alle quali l'uomo costruisce la propria vita. Vedi DURAND *L'immaginario*, trad. ital. Como 1996; WUNENBURGER *Filosofia delle immagini*, trad. ital. Torino 1999.

4 Cfr. LUPI *Società, diritto e tributi*, cit., 120 s.

5 Solo per limitarsi all'esperienza giuridica italiana – comunque in linea con la tradizione giuridica europea – può osservarsi che la nozione di tributo assunta pacificamente dalle giurisprudenze superiori (Corte Costituzionale e Corte di Cassazione) richiama gli elementi dell'autoritatività, del depauperamento patrimoniale, della finalità di copertura delle pubbliche spese. Vedi in argomento FEDELE *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.* 1995, 23 ss.; FRANSONI *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone - C. Berliri, Napoli 2006, 123 ss.; ID. *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in AA. VV. *Il diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino 2012, 267 ss.; BORIA *Diritto tributario*, Torino 2019, 199 s.

peramento patrimoniale) poiché possono variare tra dazioni in natura (bani materiali, prodotti agricoli etc.), prestazioni di servizi o attività lavorative (come avveniva nelle *corvées*) e denaro;

- i destinatari dell'atto autoritativo, che possono essere individuati in una parte (più o meno larga) della comunità ovvero nella totalità dei consociati, in ragione della portata di immunità e privilegi volti a favorire alcune categorie sociali esentandole dall'obbligo tributario;
- le tecniche giuridiche, che portano all'adozione di varie tipologie di tributi (imposte sulla proprietà fondiaria, sulla ricchezza mobiliare, imposte indirette), nonché a diverse modalità di accertamento tributario (in base a catasti, a valutazioni congetturali, a stime analitiche, a controlli puntuali) e riscossione fiscale (attraverso riscossione diretta degli uffici statali ovvero mediante l'appalto delle imposte).

Vale la pena soffermarsi sul rilievo delle variabili nella configurazione del potere tributario. Tali elementi, infatti, valgono a qualificare la portata del codice sociale espresso dal potere tributario rispetto ad una determinata fase storica. Ed invero, a seconda di come si combinano le variabili si ottiene una declinazione del potere tributario che esprime una certa visione della vita in comune e delle aspirazioni all'ordine della società⁶.

Queste variabili sono state combinate in modi differenti nelle varie fasi storiche, producendo modelli di ordine sociale completamente diversi nei quali il potere tributario è apparso costantemente come fattore fondativo. Si può così sostenere che lo studio del potere tributario – in specie come elemento qualificante dell'ordine sociale – è lo studio del concreto utilizzo delle variabili nei vari contesti storici, quale espressione di modelli di vita in comune e di concezioni specifiche dell'ordine della società.

2. Dalle finalità di fare cassa alla logica di giustizia sociale.

Il potere tributario nella sua originaria conformazione serviva evidentemente per consentire allo Stato (pur impersonato dalla figura individuale e personificata del sovrano) di acquisire le risorse occorrenti per il funzionamento dell'apparato pubblico.

Così nel suo lungo percorso iniziale (dall'antichità

allo Stato moderno) il potere in materia fiscale è servito a raccogliere i mezzi, in denaro e talora in natura, da mettere a servizio delle spese statali (in specie quelle militari e dell'apparato amministrativo, ma anche qualche intervento sulle opere pubbliche e sulle infrastrutture materiali). In specie, proprio nella spesa pubblica e nella esigenza di raccogliere risorse fiscali da mettere al servizio dello Stato è stato considerato come uno dei fattori determinanti per il superamento del feudalesimo ed il consolidamento dello Stato moderno⁷.

L'obiettivo primario della funzione fiscale è così enucleabile nel semplice concetto di "fare cassa" (volendo semplificare con tale formula l'acquisizione di risorse dai membri della comunità da destinare alle finalità della spesa pubblica).

Con le rivoluzioni moderne il tributo ha trasformato la sua funzione, collegandosi ad un processo di sviluppo sociale della comunità. La prestazione fiscale è diventata il contributo del cittadino al progresso della comunità di appartenenza.

In tale contesto l'obiettivo della funzione fiscale non è più solo rispondente alle finalità di "fare cassa" (che mantiene comunque un ruolo rilevante rispetto alle esigenze di sopravvivenza e sviluppo della comunità), ma anche a quelle di una redistribuzione dei carichi fiscali secondo equità⁸. Tale finalità redistributiva si è a sua volta evoluta in relazione al percorso del concetto di giustizia sociale, passando da una logica di eguaglianza formale dei cittadini di fronte alla legge ad una logica di eguaglianza sostanziale.

Ne è derivato il collegamento stretto, forse indissolubile, del potere tributario alla giustizia sociale. Nelle comunità democratiche moderne, infatti, la funzione fiscale va considerata come un fondamentale strumento di redistribuzione della ricchezza tra i consociati. Non a caso, la maggior parte delle concezioni di giustizia sociale e di bene comune non sembrano potere prescindere da valutazioni in ordine alla giustizia fiscale (ed alle conseguenti teorie sulla ripartizione dei tributi tra i consociati)⁹.

Il potere tributario si connota così come una macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, idoneo a legittimare prescrizioni normative che possono ridurre la sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli conso-

⁶ Cfr. DE JOUVENEL *Il potere: origini, metafisica, limiti*, cit., 32 s.

⁷ Cfr. LEROY *Sociologia delle finanze pubbliche*, Paris 2007, trad. ital. Soveria Mannelli 2010, 13.

⁸ Cfr. FALSITTA *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, cit., 100 ss.

⁹ Cfr. VECA *Cittadinanza*, cit., 39.

ciati. Il potere tributario viene profondamente innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa.

3. Il patto sociale è il *Welfare state*.

Il patto sociale che fonda il progetto di vita in comune realizzato nello Stato-comunità è riconducibile essenzialmente al *Welfare state*¹⁰.

Le ragioni dello "stare insieme" all'interno di tale comunità organizzata possono infatti ravvisarsi principalmente nella definizione di istituzioni e programmi che garantiscono a ciascun individuo la realizzazione del percorso di auto-realizzazione secondo i postulati della libertà e dell'eguaglianza sostanziale¹¹.

L'obiettivo fondamentale del "patto sociale" è pertanto riconducibile fondamentalmente alla ricerca ed alla tutela del benessere, individuale e collettivo, occorrente per garantire la libertà positiva (intesa come "liberazione dai bisogni") e l'eguaglianza sostanziale (intesa come "parità di *chances*")¹².

Lo Stato sociale è così il risultato di un progetto di vita collettiva che pone il benessere al centro del "patto sociale": la ragione fondante della scelta di vivere in comunità risiede infatti principalmente ed essenzialmente nell'adesione al convincimento di una tutela dei bisogni fondamentali della persona da realizzare attraverso l'erogazione di prestazioni pubbliche destinate a garantire un livello minimo di libertà e di dignità a tutti i consociati.

La tutela del diritto alla salute ed alla vita, la promozione dei programmi di istruzione ed educazione, la difesa del lavoro e della dignità del lavoratore (soprattutto in assetti economici a mobilità discendente), la garanzia di una assistenza per le fasi difficili del ciclo biologico e sociale (come l'invalidità o la disoccupazione), la definizione di adeguati piani pensionistici e, più di recente, la tutela dell'ambiente e lo sviluppo di programmi edilizi

10 Su questo tema rinvio a BORIA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013.

11 Si tratta di un pensiero consolidato anche in buona parte della dottrina liberale moderna, che indica nella finalità di perseguimento della libertà eguale, del benessere individuale combinato con la giustizia sociale, l'obiettivo primario dell'intervento pubblico (e quindi anche del potere tributario). Vedi DWORKIN *I diritti presi sul serio*, Cambridge (USA) 1977, trad. ital. Bologna 1994.

12 Vedi BARCELLONA *Dallo Stato sociale allo Stato immaginario*, Torino 1994.

tesi a favorire il diritto all'abitazione costituiscono gli elementi irrinunciabili del patto sociale posto a fondamento della collettività¹³.

Il *Welfare state* rappresenta così la formula organizzativa della comunità democratica richiesta in maniera primaria da ciascun consociato quale condizione dell'adesione alla comunità stessa al fine di assicurare il perseguimento degli obiettivi di libertà e di eguaglianza che fondano la scelta di vita in comune.

4. L'evoluzione della situazione del contribuente: dallo stato di soggezione al silenzioso adempimento di un obbligo legale.

Parallelamente al ripensamento del ruolo del potere tributario nelle società democratiche è cambiata anche la posizione individuale del cittadino di fronte allo Stato.

Dall'originario stato di soggezione, nel quale il contribuente è considerato come un mero sottoposto al potere dello Stato (al massimo fornito di una facoltà di resistenza di fronte ad episodi di oppressione fiscale), si è passati ad una posizione intermedia delle società liberali, in cui l'adempimento della prestazione tributaria è considerato alla stregua di un obbligo sociale del cittadino per permettere il funzionamento della comunità a cui appartiene ed in cui lavora, prospera e sviluppa il proprio benessere¹⁴.

Infine nelle attuali società democratiche il cittadino che paga le imposte si sottomette ad un potere impersonale che risponde ad un valore astratto della società (il bene comune). Come si è avuto modo di rilevare, tale bene comune non è il risultato di un autonomo processo di enucleazione all'interno della comunità nazionale secondo valutazioni e scelte auto-determinate, bensì è il prodotto della concorrenza sui mercati internazionali e dell'opera di agenti esterni (*lobbies*, multinazionali, *elites* economiche)¹⁵.

Lo Stato che deve recuperare risorse è così costretto a richiedere prestazioni fiscali in relazione ai fattori produttivi radicati sul territorio (ed in particolare a lavoro dipendente e beni immobili) e ridurre (o rinunciare) alla pretesa tributaria su altri fattori più mobili (in specie capitale e profitto).

13 Vedi FLORES D'ARCAIS *Democrazia*, Torino 2012;

14 Cfr. MUSGRAVE R. *The theory of public finance*, New York 1959.

15 Cfr. O'CONNOR *La crisi fiscale dello Stato*, New York 1973, trad. ital. Torino 1982, 6 ss.

Ne consegue che il potere tributario dello Stato democratico contemporaneo è un riflesso di tali scelte eteronome, quasi sempre recessivo alle dinamiche del mercato¹⁶.

Troppo spesso l'obbligo fiscale perde la connessione con valori positivi che riguardano la dimensione individuale del contribuente e si ricollega ad un'entità astratta (lo Stato) che esercita il potere per ragioni fondamentalmente di equilibrio finanziario (temi su cui si tornerà ripetutamente in seguito).

In tale contesto la sfera individuale che si confronta col potere tributario è sottoposta ad un processo di destrutturazione, venendo ridotta a mero punto di riferimento astratto dell'azione statale, ma in sostanza perdendo una concreta relazione con il potere pubblico, quale mera ubbidienza alla legge.

La soggezione del cittadino al potere tributario rimane assoluta e senza limiti, ed è rimessa alla condizione che tale potere venga esercitato nel rispetto della legalità, sul presupposto astratto che la determinazione dello Stato sia espressione del volere collettivo e funzionale al bene comune.

Ne deriva una situazione di silenziosa sottomissione del contribuente allo Stato¹⁷.

5. La società circolare

L'organizzazione della comunità e le regole (normative ed etiche) strumentali al perseguimento delle finalità collettive avviano un processo circolare per mezzo del quale ciascun elemento presuppone l'altro e si adopera per il progresso e lo sviluppo coerente col bene comune secondo le coordinate del vivere insieme¹⁸.

La società circolare è la società della mobilitazione totale, in cui tutte le forze spingono per il raggiungimento di una dimensione di libertà eguale che vale "come ordine e misura del caos"¹⁹. Si tratta di un contesto del vivere insieme nel quale i principi fondativi – libertà ed eguaglianza – ritornano di continuo a sé stessi come una ruota²⁰.

16 SCHUMPETER, *La crisi dello Stato fiscale, in Stato e inflazione*, Boringhieri, Torino 1983.

17 Vedi su questi temi SLOTERDIJK *La mano che prende, la mano che dà*, Berlin 2010, trad. ital. Milano 2012.

18 Una definizione tradizionale della società circolare in cui organizzazione e norme cooperano insieme in un circolo virtuoso al perseguimento dei risultati della società è fornita da CALASSO *Medioevo del diritto*, Milano 1954, 27.

19 Cfr. BARCELONA *Dallo Stato sociale allo Stato immaginario*, cit., 79.

20 Richiamo a tal proposito il noto aforisma secondo cui "tutto

La società circolare persegue un progetto universale: liberare le energie in un mondo afflitto dal bisogno e dalla repressione, minacciato costantemente di distruzione, soggiogato da una servitù senza fine. Nella società circolare ciascun individuo è un fine (e non un mezzo).

L'individuo, infatti, non viene concepito come uno strumento per soddisfare i bisogni degli altri (e sovente di una ristretta porzione della comunità), bensì come il terminale finale dei processi di produzione del benessere. Egli non è considerato alla stregua di un semplice agente economico o come un fattore della produzione, passivamente scelto e comandato da altri per lo sfruttamento nella catena produttiva. L'essere umano è inteso come un soggetto libero di scegliere ed agire. Ciascun individuo costituisce così il destinatario delle attività della società. L'insieme delle istituzioni sociali deve tendere al rispetto del potere di definizione del sé. Si realizza in tal modo "l'eguale valore sociale" di ciascun individuo, attivamente libero di perseguire il proprio programma di auto-realizzazione²¹.

Per conseguire un corretto sviluppo della personalità e del progetto di vita che ciascun individuo intende realizzare per sé stesso va favorito il raggiungimento di un adeguato livello di capacità umane fondamentali (le "capacità centrali" dell'uomo). Sono le capacità di auto-realizzazione della persona che consentono all'individuo di portare avanti un progetto di vita. Le capacità costituiscono pertanto sfere di libertà e di scelta.

Sviluppare le capacità vale così a preservare le libertà e le opportunità di base che ciascun individuo deve possedere per essere considerato come un fine (e non soltanto come un mezzo per i bisogni altrui).

"Al di sotto di un certo livello di capacità, in ogni area, una persona non è in grado di vivere in un mondo veramente umano"²². Nella società circolare la soglia delle opportunità di partenza tende a crescere sempre di più.

La giustizia sociale non è pertanto un problema di distribuzione di beni o di ricchezza tra i consociati; piuttosto è un problema di creazione delle opportunità a ciascuno dei membri della comunità²³. La giustizia sociale si persegue mettendo in condizione ciascun indivi-

va, tutto ritorna; la ruota dell'esistenza gira eternamente"; NIETZSCHE *Così parlò Zarathustra*, trad. ital. Milano 1978, 191. Vedi a tal riguardo ELIADE *Il mito dell'eterno ritorno*, trad. ital. Milano 1968.

21 Vedi WILLIAMS *Problemi dell'Io*, Oxford 1962, trad. ital. Milano 1986; NAGEL *Questioni mortali*, Cambridge 1979, trad. ital. Milano 1986.

22 NUSSBAUM *Giustizia sociale e dignità umana*, cit., 79.

23 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, Roma 2004, 135 ss.

duo di scegliere liberamente il proprio destino sulla base di una dotazione di mezzi di base che lo rendono “libero dalla privazione”²⁴.

La società circolare deve pertanto favorire l'approntamento di un insieme di opportunità (generalmente correlate) di scegliere e di agire in capo all'individuo (a ciascun individuo), così da permettere lo sviluppo delle capacità combinate. La giustizia diventa così “promozione dell'umanità”: la società circolare deve produrre capacità per ogni individuo, e non usare gli individui come mezzi per favorire le capacità di alcuni soltanto: essa deve essere in grado di determinare “una parità intermittente e discontinua, legata alla fruizione, legata soltanto alla fruizione di determinate risorse, nei cui confronti cade ogni diversità personale”²⁵.

Il benessere è uno strumento che vale a consentire all'individuo di soddisfare i bisogni e, soprattutto, di convertire la capacità in funzionamenti. La diffusione del benessere vale così a garantire che gli individui (perlomeno la maggior parte possibile di essi) possano sviluppare l'immaginazione cognitiva per riconoscere l'umanità nell'altro²⁶.

6. Il potere tributario come funzione della società circolare.

Il potere tributario è un elemento qualificante di un nuovo ordine sociale, espressione di un impegno politico per la costituzione di una comunità rispondente ai principi della società circolare²⁷.

Nella società circolare i diritti fondamentali dell'individuo, e quindi la libertà eguale in cui si compendia un processo di attribuzione di pari opportunità e di libertà positiva per ciascun individuo, sono fondati su un adeguato compendio di solidarietà che avvolge la vita collettiva. I dispositivi dell'utilità riconducibili agli schemi tradizionali della libertà vengono superati da una visione mutualistica che aumenta le capacità di auto-realizzazione dell'individuo in una società aperta e solidale²⁸.

Questa solidarietà si esprime innanzitutto, e fondamentalmente, nel concorso alla spesa pubblica che qualifica l'agire dello Stato sociale nel perseguimento del bene comune (e cioè nella promozione della libertà eguale). Il prelievo fiscale è quindi lo strumento che lo Stato sociale adotta per assicurare la copertura finanziaria alle prestazioni sociali rivolte ai propri cittadini²⁹.

La relazione causale tra finanziamento fiscale e tutela dei diritti fondamentali vale evidentemente ad attribuire a questi ultimi il carattere di beni pubblici (e cioè di beni al cui servizio è strutturato il patto sociale)³⁰.

La funzione fiscale si sgancia dalla visione liberale tradizionale della tutela della ricchezza individuale (della proprietà in particolare) e si collega piuttosto alla promozione dei circuiti solidaristici della società. Il prelievo fiscale quindi “non toglie al contribuente una parte della sua ricchezza”, bensì “prededuce la quota da mettere al servizio del bene comune” in una logica di coesione e solidarietà sociale, cosicché la ricchezza individuale va considerata sempre al netto degli oneri tributari³¹.

Il nucleo assiologico della società circolare non consiste così tanto nella spesa pubblica a sostegno dei diritti fondamentali – trattandosi di opzioni che vengono continuamente aggiornate rispetto al catalogo delle capacità e delle libertà da promuovere – quanto piuttosto nelle risorse da acquisire attraverso il prelievo fiscale³².

La dimensione del potere tributario nella società circolare non riguarda peraltro la struttura della fiscalità di per sé - e quindi le tipologie dei tributi concretamente adottati (che dipendono da valutazioni di opportunità connesse ai modi della produzione economica di ciascuna comunità) – bensì l'attitudine complessiva del prelievo fiscale a perseguire gli obiettivi di eguaglianza sostanziale e di libertà positiva di tutti i consociati.

Entra in gioco, pertanto, una valutazione del prelievo fiscale in relazione agli effetti redistributivi dello Stato sociale ed alla esigenza di supportare adeguatamente il piano di libertà eguale perseguito dal *Welfare State*³³. Il potere tributario costituisce così l'attributo qualificante della società circolare nella misura in cui soddisfa gli

24 Cfr. SEN *La disegualianza. Un riesame critico*, Oxford 1992, trad. ital. Bologna 1994.

25 Cfr. SCHIAVONE *Eguaglianza*, Torino 2019., 294.

26 NUSSBAUM *Creare capacità*, cit., 36 ss.

27 Vedi BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, in AA. VV. *Per un nuovo ordinamento tributario*, contributi coordinati da Victor Uckmar, Milano 2019, 89 ss.

28 Cfr. SCHIAVONE *Eguaglianza*, cit., 303 s.

29 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 113 ss.

30 Cfr. HOLMES – SUNSTEIN *Il costo dei diritti*, cit.,

31 Cfr. MURPHY – NAGEL *The myth of ownership*, Oxford 2002.

32 Cfr. HOLMES – SUNSTEIN *Il costo dei diritti*, cit., 19 s.

33 Cfr. FLORES D'ARCAIS *Democrazia*, cit., 104; PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 132 ss.

obiettivi di libertà eguale che ne denotano il processo di sviluppo³⁴.

7. L'eguaglianza fiscale nel patto sociale del nuovo Welfare State.

Il potere tributario del nuovo ordine sociale va sganciato da una politica di breve periodo e indirizzato invece verso un'identità sociale di lungo periodo³⁵.

Nel nuovo assetto dello Stato sociale il potere tributario si deve orientare verso una configurazione dei rapporti economici e sociali all'interno della comunità adeguatamente ispirata al principio della eguaglianza sostanziale³⁶.

L'utilizzo della leva tributaria va infatti effettuato secondo criteri di redistribuzione del reddito che consentano di favorire le categorie sociali realmente sotto-protette e che promuovano uno sviluppo economico idoneo a migliorare il benessere personale e familiare della generalità dei consociati³⁷.

Possono così evidenziarsi alcuni elementi di una fiscalità che possa risultare idonea concretamente a favorire il perseguimento di un incremento della "libertà eguale" all'interno delle comunità democratiche moderne³⁸:

1. riduzione del peso fiscale sul fattore "lavoro", da realizzare prevalentemente attraverso una diminuzione del carico delle imposte dirette sul reddito di lavoro dipendente e sul reddito del lavoro autonomo (professionisti, piccoli imprenditori e artigiani)³⁹;

2. riduzione generale delle aliquote di imposta sulle attività di impresa (con particolare riguardo alle imposte dirette) per favorire lo sviluppo della produttività e dell'occupazione;
3. allargamento della base imponibile complessiva (con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'Iva che producono il maggior gettito fiscale), anche mediante una adeguata opera di contrasto dell'evasione fiscale⁴⁰;
4. sviluppo di meccanismi di tassazione del reddito medio-ordinario mediante regimi forfettari e pre-determinati, con particolare riguardo alle attività di impresa e di lavoro autonomo di medie dimensioni⁴¹;
5. riduzione dell'erosione della base imponibile complessiva attraverso una revisione sostanziale delle fattispecie di agevolazione (riduzione delle *tax expenditures*)⁴²;
6. la tassazione di nuove forme di ricchezza e di forza economica (ad es. le transazioni telematiche, le operazioni di finanza innovativa, le attività a rilevanza ecologica etc.)⁴³;
7. istituzione di una imposta sul capitale, come specie di un'imposta patrimoniale applicata tipicamente sui patrimoni finanziari dei contribuenti (su cui vedi il par. successivo).

L'effetto complessivo di tali misure potrebbe produrre una consistente diminuzione della pressione fiscale sulle singole attività economiche (ed in particolare dei redditi di lavoro) così da generare un incremento del reddito netto disponibile soprattutto in capo alle famiglie (ed ai lavoratori)⁴⁴.

Al contempo i saldi complessivi delle entrate fiscali potrebbero rimanere inalterati a seguito di un allargamento della base imponibile complessiva (quale risultato di una serie di azioni: il contrasto all'evasione fiscale; lo sviluppo di meccanismi forfettari che consentono di

34 Cfr. FONTANA *Eguaglianza e promozione sociale*, cit., 81 ss.

35 L'analisi del sistema fiscale italiano in funzione di una riforma, più o meno generale, non è ricorrente negli studi della dottrina italiana. Possono citarsi alcuni contributi recenti che prospettano interventi riformatori destinati a modificare profili sistematici rilevanti: TREMONTI – VITALETTI *La fiera delle tasse*, Bologna 1991; ID. *Il federalismo fiscale*, Roma – Bari 1994; TREMONTI *Lo Stato criminogeno. La fine dello Stato giacobino*, Roma – Bari 1999; PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, Roma 2004; BORTOLUSSI *Evasori d'Italia*, Milano 2012; BORIA *Lo Stato impossibile*, cit., 191 ss.

36 Cfr. GRANAGLIA *L'eguaglianza nella teoria economica*, in AA. VV. *Teoria e pratica dell'eguaglianza*, a cura di F. Mastromartino, Roma 2016, 143 s.

37 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 115.

38 Vedi BORIA *La riforma fiscale nel patto sociale del Welfare State*, cit., 104 ss.; ID. *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli 2018.

39 Su questo passaggio vedi ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 195 ss.

40 VISCO, *Evasione fiscale*, in Dig. comm., 4a ed., vol. V, Torino, 1990, 298.

41 Cfr. BORIA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013, 25 ss. e 242 ss.

42 Vedi COTTARELLI *La lista della spesa*, Milano 2015, 142 s.

43 Cfr. GALLO F. *L'eguaglianza tributaria*, cit., 17 ss.

Sulla opportunità di individuare forme nuove di tassazione su manifestazioni inquinanti o comunque di incentivo all'economia verde vedi anche LATOUCHE *Breve trattato sulla decrescita serena*, 2007, trad. ital. Torino 2015, 76 s.; GIOVANNINI *Il re Fisco è nudo*, Milano 2016, 170 ss.

44 Su questa impostazione vedi ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 193 ss. e 203 ss.

incrementare la base imponibile; la riduzione dell'erosione derivante da un eccesso di agevolazioni fiscali)⁴⁵.

E' evidente che tale utilizzo del potere tributario si collegherebbe fattivamente alla definizione di un nuovo (e più efficace) modello di *Welfare state*⁴⁶. infatti, la riduzione del prelievo fiscale sulle categorie dei lavoratori promuoverebbe un piano di auto-realizzazione che potrebbe attivare un circuito positivo di crescita della libertà eguale (sotto forma di incremento delle capacità economiche da investire sui progetti di sviluppo personale e familiare)⁴⁷.

Inoltre, la trasformazione delle forme del prelievo fiscale – a seguito del passaggio dalla elevata tassazione del fattore “lavoro” alla tassazione di altri indici di forza economica⁴⁸ – porterebbe ad un diverso criterio redistributivo degli oneri pubblici, in base al quale le categorie sociali privilegiate (e soprattutto i titolari di attività economiche ad elevata marginalità reddituale) potrebbero aumentare il grado di partecipazione alle spese pubbliche a fronte di una riduzione dell'apporto fornito dalle categorie di lavoratori⁴⁹.

8. L'imposta sul capitale.

Uno dei passaggi fondamentali per la costituzione di un ordine ispirato all'eguaglianza sostanziale riguarda il finanziamento fiscale dello Stato sociale.

Sulla base di quanto già rappresentato in precedenza, una visione moderna del *Welfare State*, non riconducibile esclusivamente alle utopie ma concretamente perseguibile, presuppone alcuni elementi base:

- evitare l'inasprimento della pressione tributaria complessiva (che nella percezione diffusa è difficilmente accettabile);

45 Cfr. BORIA *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, cit., 48.

46 Su questi temi vedi GIOVANNINI A. *Il re fisco è nudo*, cit., 153 ss.

47 Su questi temi vedi O'CONNOR *La crisi fiscale dello Stato*, cit., 240.

Cfr. altresì GRANAGLIA *L'eguaglianza nella teoria economica*, cit., 143.

48 Una riforma dell'imposta personale del reddito ispirata ad una logica di forte riduzione del prelievo, soprattutto sulle categorie deboli di cittadini, da adottare in chiave di sostegno al lavoro, è formulata da DE VINCENZI – POLLASTRI *Imposta negativa, universalismo e incentivo al lavoro. Le linee di una riforma*, in *Italia-nieuropoi* 2003, 3.

49 Su questo passaggio di logica fiscale come forma di eguaglianza sostanziale vedi GALLO F. *L'eguaglianza tributaria*, cit., 39 ss.

- mantenere dunque i saldi di finanza pubblica invariati;
- alleviare la tassazione sul lavoro;
- di conseguenza, procedere ad un riparto della tassazione secondo modelli distributivi differenti rispetto a quelli consuetudinari (o perlomeno alle recenti consuetudini del capitalismo post-industriale).

In tale prospettiva, il punto cruciale del nuovo ordine fiscale sembra essere costituito dall'individuazione di un meccanismo tributario che consente di spostare il peso del prelievo fiscale sul fattore del capitale rispetto al fattore lavoro⁵⁰. Tale passaggio del sistema tributario presenterebbe un duplice vantaggio: in termini redistributivi favorirebbe l'incremento di capacità economica e finanziaria in capo alle famiglie dei lavoratori, aumentando pertanto il grado di libertà eguale (e cioè la capacità di realizzare i progetti di auto-determinazione secondo le proprie capacità e inclinazioni); sul piano strettamente fiscale consentirebbe di seguire la capacità contributiva del contribuente in modo più corretto, poiché includerebbe negli indici di forza economica non soltanto il reddito, ma anche il patrimonio (e specialmente il patrimonio finanziario)⁵¹.

Senza entrare nel merito di una complessa questione giuridica, può stimarsi come un dato notorio che la capacità contributiva costituisce un criterio di riparto degli oneri fiscali tra i consociati che è collegato alla forza economica complessiva espressa da ciascuno di essi, e che quindi è rappresentata adeguatamente se tiene conto di tutti gli indici di ricchezza⁵². La tassazione rapportata essenzialmente al reddito e non al patrimonio (come avviene tipicamente nella fiscalità attuale degli

50 Cfr. LATOUCHE *Breve trattato sulla decrescita serena*, cit., 76 s.; GIOVANNINI *Il re Fisco è nudo*, cit., 159 ss.

51 Cfr. RAJAN – ZINGALES *Salvare il capitalismo dai capitalisti*, Torino 2004, 350 ss.

52 Vedi GIARDINA *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962; MOSCHETTI *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; FALSITTA *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; BATISTONI FERRARA *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. tributario*, 2008, I, 477 ss.; BORIA *I principi costituzionali dell'ordinamento tributario*, in AA. VV. *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, 84 ss.

Cfr. altresì LOMBARDI *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria*, in *Temi trib.*, 1964, 597 ss.; MAFFEZZONI *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; GAFFURI *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; ID., *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 25 ss.

Stati) non sembra essere una forma adeguata di tassazione della capacità contributiva in quanto misconosce un dato fondamentale per la valutazione del ruolo sociale e della capacità di concorrere alle pubbliche spese⁵³. E' così diffuso il convincimento dottrinale che l'imposta sul patrimonio, in funzione integrativa di altri tributi, consente di assoggettare adeguatamente la capacità contributiva complessiva del contribuente⁵⁴.

Il meccanismo che appare decisivo nel realizzare il nuovo ordine fiscale può così individuarsi in una imposta che colpisca la consistenza del patrimonio dei contribuenti⁵⁵. Fermo rimanendo che la struttura di tale tributo può assumere vari contorni giuridici (in termini di scale di aliquote, anche progressive, e di base imponibile)⁵⁶, va considerata favorevolmente l'idea di limitare l'imposta al capitale finanziario detenuto dai contribuenti (e quindi denaro e titoli finanziari, come obbligazioni e azioni) così da consentire una facile gestione del tributo (prescindendo dalle complessità valutative di patrimoni immobiliari e mobiliari diversi da quelli finanziari)⁵⁷.

L'attuazione dell'imposta sul capitale potrebbe essere ulteriormente facilitata dalla disciplina internazionale della trasparenza finanziaria che rende semplice per le amministrazioni finanziarie la ricostruzione del patrimonio finanziario detenuto da ogni persona nel mondo.

I proventi, presumibilmente molto elevati, dell'imposta sul capitale ben potrebbero essere considerati come il nucleo fondante del piano di finanziamento dello Stato sociale nella logica redistributiva e di libertà eguale illustrata in precedenza⁵⁸.

Così, il criterio distributivo dei carichi fiscali verreb-

be riportato ad un ambito concettuale intriso del valore dell'eguaglianza sostanziale: la capacità di concorrere alle spese pubbliche non è individuata secondo criteri meramente formali (la consistenza numerica del reddito), ma è ricostruita in relazione ad aspetti sostanziali del circuito economico, venendo attribuito rilievo ad elementi di fatto (il dominio del capitale e la conseguente capacità di condizionamento della domanda), che esprimono la "forza" effettiva di un soggetto sul mercato⁵⁹.

9. L'abolizione dell'Irpef e l'istituzione delle imposte cedolari.

Nella prospettiva di una rivisitazione dell'imposizione reddituale in linea con gli obiettivi di un moderno *Welfare state*⁶⁰ si può così immaginare di procedere ad una revisione radicale dell'imposizione personale sul reddito che risponda ai seguenti obiettivi⁶¹:

1. abrogazione dell'imposta personale unica sul reddito complessivo delle persone fisiche (e quindi abrogazione dell'IRPEF);
2. istituzione di due tributi cedolari sui redditi di categoria (e precisamente di un'imposta sui redditi derivanti da investimenti e di un'imposta su attività di lavoro e di impresa).

L'abrogazione dell'IRPEF produce la abolizione del meccanismo di determinazione di una imposta unica e progressiva sul coacervo dei redditi prodotti dalla persona fisica⁶². Conseguentemente, i singoli redditi di

59 Vedi FEDELE *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. tributario*, 1998, I, 453 ss.; GALLO F. *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627 ss.; ID. *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. Dir., App.*, V, Milano, 2001, 657 ss.

60 Sulla centralità dell'imposta sul reddito rispetto alla tassazione dell'individuo nei sistemi democratici moderni vedi MAFFEZ-ZONI *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano 1969; FEDELE *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin.* 2002, I, 450 ss.; BORIA *L'interesse fiscale*, Torino 2002, 115 ss.

61 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 104 ss.

62 Sulla nozione generale di progressività nella dottrina tributaria vedi FANTOZZI *Il diritto tributario*, Torino 2003, 50; SCHIAVOLIN *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli 2006, 151 ss.

Sul carattere programmatico (e non precettivo) del principio di progressività previsto dall'art. 53 comma 2 Cost. esiste una giurisprudenza costituzionale consolidata: vedi Corte cost. n. 12/1960, n. 30/1964, n. 128/1966, n. 23/1968, n. 159/1987, n. 263/1994. In dottrina cfr. FORTE *Il problema della progressività con particolare*

53 E' semplice comprendere che a parità di reddito (ad es. 50.000 € all'anno) è del tutto differente la posizione di chi ha patrimonio zero e chi ha patrimonio 1 milione di euro, sia in termini di costi annuali (ad es. chi ha la proprietà di casa non paga l'affitto) sia in termini di potenzialità di spesa e quindi di opportunità (viaggi, istruzione privata, sanità specialistica, impiego del tempo libero etc.).

54 Vedi GALLO F. *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in *Riv. Dir. Fin.* 1986, I, 234 ss.; ID. *L'eguaglianza tributaria*, cit., 45 s.

55 Vedi su questo punto il progetto di PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 813 ss.; vedi altresì ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 206 ss.

56 Cfr. PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 816 ss.

57 Cfr. PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 817 s.

58 In tal senso GALLO F. *Le ragioni del fisco*, cit.; FEDELE *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 3 ss.

categoria vengono assoggettati ad imposizione su base reale e proporzionale, mediante una aliquota unica di imposta (c.d. *flat rate*)⁶³.

Nell'imposta sui redditi degli investimenti (IRI) vengono ricompresi i redditi riferibili a due categorie di reddito e precisamente: a) redditi di capitale; b) redditi fondiari (e cioè redditi dei terreni e redditi dei fabbricati). Si tratta evidentemente di redditi assimilabili sul piano della fonte produttiva, in quanto riconducibili ad un atto di investimento di un capitale di partenza (investito per l'appunto in immobilizzazioni finanziarie, quali azioni, obbligazioni, depositi bancari o altri strumenti di investimento, ovvero in immobilizzazioni materiali, quali terreni o fabbricati).

Nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa (IRLI) sono inclusi i redditi derivanti da attività produttive e riconducibili a quattro categorie di reddito: c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa commerciale; f) redditi dell'impresa agricola. Anche in questo caso l'assimilazione logica delle categorie reddituali avviene in base alla fonte produttiva, ravvisabile in attività continuative di lavoro ovvero di impresa; è dunque non un singolo atto di investimento, bensì una serie prolungata, continuativa e tendenzialmente stabile di atti funzionalmente collegati ad una finalità produttiva (e pertanto una "attività economica") a costituire la fonte comune di produzione del reddito delle categorie menzionate⁶⁴. Vale la pena osservare che i redditi dell'azienda agricola sono inclusi nei redditi derivanti da lavoro e impresa proprio in ragione della fonte produttiva (ravvisabile in una attività economica), ve-

nendo così "dirottati" dalla classica collocazione nei redditi fondiari (come avviene attualmente nel Testo unico delle imposte sui redditi).

La differenziazione tra i due tributi riguarda tipicamente la misura dell'aliquota di imposta che può essere stabilita al 26% per i redditi derivanti da investimento e al 24% per i redditi derivanti da attività produttive⁶⁵. Tali aliquote riprendono elementi normativi del sistema fiscale vigente al fine di assicurare una linea di continuità concettuale; in particolare l'aliquota del 26% riprende la linea di una tassazione attenuata per i redditi di capitale, allineandosi rispetto al livello impositivo attuale (fissato al 26%) per i redditi di capitale e mostrando un incremento per i redditi fondiari (essendo l'imposta sostitutiva sui redditi dei fabbricati stabilita al 10% o 21%, a seconda dei casi); l'aliquota del 24% per i redditi di lavoro o di impresa individuale è la medesima attualmente prevista per l'IRES (e dunque dell'imposta sui redditi delle società e degli enti collettivi), con l'evidente finalità di garantire un trattamento omogeneo per l'imposizione dei redditi delle attività produttive indipendentemente dalla forma giuridica adottata per il relativo esercizio⁶⁶.

Pur mantenendosi una diversità di trattamento fiscale dei redditi da investimento rispetto ai redditi delle attività produttive si riduce sensibilmente il grado differenziale (che viene fissato in 2 punti percentuali tra il 26% dei redditi di investimento ed il 24% dei redditi da attività) rispetto all'attuale ordinamento (in cui il differenziale tra redditi di capitale tassati al 26% e redditi di lavoro o impresa può arrivare a 17 punti percentuali, in considerazione dell'aliquota marginale dell'Irpef fissata al 43% per i redditi eccedenti l'importo di 75.000 €)⁶⁷.

riguardo al sistema tributario italiano, in *Riv. Dir. Fin.* 1952, I, 354 ss; MANZONI *Il principio della capacità contributiva*, cit., 186 ss; GIARDINA *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 454 ss; FANTOZZI *Il diritto tributario*, cit., 50 s.; FEDELE *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 36.

63 Sulle opportunità di introdurre forme innovative di redistribuzione del carico fiscale (e dunque di realizzare una "nuova progressività") vedi TREMONTI *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *Riv. Dir. Fin.* 1987, I, 89 ss.; ID. *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'IRPEF e la questione della progressività*, in *Riv. Dir. Fin.* 1999, I, 3 ss; SCHIAVOLIN *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. Dir. Trib.* 2006, I, 291 ss. Vedi in argomento le considerazioni di GALLO *Le ragioni del fisco*, cit., 109 ss.

Sulla attenuazione della progressività tradizionale (realizzata attraverso l'intervento sulle aliquote) cfr. PERRONE CAPANO *L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli 2006, 339 ss.

64 Sulla distinzione concettuale tra redditi "da atto" e redditi "da attività" vedi BORIA *Il sistema tributario*, Torino 2008, 147 ss.

65 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 105.

66 A tal riguardo va menzionato un progetto di riforma del sistema fiscale delineato nel disegno di legge delega del 16.4.2012 nel quale sono contenute norme di principio che richiamano elementi indicati nella proposta riformatrice indicata nel testo come ad es. le norme relative alla introduzione di una aliquota di imposta unica sul reddito di impresa (art. 13) e alla revisione dei meccanismi di agevolazione fiscale obsoleti (art. 4). In particolare per un commento relativo alla introduzione di una aliquota unica per l'imposizione del reddito di impresa vedi DI PIETRO *L'Iri cambia la geometria del sistema*, in *Sole 24 ore* 23.4.2012.

67 Esistono peraltro altre proposte di riforma fiscale formulate in Europa che sono concettualmente assimilabili alla riforma qui prospettata. In particolare in Germania nel 2005 un autorevole studioso - Paul Kirchhof - ha prospettato l'adozione di una *flat tax* in misura pari al 25%. Secondo i calcoli formulati da questo studioso, tale riforma si sarebbe finanziata semplicemente con l'abolizione della fiscalità di sostegno.

Viene così concretamente perseguito l'obiettivo di un riavvicinamento della tassazione del lavoro alla tassazione del capitale, in una prospettiva di equità sostanziale e di sostegno effettivo allo sviluppo del sistema produttivo⁶⁸.

Non viene quindi adottato l'attuale meccanismo di progressività "a scaglioni" per la determinazione dell'imposta dovuta dal contribuente, ma si applica un criterio di determinazione del tributo ravvicinabile al meccanismo del *flat rate*, con due diverse aliquote di imposta a seconda della tipologia della fonte⁶⁹.

Per entrambi i tributi di nuova istituzione l'individuazione del presupposto di imposta e dei soggetti passivi nonché le regole di determinazione della base imponibile dovranno essere effettuate sulla base delle norme attualmente previste dall'ordinamento tributario (ed in specie nel Testo unico delle imposte dirette). Come è noto, infatti, le regole delle singole categorie reddituali costituiscono il precipitato normativo di un lungo processo di formazione, avviato con i tributi cedolari successivi all'unificazione nazionale e successivamente riproposte e modificate con l'introduzione dell'Irpef all'inizio degli anni settanta⁷⁰. Si tratta di regole molto dettagliate ed articolate, che riflettono le problematiche giuridiche e le soluzioni concettuali elaborate da dottrina e giurisprudenza nel corso del tempo⁷¹. In altre parole, l'impianto normativo esistente costituisce un patrimonio culturale e giuridico che non occorre mettere in discussione, potendo anzi essere agevolmente conservato nell'ambito della disciplina dei tributi cedolari di nuova istituzione⁷².

L'unica modifica rilevante dell'assetto normativo vigente prodotta dalla riforma qui esposta consiste nella dissoluzione della categoria residuale dei redditi diversi

(attualmente prevista nel Testo unico delle imposte dirette) al fine di realizzare una "dislocazione" delle fattispecie reddituali ivi regolate nei due tributi di nuova istituzione. In buona sostanza, le fattispecie residuali andranno distribuite nell'imposta sui redditi degli investimenti e nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa a seconda della prossimità concettuale alle fonti produttive. Evidentemente si tratta di una ripartizione normativa non complicata, considerando che la maggior parte delle fattispecie dei redditi diversi sono chiaramente riconducibili ad atti di investimento (ad es. redditi di fabbricati o terreni situati all'estero, *capital gains* etc.) o ad attività (attività occasionali di lavoro autonomo o di impresa)⁷³.

10. La revisione delle tax expenditures ed il riordino della fiscalità di sostegno.

La fiscalità di sostegno va sottoposta ad una radicale opera di riordino e di ridimensionamento secondo gli obiettivi di alleggerimento della spesa pubblica per sovvenzioni sociali che si sono indicati in precedenza⁷⁴.

In particolare, tale opera di revisione può essere attuata attraverso una legge delega che contenga i principi generali del riordino delle norme di agevolazione tributaria. Il decreto legislativo di attuazione della delega si presenterà così come una vera e propria "legge generale" delle agevolazioni tributarie, andando a colmare una lacuna grave dell'ordinamento fiscale attuale e consentendo di perseguire un disegno di razionalizzazione della fiscalità di sostegno⁷⁵.

I principi generali che dovrebbero essere enunciati nella legge delega potrebbero rispondere alle seguenti indicazioni:

68 Per una ipotesi di revisione della tassazione dei redditi derivanti dal lavoro, dipendente e autonomo, vedi URICCHIO *I redditi dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari 2006.

69 STEVANATO, *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Milano, 2016.

70 In ordine alla ricostruzione dell'imposta personale come sintesi storica e stratificazione delle imposte cedolari e dell'imposta complementare vedi BORIA *Sistema tributario*, in *Dir. IV Sez. Comm.*, XIV, Torino 1997, 29 ss; ID. *Il sistema tributario*, cit., 138 ss.

71 Sulla "categorizzazione" del reddito nell'imposta personale vedi TINELLI *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano 1991, 54 ss; TOSI *La nozione di reddito*, in AA. VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesaurò, Torino 1994, 105; CASTALDI *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino 1999, 176 ss.

72 In argomento cfr. COSCIANI *Struttura dei sistemi tributari e loro riforma*, in *Dir. Prat. Trib.* 1979, I, 515 il quale osserva che le categorie dell'IRPEF "non sono altro che le vecchie imposte reali di un tempo".

73 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 107.

74 Sulla fiscalità di sostegno in generale e sul tema delle agevolazioni tributarie vedi, *ex multis*, LA ROSA *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968; ID., *Esenzione (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XV, Milano, 1966, 568 ss.; ID. *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID. *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; FEDELE *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 146 ss.; MOSCHETTI *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dir. Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1987, I, 73 ss.; FICHERA *Le agevolazioni tributarie*, Padova 1992; ID. *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin.* 1997, I, 486 ss.; BASILAVECCHIA *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.* 2002, 421 ss.

75 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 107 s.

1. la legge sulle agevolazioni tributarie dovrà procedere ad individuare i principi generali applicabili alla materia, definendo in specie le varie tipologie di fattispecie agevolativa e gli effetti conseguenti (esenzioni, esclusioni, riduzioni di aliquote, regimi di determinazione agevolata della base imponibile, forfettizzazioni etc.), nonché ponendo le basi per risolvere i problemi di coordinamento con le norme tributarie ordinarie (con particolare riguardo alle esigenze di bilanciamento dei valori promozionali sottesi alle norme di agevolazione tributaria rispetto ai principi dell'interesse fiscale e della capacità contributiva)⁷⁶;
2. al fine di assicurare un adeguato rispetto delle esigenze di trasparenza, chiarezza, semplicità dovrà essere stabilita l'indicazione esplicita delle finalità di promozione sociale ed economica perseguita da ciascuna delle fattispecie di agevolazione⁷⁷;
3. la legge dovrà altresì assicurare l'ammissibilità della interpretazione estensiva ed analogica delle norme di agevolazione tributaria, risolvendo in tal modo un annoso problema di esegesi giuridica.

Rispetto al programma di risanamento della finanza pubblica ed al fine di realizzare un effetto finanziario incrementale per il bilancio pubblico (da utilizzare per compensare, almeno parzialmente, le perdite di gettito prodotte dalla riforma dell'imposta sul reddito sopra descritta) il riordino della fiscalità di sostegno impone una azione di forte riduzione delle agevolazioni tributarie

76 Sulla fiscalità di sostegno in generale e sui principi generali rilevanti nella materia vedi, senza pretese di esaustività, LA ROSA *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID. *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID., *Esenzione (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XV, Milano, 1966, 568 s; ID. *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968, 125 ss.; D'AMATI *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Ns. D.I., Appendice*, I, Torino, 1980, 153 ss.; ID. *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Le agevolazioni fiscali*, a cura di LECCISOTTI Bari, 1995, 45; ID. *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1968, II, 465 ss.; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, 220 ss.; FEDELE *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 146 ss.; FANTOZZI *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.* 1972, I, 728 ss.; ID. *Il diritto tributario*, Torino 2003, 138; MOSCHETTI *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1987, I, 73 ss.; FICHERA *Le agevolazioni tributarie*, Padova 1992; ID. *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin.* 1997, I, 486 ss.; BASILAVECCHIA *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.* 2002, 421 ss.

77 Per una ricostruzione della disciplina delle agevolazioni fiscali vedi l'accurato lavoro di AA. VV. *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di A. Uricchio, G. Selicato, M. Aulenta, Bari 2016.

ammesse nell'ordinamento (e quindi di contenimento delle attuali *tax expenditures*).

Potrà così essere stabilita l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria che non rispondono ad obiettivi rilevanti di meritevolezza economica e sociale e di tutte quelle che producono benefici economici di ridotta entità. Allo scopo di garantire un risultato quantitativo consistente ed evitare che il decreto legislativo sia condizionato dalle pressioni delle categorie sociali e dei gruppi di interesse⁷⁸, potrà fissarsi un obiettivo predeterminato in termini di incremento delle entrate tributarie, stabilendosi che, in ogni caso, l'abrogazione delle norme di agevolazione tributarie debba produrre un incremento complessivo di entrate tributarie non inferiore ad un determinato importo. Sulla base degli attuali conti di finanza pubblica, il saldo positivo della riforma della fiscalità di sostegno potrebbe agevolmente produrre un incremento di entrate pari a circa 40 miliardi di euro per ciascun anno.

In particolare, si può immaginare il seguente disegno di riforma delle *tax expenditures*:

- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le famiglie: risparmio di 20 miliardi di euro⁷⁹
- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le imprese: risparmio di 12 miliardi di euro⁸⁰
- riduzione/eliminazione di detrazioni forfettarie dei vari redditi di categoria: risparmio di 8 miliardi di euro⁸¹

78 Sui principi promozionali e sul tema degli interessi frazionari quale fondamento della dialettica sottesa alle agevolazioni tributarie vedi BORIA *Il sistema tributario*, cit., 1051 ss.

79 Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti soprattutto in ambito Irpef – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 20 miliardi di euro: assicurazioni (4 mld €), fondi pensione (0,7 mld €), spese sanitarie (1,5 mld €), credito M/L (2 mld €), varie personali (2,3 mld €), TFR (6,5 mld €), interessi (1,3 mld €), locazioni (1,6 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

80 Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti in ambito Ires, Irap e accise – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 12 miliardi di euro: varie (1,2 mld €), personale dipendente (4,5 mld €), agricoltura (1,7 mld €), trasporto (3,6 mld €), trasformazione imposte differite attive (0,8 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

81 E' da osservare che il valore complessivo delle detrazioni previste secondo criteri forfettari o predeterminati nella disciplina dei redditi di categoria (e dunque rilevanti ai fini delle imposte sui redditi) ammonta a circa 36 miliardi di euro. Prevedere una riduzione di tali fattispecie per un importo pari a 8 miliardi di euro significa evidentemente operare una riduzione pari al 22% circa del totale.

Per garantire l'immediatezza dell'effetto incrementale per il bilancio pubblico è stabilito che l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria debba entrare in vigore a partire dal primo periodo di imposta successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

11. Status e standard: la ricerca di modelli diversi di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici.

Una delle caratteristiche più pronunciate dell'attuale assetto del *Welfare state* è senz'altro rappresentata dalla grande quantità di soggetti chiamati a beneficiare delle prestazioni sociali, da un lato, ed a contribuire con il pagamento di tributi ed oneri contributivi al finanziamento delle stesse prestazioni, dall'altro lato. Proprio il grande numero di tali soggetti (e quindi la *dimensione "di massa"* della funzione fiscale) impone una accurata riflessione sui modelli di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici da assumere in sede riformatrice.

Lo schema paradigmatico attualmente adottato nel modello classico di Stato sociale risponde alla logica dell'eguaglianza giuridica e formale, secondo cui ciascun consociato deve vedere riconosciuta "esattamente" e puntualmente la propria posizione giuridica (sia come diritti sia come obblighi).

Tale schema ha denunciato evidenti limiti di funzionamento nella dimensione "di massa" dello Stato sociale, poiché ha indotto le amministrazioni pubbliche ad uno sforzo enorme per procedere alla ricostruzione della posizione individuale e, conseguentemente, per erogare le prestazioni sociali e per richiedere i tributi spettanti a ciascun consociato. L'obiettivo di promuovere e tutelare la "giustizia del caso singolo" è così entrata in collisione con le indeclinabili esigenze di efficienza e di economicità di ogni assetto organizzato, producendo disfunzioni e costi di gestione talmente elevati da porre radicalmente in dubbio la capacità dello Stato sociale di erogare su un piano concreto ed effettivo prestazioni sociali adeguate.

Sembra dunque opportuno provare a modificare il paradigma giuridico dei rapporti sociali ed economici, abbandonando il riferimento alla "giustizia singola" per assumere invece il riferimento alla "giustizia di gruppo"⁸².

In tale ottica si può pensare alla adozione di modelli di regolazione giuridica dei rapporti economici e sociali che siano improntati ad una logica di ordinarietà e di medietà e dunque che risultino finalizzati ad individuare

un parametro di riferimento (lo *standard*) correlato adeguatamente ai livelli essenziali delle prestazioni sociali da erogare e da finanziare con riferimento alla appartenenza dell'individuo ai vari gruppi sociali (e dunque con riguardo allo *status* del consociato).

Pertanto, l'individuazione delle prestazioni sociali da erogare ai consociati - secondo la "mappa dei bisogni" elaborata nel nuovo modello di *Welfare state* - va definita in relazione ad un parametro medio ed ordinario di dignità e libertà elaborato in una determinata fase storica con riguardo alle esigenze economiche e materiali occorrenti a garantire una liberazione dai bisogni primari ed una effettiva parità di opportunità rispetto ad un percorso di auto-determinazione di ciascun individuo; evidentemente il parametro tenderà a modificarsi con riguardo ai bisogni ed alle opportunità riferite a determinati gruppi di individui (distinti in relazione alla località di residenza, alle età ed ai relativi bisogni di auto-sufficienza materiale, alle eventuali disabilità o disagi di partenza, etc.). Ne consegue che il livello essenziale delle prestazioni sociali del *Welfare state* va definito in ragione di standards riferiti ai gruppi sociali (e dunque distinti in relazione allo status dell'individuo) e non anche costruito "su misura" per ciascun individuo.

La standardizzazione dei processi di regolazione dei rapporti economici e sociali all'interno della comunità nazionale va riportata anche al tema del finanziamento del *Welfare state*; appare infatti necessario abbandonare il modello della "giustizia del caso singolo" anche sul versante della distribuzione dei carichi fiscali, tradizionalmente sostenuto da gran parte della dottrina costituzionale e tributaria, per accogliere un modello distributivo che privilegi gli *standards* impositivi e che dunque si orienti verso la "giustizia del gruppo"⁸³.

Così il tradizionale criterio della capacità contributiva, intesa quale forza economica del singolo contribuente che vale come parametro razionale di distribuzione degli oneri tributari richiesti per finanziare le spese indivisibili (e dunque quelle di gran lunga prevalenti) dello Stato sociale, dovrebbe essere superato - anche in via sistematica e interpretativa - a favore del criterio dell'interesse fiscale, da intendersi come criterio che consente la tassazione del singolo consociato su base puramente razionale (e che pertanto possa legittimare l'imposizione di fatti economicamente rilevanti in termini presuntivi e standardizzati). In buona sostanza, il ricorso allo *standard* fiscale permetterebbe di agganciare l'imposizione tributaria a situazioni economiche riguardanti un gruppo omogeneo di soggetti, come tali più agevolmente ri-

82 Cfr. BORJA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 110.

83 Cfr. BORJA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013, 25 ss.

conoscibili e gestibili dall'amministrazione finanziaria, con evidente guadagno sul piano dell'economicità e dell'efficacia dell'azione amministrativa⁸⁴.

Deriva, pertanto, da tale assetto rinnovato un chiaro incremento della capacità di funzionamento del *Welfare state*, sia con riferimento alla idoneità ad erogare prestazioni sociali efficaci sia con riguardo alla raccolta della provvista fiscale occorrente a finanziare la macchina pubblica.

Va peraltro segnalato che il passaggio ad un modello di *Welfare state* ispirato alla logica della standardizzazione vale a comprimere, in qualche misura, il "feticcio" della persona nell'ordinamento giuridico, riducendone il valore quale misura e fondamento delle regole sulle prestazioni sociali e sul relativo finanziamento; piuttosto, sembra prevalere la centralità degli interessi di gruppo (i c.d. interessi frazionali) quale criterio fondante del nuovo assetto ordinamentale dello Stato sociale. In altre parole, l'individuo (e la giustizia del caso singolo) non assume più un carattere tipizzante dell'ordinamento giuridico, venendo preferito l'interesse collettivo (anche se di una collettività ristretta, e cioè di un gruppo sociale omogeneo) quale valore di riferimento nella definizione degli assetti regolatori.

Il nuovo modello di Stato sociale, ispirato alla ricerca di modelli di regolazione dei rapporti economici e sociali orientati verso la promozione di *standards* definiti in relazione agli *status* dei consociati, costituisce così un evidente superamento della logica tradizionale di sviluppo dei sistemi di diritto⁸⁵. Il nuovo *Welfare state* supera la persona (e cioè l'individuo) e si indirizza verso l'interesse collettivo e la giustizia di gruppo, assumendo obiettivi di equità concreta e di funzionalità che siano coerenti con i postulati della "libertà eguale" più volte richiamati in precedenza.

84 In ordine alla logica impositiva di attività di impresa e di lavoro autonomo in un assetto di fiscalità di massa e, conseguentemente, sulla opportunità della adozione di *standards* fiscali (attraverso modelli di tassazione relativi al reddito medio ed ordinario) vedi LUPI *Società, diritto e tributi*, Milano 2005, 156 ss.; BORIA *L'interesse fiscale*, Torino 2002, 240 ss.; Id. *Il sistema tributario*, cit., 153 ss.

85 In argomento vedi GIOVANNINI *Ipotesi normative di reddito ed accertamento nel sistema di impresa*, Milano 1992; GALLO *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, in *Rass. Trib.* 2000, 1496 ss.; VERSIGLIONI *Prova e studi di settore*, Milano 2007; BEGHIN *Gli studi di settore, le gravi incongruenze ex art. 62 sexies del D.L. n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, in *Riv. Dir. Trib.* 2007, II, 749 ss.; AA. VV. *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quaderni di rivista di diritto tributario*, a cura di P. Boria, Milano 2010.

12. Superare l'indifferenza diffusa del contribuente: la formulazione di un messaggio simbolico per un progetto sul destino del vivere insieme.

La nuova dimensione del potere tributario nella società circolare implica una diversa presentazione del codice sociale ad esso collegato attraverso una riformulazione del messaggio simbolico.

Il potere tributario va scollegato dalla routine di uno Stato che si limita a prendere risorse per "tenere in equilibrio i conti pubblici"; va rimossa la connessione automatica con l'indebitamento dello Stato e superata la posizione di mera obbedienza del cittadino/contribuente⁸⁶.

L'esercizio della funzione fiscale va rivitalizzata mediante il ripristino di un circuito virtuoso che possa innervare le relazioni profonde dell'appartenenza sociale; il tributo deve tornare ad essere lo strumento (possibilmente "gioioso") di una comunità solidaristica impegnata dei valori della libertà eguale.

Il potere tributario deve essere pertanto ricondotto alla formulazione di un "programma paese" volto al superamento della crisi dello Stato sociale ed alla trasformazione del nucleo del patto sociale. Si tratta di abbandonare le impostazioni di micro-politica degli ultimi decenni (che contemplano una serie di riforme ordinamentali, talora anche incisive, riferite però sempre a comparti circoscritti), che denotano la mancanza di una visione di insieme del "destino di un popolo": occorre invece procedere alla elaborazione di un progetto di indirizzo della comunità verso un modello generale di funzionamento del sistema economico e produttivo, idoneo a rilanciare il maggior numero possibile di "agenti economici" sul mercato, riducendo le diseguaglianze di partenza e promuovendo la piena occupazione delle forze attive.

Per utilizzare altre parole, la classe governante deve rinunciare ad un sistema di riforme a la carte, da scegliere volta per volta, secondo gli umori e le pressioni esercitate dai governati (e specialmente dai gruppi più influenti e condizionanti in termini di consenso elettorale), suscettibili di operare un aggiustamento "a pezzi" della macchina pubblica e della infrastruttura sociale, stratificando interventi normativi progettati in diverse fasi storiche (taluni ideati in un momento di ciclo economico crescente ed altri studiati nel corso di congiunture negative e recessive) ed in condizioni politiche e sociali completamente differenti⁸⁷.

86 Su questi temi cfr. PORRO *Le tasse invisibili. L'inganno di Stato che toglie a tutti per dare a pochi*, Milano 2019.

87 Sulla latitanza della politica rispetto ad un progetto paese e

Questa assenza di un “progetto paese” oggi costituisce il limite più significativo rispetto alla elaborazione di un piano di crescita e di sviluppo, ancora di più rispetto alla mancanza di risorse drenate dal debito pubblico: nelle fasi di crisi la capacità di risollevarsi e rilanciare la produzione nazionale dipende essenzialmente da elementi morali presenti nella comunità, dalla forza e dall'energia creativa che ciascun consociato (o comunque la gran parte di essi, anche in ragione di comportamenti emulativi) è in grado di apportare per aumentare la capacità economica individuale (e dunque, cumulativamente, la ricchezza complessiva del paese)⁸⁸.

Il potere tributario, quale possente codice sociale del gruppo, va così inserito all'interno di un progetto complessivo e generale di crescita sociale ed economica della comunità, nel cui ambito le prestazioni fiscali diventerebbero strumenti per favorire obiettivi pienamente condivisi da ciascun cittadino (e non più meri atti di obbedienza ad una legalità incompresa)⁸⁹.

Solo in questo modo il depauperamento fiscale potrà essere avvertito come un elemento del piano di rinascita della propria comunità e quindi come un sacrificio collegabile ad un largo beneficio collettivo⁹⁰.

13. La mano che prende, la mano che dà.

La peculiare configurazione del potere tributario – ideologica e non strutturale (poiché riguarda le finalità e non i modi dell'esercizio della funzione fiscale) – lascia lo spazio anche a costruzioni immaginifiche di matrice filosofica, che valgono essenzialmente ad accentuare la connotazione solidaristica di tale funzione primaria della comunità.

Può citarsi, a tal riguardo, la costruzione di Sloterdijk che prospetta un assetto della fiscalità paradossale rispetto all'attuale situazione degli Stati democratici⁹¹.

sulla emersione di uno scollamento tra società civile e classe governante cfr. le considerazioni, perlopiù riferite alle implicazioni sociologiche, di LA VALLE *Economia di mercato senza società di mercato*, Bologna 2004, 77 ss.

88 Vedi AKERLOF – SHILLER *Spiriti animali. Come la natura umana può salvare l'economia*, trad. ita. Milano 2009; RIFKIN *La civiltà dell'empatia. La corsa verso la coscienza globale nel mondo in crisi*, trad. ita. Milano 2010.

89 Cfr. BORIA *Lo Stato impossibile*, cit., 191 ss.

90 Il tributo diventerebbe quindi pienamente apprezzabile e condivisibile secondo la logica del modello “benefici – tributi”. Cfr. ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 286 ss.

91 SLOTERDIJK *La mano che prende e la mano che dà*, Berlin 2010, trad. ita. Milano 2012, 7 ss.

Sul presupposto di una diffusa e consistente diseguaglianza sociale tra ricchi e poveri nelle società industriali contemporanee, si prende atto che il sistema fiscale di carattere obbligatorio, stabilito dagli ordinamenti legali degli Stati democratici, non contribuisce a risolvere il problema della diseguaglianza. Anzi le tendenze attuali ad ancorare il prelievo sulla base della ricchezza radicata al territorio tende a privilegiare la tassazione dei redditi da lavoro e degli immobili, beneficiando il reddito da capitale dei nuovi ricchi.

L'esercizio teorico costantemente ripetuto dalla dottrina giuridica ed economica di progettare riforme fiscali non apporta nessuna seria soluzione ai problemi di tassazione dei redditi su base territoriale ed alla sperequazione in favore del capitale e del profitto⁹².

Si propone così di sostituire all'obbligo legale un atto liberale del consociato: l'obbligazione tributaria si trasformerebbe in un dono, sostituendosi l'etica del dare alla soggezione obbligatoria alla legge. “*In una società democratica le tasse andrebbero trasformate da riscossioni forzose in donazioni a favore della collettività*”⁹³.

Una tale trasformazione varrebbe a modificare concretamente la funzione fiscale all'interno della società: da soggezione ad un potere pubblico, diventerebbe un atto di solidarietà nei confronti dell'altro da sé impersonale che compone la comunità⁹⁴.

Gli esercizi quotidiani di sottomissione fiscale che ormai tralattivamente vengono riproposti all'interno della società hanno prodotto, nella migliore delle versioni di cittadinanza, rassegnazione e mortificazione dei contribuenti; talora sfociano in vicende di resistenza individuale (evasione fiscale) o collettiva (erosione della base imponibile prodotta dall'azione delle lobbies). Ne deriva la formazione di un circuito vizioso che sottrae una valenza positiva alla fiscalità e la riporta sempre più ad una dolorosa pratica di soggezione (silenziosa) del contribuente allo Stato e non certo ad un positivo fenomeno di partecipazione politica all'avanzamento ed al progresso della comunità.

Così, nelle democrazie contemporanee, “*lo Stato fiscale tautologico non spiega sé stesso ... [rimettendosi] al*

92 Si tratta di temi anticipati già da TREMONTI *Il futuro del fisco*, in AA. VV. *Nazioni senza ricchezze, ricchezze senza nazione*, a cura di F. Galgano – S. Cassese – G. Tremonti – T. Treu, Bologna 1993, 49 ss.

93 Cfr. SLOTERDIJK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 14.

94 In senso adesivo verso una solidarietà intrisa dell'etica del dare, come elemento imprescindibile della coesione sociale, vedi SENNETT, *Insieme*, cit., 88 ss.

*silenzio che esso mantiene sulla giustificazione del proprio operato*⁹⁵.

Nella prospettiva di uno Stato denotato come struttura etico-politica dotata di un valore che si auto-afferma alla coscienza della comunità dei suoi appartenenti la funzione fiscale potrebbe essere sublimata in un gesto (puramente) solidaristico rivolto alla effettiva promozione della libertà eguale. La donazione a vantaggio del bene comune, che si risolve in un incremento della potenzialità di vita di ciascuno nella dimensione della eguaglianza sostanziale e delle libertà positiva, mostra così i tratti del riscatto attivo del cittadino rispetto alla rassegnazione di fronte all'obbligo fiscale di uno Stato anonimo.

*“Il nuovo habitus originato dalla cultura del dare potrebbe liberare in misura crescente le energie necessarie a superare gli indegni relitti della cleptocrazia statale”*⁹⁶.

E' evidente che tale prospettiva costituisce un paradosso: la necessità di contare su flussi finanziari stabili per sostenere la spesa dello Stato sociale richiede certezza di incassi che solo (almeno per ora) l'obbligatorietà ex lege delle prestazioni fiscali può garantire. Il passaggio ad un assetto sociale fondato sull'etica della donazione richiederebbe un ampio periodo transitorio per evitare una profonda crisi fiscale del *Welfare State*.

Resta però la grande suggestione del messaggio filosofico: il potere tributario va rimeditato nella dimensione della società circolare per superare la routine di una fiscalità datata e ormai mortificante per valorizzare meccanismi solidaristici in cui il singolo si senta davvero parte di una comunità orientata verso un ordine sociale aperto e coinvolgente⁹⁷. Si tratta, in buona sostanza, di promuovere un'etica fiscale ispirata dalla logica della coesione e dalla solidarietà verso l'altro da sé, nella direzione di una strategia sociale diretta verso l'inclusione e la tutela del bisognoso.

*“Solo una trasformazione del genere potrebbe rianimare una società irrigidita in routine che riflettono riluttanza e malumore verso lo Stato”*⁹⁸.

Pietro Boria

95 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 24.

96 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 51.

97 in tal senso vedi anche SLOTERDJIK *Ira e tempo, Saggio politico psicologico*, trad. ital. Roma 2007, 39 ss.

98 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 14.

Ascesa, declino e destino della imposta personale progressiva¹

di Antonio Pedone

Introduzione

1. Negli ultimi tempi, si è riaperto in Italia il dibattito sull'esigenza di riformare il nostro ordinamento tributario. Approfondite analisi critiche sono state svolte con riferimento a numerosi aspetti del suo funzionamento in generale e alle caratteristiche dei principali tributi in vigore. Particolare attenzione è stata dedicata alla principale imposta del nostro ordinamento, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), sottolineandone le maggiori criticità e formulando proposte per modifiche, anche radicali, della struttura delle aliquote e delle basi imponibili effettive.

Ai fini di questo dibattito può essere utile ripercorrere per sommi capi, come ci si propone di fare in questo articolo, i principali fattori che, insieme alle principali trasformazioni dei sistemi tributari verificatesi nei paesi avanzati nel corso dell'ultimo secolo, hanno contribuito, soprattutto a partire dal secondo dopoguerra, prima alla rapida ascesa e poi al lento declino dell'imposta personale progressiva sul reddito complessivo (IPPRC) nella maggior parte dei paesi capitalisti avanzati.

In particolare, per meglio comprendere i problemi di fronte ai quali ci troviamo oggi in Italia, potrà essere utile un richiamo dei motivi e dei modi specifici che hanno portato all'introduzione dell'IPPRC in Italia con la riforma del 1973-74, provocando, a causa di limiti di impostazione originari e di mutate circostanze ambientali, quello che è stato definito un vero e proprio "cataclisma fiscale". Richiamare brevemente le cause principali di questo cataclisma e le sue gravi conseguenze sullo sviluppo e la coesione sociale del paese può aiutarci a meglio individuare i temi del dibattito da approfondire e le scelte da compiere nella formulazione delle varie proposte di riforma dell'Irpef.

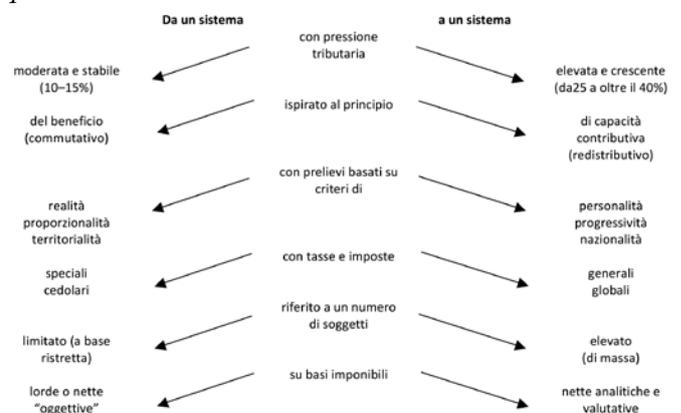
2. Il fenomeno tributario più importante del XX secolo² è, dapprima, la rapida ascesa e, poi, il lento declino dell'imposta personale progressiva sul reddito compless-

sivo (IPPRC), che – con intensità, modalità e tempi molto diversi nei singoli paesi – ha acquisito e conserva tuttora un ruolo predominante nel finanziamento del bilancio pubblico della maggior parte dei paesi capitalisti avanzati.

L'ascesa dell'IPPRC si è accompagnata a una serie di importanti trasformazioni che hanno caratterizzato – anche essi in misura, modi e tempi diversi nei singoli casi – i sistemi tributari di molti paesi, inclusa l'Italia, dalla fine dell'Ottocento e, in misura più accentuata, dopo la seconda guerra mondiale. Le principali di tali trasformazioni sono richiamate nella Fig. 1; ciascuna di esse meriterebbe un approfondito commento ed è stato oggetto di interminabili discussioni.

Qui si può solo ricordare che si tratta di trasformazioni di enorme rilevanza, spesso strettamente intrecciate fra loro e che riflettono, e hanno influenzato, molti profondi mutamenti, graduali o improvvisi, della situazione economica, sociale e istituzionale di ciascun paese. Fino alla prima guerra mondiale, molte di tali trasformazioni sono avvenute in misura lenta e contenuta, altre sono state più spesso proposte e discusse che attuate e, in molti casi, hanno avuto carattere temporaneo e parziale; è solo con la seconda guerra mondiale, e nel relativo dopoguerra, che la maggior parte di esse assume un carattere diffuso e impetuoso.

Fig. 1: Principali trasformazioni del sistema tributario dei paesi avanzati nel corso del Novecento



Il passaggio da un sistema tributario con un prelievo complessivo moderato (intorno al 10-15 per cento del prodotto interno lordo) a un sistema con pressione

¹ Questo articolo riproduce, con alcune integrazioni, il testo della lectio brevis tenuta dall'autore il 9 marzo 2018 presso l'Accademia Nazionale dei Lincei.

² "L'innovation majeure au XX^e siècle en matière fiscale a été la création et le développement de l'impôt progressif sur le revenu" (Piketty, 2013, p. 793).

tributaria complessiva in molti casi vicina o superiore al 40% è avvenuto sotto la spinta di impellenti esigenze di finanziamento di volumi elevati e crescenti di spesa pubblica (come è accaduto per le spese militari durante i periodi bellici e per le spese di istruzione-previdenza-sanità con l'affermarsi dello Stato sociale), soprattutto quando una crescita economica nominale elevata garantisce un flusso ingente di entrate tributarie o quando il ricorso al finanziamento monetario o con debito pubblico incontra limiti fissati da norme o imposti dai mercati. Numerosi altri fattori influenzano il livello del prelievo, fra cui la crescita del reddito pro-capite e la sua distribuzione, il livello e la composizione dei consumi, la struttura produttiva e occupazionale, il tasso di inflazione, l'organizzazione e il funzionamento della pubblica amministrazione e in particolare dell'amministrazione finanziaria, e molti altri ancora. Di tutti e di ciascuno si è ampiamente discussa la diversa influenza che esercitano sul livello e la composizione del prelievo nei singoli casi, così come da lungo tempo si discute se esista, e quale sia, un limite al livello di prelievo tributario complessivo.

Sta di fatto che il passaggio a un sistema tributario che preleva quasi la metà del reddito nazionale ha comportato il ricorso a una molteplicità di tributi, i più importanti dei quali nella forma di imposte "generalizzate sul reddito (come l'Irpef e i contributi sociali) e sui consumi (come l'IVA)³. Ciò ha comunque comportato il passaggio da un sistema con un numero ristretto di soggetti d'imposta a un sistema tributario di massa con un numero molto elevato di soggetti da controllare, ponendo in risalto i difficili problemi legati alla definizione e scelta dei criteri di selezione dei soggetti da sottoporre ai controlli e alle modalità di svolgimento di tali controlli. Difficoltà accresciute dal passaggio, variamente motivato, da un sistema tributario ispirato al principio del beneficio (con l'imposta come corrispettivo dei beni e servizi pubblici goduti) a uno basato sul principio di capacità contributiva e con obiettivi redistributivi; da un sistema basato su criteri di realtà (riferito ai singoli tipi di reddito), territorialità (riferito al luogo di produzione del reddito) e proporzionalità (con aliquote costanti) a un sistema fondato su criteri di personalità (riferito al singolo soggetto e alle sue caratteristiche personali), nazionalità (riportando tutti i redditi al soggetto che li percepisce da qualsiasi luogo di produzione provengano) e progressività (con aliquote crescenti al crescere del reddito).

³ Anche se, di fatto, come vedremo, tali imposte "generalizzate" si sono disintegrate e frammentate al loro interno, sin dal momento della loro introduzione e via via sempre più, per la presenza di innumerevoli trattamenti tributari differenziati.

Qui tratterò soltanto di quest'ultimo aspetto della progressività del sistema, che è strettamente legato alle altre trasformazioni sopra richiamate, esponendo brevemente i principali fattori che hanno portato alla rapida ascesa e al successivo lento declino dell'IPPRC nei maggiori paesi industrializzati, per poi esaminare i motivi e le eccezionali conseguenze della sua introduzione nel caso italiano; accennando infine alle prospettive e ai problemi che forme di prelievo ispirate a criteri di progressività possono ancora avere come strumenti per fornire entrate necessarie alla copertura delle spese pubbliche e per ridurre le presenti elevate disuguaglianze economiche.

Fattori di ascesa e declino della progressività tributaria

3. Già alla fine dell'Ottocento, il ricorso a forme di prelievo tributario ispirato a criteri di progressività veniva proposto per compensare la regressività delle imposte sui consumi necessari (come le tasse sul macinato o i dazi sul grano) allora prevalenti, e per contrastare la concentrazione del potere nelle mani di pochi e l'accumulazione di "ricchezze sfacciate" (Masè Dari, 1897) o giudicate *unearned*, legate spesso al formarsi di ingenti rendite fondiari ed edilizie in seguito ai processi di aumento della popolazione e di urbanizzazione. Il diffondersi del processo di industrializzazione, che comportò la monetizzazione dei rapporti economici e una netta separazione in classi, favorì in diversi modi l'adozione di forme di prelievo sui redditi più elevati, sia pur straordinarie e temporanee, così come di imposte di successione sui patrimoni più ingenti.

Un'influenza limitata e molto indiretta sull'adozione di queste prime occasionali forme di progressività tributaria ebbe la diffusione delle teorie della progressività basate su varie formulazioni dei principi del sacrificio (eguale, proporzionale, minimo) elaborate dagli economisti nell'ambito dell'impostazione utilitaristica e che alimentò un ampio dibattito internazionale protrattosi a lungo tra la seconda metà dell'Ottocento e il primo Novecento.

In realtà, nella maggior parte dei casi, le moderne imposte progressive, e in particolare l'IPPRC, trovano la loro origine, più che nelle impostazioni teoriche elaborate dagli economisti, in due fattori principali: la diffusione dei regimi di democrazia rappresentativa con l'estensione del suffragio elettorale; l'esigenza di far fronte al finanziamento delle spese per i conflitti bellici e ai sommovimenti sociali che conseguono a tali conflitti o a grandi crisi economiche e sociali.

L'estensione della democrazia rappresentativa e il graduale allargamento del corpo elettorale non ebbero i

temuti effetti di politiche tributarie espropriatrici, anche se in alcuni casi, come in quello famoso del bilancio del Regno Unito presentato dal cancelliere dello scacchiere Lloyd George nell'aprile 1909, contribuirono all'affermazione del diritto esclusivo delle assemblee elettive di svolgere un incisivo compito distributivo attraverso le imposte. La battaglia sul bilancio del 1909, che introduceva una *surtax* dell'8% sui redditi superiori a 5.000 sterline (che, per i tempi, era un'aliquota eccezionalmente elevata: cfr. Tab. 1) e imposte sugli incrementi patrimoniali dei terreni, ebbe a sua volta effetti sul sistema di democrazia inglese: l'opposizione di larga parte della Camera dei Lord contro il principio della democrazia rappresentativa fu sconfitta e il potere di bilancio si concentrò sui rappresentanti eletti dal popolo⁴.

Tab. 1 – Aliquota marginale massima dell'imposta sul reddito in Francia, Germania, Regno Unito e Stati Uniti 1900-2013

Anno	Francia	Germania	Regno	Stati Uniti
1900	0%	3%	0%	0%
1909	0%	3%	8%	0%
1913	0%	3%	8%	7%
1918	20%	20%	53%	77%
1928	33%	40%	50%	25%
1939	53%	60%	83%	79%
1941	60%	60%	98%	81%
1944	70%	60%	98%	94%
1951	60%	75%	98%	91%
1964	63%	53%	89%	77%
1980	66%	56%	75%	70%
1988	57%	56%	40%	28%
2000	61%	51%	40%	40%
2005	56%	42%	40%	35%
2013	53%	45%	45%	40%

Fonte: Anni scelti da <http://piketty.pse.ens.fr/en/capital21c>, dove è disponibile la serie annuale completa.

Ma il fattore principale che ha portato all'introduzione di aliquote fortemente progressive dell'imposta sul reddito è costituito dai grandi eventi bellici, come

risulta dai dati contenuti nella Tab. 1. In tali periodi, sia prima che durante e dopo la guerra, il sistema tributario è sottoposto, da un lato, alle eccezionali esigenze di finanziamento dello sforzo bellico e, dall'altro, alle irrefrenabili pressioni delle spinte demagogiche scatenate dai rivolgimenti sociali che accompagnano i periodi di guerra e dopoguerra o di rivoluzione e crisi. Questi periodi hanno rappresentato, soprattutto nel caso delle due guerre mondiali, ma anche nel caso delle guerre coloniali (sia pure in misura ridotta), un'occasione per sottoporre a una prova di tensione il sistema tributario vigente e per verificarne il funzionamento in situazioni estreme.

Di fronte a risposte insufficienti da parte del sistema tributario vigente si è fatto ricorso, spesso in modo confuso e disordinato e talvolta improvvisato, a misure di prelievo eccezionali e straordinarie. Ciò ha comportato il ricorso a nuove basi imponibili inizialmente definite in modo sommario e provvisorio, a versioni più o meno profondamente modificate di vecchi tributi, alla sperimentazione di meccanismi inediti di riscossione, all'introduzione o estensione dei principi di personalità, progressività e generalità. Accanto alla pressione e all'urgenza di raccogliere risorse finanziarie per coprire le spese belliche, «sotto la pressione dei sentimenti diffusi nella popolazione, il sistema tributario viene dapprima trasformato ed arricchito nel senso di obbligare i ricchi, gli immuni dal sacrificio del sangue e gli arricchiti di guerra a subire essi il massimo sacrificio finanziario» (Einaudi, 1927, p. 3). Il forte innalzamento del livello del prelievo tributario, e ancor più della sua progressività, così prodottasi durante il conflitto, una volta cessata la guerra non viene pienamente riassorbito, persistendo a un livello "tollerabile" notevolmente più elevato rispetto ai valori prebellici ("displacement effect" di Peacock Wiseman 1961).

Ma le aliquote marginali dell'imposta sul reddito non avrebbero raggiunto e mantenuto, soprattutto intorno alla Seconda guerra mondiale, i livelli che oggi appaiono incredibili del 98% nel Regno Unito e del 94% negli Stati Uniti (Tab. 1), se non avesse agito anche un altro fattore, costituito dalla presenza di un modello di organizzazione sociale e di sviluppo alternativo e che prometteva una forte riduzione, se non l'annullamento, delle disuguaglianze. Soprattutto nei due Paesi citati e in minor misura anche negli altri Paesi ad economia capitalista, già sul finire della Prima guerra mondiale, lo spettro della Rivoluzione russa del 1917 aveva indotto ad accettare l'impennata delle aliquote sui redditi più alti dal 7-8% al 77% e 53%. E, soprattutto alla fine della Seconda guerra mondiale, si ritenne di rendere più accettabili le forti disuguaglianze connesse all'agire di un

⁴ Secondo la colorita espressione di Lloyd George, «Five hundred men accidentally chosen from the unemployed had no right to block the will of the democratically elected government» (Steinmo, 1993, p. 58)

sistema capitalistico di libero mercato con una elevata progressività diretta a ridurle, piuttosto che correre il rischio che le masse cedessero al fascino della maggiore eguaglianza apparentemente assicurata dall'adozione del modello comunista dell'Urss o del modello interventista-socialdemocratico europeo. In sostanza, la presenza del blocco dei paesi comunisti nel periodo della guerra fredda spinse gli Stati Uniti e i paesi occidentali a ricorrere a un prelievo tributario molto elevato mediante un'imposta sul reddito fortemente progressiva sia per procurarsi le risorse necessarie a finanziare le spese dirette a fronteggiare la pesante minaccia dell'Unione Sovietica sul piano militare e spaziale sia per attenuarne l'attrattiva come sistema economico funzionante con minori disuguaglianze⁵.

4 Dopo la caduta del muro di Berlino e la dissoluzione dell'Unione Sovietica, lo stesso fattore ha agito in direzione opposta, ma in misura più attenuata, favorendo la riduzione della progressività che si era avviata da tempo, per effetto dei processi di liberalizzazione, soprattutto dei movimenti internazionali di capitale, ma anche di persone e imprese e degli scambi di merci e servizi e per effetto della reazione all'indiscriminato e insopportabile aumento delle aliquote d'imposta effettive, anche sui redditi medio-bassi, derivante dalla grande e prolungata inflazione iniziata nella prima metà degli anni Settanta.

Questi fattori, insieme all'irrefrenabile e incontrollata proliferazione dei *trattamenti tributari differenziali* (TTD), di cui dirò tra poco, hanno avuto maggiore influenza sul declino della progressività di quanta ne abbiano avuta, nonostante alcune asserite dichiarazioni ufficiali (che appaiono talvolta come razionalizzazioni ex post), le teorie economiche dei liberisti sostenitori dello Stato minimo e di coloro che hanno formulato varie versioni della tassazione ottimale.

Per comprendere l'importanza del ruolo svolto dai numerosi TTD⁶ nel funzionamento delle moderne IPPRC

5 L'influenza che questo intreccio tra la guerra fredda e l'imposta progressiva sul reddito ha avuto sulla psicologia di massa negli Stati Uniti è così sinteticamente descritta da un noto letterato: «The people of the United States are at the present time dominated and driven by two kinds of officially propagated fear: fear of the Soviet Union and fear of the income tax. These two terrors have been adjusted so as to complement one another and thus to keep the citizen of our free society under the strain of a double pressure from which he finds himself unable to escape – like the man in the old Western story, who, chased into a narrow ravine by a buffalo, is confronted with a grizzly bear» (Wilson 1963, p. 91).

6 I TTD possono distinguersi in tre gruppi principali: i TTD legali costituiti dalle varie forme di *erosione* dell'imposta legate alla definizione e misura della base imponibile e alle tax expenditures

di massa occorre ricordare che tali imposte creano o aggravano i problemi legati sia alla scelta del *soggetto* passivo (individuo o famiglia e, in questo secondo caso, la scelta dei metodi di calcolo di redditi equivalenti per famiglie di diversa composizione), sia alla definizione e misura dell'*oggetto* dell'imposta, cioè del reddito imponibile.

Per questo secondo aspetto, che è altrettanto se non più importante della struttura ed elevatezza delle aliquote nel determinare la progressività effettiva dell'IPPRC, rilevano:

- le esclusioni dalla base imponibile concesse anche mediante la fissazione di un ammontare di reddito minimo esente o mediante l'assoggettamento a regimi sostitutivi di alcuni tipi di redditi, prevalentemente di natura finanziaria, ma anche di altra natura;
- le regole specifiche convenzionali di determinazione del reddito imponibile per la maggior parte di terreni e fabbricati (catasto) e di impresa (contabili-analitiche e forfettarie, spesso basate su criteri di valutazione discrezionali-probabilistici e su indicatori fuori bilancio);
- i criteri di valutazione e le modalità di eventuale inclusione nel reddito imponibile sia dei redditi figurativi (come quelli derivanti dall'abitazione occupata dal proprietario), sia dei compensi in natura e dei benefici accessori goduti dai dirigenti (perks) o dai dipendenti e collaboratori (come le varie forme di welfare aziendale in rapida espansione), sia delle svariate forme di autoconsumo;
- il trattamento di redditi occasionali e molto oscillanti nel tempo tra un periodo e l'altro dell'intera vita del soggetto;
- il numero e la misura delle svariate spese fiscali⁷, sotto forma sia di deduzioni dalle singole componenti o dal totale del reddito imponibile sia di detrazioni dall'imposta.

Le soluzioni date a ciascuno di questi aspetti⁸ com-

(deduzioni e detrazioni); i TTD para-legali costituiti dalle svariate forme di *elusione* dell'imposta, che sfruttano le numerose smagliature presenti nelle leggi tributarie e nelle loro modalità di applicazione; i TTD illegali costituiti dalle numerosissime forme di *evasione* totale o parziale.

7 Una aggiornata analisi dei problemi di definizione, misura e valutazione delle spese fiscali, con riferimenti all'esperienza italiana, è in Corte dei Conti (2020), pp. 115-150.

8 In Vickrey (1972, 1947) vi è una prima dettagliata descrizione e analisi di molti di questi aspetti, successivamente ampliata e approfondita dallo stesso Vickrey e da numerosi altri autori, accompagnata dall'indicazione di alcune motivate proposte di soluzione. È interessante notare che, nell'Introduzione della

portano una qualche forma di erosione dell'imposta e, insieme alle varie forme di elusione ed evasione dell'imposta, producono uno stravolgimento della progressività effettiva dell'IPPRC, che si allontana così sempre più e in maniera casuale dalla progressività formale rappresentata dalla struttura delle aliquote.

Un sistema con elevata pressione tributaria e alta progressività comporta la presenza di TTD per perseguire obiettivi specifici di efficienza ed equità che possono essere compromessi proprio da un elevato prelievo progressivo, il quale già di per sé alimenta la spinta di gruppi di interesse grandi e piccoli (e, talvolta, minuscoli) verso la ricerca di TTD invocati e concessi per sostenere la crescita produttiva, l'occupazione, gli investimenti, il progresso tecnologico, e per attenuare alcune forme di disagio sociale e per favorire gli impieghi meritori delle risorse. Sin dall'introduzione dell'IPPRC sono stati presenti e si sono rapidamente moltiplicati i TTD legali, sotto forma di esenzioni totali o parziali, di agevolazioni molto specifiche e variegate, di criteri di misura e valutazione delle basi imponibili molto favorevoli per alcuni soggetti, settori e tipi di attività, territori, natura delle operazioni, forma giuridica e dimensione delle imprese, ecc⁹. Alcune forme di elusione ed evasione sono state, per motivi di varia natura (politici, amministrativi, economici, sociali), in qualche misura tollerate o non efficacemente contrastate.

La spinta alla ricerca di TTD di qualsiasi tipo è stata accentuata e resa generalizzata dall'esplosione inflazionistica avviata intorno alla metà degli anni Settanta e durata per oltre un decennio. Il ricorso a TTD è stato favorito nello stesso periodo dall'intensificarsi del processo di integrazione economica e finanziaria internazionale e, in particolare, dalla liberalizzazione dei movimenti di capitale poi completata in molti paesi nel corso degli anni Ottanta.

La rincorsa ai TTD e il loro proliferare hanno ampliato il solco profondo e frastagliato già presente tra

ristampa del 1972, Vickrey osservava che delle 21 proposte specifiche dirette a migliorare la progressività formulate 25 anni prima nell'edizione del 1947 soltanto una era stata accolta in pieno e un altro paio in modo parziale. Tutte le altre erano state ignorate o respinte con pretesti vari.

9 Una ampia e dettagliata panoramica di molti dei numerosi e svariati TTD presenti fin dall'immediato secondo dopoguerra nell'*income tax* americana è già nei circa 200 studi contenuti nel *Tax Revision Compendium* (1959), che rappresenta una specie di enciclopedia in materia, e che avrebbe dovuto far riflettere sugli ostacoli e gli arbitri che si incontrano nell'applicazione di una IPPRC nelle moderne economie capitaliste, anche in assenza di un'inflazione molto elevata come quella che si è avuta in molti paesi negli anni Settanta e Ottanta.

progressività teorica-ideale, legale-formale, effettiva-sostanziale, e percepita. In particolare, è divenuta più difficile e meno significativa la misura del grado di progressività formale e dell'efficacia redistributiva dell'IPPRC utilizzando indicatori sintetici del tipo dell'indice di Gini, ed è divenuto praticamente impossibile, sulla base dei dati disponibili, misurare, sia pure con larga approssimazione, il grado di progressività effettiva dell'IPPRC, tenendo conto dei TTD, anche soltanto di quelli legali.

Ne è uscita stravolta la distribuzione del carico tributario effettivo tra i soggetti che non possono sfuggire in alcun modo all'applicazione piena dell'IPPRC (perceptor di redditi da lavoro, soprattutto dipendente, e, in parte, da immobili) e coloro che hanno trovato rifugio in un qualche TTD legale, para-legale o illegale. In molti casi, l'aliquota d'imposta effettiva sui redditi più elevati è risultata largamente inferiore a quella effettivamente gravante su redditi molto più bassi ma più facilmente tracciabili e non soggetti a regimi sostitutivi o a trattamenti di favore. Ne è derivata una diffusa disillusione circa l'effettiva progressività tributaria realizzabile e l'attenzione si è concentrata sul (percepito) mancato rispetto dell'equità orizzontale piuttosto che su quello dell'equità verticale.

Tutti questi fenomeni si sono manifestati in maggior misura e con più gravi conseguenze nel caso italiano, a causa dei tempi e dei modi in cui è stata introdotta l'IPPRC in Italia, e di alcuni caratteri strutturali e mutamenti inattesi dell'ambiente economico nazionale e internazionale.

Il caso italiano: un "cataclisma fiscale"

5. L'introduzione in Italia di una vera e propria IPPRC (l'Irpef: imposta sul reddito delle persone fisiche) è avvenuta con la più importante riforma tributaria della nostra storia unitaria nel 1973-74, ma aveva le sue origini nei lavori della Commissione Cosciani, il cui rapporto conclusivo era stato pubblicato nel 1964 (Bises, 2014), e, ancor più indietro, nel dibattito sviluppatosi nel secondo dopoguerra e in sede di Assemblea Costituente.

Infatti, le spinte a una riforma radicale del sistema tributario italiano hanno le loro origini negli sconvolgimenti prodottisi durante la seconda guerra mondiale e il relativo dopoguerra. Di fronte al crollo nel funzionamento del sistema tributario nel corso degli ultimi anni del conflitto bellico e alle nuove aspirazioni egualitarie alimentate nell'immediato dopoguerra dall'estensione del suffragio elettorale e dall'avvio di un regime democratico repubblicano, si sviluppò un ampio dibattito tra esperti e forze politiche su proposte organiche di riforma tributaria.

In sede di Assemblea Costituente, dopo un ampio e approfondito dibattito, si giunse a inserire nella nuova Costituzione il principio secondo cui ciascuno è tenuto a partecipare al finanziamento delle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva sulla base di criteri di progressività (art. 53). L'applicazione di questo principio richiedeva una riforma radicale del sistema allora vigente – basato su un insieme di imposte prevalentemente proporzionali sui vari tipi di redditi, integrate da un'imposta complementare lievemente progressiva – per passare a un'unica imposta personale progressiva sul reddito complessivo (IPPRC), nei cui confronti però venivano sollevate numerose obiezioni.

Una prima obiezione all'adozione di un'imposta fortemente progressiva sul reddito, del tipo di quelle presenti nell'ordinamento di altri importanti paesi, era legata alla situazione di fatto allora prevalente in Italia: di un basso livello e concentrazione dei redditi personali, per cui l'imposta unica “dovrebbe applicarsi con un'aliquota abbastanza elevata sui redditi appena superiori al minimo imponibile. Altrimenti il suo gettito si ridurrebbe a livelli che probabilmente non giustificerebbero il costo [...] e la mole di lavoro amministrativo necessario per ottenerli” (Ministero per la Costituente, Commissione economica, 1946, vol. V – Finanza, pp. 208-209).

Una seconda obiezione si riferiva agli effetti negativi che l'azione redistributrice di una accentuata progressività poteva avere sugli incentivi a produrre e investire. Nel Rapporto della Commissione economica per l'Assemblea Costituente¹⁰ si osservava:

"chi, ad esempio, voglia la conservazione di un sistema nel quale il movente del profitto individuale abbia una funzione molto larga o preminente nel determinare l'indirizzo della produzione, il volume e la distribuzione del risparmio e degli investimenti, non deve illudersi che questo sistema possa sopportare, fuori di limiti piuttosto ristretti, l'azione di imposte redistributrici. Intaccando il profitto e diminuendo gli incentivi a risparmiare e ad affrontare i rischi di nuove iniziative, in un sistema capitalistico è inevitabile uno di questi due risultati – o i due insieme: una riduzione del reddito nazionale; oppure un largo trasferimento delle funzioni dell'imprenditore dai privati, che non trovano più conveniente assumerle, a enti pubblici, in varie forme spesso mascherate. La

storia del protezionismo, delle economie di privilegio (consorzi, monopoli, ecc.), dei salvataggi industriali, è, in Italia e fuori, anche, la storia della rinuncia degli imprenditori a svolgere le proprie funzioni, perché la convenienza ne è ridotta o annullata per i gravami fiscali. Così l'azione fiscale, ben lungi dal limitarsi a modificare i risultati del sistema economico al quale si applica, ne muta profondamente la struttura e i motivi² (ivi, pp. 193-194).

Le obiezioni principali all'introduzione di un'imposta unica personale progressiva sul reddito complessivo estesa a un gran numero di soggetti riguardavano però l'amministrazione di una tale imposta, e in particolare le difficoltà di accertamento analitico di tutti i redditi effettivi che confluivano nel reddito complessivo. Elementi di progressività possono essere introdotti anche in un sistema di imposte reali, mediante minimi imponibili e forme di discriminazione qualitativa, ma

“per essere perequata, un'imposta progressiva deve gravare sul reddito netto complessivo del soggetto, da qualsiasi fonte provenga, e i singoli elementi che lo compongono devono essere determinati in modo *omogeneo* per tutte le categorie. Lo scostamento dal reddito effettivo di uno o più elementi che compongono il reddito complessivo, sia tale scostamento da attribuire alla sua definizione legale, o a esenzioni o a evasioni totali o parziali, non si limita a ridurre in misura corrispondente l'onere fiscale che si intende agevolare, ma si trasforma, altresì, in uno sgravio per gli altri redditi soggetti al regime normale² (Cosciani, 1984, p. 40; corsivo aggiunto).

6. Già negli anni Sessanta del secolo scorso, la prima obiezione sopra ricordata poteva considerarsi largamente superata, dopo circa vent'anni di rapido sviluppo economico (gli anni del miracolo economico); la seconda appariva rimossa dalla bassa pressione tributaria effettiva gravante sulla maggior parte delle famiglie e delle imprese, mentre la terza rifletteva difficoltà insuperabili che, come vedremo, contribuirono all'insuccesso della riforma disegnata in quegli anni.

Nella proposta di riforma formulata dalla Commissione Cosciani nel 1964, accanto ai tradizionali motivi di insoddisfazione per il funzionamento del sistema tributario allora in vigore, si indicavano anche i nuovi obiettivi cui avrebbe dovuto ispirarsi la politica tributaria (Bises, 2014). Tra i motivi di insoddisfazione si rilevava che «il vizio fondamentale più grave rimane ancora oggi – ed anzi in misura più che mai accentuata – la frattura tra la volontà espressa dalle norme di legge e la realtà dell'ap-

10 Al quale aveva dato un contributo determinante Sergio Steve, che aveva sempre sottolineato gli arbitri (riducibili ma non eliminabili) che si compiono nella costruzione di un'imposta progressiva (Longobardi 2018, p. 404-5).

plicazione dei tributi», che «deriva si da insufficienze amministrative, ma prima ancora da insufficienze legislative e da insufficienze in sede politica» (CSRT, 1964, pp. 27-29). In particolare, il processo di produzione normativa appariva contorto e confuso, con leggi che risultavano di difficile interpretazione e di dubbia applicabilità, frammentate e frequentemente variate, spesso integrate in modo disorganico da risoluzioni e circolari ministeriali. L'elevato grado di incertezza che ne derivava era aggravato da comportamenti molto differenziati e in qualche misura arbitrari dell'amministrazione finanziaria, da un uso spesso non trasparente di varie forme di concordato, dalla presenza di trattamenti privilegiati e dalla sovrapposizione disordinata di tributi con diversi criteri di applicazione. Molti di questi motivi di insoddisfazione persistono ancor oggi, essendo stati solo parzialmente e formalmente rimossi, e meritano perciò ancora la massima attenzione in ogni proposta di modifica o riforma.

Accanto ai motivi di insoddisfazione costituiti dalla «eccessiva complessità» e differenziata applicazione, che contrastavano con l'esigenza di chiarezza e certezza giuridica, si sottolineavano l'«eccessiva elevatezza delle aliquote» marginali complessive e la «sperequazione del carico tributario fra le diverse categorie di contribuenti e fra singoli appartenenti alla stessa categoria». Sono tutti difetti che, purtroppo, sono sopravvissuti alla riforma e risultano presenti, in misura e forme diverse, ancora oggi.

E', quindi, naturale che, tra gli obiettivi venisse indicato, in primo luogo, l'«esigenza di chiarezza e semplicità», ma anche l'adeguamento del sistema fiscale alle esigenze della programmazione, «nel caso in cui in Italia venga introdotta una politica di piano». Un nuovo obiettivo era anche la predisposizione dello «strumento fiscale come mezzo per assicurare la stabilità del reddito nazionale, eliminando o attenuando le fluttuazioni congiunturali», così come l'«adeguamento del sistema tributario al Trattato della C.E.E.». Nuovo nella sua formulazione radicale, poi ossessivamente ripetuta all'infinito, può considerarsi l'obiettivo consistente nell'«esigenza di eliminare ad ogni costo l'evasione e di sopprimere ogni esenzione fiscale, o quanto meno di limitarle al minimo».

Il più importante obiettivo è però quello consistente nella «progressività del sistema tributario», anche se, con riferimento a tale obiettivo, si ricorda che qualche membro della Commissione aveva espresso riserve, ritenendo che «senza una soddisfacente soluzione dei problemi (evidenti ora anche nei Paesi più reputati per efficienza e moralità fiscale) delle evasioni e delle elusioni legali delle imposte progressive, potrebbe essere opportuno configurare un sistema tributario con caratteristiche di oggettività e affidare la redistribuzione del reddito soprattutto alla politica dei servizi pubblici gratuiti» (CSRT, 1964,

pp. 13-14). Nonostante queste riserve, si adottò, pur nell'ambito di una struttura di prelievo mutilata rispetto allo schema originario e senza il necessario adeguamento delle risorse e dell'attività dell'amministrazione finanziaria, un'IPPRC con un'aliquota marginale massima piuttosto elevata (Tab. 2) estesa in un colpo a un numero enormemente ampliato di soggetti e con una progressività effettiva che venne radicalmente accentuata e stravolta dagli eventi successivi e, in particolare, dalla grande inflazione, come vedremo più avanti.

Tab. 2 – Aliquota marginale massima dell'imposta personale sul reddito in Italia

Anno	Aliquota	Reddito superiore a euro*
1974	72%	258.228
1976	72%	284.051
1983	65%	258.228
1986	62%	309.874
1989	50%	154.937
1990	50%	164.388
1991	50%	174.407
1992	51%	154.937
1998	46%	69.722
2001	45%	69.722
2003	45%	70.000
2005	43%	100.000
2007	43%	75.000
2018	43%	75.000

* La conversione dei valori in lire a quelli in euro è stato effettuato al tasso di 1 euro = 1936,27 lire.

Fonte: Tributi 2008, suppl. n. 1 e successivi aggiornamenti.

7. L'attuazione della riforma tributaria ha avuto effetti quantitativi dirompenti sul livello, la composizione e la distribuzione del prelievo tributario. Osservando i dati contenuti nella Tab. 3, pur con tutte le cautele che occorre adottare nel caso di confronti internazionali e intertemporali estesi, emergono chiaramente alcuni punti importanti e peculiari dell'esperienza italiana.

In primo luogo, a partire dall'introduzione della riforma a metà degli anni Settanta del secolo scorso, si è verificato il più elevato e prolungato aumento della pressione tributaria complessiva (PTC) della intera storia unitaria del nostro Paese e senza riscontri nelle esperienze contemporanee degli altri maggiori paesi industrializzati (anzi, spesso, in chiara controtendenza rispetto ad esse). Lungo l'intero periodo 1975-2015, l'aumento in Italia della PTC in percentuale del PIL è stato il più alto tra tutti i paesi, vicino a 19 punti, rispetto ai

5 della media dei paesi dell'area OECD e ai meno di 3 punti della Germania e di 2 punti degli Stati Uniti e, addirittura, della riduzione di 2 punti del Regno Unito. Anche se si è trattato in parte del recupero del "ritardo2 iniziale rispetto alla media OECD, va osservato che oggi il livello della PTC in Italia supera stabilmente quello della media OECD di circa 10 punti e che il recupero è avvenuto non con un aumento graduale e costante, ma a sbalzi, con forti impennate concentrate in alcuni sottoperiodi (in particolare tra il 1975 e il 1995).

In secondo luogo, questo eccezionale aumento della PTC è attribuibile, soprattutto nel primo decennio dopo l'avvio della riforma, all'Irpef, il cui aumento di gettito in percentuale del PIL è anche esso eccezionale in una prospettiva storica e comparata (Tab. 4). Tra il 1975 e il 2015, il peso dell'Irpef è più che triplicato, aumentando di 7,5 punti di PIL, mentre diminuiva nell'insieme dei paesi OECD di circa un punto e di circa 5 punti nel Regno Unito e in Svezia.

Tab. 3 – Pressione tributaria complessiva in % del Prodotto Interno Lordo

Anni	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	1995-1975	2015-1995	2015-1975
Italia	24,5	28,7	32,5	36,4	38,6	40,6	39,1	41,9	43,1	14,1	4,5	18,6
Francia	35,0	39,5	42,0	41,2	42,3	43,4	42,9	42,1	45,3	7,3	3,0	10,3
Germania	34,3	36,4	36,1	34,8	36,2	36,2	33,9	35,0	37,0	1,9	0,8	2,7
Giappone	20,1	24,5	26,4	28,2	25,8	25,8	26,2	26,5	30,6	5,7	4,8	10,5
Spagna	18,0	22,0	26,8	31,6	31,3	33,2	35,1	31,2	33,6	13,3	2,3	15,6
Svezia	38,9	43,7	44,8	49,5	45,6	49,0	46,6	43,2	43,1	6,7	-2,5	4,2
Regno Unito	34,2	33,4	35,1	32,9	29,5	32,9	32,7	32,3	32,2	-4,7	2,7	-2,0
Stati Uniti	24,6	25,5	24,6	26,0	26,5	28,2	25,9	23,5	26,2	1,9	-0,2	1,6
Media OECD	28,7	30,1	31,6	31,9	33,1	33,8	33,4	32,3	33,7	4,4	0,7	5,1

Fonte: OECD StatExtracts, Gennaio 2019.

Tab. 4 – Imposte personali sul reddito in % del Prodotto Interno Lordo

Anni	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	1995-1975	2015-1995	2015-1975
Italia	3,7	6,6	8,7	9,6	10,0	10,1	9,9	11,2	11,2	6,3	1,2	7,5
Francia	3,7	4,6	4,8	4,4	4,8	7,8	7,7	7,2	8,5	1,1	3,7	4,8
Germania	10,3	10,8	10,3	9,6	10,0	9,2	7,8	8,5	9,8	-0,3	-0,1	-0,5
Giappone	4,8	6,0	6,5	7,8	5,8	5,4	4,8	4,9	5,8	1,0	0,0	1,0
Spagna	2,6	4,5	5,2	6,9	7,4	6,4	6,4	6,8	7,2	4,7	-0,2	4,6
Svezia	17,9	18,0	17,3	19,1	15,3	16,3	14,7	12,0	12,5	-2,7	-2,7	-5,4
Regno Unito	13,7	9,8	9,1	9,7	8,5	9,6	9,4	9,3	8,9	-5,2	0,4	-4,8
Stati Uniti	8,5	10,0	9,3	9,8	9,6	11,9	9,2	8,2	10,6	1,1	1,0	2,1
Media OECD	9,1	9,9	9,9	9,7	8,6	8,7	8,0	7,6	8,3	-0,4	-0,3	-0,8

Fonte: OECD StatExtracts, Gennaio 2019.

Questo grande balzo del gettito dell'IPPRC in Italia è attribuibile a diversi fattori. L'ampissima estensione della platea dei contribuenti; l'introduzione di nuove modalità e tecniche di accertamento e riscossione dell'imposta e l'estensione di altre già limitatamente adottate (ritenute alla fonte, autoliquidazione, acconti); e, soprattutto, l'elevata inflazione innescata dalla crisi petrolifera del 1973 che, interagendo con la progressività dell'Irpef, ha dato luogo a un massiccio drenaggio fiscale. Ciò ha alterato profondamente la distribuzione del carico tributario, perché ha provocato un brusco innalzamento delle aliquote medie e marginali dei soggetti che non riescono a sfuggire all'applicazione dell'imposta, e accentuato la differenza di trattamento tributario tra coloro che sono pienamente colpiti e coloro che sono stati salvaguardati e protetti dall'applicazione piena ed effettiva della progressività dell'imposta sin dall'introduzione della riforma; o hanno ottenuto nuove svariate misure di erosione della base imponibile sotto forma di esclusioni, deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta; o sono riusciti a rifugiarsi in forme di elusione legale (sfruttando e allargando le smagliature e i buchi presenti nella rete tributaria) o sono stati spinti o si sono nascosti nel labirinto dell'evasione favoriti dalle piccole dimensioni, dalla scarsa tracciabilità delle operazioni e dalla impreparazione dell'amministrazione finanziaria a gestire un sistema tributario di massa.

Si è trattato di quello che Giorgio Fuà (1985) ha definito un vero e proprio "cataclisma fiscale", che ha avuto conseguenze negative molto gravi e perduranti sulla crescita economica e sulla coesione sociale. Oltre agli effetti disincentivanti (per le alte aliquote marginali) e distorsivi (per la proliferazione dei TTD), si è alimentata una forte spinta a impiegare tempo e risorse, anziché in attività produttive, nella ricerca di forme svariate di elusione ed evasione; cui l'amministrazione finanziaria, nel tentativo di contrastare tali comportamenti, ha risposto con misure e risultati spesso trascurabili e talvolta controproducenti, come quando, in presenza di evasione diffusa, controlli inevitabilmente limitati a un ristretto numero di soggetti accrescono paradossalmente il senso di ingiustizia. Con l'ulteriore effetto, lacerante sul piano sociale, di contrapporre tra di loro le varie categorie di percettori di redditi diversi, peraltro spesso tra di loro strettamente intrecciate e colluse, fino alla costituzione e al funzionamento di un sistema economico parallelo e invisibile al fisco. Il solco tra evasori e tartassati diviene sempre più profondo, ma contemporaneamente diviene sempre più frequente il tentativo o il rischio di attraversarlo in un senso o nell'altro. Così, molti cittadini continuano a trovarsi «stretti tra l'arzigogolare per passare da tartassati a evasori e l'apprensione di passare da

evasori a tartassati», mentre la politica tributaria sempre meno riesce ad «evitare che, da un lato, si minaccino pene sempre più severe per gli evasori applicandole poi soprattutto nei confronti dei meno accorti, e, dall'altro, quando si tratta di procurarsi maggiori entrate, si ricorra ad una cerchia sempre più ristretta di tartassati» (Pedone, 1979, p. 10).

8. Perché si è venuta a creare questa situazione, che condiziona ancora oggi la politica tributaria italiana, e la riforma tributaria non è riuscita a realizzare gli obiettivi che si prefiggeva? Si possono sinteticamente¹¹ indicare quattro motivi principali. Il primo è lo scarto tra il disegno del modello ideale su cui si basava il progetto originario di riforma e il sistema tributario definito nella legge delega e nei decreti delegati di attuazione. Tanto da far rilevare a Cosciani (1983, p. 967) che «la nostra imposta sul reddito delle persone fisiche, quale si presenta dopo il suo primo anno di applicazione, assomiglia più che mai ad un vecchio mosaico in cui taluni dei tasselli più importanti sono caduti, altri sono rovinati, così che il disegno originario ne riesce deformato ed imbruttito».

Un secondo motivo è lo scarto enorme tra la situazione economica e sociale prevalente nel periodo in cui il progetto di riforma fu elaborato nei primi anni Sessanta e quella prevalente alla metà degli anni Settanta quando la riforma fu attuata. Nel primo, l'economia italiana era inserita in un contesto relativamente stabile di relazioni economiche e finanziarie internazionali (che prevedeva, tra l'altro, il controllo sui movimenti di capitale); con un saggio di crescita del PIL piuttosto elevato e non troppo variabile; con una tendenza alla crescita dimensionale e organizzativa delle imprese; con un tasso di inflazione relativamente basso; con un livello di spesa pubblica ancora modesto e ben al di sotto di quello prevalente in altri grandi paesi europei; con un saldo di parte corrente del bilancio pubblico positivo e vicino a quello medio dei paesi industrializzati. Nel secondo periodo, quando la riforma (mutilata sin dall'inizio) fu attuata, la situazione economica e finanziaria internazionale in cui è inserita l'Italia è divenuta molto turbata e incerta, e si accrescono le spinte alla mobilità di fatto dei capitali; il tasso di crescita del PIL rallenta e diviene più irregolare; la tendenza alla concentrazione industriale è contrastata e alcune grandi imprese incontrano difficoltà; la spesa pubblica accelera la sua crescita fino a superare, in termini di PIL, quella media dei paesi europei; il disavanzo di bilancio si allarga rapidamente

nonostante la forte crescita delle entrate tributarie; e, soprattutto il tasso di inflazione, che esplode e si mantiene molto elevato (intorno al 17-18% all'anno) per l'intero decennio 1973-1983, stravolgendo la curva delle aliquote d'imposta reali e i bilanci delle imprese, e costituendo una forma di prelievo estremamente elevata e arbitrariamente sperequata.

Un terzo motivo è legato al mancato adeguamento delle strutture, del personale, delle funzioni, dei metodi di lavoro, dei criteri di selezione dei controlli, dei meccanismi di accertamento, delle procedure, nonché del sistema del contenzioso, delle riscossioni e delle sanzioni, che ebbe conseguenze molto gravi sull'attuazione della riforma. In particolare perché si trattava di applicare la nuova IPPRC (Irpef) a una platea di soggetti enormemente ampliata rispetto a quella cui si applicava la vecchia IPPRC (complementare), passando da poco più di 4 milioni a 22 milioni di soggetti (che oggi superano i 40 milioni).

Il quarto e forse più importante limite permanente della riforma e dell'introduzione dell'Irpef è stata l'adozione di una nozione onnicomprensiva di reddito imponibile basta sul criterio di determinazione analitica del reddito effettivo. Sostenere che tutti i redditi sono eguali di fronte all'imposta e vanno pertanto trattati allo stesso modo, può sembrare attraente nella prospettiva della semplicità e neutralità, ed è certamente meritorio. Ma è anche illusorio perché trascura che la maggior parte di tali redditi non esiste allo «stato puro»: essi sono «derivati» e «corretti», secondo regole convenzionali, che lasciano ampi margini alla discrezionalità e alla valutazione soggettiva, specialmente in sistemi economici complessi e operanti in condizioni di elevata incertezza, come quelli attuali.

Queste difficoltà generali delle moderne imposte sul reddito sono state accentuate dall'aver sin dall'inizio trascurato nella formulazione e nell'attuazione della riforma tributaria i vincoli economici strutturali. Vincoli legati alle caratteristiche proprie della realtà economica italiana, costituita più di altre da un numero preponderante di imprese minori e di lavoratori autonomi e da una elevata frammentazione, disomogeneità e variabilità del tessuto produttivo. Va ricordato che sin dall'inizio si sono avuti regimi sostitutivi e trattamenti tributari fortemente differenziati secondo la classificazione dei vari tipi di reddito (basti pensare ai vari redditi da capitale o ai redditi diversi), secondo i criteri di determinazione delle basi imponibili (basti pensare ai redditi di terreni e fabbricati, o ai redditi di impresa), e secondo la natura giuridica dei soggetti nonché le modalità e i regimi di accertamento. Sotto quest'ultimo aspetto, per fronteggiare alcune caratteristiche della realtà economica italia-

¹¹ Per una dettagliata descrizione e analisi si rinvia a Pedone (2016), pp. 72-77.

na, si sono introdotti vari regimi semplificati o speciali: l'introduzione di elementi forfettari di determinazione dei ricavi; l'impiego di coefficienti presuntivi di ricavi e, in maniera non coordinata con questi, di coefficienti presuntivi di reddito; varie versioni del redditometro; fino alla ormai lunga, travagliata e appena conclusa vicenda degli studi di settore, fino alle svariate proposte di introduzione di una speciale flat tax all'italiana.

Le numerose e fin troppo frequenti modifiche dell'ordinamento, talvolta soltanto nominalistiche, introdotte spesso sulla base di impostazioni diverse se non opposte, hanno provocato instabilità e disorientamento, anche perché adottate sulla base di motivazioni non sempre apertamente esplicitate e senza essere soggette a valutazione preventiva (e, tanto meno, successiva). Né sono mancate misure dirette a cambiare l'organizzazione e migliorare il funzionamento dell'amministrazione finanziaria e i suoi rapporti con i contribuenti, nel tentativo di stimolare l'adempimento volontario, ma con risultati finora piuttosto modesti. Tutto ciò mentre si accresceva enormemente la mobilità internazionale dei capitali, delle imprese, delle persone, oltre che delle merci e dei servizi immateriali, e la conseguente concorrenza tributaria tra diversi ordinamenti nazionali, compresi i cosiddetti paradisi fiscali

Un destino incerto e complicato

9. Per valutare le prospettive e il ruolo che l'IPPRC potrà avere nell'assicurare il finanziamento di buona parte della spesa pubblica e la riduzione delle grandi disuguaglianze economiche, nonché l'influenza sui vari aspetti della crescita economica e della coesione sociale, converrà partire dall'approfondimento dell'analisi delle conseguenze del grande cataclisma fiscale verificatosi nel caso italiano e che, sia pure in misura e modi diversi e meno gravi, ha riguardato anche gli altri paesi nei quali l'IPPRC riveste ancora un ruolo importante.

Una prima conseguenza che andrebbe più attentamente analizzata è l'accentuarsi dei divari tra sistema tributario ideale, legale, effettivo e percepito, e dei modi in cui colmare o ridurre tali divari. Questi divari sono inevitabili nelle moderne economie caratterizzate da processi produttivi e mercati variegati e in continua trasformazione e da ordinamenti giuridici complessi e diversi. Questi divari possono divenire molto ampi e ambigui, comportando elevati costi di incertezza, secondo l'azione dei responsabili della produzione normativa (a vario livello: leggi, regolamenti, direttive, circolari) e della loro applicazione e interpretazione, nonché delle corrispondenti reazioni dei contribuenti.

In particolare, occorrerebbero analisi più approfondite dell'esperienza storica dell'Irpef italiana (magari comparata a quella di analoghe imposte in paesi comparabili) e dedicate in particolare, oltre che ad aspetti quantitativi molto importanti (quali la struttura delle aliquote medie e marginali, la composizione della platea dei contribuenti e delle componenti la base imponibile, la distribuzione dei TTD), anche all'individuazione e all'esame dei vari fattori che hanno influenzato e influenzano:

- le modalità e i contenuti della produzione normativa¹² relativa alle svariatissime forme di erosione richieste e ottenute, al contenimento dell'elusione e al contrasto dell'evasione, nonché la loro efficacia comparata nei confronti della crescita economica e dell'equità sociale;
- i criteri organizzativi e operativi dei diversi corpi e uffici dell'amministrazione finanziaria, con particolare riferimento ai meccanismi di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, alle tecniche di controllo e di accertamento utilizzate, e alle regole di patteggiamento con categorie o gruppi e, al limite, con singoli contribuenti (come, di fatto, sta accadendo sempre più frequentemente anche in Italia);
- il funzionamento effettivo del contenzioso a livello nazionale ed europeo, e il ruolo della relativa giurisprudenza nel definire il contenuto di alcuni importanti TTD. I risultati di queste analisi potrebbero condurre, piuttosto che ad ampi disegni di riforma generale, a interventi specifici diretti a ridurre l'ampiezza dei diversi divari e soprattutto la loro mutevole ambiguità che alimenta una diffusa incertezza e la continua spinta all'aumento anziché alla riduzione dei TTD.

Una seconda conseguenza negativa del cataclisma fiscale da analizzare è quella di avere accentuato e parcellizzato il conflitto distributivo non soltanto tra percettori di redditi di lavoro e redditi di capitale e d'impresa, ma soprattutto al loro interno fra gruppi e sottogruppi anche minuscoli (così come, dal lato della spesa, è accaduto, ad esempio, con il proliferare dei tanti regimi pensionistici differenziati). Si sarebbe perciò dovuta approfondire l'analisi delle caratteristiche di chi ritiene, sotto quali aspetti, per quali motivi e con quali reazioni com-

¹² Sulla complessa e instabile legislazione tributaria nel periodo successivo alla riforma Cosciani e sul mutamento dei suoi principi ispiratori, cfr. Ceriani (2020). Sull'esigenza di una codificazione che, però, sulla base delle esperienze straniere, non porta automaticamente a una maggiore semplificazione e stabilità della legislazione tributaria, cfr. i saggi contenuti in Selicato (2019).

portamentali, che un determinato TTD vada a vantaggio di soggetti con una situazione reddituale equivalente alla sua, violando così il principio di equità orizzontale e spingendo alla ricerca di TTD compensativi a proprio favore. Così come andrebbe aggiornato e ampliato l'esame del conflitto intrafamiliare e intraindividuale dei soggetti percettori di redditi di diversa natura (da lavoro dipendente o autonomo, da terreni e fabbricati, da interessi o altri proventi finanziari, da impresa, ecc.) sottoposti a trattamenti tributari differenziati e che, già negli anni immediatamente successivi all'introduzione della riforma, erano un numero rilevante. La presenza di questi conflitti distributivi, accentuati dall'introduzione dell'IPPRC, rappresenta un forte potere di blocco nei confronti di ogni proposta di estesa e consistente revisione delle numerose forme di agevolazione e di riduzione delle varie smagliature che consentono elusioni ed evasioni; anzi, tali conflitti spingono per un loro ampliamento. Inoltre, il fortissimo aumento della pressione tributaria complessiva e dei trattamenti tributari differenziati ha aggravato i conflitti distributivi tra le diverse regioni in un paese già afflitto più di altri da antichi e profondi squilibri e disuguaglianze territoriali.

Una terza conseguenza negativa del cataclisma fiscale e della correlata spinta a conservare o acquisire TTD, per evitare di finire o per cercare di uscire dalla cerchia dei tartassati, è quella, già accennata più sopra, di spostare attenzione e risorse dall'attività di produzione di beni e servizi verso quella di sottrarsi in tutto o in parte al prelievo tributario con l'ausilio di una ampia schiera di professionisti, informatori, consulenti e faccendieri. Mancano stime adeguate dell'andamento dei costi diretti e indiretti di questa rilevante e diffusa attività di intermediazione tributaria, ma essa è da considerare tra le cause, anche se non la principale, della bassa produttività che da un venticinquennio affligge l'economia italiana. Senza trascurare il fatto che la maggiore intensità e diffusione dei fenomeni di evasione tributaria, testimoniata dai dati dei confronti internazionali, si riflette in un allentamento del rispetto del principio di legalità anche in altri campi e in un decadimento della morale pubblica, influenzando negativamente la crescita economica e la coesione sociale.

10. Interessanti analisi sono state da tempo avviate e svolte su alcuni di questi diversi aspetti critici, ma molto resta ancora da fare sul piano della conoscenza e dell'interpretazione dei fatti, anche se notevoli contributi¹³

¹³ Quali quelli contenuti in Astrid (2020) e Autori Vari (2019 e 2020).

sono stati recentemente forniti sul piano della formulazione di specifiche e motivate proposte di interventi diretti a migliorare il funzionamento del sistema in termini di efficienza e di equità.

La maggior parte di tali proposte si è concentrata su una riforma dell'Irpef, anche se è generalmente riconosciuto che una modifica significativa, della struttura delle aliquote e, soprattutto, della base imponibile (e, cioè, dei numerosissimi svariati TTD) dell'Irpef richiederebbe una attenta riconsiderazione del ruolo e della struttura dell'IVA e delle varie forme di prelievo sulla ricchezza immobiliare e finanziaria già presenti nel nostro sistema, nonché dei criteri di accesso alle prestazioni di molti servizi pubblici (Liberati in Autori Vari 2020). Finora, come in molte precedenti proposte di Flat Tax¹⁴, ci si è concentrati sulla modifica del profilo di progressività riferito soprattutto alle aliquote legali piuttosto che a quelle effettive, trascurando le conseguenze, che ai fini di queste ultime aliquote sono altrettanto importanti, delle modifiche da apportare ai vari TTD, indicando quali vanno eliminati o conservati e modificati, e in quali misura.

In ogni caso, occorrerebbe partire dalla constatazione che, in materia di imposte dirette, il proposito di definire e applicare una nozione uniforme di reddito o di patrimonio quale unica base imponibile è certamente meritorio ma pericolosamente illusorio, soprattutto in presenza di un vincolo di gettito elevato e con un prelievo che si voglia mantenere ancora in qualche misura progressivo. Ciò significa riconoscere esplicitamente e affrontare apertamente i problemi posti dall'inevitabile discrezionalità insita nella gestione di un sistema tributario di massa applicato in un'economia molto complessa e differenziata, con imprevedibili profondi e frequenti cambiamenti delle preferenze e delle tecnologie, inserita in un contesto internazionale di elevata mobilità dei prodotti (merci e servizi di varia natura) e dei fattori (capitali, imprese e, in parte, lavoratori), con crescente prevalenza degli aspetti immateriali e finanziari su quelli materiali e reali. Problemi che, in assenza di un'effettiva collaborazione internazionale che vada oltre i timidi e limitati passi compiuti in sede OECD e Gruppo dei 20, divengono intrattabili a livello nazionale, ma della cui presenza non si può non tener conto.

E' un compito molto difficile e non disponiamo di

¹⁴ Le principali delle quali sono esaminate, anche alla luce delle esperienze straniere, in Baldini e Rizzo (2019). Il legame tra il fiorire e il diffondersi delle proposte di flat tax e la crisi dell'IPPRC è accuratamente sottolineato in Stevanato (2017), mentre il più ampio tentativo di valutare gli effetti quantitativi di primo impatto di una modifica di molti TTD è in Rossi (2018).

ricette valide per ogni tempo e circostanza. Possiamo però proporci di conoscere meglio e regolare in qualche modo la disintegrazione dell'IPPRC e la proliferazione incontrollata dei TTD, cercando soluzioni praticabili ad alcuni dei problemi posti dall'attuale configurazione del nostro sistema tributario, pur sapendo che la validità e l'efficacia di tali soluzioni dipende anche dall'andamento di altre variabili economiche e sociali. Possiamo, ad esempio, istituzionalizzare la valutazione e la revisione periodica dei TTD, cercando di conciliare le esigenze di chiarezza-stabilità-certezza del diritto con quelle di adeguamento a condizioni reali radicalmente nuove che ci obbligano a rivedere e innovare tradizionali istituti giuridici, strutture organizzative e procedimenti operativi dell'amministrazione finanziaria, criteri di scelta economica e sociale anche per tener conto, ad esempio, dei problemi posti dalla sempre più estesa digitalizzazione dell'economia e della società.

La valutazione sistematica dei TTD presenti e potenziali consentirebbe di stimare (ex ante e ex post) la loro adeguatezza a conseguire specifici obiettivi economici e sociali ad essi assegnati nonché i loro effetti sulla distribuzione del reddito non solo personale, ma anche funzionale (salari, profitti, interessi, rendite), settoriale e territoriale; e di proporre modifiche nella loro formulazione e applicazione (fino all'imposta "su misura", forma estrema del *ruling* e confine dell'abuso del diritto).

Il destino dell'IPPRC dipenderà anche dalla misura in cui potrà essere accompagnata o sostituita nelle funzioni di finanziamento della spesa pubblica e in quelle di riduzione delle disuguaglianze da:

- altre forme di tributi, in particolare sui vari tipi di consumi e di componenti le ricchezze, perseguendo, dato il vincolo di gettito, una redistribuzione

- del carico tributario effettivo, tenendo conto delle condizioni di incidenza prevalenti nei singoli casi;
- interventi dal lato della spesa per la prestazione di servizi diretti a garantire a tutti i diritti (all'istruzione, alla salute, all'inclusione) che avvicinino effettivamente i punti di partenza;
- interventi di carattere regolamentare diretti ad accrescere la concorrenza sui mercati, abbattendo le barriere all'entrata e le rendite di posizione, oggi paradossalmente spesso create da regolamentazioni statali e locali;
- interventi diretti a indennizzare e riqualificare i perdenti nel processo di innovazione e trasformazione delle attività economiche e di modifica delle strutture occupazionali;
- forme di collaborazione e coordinamento a livello internazionale, per ridurre le disparità di trattamento nella tassazione dei redditi personali e societari, analizzando le cause e i meccanismi delle attuali disuguaglianze tra le diverse categorie di redditi e di redditi da capitale e da impresa (soprattutto multinazionale) e dei loro spesso complicati intrecci.

Infine, come si è ricordato più sopra, il destino dell'IPPRC sarà segnato dalla volontà e capacità di istituzionalizzare procedure per la valutazione e la revisione periodica delle varie categorie di TTD presenti nelle diverse fasi di definizione, determinazione-misura e controllo-accertamento delle varie basi imponibili, e dei loro presumibili effetti sulla realizzazione di obiettivi assegnati alle singole forme di TTD chiaramente specificati e diversi da quello, sempre prioritario per qualsiasi imposta, di procurare gettito per il finanziamento della spesa pubblica.

Bibliografia

- Astrid (2020), *Proposte per una riforma fiscale sostenibile*. Testo disponibile sul sito di Astrid, 28 febbraio.
- Autori Vari (2019), "Promemoria per una riforma fiscale", *Politica Economica*, n. 1 (aprile) e n. 3 (dicembre).
- Autori Vari (2020), "Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy", numero speciale della rivista *Economia Italiana*, n. 1.
- Baldini M. e I. Rizzo (2019), *Flat tax. Parti uguali tra disuguali?*, Bologna, il Mulino.
- Bises B. (a cura di) (2014), *Il progetto di riforma tri-*

butaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo, Bologna, il Mulino.

Carpentieri L. (2013), *L'illusione della progressività*, Roma, DIKE Giuridica Editrice.

Ceriani V. (2020), "La legislazione tributaria", in corso di pubblicazione in Enciclopedia Treccani, *Storia dell'impresa italiana*, Roma.

Corte dei Conti (2020), *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica*, Roma.

Cosciani C. (1983), *Scritti scelti di finanza pubblica*, Padova, Cedam.

De Vincenti C. e R. Paladini (a cura di) (2008),

“L'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno delle famiglie”, supplemento n. 1/2008 della rivista *Tributi*.

Einaudi L. (1927), *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, Laterza.

Gallo F. (2007), *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, il Mulino.

Gerelli E. e R. Valiani (1984), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, Milano, Franco Angeli.

Liberati P. (2018), "Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, a. LXXVII, fasc. 1.

Longobardi E. (2018), "L'imposta personale e progressiva sul reddito", in Gorini S., E. Longobardi e G. Vitaletti (a cura di), *Economia politica e cultura nell'Italia del XX secolo*, Milano, Franco Angeli.

Longobardi E. e Petretto A. (a cura di) (2009), *Saggi di economia della tassazione*, Milano, Franco Angeli.

Peacock A.T. e J. Wiseman (1961), *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, Princeton University Press.

Pedone A. (1979), *Evasori e tartassati*, Bologna, il Mulino.

Pedone A. (2016), "Perché le riforme negli anni Sessanta hanno avuto scarso successo: il caso della riforma

tributaria", *Moneta e Credito*, vol. 69, n. 273, 65-82.

Piketty T. (2013), *Le capital au XXI^e siècle*, Paris, Éditions du Seuil.

Rossi N. (2018), *Flat Tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, Marsilio.

Selicato P. (a cura di) (2019), *La codificazione nel diritto tributario: analisi comparata*, in Neotera, a. XII, n. 2.

Simons H.C. (1950), *Federal Tax Reform*, Chicago, The University of Chicago Press.

Steinmo S. (1993), *Taxation and Democracy*, New Haven and London, Yale University Press.

Stevanato D. (2017), *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Bologna, il Mulino.

Steve S. (1997), *Scritti vari*, Milano, Ciriec-Franco Angeli.

United State Congress House (1959), *Tax Revision Compendium of Papers on Broadening the Tax Base*, Vol. I – III, Washington: U.S.G.P.O.

Vickrey W. (1947, 1972), *Agenda for Progressive Taxation*, Clifton, Augustus M. Kelley.

Wilson E. (1963), *The Cold War and the Income Tax: A Protest*, New York, Farrar, Straus and Company.

Antonio Pedone

Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale

Prof. Avv. Paolo Puri

Associato di Diritto tributario (Università del Sannio)

1. **Introduzione.**
2. **Principi costituzionali e imposizione patrimoniale.**
3. **Prestito forzoso e principi costituzionali.**
4. **Una possibile alternativa al prestito forzoso: permuta di titoli minusvalenti con titoli di stato a lunga scadenza.**
5. **Riflessioni conclusive.**

1. Introduzione

Il presente contributo si propone di individuare, anche alla luce dell'attuale situazione di emergenza sanitaria, alla quale seguirà – non solo per l'Italia – una significativa crisi economico-finanziaria (ed anche sociale), possibili strumenti alternativi all'imposizione sui redditi ed all'imposizione indiretta che dovrebbero permettere alla macchina statale di reperire risorse finanziarie supplementari. Misure provvisorie di carattere emergenziale ma che potrebbero rappresentare anche modelli alternativi di prelievo su periodi più lunghi.

L'individuazione di tali misure è problema di non facile soluzione, posto che misure emergenziali che impongono ai consociati delle prestazioni obbligatorie devono superare il vaglio dei limiti costituzionali e, inoltre, risultare compatibili con i vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessioni che prendono spunto da talune soluzioni recentemente avanzate in interviste o articoli pubblicati sulla stampa quotidiana.

Come rilevato da Giulio Tremonti,¹ la crisi pandemi-

1 G. Tremonti, *Un piano di difesa e ricostruzione nazionale*, in *Corriere della Sera*, 30 marzo 2020, p. 32, il quale ritiene che dovrebbe essere attuata una strategia analoga, *mutatis mutandis*, a quella che caratterizzò la ricostruzione economica e sociale del secondo dopoguerra attuata da Togliatti, considerato che “la realtà è oggi certo molto diversa da allora, ma lo spirito può e deve essere lo stesso. Un piano basato sull'emissione di titoli pubblici a lunghissima scadenza, con rendimenti moderati, ma sicuri e fissi, garantito dal sottostante patrimonio della Repubblica (per cui si può e si deve introdurre un regime speciale, anche urbanistico), titoli assistiti, come in un tempo che è stato felice, da questa formula: «esenti da ogni imposta presente e futura». Questa è l'idea di base. Se viene accettata, accettata in generale

ca e la conseguente sospensione delle regole contabili europee dovrebbero consentire al Paese di incrementare il debito pubblico nel breve periodo, al termine del quale, tuttavia, il mercato finanziario tornerà inevitabilmente a constatare un impietoso rapporto fra PIL e debito, risumando lo spettro del default. Al fine di scongiurare questo scenario, non resterebbe che cercare un appiglio nell'asset di maggior valore, il risparmio degli italiani, ai quali potrebbe venir chiesto di sottoscrivere – come parte di un “piano di difesa e ricostruzione nazionale” – varie emissioni di titoli pubblici a lunghissima scadenza con rendimenti moderati, ma sicuri e fissi, garantite dal sottostante patrimonio dello Stato ed esenti da ogni forma di imposizione presente e futura. Siffatta prospettiva – opportunamente favorita da un regime fiscale di favore – porterebbe al rimpatrio dei capitali fuiti nel tempo verso l'estero e che non sono rientrati con le ultime procedure di *voluntary disclosure*. In tal modo, circa il 30% del debito pubblico attualmente in mani estere tornerebbe agli stessi cittadini dello Stato debitore; una sorta di debito pubblico italiano alla giapponese, che eviterebbe l'insorgere di future tensioni speculative.

Si tratta di un'idea molto interessante², peraltro salutata con favore dal mondo bancario³, ove si è rilanciato ipotizzando di subordinare il rientro agevolato dei capitali esteri italiani al loro reinvestimento diretto nelle imprese⁴ - e che si può provare a sviluppare ulteriormente.

e a partire dagli italiani, tempi, tassi e tecniche di prestito certamente possono essere discussi in dettaglio, variati, implementati coinvolgendo le nostre banche, i nostri fondi».

2 Si veda anche E. Grazzini, *Prestito patriottico o emissione di titoli fiscali “quasi moneta”?*, in *MicroMega*, 18 aprile 2020, accessibile su <http://temi.repubblica.it/micromega-online/prestito-patriottico-o-emissione-di-titoli-fiscali-quasi-moneta>; E. Grazzini, *L'Italia e l'euro potrebbero rafforzarsi con l'emissione di Titoli di Sconto Fiscale*, in *MicroMega*, 28 giugno 2018, accessibile su <http://temi.repubblica.it/micromega-online/italia-e-leuro-potrebbero-rafforzarsi-con-lemissione-di-titoli-di-sconto-fiscale>

3 A. Cazzullo, *Il banchiere*, intervista al Presidente emerito di Intesa Sanpaolo Giovanni Bazoli, in *Corriere della Sera*, 4 aprile 2020, p. 17.

4 *Intesa Sanpaolo: Messina: “Imprenditori forti lascino*

Sviluppo che potrebbe rendersi necessario laddove rendimenti e regime fiscale di favore non siano comunque due elementi di per sé sufficienti a coprire l'offerta di debito pubblico a lunga scadenza.

Per sopperire a tale indesiderato scenario, v'è poi chi ha prospettato un "patto" tra Stato e i cittadini e le società più "abbienti"⁵, secondo il quale i contribuenti che detengono il 72% della ricchezza italiana dovrebbero versare "volontariamente" un contributo a fondo perduto a fronte di un non meglio precisato "salvacondotto fiscale" per quattro periodi d'imposta⁶. Anche questo scenario, ad avviso di chi scrive, pare difficilmente accettabile sul piano politico per la sua natura di condono e, in ogni caso, non sembra offrire alcuna garanzia di successo agli obiettivi prefissati. Emergono altresì delle evidenti contraddizioni sin dalla sua formulazione, posto che, prima, si fa riferimento ai soggetti che manifestano un'elevata capacità contributiva, poi all'intera platea dei contribuenti e, da ultimo, appare stridere con la pretesa simmetria tra contributo volontario (*i.e.* non fiscale) e garanzia di una pace fiscale quadriennale (che peraltro, essendo inferiore al termine di cinque anni oltre il quale l'Amministrazione finanziaria decade dalla potestà accertatrice, peccherebbe di appetibilità).

Da alcuni parlamentari di maggioranza è, infine, stata suggerita l'idea di una *c.d. Covid tax*, la quale si atteggierebbe quale "contributo di solidarietà" applicato a coloro che producono redditi annui superiori a € 80.000⁷.

Esiste, insomma, il terreno fertile⁸ per ipotizzare so-

garanzie Stato a settori più deboli", in *Repubblica*, 8 aprile 2020, https://finanza.repubblica.it/News/2020/04/08/intesa_sanpaolo_messina_imprenditori_forti_lascino_garanzie_stato_a_settori_piu_deboli_-11/.

5 Cosa debba intendersi per "società abbiente" non definito dall'autore della proposta. Tuttavia considerata quest'ultima potrebbe ipotizzarsi che il riferimento vada alle società più patrimonializzate, meno indebitate e/o con disponibilità di cassa.

6 E. Lauria, *Pomicino "Contributo dai più ricchi o il debito ci strozzerà"*, in *Repubblica*, 1° aprile 2020, p. 10, in cui l'ex Ministro DC ventila l'idea di «un patto fra lo Stato e i più ricchi: un contributo da parte di cittadini abbienti e società in cambio di una "pace fiscale", cioè senza accertamenti, lunga quattro anni. Unica condizione: in ciascun anno reddito e fatturato dei contribuenti che accoglieranno l'invito devono aumentare almeno dell'1,5%. [...] Lo Stato dovrebbe chiedere a tutti i contribuenti, in modo volontario, un versamento a fondo perduto da 30 mila euro a 10 milioni secondo una scala definita sulla base del reddito o del fatturato, da versare in due annualità».

7 Per tale proposta, formulata dall'On. Graziano Delrio, v. E. Patta, «Una Covid Tax sui redditi alti». *Tutti contro l'idea dei deputati Pd*, in *Sole 24 Ore*, 11 aprile 2020, p. 5, ove il proponente, intervistato, ha peraltro smentito che si tratti di una patrimoniale.

8 Diversa è invece la soluzione indicata da F. Gallo (*Quali*

luzioni nuove che aiutino a fronteggiare la crisi finanziaria che potrebbe palesarsi in futuro accompagnata da un debito pubblico elevatissimo. Soluzioni la cui bontà potrebbe peraltro essere valutata anche sul medio periodo con l'obiettivo di "ribilanciare" il sistema in termini di un maggior peso delle patrimoniali. Tanto più se si considera la crisi dell'imposizione sui redditi delle persone fisiche dove, per la diffusione delle *c.d. tax expenditures*, delle cedolari e dei regimi forfettari e sostitutivi, non si può più parlare di un'imposta universale, con base imponibile onnicomprensiva e tassazione progressiva. L'idea di fondo è dunque quella di spostare, gradualmente e ragionevolmente, la tassazione dai redditi di lavoro e d'impresa ai grandi patrimoni oltre che in sede successiva e di liberalità tanto più che il prelievo realizzato su questi ultimi eventi è ridotto e per certi versi poco equo e, dunque, meritevole di essere rafforzato⁹.

2. I principi costituzionali e imposizione patrimoniale

Il tema va affrontato delineando preliminarmente, sia pure in modo sintetico, il quadro costituzionale di riferimento delle forme di imposizione che chiameremo patrimoniali¹⁰.

interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze tra Stato e Regioni?, *Rass. Trib.* 2020, 595 ss.) che ritiene sia il momento di politiche fiscali dirette a realizzare una più equa redistribuzione della ricchezza e, soprattutto, ad esorcizzare gli effetti negativi di un capitalismo digitale finora sfuggito al controllo pubblico e causa di un incremento delle diseguglianze. Propone quindi l'istituzione di tributi europei identificandoli in un'imposta ambientale, nella *web tax* ed in un tributo sulle transazioni finanziarie oltre ad una riforma più generale dell'IRPEF e dell'IRES.

9 Nello stesso senso F. Gallo, *Interventi fiscali*, cit. 597.

10 Sul tema dell'imposizione patrimoniale senza pretesa di completezza si vedano L. Antonini, *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, vol. 41, n. 1/1996, p. 190 ss.; M. Cermignani – D. Stevanato – R. Lupi, *La "patrimoniale": un ruolo sussidiario al di là degli slogan*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 3/2015, p. 265 ss.; C. Cosciani, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940; G. Falsitta G., *L'imposta confiscatoria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 18, n. 2/2008, Parte I, p. 89 ss.; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; G. Falsitta, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 20, n. 2/2010, Parte I, p. 139 ss.; G. Dallera, (voce) *Patrimonio (imposta sul)*, in R. Sacco (coordinato da), *Digesto delle discipline privatistiche – Sezione commerciale*, vol. X, Torino, 1994, p. 489 ss.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. Gallo, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, 2016, Cont.

L'imposta patrimoniale è un tributo che si applica ad una specifica manifestazione della capacità contributiva del soggetto: il patrimonio, appunto, cioè la sua ricchezza c.d. *statica*.

A tal fine, la dottrina classifica le imposte patrimoniali in *ordinarie*, quando la loro applicazione si protrae nel tempo, e *straordinarie*, quando si applicano in un ristretto e predeterminato momento storico (tipicamente in cui lo Stato è in crisi finanziaria e chiede un "aiuto" eccezionale ai propri consociati), ma anche in *dirette*, quando il patrimonio è immediatamente oggetto di prelievo, e *indirette*, quando la tassazione interviene in occasione di un trasferimento del patrimonio per atto *inter vivos* o *mortis causa*¹¹. V'è poi chi suggerisce un'ulteriore distinzione tra imposta sul patrimonio *speciale* o *generale*, a seconda della selettività della stessa in relazione ad alcuni cespiti del patrimonio del contribuente o del patrimonio nella sua interezza¹².

e Imp., 2016, p. 616 e ss.; B. Griziotti, *Imposta straordinaria sul patrimonio e prestito forzoso (Appunti e proposte)*, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie terza, vol. 59, n. 9/1919, p. 125 ss.; B. Griziotti, *Per il disegno delle imposte patrimoniali (Discussioni e proposte)*, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie terza, vol. 59, n. 11/1919, p. 233 ss.; V. Russo, *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, 1973; A. Salerni, *Le imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1951; D. Stevanato, *L'imposta patrimoniale, da strumento di "differenziazione" a correttivo nei confronti dei redditi non tassati*, Dialoghi, 2015.

11 Rileva G. Dallera, (voce) *Patrimonio (imposta sul)*, in R. Sacco (coordinato da), *Digesto delle discipline privatistiche – Sezione commerciale*, vol. X, Torino, 1994, p. 489, che «col termine generale di imposizione patrimoniale si intende o un'imposta indiretta sui trasferimenti patrimoniali, prelevata saltuariamente in occasione di eventi quali i trasferimenti a titolo oneroso o gratuito, inter vivos o mortis causa oppure un'imposta diretta ordinaria, annuale, applicata a patrimoni di persone fisiche e di persone giuridiche. Comune caratteristica è la commisurazione dell'imposta a valutazioni patrimoniali. Tradizionalmente le due diverse modalità di tassazione del patrimonio vengono studiate congiuntamente, per la tendenza a considerarle più o meno equivalenti e sostituibili. Solitamente l'imposta ordinaria è trattata insieme all'imposta straordinaria sul patrimonio, tipico esempio di finanza straordinaria in periodi di eccezionali necessità fiscali».

12 Così, E. Marellò, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, pp. 7-8, il quale evidenzia acutamente come «per imposta generale sul patrimonio si intende un prelievo che colpisce l'insieme complessivo dei beni riferibili ad un soggetto (o il reddito proveniente da questi, nella versione reddituale), mentre l'imposta speciale assume a presupposto il possesso di soli alcuni beni. Si noti che il nomen «imposte patrimoniali» potrebbe ritenersi riferibile alle sole imposte generali, per l'influenza di quell'esperienza civilistica che vede nel patrimonio il complesso di beni riferibili ad un soggetto (di cui si dirà tra breve): tuttavia, è invalsa la prassi di annoverare tra i tributi patrimoniali anche le imposte speciali, ossia aventi per oggetto un solo diritto o una sola categoria di diritti».

Chiarito questo preliminare profilo classificatorio, occorre rilevare che qualsiasi imposta patrimoniale – sia essa qualificata espressamente o meno in tal modo dal legislatore, in base ad un criterio di prevalenza della sostanza dello strumento sull'“etichetta” formale attribuitagli dalla legge – deve rispettare il canone della capacità contributiva, costituzionalmente sancito all'art. 53. Risulta, infatti, essere un dato pacifico in letteratura che il patrimonio, così come il reddito e determinati trasferimenti economicamente valutabili, è una manifestazione di capacità contributiva e, pertanto, un'eventuale imposta ricadrebbe sotto l'ombrello dell'art. 53 Cost.¹³. Tradizionalmente il Legislatore italiano ha privilegiato imposte patrimoniali che colpiscono singoli cespiti che rappresentano una parte del patrimonio del singolo contribuente come dimostra la più nota delle forme di imposizione patrimoniale, quella che colpisce il possesso degli immobili, introdotta nel 1992 (con il nome di ICI, imposta comunale sugli immobili)¹⁴ e poi, nel 2012, divenuta IMU (imposta municipale unica), la cui disciplina è stata oggetto di recentissima revisione ad opera dell'art. 1, commi 738-783, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. *Legge di Bilancio 2020*). È invece assente un'imposizione che colpisca il patrimonio come complesso unitario di tutti i cespiti patrimoniali di pertinenza di un soggetto, al netto delle passività che li gravano, anche se qualcosa di simile caratterizza il tributo successorio che viene però applicato solo in occasione della successione *mortis causa*.

Nella storia repubblicana non sono però mancate imposte finalizzate al raggiungimento di determinati

13 Per tutti, v. F. Maffezzoni, (voce) *Patrimonio (imposte sul)*, in AA.VV., *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXII, Milano, 1982, p. 322, secondo il quale «non appare dubbio che il patrimonio costituisca una manifestazione fondamentale di capacità contributiva del soggetto che ne è titolare, essendo esso il complesso dei beni e diritti che appartengono ad un soggetto in un determinato momento, al netto delle passività che lo gravano e non potendo la sua formazione e conservazione concepirsi senza l'assistenza dei servizi pubblici. [...] è necessario osservare che il patrimonio può presentarsi sotto due aspetti del tutto distinti, vale a dire, come somma di singoli cespiti patrimoniali oppure come complesso unitario di tutti i cespiti patrimoniali di pertinenza di un soggetto, al netto delle passività che li gravano. La differenza fra i due aspetti consiste in ciò: che, sotto il primo, il patrimonio appare scindibile nei singoli cespiti che lo costituiscono, i quali conservano la propria individualità e ammettono quindi una propria e separata disciplina impositiva; sotto il secondo aspetto, tale scindibilità non sussiste e viene data rilevanza al valore netto del complesso patrimoniale unitario di pertinenza del soggetto, con la conseguenza che l'imposizione deve essere rapportata esclusivamente a tale valore».

14 Per una completa analisi della normativa, si rinvia a G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000.

obiettivi economici¹⁵ né tributi patrimoniali straordinari essendo semmai necessario chiedersi se simili forme di prelievo sarebbero in grado di risultare compatibili con il principio di capacità contributiva. Provvedimenti emergenziali che lo Stato ha varato con il preciso obiettivo di raccogliere immediata liquidità per le casse pubbliche e che, per la loro natura, sono risultati sottoposti dall'operatività dell'art. 53 Cost..

La mente corre immediatamente alla misura introdotta dal Governo Amato nel 1992, la quale, sebbene comunemente venga identificata come un "prelievo forzoso", rivelava la natura di un'imposta patrimoniale, *straordinaria e speciale*, consistendo nel prelevamento coattivo del 6‰ sul saldo disponibile dei rapporti finanziari intrattenuti da tutti, residenti e non residenti, presso gli istituti di credito italiani¹⁶. Il Governo Amato giustificò l'adozione di tale misura straordinaria, fortemente criticata dall'opinione pubblica, con la gravissima situazione finanziaria che il Paese stava attraversando in quel periodo¹⁷.

15 Si pensi al c.d. contributo straordinario per l'Europa di cui all'art. 3, commi da 193 a 203, della Legge n. 662/1996 sul quale si è espressa Corte Cost., ord. 12 luglio 2000, n. 341.

16 L'art. 7, comma 6, D.L. 11 luglio 1992, n. 333 ("Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica", convertito con modificazioni dalla l. 8 agosto 1992, n. 359, stabiliva che «per l'anno 1992 è istituita una imposta straordinaria sull'ammontare dei depositi bancari, postali e presso istituti e sezioni per il credito a medio termine, conti correnti, depositi a risparmio e a termine, certificati di deposito, libretti e buoni fruttiferi, da chiunque detenuti; sono esclusi i buoni postali fruttiferi, i libretti di risparmio di previdenza indicati all'articolo 41, primo comma, della legge 7 agosto 1982, n. 526, la raccolta interbancaria e intercreditizia, nonché i depositi e i conti correnti intrattenuti dal Tesoro presso il sistema bancario e l'amministrazione postale e quelli detenuti da rappresentanze diplomatiche e consolari estere in Italia o da enti e organismi internazionali che godono della esenzione dalle imposte sui redditi. L'amministrazione postale e le aziende ed istituti di credito sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa nei confronti dei correntisti e depositanti, una ritenuta del 6 per mille commisurata all'ammontare risultante dalle scritture contabili alla data del 9 luglio 1992. L'imposta è versata entro il 15 settembre 1992 con le modalità previste per il versamento delle ritenute di cui all'articolo 26, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

17 Nell'intervista Amato: "La patrimoniale sulla casa vale una cena per tre persone", in *Corriere della Sera*, 15 luglio 1992, pag. 18, l'allora premier sosteneva che «eravamo sull'orlo del baratro [...] Fare le cose con equità è veramente difficile. Abbiamo voluto colpire espressioni e manifestazioni di ricchezza, tanta o piccola che sia. [...] La patrimoniale, come ha spiegato il ministero delle Finanze, colpirà il "saldo disponibile" che deriva da operazioni contabilizzate entro la fine della giornata lavorativa del 9 luglio. Le banche, inoltre, dovranno congelare dall'11 luglio l'ammontare della patrimoniale sui conti correnti dei loro clienti (la somma, comunque, continuerà a produrre interessi fino al versamento previsto per il 21 settembre). L'imposta

Tale misura, avente, senza dubbio, natura fiscale, concepita con portata retroattiva, dal momento che veniva fatta valere a far data dal 9 luglio 1992, è stata considerata dalla Consulta in più occasioni adeguata al dettato costituzionale della capacità contributiva.

A tale riguardo, il Giudice delle leggi ha chiarito che si trattava di «un'imposta straordinaria connotata da modalità eccezionali ed inserita in un contesto di misure finanziarie di carattere generale, nell'ambito del quale il prelievo sui depositi, nel colpire un peculiare indice di capacità contributiva, incide sui depositi stessi con un'aliquota invero di contenuta entità, tale da non potersi ragionevolmente considerare ablativa del patrimonio del soggetto. In relazione a siffatte caratteristiche non può, pertanto, dirsi che il legislatore abbia travalicato i limiti del discrezionale apprezzamento al medesimo spettante in materia, mentre, ad ulteriore sostegno di un giudizio di non incostituzionalità della norma denunciata, sta la circostanza che trattasi di un'imposizione una tantum e, quindi, tale da non alterare, secondo un canone valutativo altra volta fatto proprio dalla Corte, il sistema tributario considerato in tutte le sue componenti [...] Nel necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente [...], la norma denunciata assume i saldi contabili, alla data stabilita dal legislatore, come normalmente rappresentativi di mezzi patrimoniali propri del titolare del conto, ed espressivi, perciò, di quella ricchezza che, in sé, può ben essere reputata indice di capacità contributiva».¹⁸

La Consulta ha, poi, ribadito che «la peculiare configurazione dell'imposta trova la sua giustificazione – secondo gli elementi ricostruttivi delle finalità della legge desumibili anche dagli atti parlamentari – nell'esigenza di individuare un meccanismo di immediato accertamento e di agevole e rapida riscossione, premessa necessaria perché una imposta straordinaria possa rivelarsi un tributo perequato sul patrimonio. [...] la censura relativa alla violazione dell'art. 3 della Costituzione, se intesa come prospettazione dell'esigenza di un pari trattamento fra soggetti in eguale situazione, che non potrebbero essere discriminati unicamente in ragione dell'elemento temporale della disponibilità o meno di un deposito bancario alla data prevista dal legislatore, può essere agevolmente superata osservando che il principio di eguaglianza non impedisce un differente

colpisce tutti i rapporti in lire e in valuta, per il controvalore al cambio di chiusura del 9 luglio, sia dei residenti che dei non residenti».

18 Così, Corte cost., 4 maggio 1995, n. 143, con nota (fortemente) critica di G. Falsitta, *Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 5, n. 6/1995, Parte II, p. 476 ss. In termini analoghi, v. anche Corte cost., (ord.) 24 ottobre 1995, n. 453.

trattamento che trovi nello stesso fluire del tempo un elemento discrezionale. Non migliore sorte merita la censura relativa alla violazione dello stesso art. 3 della Costituzione quanto all'ulteriore profilo sotto il quale la stessa appare sollevata, addebitando, cioè, al legislatore di non essersi dato carico, nell'introdurre l'imposta, di distinguere fra le varie causali del rapporto sottostante al deposito bancario. Di detta doglianza costituisce sostanzialmente una riproposizione quella prospettata evocando l'art. 53 della Costituzione, per lamentare che l'imposta gravi non su ricchezze effettive, bensì su disponibilità contingenti momentaneamente in transito, se non addirittura non appartenenti al titolare del deposito»¹⁹.

Dalla citata giurisprudenza costituzionale si desume, quindi, che un'imposta patrimoniale, connotata da carattere *straordinario* e applicata su una parte ben determinata del patrimonio del contribuente (e, quindi, anche *speciale*), non dovrebbe risultare in contrasto con il principio di capacità contributiva²⁰, nella misura in cui il *quantum* risulti "di contenuta entità" e, per l'effetto, non assuma connotati confiscatori²¹. Anche se il

19 Così, Corte cost., 15 marzo 1996, n. 73. Nello stesso senso, v. Corte cost., (ord.) 20 dicembre 1996, n. 403. Relativamente al fatto che detta imposta straordinaria, di fatto, andava ad aggredire solamente i molti "sfortunati" che avevano «*disponibilità di depositi di denaro nelle forme indicate dal legislatore*», C. Rossano, *Imposte patrimoniali e Costituzione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 52, n. 3/1993, p. 405, ha espresso forti critiche, rilevando profili di «*sostanziale disegualianza rispetto a soggetti che, pur avendo la disponibilità delle medesime somme di danaro (o di somme maggiori), non le abbiano depositate, ma le abbiano, ad esempio, trattenute presso di loro o le abbiano investite in altro modo in Italia (ad esempio in titoli del debito pubblico, come Bot o Cct) od anche le abbiano depositate in banche all'estero. Una presunzione legale del genere si rivelerebbe infatti alla prova dei fatti del tutto irragionevole. È di tutta evidenza che, non potendo altrimenti giustificarsi il prelievo fiscale che sulla sola circostanza che il bene, somma di danaro di cui si abbia disponibilità, sia depositato in un luogo anziché in un altro, si produce in realtà una inammissibile disparità di trattamento tra i soggetti, alcuni dei quali soltanto incontrano una imposizione fiscale. Inoltre, non tenendosi conto né della ricchezza né del reddito complessivo si viola comunque il principio della proporzionalità nel prelievo fiscale. Ed infatti anche soggetti la cui unica ricchezza e fonte di reddito è costituita da piccole somme depositate, e che sono esenti dalla imposta sul reddito, subiscono egualmente il prelievo fiscale patrimoniale; mentre altri soggetti, con ingenti patrimoni differenziati e con notevoli fonti di reddito, non subiscono un prelievo fiscale del genere*».

20 Sul tema, v. anche L. Antonini, *Imposte patrimoniali, straordinarie ed ordinarie, e concretizzazioni del principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, vol. 41, n. 1/1996, p. 190 ss.

21 Sulla, talvolta labile, linea di confine tra imposta con caratteristiche contributive e imposta con caratteristiche confiscatorie o espropriative, la letteratura è molto vasta e, in questa sede, ci si limita a richiamare O.J. Tallman, *The limits of taxable*

presunto divieto di tributi espropriativi si è nella pratica scontrato con la netta distinzione tra le regole costituzionali in materia di tributi e quelle della garanzia della proprietà, come dimostrano le pronunce della Corte che rigettano eccezioni di legittimità sollevate nei confronti di determinati aspetti di istituti aventi natura tributaria, ma sulla base di argomenti desumibili dall'art. 42 Cost.²². Le garanzie dei c.d. diritti proprietari non presentano infatti profili di tutela assoluta e preistituzionale né sono un attributo necessario ed indissolubile della persona. Come è stato giustamente notato "al pari di altri diritti e valori, essi sono la conseguenza di norme anche fiscali, che li conformano e li riducono a fini sociali, di pubblica utilità e di concorso solidaristico alle

capacity, in *Virginia Law Review*, vol. 40, n. 2/1954, p. 242 ss.; P. Gavazzoni, *Principi del "divieto di eccesso" e di "proporzionalità" nella giurisprudenza tributaria tedesca*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 5, n. 3/1995, Parte I, p. 311 ss.; E. Marellò, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giurisprudenza Italiana*, Vol. 149, n. 11/1997, Parte I, p. 477 ss.; A. Fedele, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 9, n. 12/1999, Parte I, p. 971 ss.; Id., *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 12, n. 1/2002, Parte I, p. 31 ss.; G. Naveira, *La prohibición de confiscatoriedad por la vía tributaria en el derecho judicial argentino*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. 2, n. 2/2002, Parte II, p. 516 ss.; G. Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 18, n. 2/2008, Parte I, p. 89 ss.; G. Bergonzini, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, voll. I e II, Napoli, 2011; S. Dorigo, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, col. 21, n. 1/2011, Parte I, p. 41 ss.; M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012; E. Lancellotti, (voce) *Patrimonio (imposizione sul)*, in AA.VV., *Enciclopedia giuridica*, vol. XXII, Roma, 1990, p. 1 ss.; F. Maffezzoni, (voce) *Patrimonio (imposte sul)*, in AA.VV., *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXII, Milano, 1982, p. 321 ss.; E. Marellò, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006; E. Marellò E., *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giurisprudenza Italiana*, vol. 149, n. 11/1997, p. 477 ss.; G. Muraro (a cura di), *L'imposta patrimoniale*, Padova, 1987; G. Naveira, *La prohibición de confiscatoriedad por la vía tributaria en el derecho judicial argentino*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. 2, n. 2/2002, Parte II, p. 516 ss.; R. Ossola, *Osservazioni sul nuovo contributo straordinario immobiliare*, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie quarta, vol. 77, n. 2/1937, p. 115 ss.; Rossano C., *Imposte patrimoniali e Costituzione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 52, n. 3/1993, p. 396 ss.; A. Tramontana, *Aspetti e problemi della imposizione ordinaria sul patrimonio*, Padova, 1974; Uckmar A., *Le tre imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1948.

22 Si vedano Sent. Corte Cost. n. 111/1997 in tema di ICI e Ord. Corte Cost. n. 448/1998 per l'aliquota di registro sui trasferimenti di terreni agricoli.

pubbliche spese”²³. L'assetto costituzionale e l'interpretazione che di esso ne ha dato la Corte sembra dunque escludere che le garanzie per l'iniziativa economica e la proprietà possano definire i limiti dell'imposizione tributaria anche in chiave patrimoniale.

Né mi sembra decisiva l'obiezione tradizionale per la quale “si può sostenere in definitiva che l'imposta sul patrimonio, particolarmente ove il suo prelievo sia indiscriminato, viola il principio della capacità contributiva in quanto se la proprietà fosse gravata da usufrutto o se il patrimonio stesso fosse sterile, si sottrarrebbe al privato parte delle fonti produttive già in suo possesso”²⁴. Oltre al dato di fatto per il quale imposte patrimoniali esistono indisturbate nel nostro sistema va rilevato che il patrimonio è così fortemente intrecciato con il reddito che l'imposizione dell'uno piuttosto che dell'altro finisce per incidere sulle possibilità di accumulo e ricostituzione. Inoltre il patrimonio rappresenta comunque una riserva potenziale di consumi futuri, influisce sulla capacità di produrre nuovo reddito e attribuisce al proprietario una posizione di vantaggio sociale che senza dubbio rappresenta una forma di capacità contributiva²⁵.

Tornando al tema di fondo di questo scritto sarebbe allora legittima un'imposta – come dalla dottrina ipotizzata²⁶ e poi recepita da Karsten Wendorff²⁷ – di natura patrimoniale con destinazione vincolata alla riduzione del debito pubblico che colpisca con un'aliquota ridotta – ad esempio dello 0,5% - il valore di mercato del patrimonio, immobiliare e mobiliare, esistente in Italia ed appartenente a persone fisiche e giuridiche, residenti

23 F. Gallo, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, 2016, Cont. e Imp., 2016, p. 616 e ss..

24 G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

25 Per un'analisi in ottica tributaria si vedano D. Stevanato, *L'imposta patrimoniale, da strumento di “differenziazione” a correttivo nei confronti dei redditi non tassati*, Dialoghi, 2015.

26 P. Boria, *Il debito pubblico italiano e la politica di rigore finanziario: riprendere le forze per un piano di rilancio*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, 15 ss.

27 I. Bufacchi, *Bundesbank: ecco come l'Italia potrà dimezzare il debito*, in *Sole 24 Ore*, 27 ottobre 2018, p. 18, la proposta sostiene che «se gli italiani venissero obbligati a sottoscrivere «titoli di Stato di solidarietà» per il 20% del loro patrimonio netto, emessi da un Fondo salva-Stato domestico, il problema dell'impennata dello spread sul rifinanziamento dell'alto debito pubblico e della potenziale crisi delle banche italiane, sovraccariche di titoli di Stato, sarebbe risolto in un solo colpo. Senza ricorrere all'aiuto esterno dell'Esm e senza invocare un aiuto che la Bce non può dare, senza coinvolgere «i contribuenti europei» e senza forzare «una condivisione dei rischi in un'Europa senza unione fiscale», basterebbe questo meccanismo per convertire metà del debito pubblico italiano in titoli di solidarietà e stabilizzare così il rischio-Italia direttamente con la ricchezza degli italiani».

e non residenti. Imposta che proprio per la sua finalità sarebbe temporalmente limitata a dieci anni di durata e che produrrebbe un flusso di entrate per lo Stato stimato in circa 50 miliardi annui.

Imposta non contrastabile sul piano dei principi costituzionali ma semmai criticabile sul piano degli effetti poiché nell'attuale contesto economico un prelievo di questo tipo applicato in modo generalizzato sulla liquidità di tutti i contribuenti finirebbe per prosciugare le risorse che invece appaiono indispensabili per la ripresa²⁸.

3. Prestito forzoso e principi costituzionali

Probabilmente più interessante ed utile in questo scenario è la prospettiva di un prestito forzoso²⁹ eventualmente a carattere selettivo sui grandi patrimoni³⁰. In un sistema in cui più che il valore assoluto dell'indebitamento del sistema-paese, spicca il rapporto fra sbilanciato fra debito dello Stato e debito dei privati (inteso come quello di famiglie ed imprese) non può non ipotizzarsi che l'operazione di riduzione del debito pubblico italiano passi attraverso un ripristino dell'equilibrio patrimoniale e quindi mediante il trasferimento di una parte significativa del debito dallo Stato ai privati. Più in generale per quanto concerne il prestito forzoso occorre innanzitutto chiarire che con tale concetto si è soliti far riferimento ad una misura normativa, anch'essa di carattere straordinario, la quale impone ai consociati di sottostare alla sottoscrizione obbligatoria

28 Nello stesso senso E. Della Valle, *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario*, Il Fisco, 2020, 1516.

29 È una delle ipotesi periodicamente avanzate nelle situazioni di crisi B. Griziotti, *Discussione sul disegno di prestito forzoso*, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie terza, vol. 60, n. 7/1920, p. 291 ss.; J. P. Fitoussi – G. Galateri di Genola, *Un prestito forzoso decennale è migliore della tassa sui patrimoni*, in *Corriere della Sera*, 7 settembre 2011, p. 58; P. Boria, *Il debito pubblico italiano e la politica di rigore finanziario: riprendere le forze per un piano di rilancio*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, 15 ss. ritiene invece il prestito forzoso come “la scelta che produce il maggior effetto recessivo, in quanto riduce immediatamente la quantità del capitale privato disponibile e dunque diminuisce la possibilità di investimenti nel settore delle imprese.” Si veda anche seppur in un contesto di sistema diverso sia dal punto di vista economico che costituzionale N. Stefanutti, *Profili di costituzionalità del prestito forzoso nell'ordinamento argentino*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/1997, Parte I, p. 645 ss..

30 A. Contrino- F. Farri, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in supplemento on line della Riv. Dir. Trib. del 28 marzo 2020.

di titoli dello Stato. Come noto, infatti, ad oggi circa il 3% delle famiglie italiane ha investito nei titoli pubblici e una misura siffatta dovrebbe determinare un acquisto “di massa” da parte di una vastissima platea di soggetti. Si garantirebbe inoltre un tasso fisso che ridurrebbe la spesa per gli interessi che rappresenta il vero “tallone d’Achille” dell’economia italiana³¹.

Sono queste le ragioni che hanno indotto ad ipotizzare l’introduzione di un prestito che colpisca i patrimoni sopra 1 milione di euro o che rinvii le scadenze previste per il rimborso dei titoli del debito pubblico già detenuto da investitori aventi le summenzionate caratteristiche. Si tratterebbe comunque di un prestito che prevedrebbe piani di ammortamento predeterminati, con certezza in ordine alle date del rimborso. Al fine di evitare che assuma una connotazione confiscatoria o espropriativa, dovrebbe essere attentamente strutturato, dal momento che andrebbe verosimilmente a colpire una ricchezza già sottoposta ad altre forme di tassazione³².

Nulla toglie, d’altronde, che detto strumento possa essere costruito “mutuando” alcuni criteri propri dell’ordinamento tributario e soprattutto garantire la legittimità rispetto ai principi di eguaglianza e proporzionalità.

L’operazione potrebbe dunque implicare una sottoscrizione in percentuale del patrimonio immobiliare e mobiliare (ad es. titoli e disponibilità liquide) già posse-

duto da ciascuno, ivi compresi trust e società di comodo, con l’aggiunta del consueto apparato di presunzioni così come previste, ad esempio, dall’imposta sulle successioni e donazioni per denaro, gioielli e mobilia.

L’obbligo di sottoscrizione, poi, ben potrebbe avere un carattere progressivo in ragione dell’entità del patrimonio, garantendo comunque che non assuma connotati espropriativi. Ovviamente, la misura del prestito forzoso andrebbe ridotta della parte già eventualmente sottoscritta in modo volontario.

Una variante, per contrastare le critiche ad un’impostazione troppo patrimoniale, potrebbe essere quella di imporre una contribuzione al prestito calcolata anche sui redditi sopra una certa soglia. Sempre al fine di smorzare le possibili critiche legate all’introduzione di un prestito che, per la sua obbligatorietà e per la durevole sottrazione al libero impiego del patrimonio privato, rivela la natura di imposta *cripto-patrimoniale* si potrebbe immaginare che la partecipazione al prestito sia diversamente commisurata in ragione della tipologia di patrimonio. In tal senso, i patrimoni immobiliari rappresentati dalla casa di abitazione, quella già esente da IMU e, dunque, ben conosciuta dall’Erario, contribuirebbero al prestito in misura inferiore delle ulteriori abitazioni e dei titoli diversi da quelli del debito pubblico.

Dunque, lo strumento in questione appare estremamente duttile, potendo essere attuato attraverso molteplici varianti. In tutti i casi poc’anzi esemplificati, nessun patrimonio sarebbe comunque definitivamente inciso, operandosi, in virtù del prestito “volontario” o “forzoso” che sia, una modificazione solo qualitativa del patrimonio. Dove prima c’erano disponibilità liquide e titoli (non necessariamente redditizi o plusvalenti e comunque tassati) ci sarebbero titoli del debito pubblico con un rendimento calmierato, ma sicuro ed esente da imposte. Titoli comunque liquidabili in caso di necessità.

Uno strumento siffatto, sotto il profilo costituzionale, non pare riducibile al principio di capacità contributiva, ciò per diversi ordini di ragioni.

In primo luogo, appare evidente che, anche da un punto di vista della formulazione della citata norma costituzionale, il riferimento alla contribuzione fiscale dei consociati è correlata a ragioni concorsuali e, nello specifico, al “concorso alle spese pubbliche”. In altri termini, lo Stato è legittimato ad esigere dalla collettività un tributo che verrà utilizzato, assieme agli altri riscossi, per far fronte alle spese che lo Stato stesso sostiene per funzionare e per garantire la tutela dei diritti che l’ordinamento prevede. La disposizione, d’altro canto, non contempla – né in tal modo ci risulta esser mai stata interpretata dalla Consulta – la diversa ipotesi di un tri-

31 Nel periodo 2013-2017 l’Italia ha pagato interessi per 352,2 miliardi, il 3,2% dello stock medio del debito e il 4,2% del PIL. Con il progressivo “disimpegno” della BCE sul fronte delle politiche di sostegno al debito degli stati emergeranno problemi per gli stati con disavanzi cospicui. E non saranno più sufficienti a frenare la tendenza rialzista dei tassi avanzi primari consistenti come quello italiano.

32 Sul punto, v. anche A. Contrino - F. Farri, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, Supplemento online a *Rivista di Diritto Tributario*, 28 marzo 2020, p. 2, i quali ritengono che «sarebbe certamente meno traumatica l’ipotesi di una “imposta patrimoniale straordinaria” o di un “prestito forzoso” di carattere selettivo, che colpisca soltanto i grandi patrimoni (ad esempio, oltre il milione di euro) e che, nel secondo caso, preveda piani di ammortamento predeterminati, con certezza in ordine alle date di rimborso (ad esempio, attraverso forme di garanzia), anche nel caso di attuazione del prestito forzoso sotto forma di blocco e rinvio delle scadenze previste per il rimborso dei titoli del debito pubblico già in mano agli investitori. Sia nell’uno che nell’altro caso rimane il problema dell’individuazione di un’aliquota del prelievo che non sia percepita come “espropriativa”, definitivamente nel primo caso e solo temporaneamente nel secondo, andando a incidere su una ricchezza, il patrimonio, che scaturisce da redditi già assoggettati a un prelievo con cui il contribuente ha concorso al finanziamento delle spese pubbliche e che viene sottratta al libero impiego privato».

buto finalizzato non a ripagare le *spese* pubbliche, bensì a coprire il (pregresso) *debito* pubblico. Obiezione che si potrebbe superare argomentando che il debito pubblico è stato formato da spese pubbliche e che comunque il debito per interessi genera altre spese pubbliche.

Più convincente è invece l'argomentazione che fa propendere per la non sussumibilità del meccanismo proposto nell'alveo del principio di capacità contributiva per l'assenza della caratteristica della definitiva ablazione del *quantum* richiesto. Ai contribuenti, infatti, verrebbe imposto – sulla base di criteri evidentemente “para-fiscali” di determinazione della propria ricchezza, statica e/o dinamica – di sottoscrivere uno strumento finanziario e, quindi, di “impegnare” ancorchè durevolmente una parte del proprio patrimonio. A fronte di ciò, tuttavia, gli stessi sottoscrittori non vedranno definitivamente decurtata la propria ricchezza, ma subirebbero solo uno “spossessionamento” temporaneo, il quale, al termine del contratto, permetterebbe verosimilmente di ottenere un profitto (seppur limitato), trattandosi di un investimento c.d. *risk-free*.

Quanto detto sembra trovare conferma nelle vicende del prestito forzoso introdotto in Italia dal D.L. 11 ottobre 1976, n. 699, convertito, con modificazioni, in Legge 10 dicembre 1976, n. 797, il cui art. 1, comma 1, stabiliva che «i maggiori compensi dovuti per effetto di variazioni del costo della vita, determinatesi successivamente al 30 settembre 1976 e fino al 30 aprile 1978, sono corrisposti ai lavoratori dipendenti con trattamento complessivo mensile corrispondente ad un importo annuo superiore a lire 8 milioni mediante buoni del tesoro poliennali al portatore che il Ministro per il tesoro è autorizzato ad emettere alla pari». Attraverso tale intervento, il legislatore sostanzialmente decideva di ancorare al costo della vita gli aumenti retributivi e di corrisponderli, invece che in denaro, attraverso buoni del tesoro poliennali al portatore.

La normativa sottoposta all'esame della Corte Costituzionale per sospetta incompatibilità con numerose disposizioni,³³ non ha subito censure sotto il profilo della capacità contributiva poiché la Corte ha escluso categoricamente la sussumibilità di detta misura sotto l'ombrello del principio di cui all'art. 53 Cost., rilevando che «il sacrificio dei destinatari [...] non costituisce materia di applicabilità dell'art. 53 Cost. perché è **carante l'effetto ablatorio** che di detta norma rappresenta la fattispecie. L'insussistenza di tale effetto non giova ai fini di neutralizzare i sospetti d'illegittimità delle norme impugnate alla stregua dell'art. 23, del quale ricorre la fattispecie dappoiché è innegabile il carattere di prestazio-

ne proprio del sacrificio, seppure non definitivo, imposto ai destinatari, ma del parametro è rispettato il precetto; si vuol dire l'esigenza della riserva di legge vuoi perché, in guisa seppure meno puntuale di quanto non fosse riuscito di statuire con il decreto-legge, si identificano il requisito della causa della prestazione (cioè la finalità della incentivazione di attività produttive) e la entità del corrispettivo, la cui definizione ha il potere legislativo affidato ai Ministri per il tesoro e per il lavoro e la previdenza sociale, dei settori cioè dell'Amministrazione cui competono esperienze tecniche nella materia (esperienze, che hanno indotto a fissare il tasso per le tre emissioni nelle soprariordinate misure, secondo un criterio di giusta remunerazione dei prelievi in esame, che deve considerarsi implicito nel corpo di norme del 1976)».³⁴

Una volta esclusi i profili di incostituzionalità occorre però ricordare che un simile strumento – rimanendo fondamentalmente un debito – potrebbe incontrare limiti a livello comunitario³⁵. Il riferimento non è tanto al “debole e farraginoso” art. 126 TFUE³⁶ quanto piuttosto al c.d. *fiscal compact*³⁷ che ha creato rigidi parametri nel rapporto tra debito pubblico e PIL con un sistema sanzionatorio automatico per lo Stato che sfori tali pa-

34 Così, Corte cost. 30 luglio 1980, n. 141.

35 In generale sui rapporti fra sovranità fiscale del singolo stato e regole comunitarie si vedano G. Guarino, *Vincoli europei, finanza e patrimonio pubblico. Ovvero il problema del debito pubblico e una proposta per la sua risoluzione*, in U. Mattei – E. Reviglio – S. Rodotà (a cura di), *Invertire la rotta. Idee per una riforma della proprietà pubblica*, Bologna, 2007, p. 157 ss.; S. Cesaratto S., *Regole europee e sovranità fiscale: impressioni da Berlino*, in *MicroMega*, 14 giugno 2018, accessibile su <http://blog-micromega.blogautore.espresso.repubblica.it/?p=25289>; S. Dorigo, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, col. 21, n. 1/2011, Parte I, p. 41 ss.; Fregni M.C., *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2013, p. 1061 ss.

36 Già art. 104 TUE.

37 Approvato il 30 gennaio 2012 è entrato in vigore dal 1° gennaio 2013 e prevede che: il deficit strutturale non debba superare lo 0,5% del PIL; per i paesi il cui debito pubblico è inferiore al 60% del PIL il rapporto è elevato all'1%; il deficit pubblico, come previsto dal Patto di stabilità, dovrà essere mantenuto al di sotto della soglia del 3% rispetto al PIL; al superamento di tale soglia scatteranno sanzioni automatiche; gli Stati con un debito pubblico superiore al 60% del PIL hanno l'obbligo di rientrare entro tale soglia in un arco di 20 anni ad un ritmo pari ad un ventesimo dell'eccedenza in ciascuna annualità; ogni Stato membro deve garantire le correzioni automatiche della finanza pubblica qualora non raggiunga gli obiettivi di bilancio concordati; le regole sul pareggio bilancio devono essere inserite preferibilmente in norme di tipo costituzionale (o comunque devono essere stabilite espressamente nella legislazione nazionale).

33 Artt. 1, 3, 4, 23, 36, 39 e 53 Cost.

rametri. Relativamente alla posizione specifica dell'Italia è previsto che:

- a partire dal 2014 (o comunque dalla data di entrata in vigore del “*fiscal compact*”) il debito dovrà essere ridotto drasticamente per rientrare, entro 20 anni, sotto la soglia del 60% rispetto al PIL;
- considerato che l'ammontare del debito pubblico italiano supera l'importo di 2.000 miliardi di euro ed il rapporto attuale con il PIL è di circa il 120%, ne consegue che nei 20 anni l'Italia dovrà ridurre il proprio debito di circa la metà;
- rispetto ai valori attuali l'Italia dovrà procedere ad un rientro del 3% del debito pubblico rispetto al PIL per ciascun anno che è stimabile in circa 50 miliardi all'anno.

È dunque evidente che alla luce dell'impatto delle nuove regole comunitarie sulla finanza pubblica italiana lo strumento dell'indebitamento dovrà essere fortemente ridimensionato o comunque accompagnato da una intensa opera di risanamento finanziario. In altre parole lo strumento del prestito forzoso – che pure presenta profili interessanti sul breve periodo – potrebbe alla lunga incontrare dei limiti dovuti proprio all'applicazione del *fiscal compact*.

4. Una possibile alternativa al prestito forzoso: permuta di titoli minusvalenti con titoli di Stato a lunga scadenza

Sempre al di fuori dell'area del prelievo impositivo si potrebbe allora immaginare l'introduzione di uno strumento, la cui capacità di convincimento dovrebbe risultare prevalente su quella di costringimento.

In tal senso, lo Stato potrebbe sfruttare le perdite che ogni risparmiatore ha subito (e continuerà a subire) dall'emergenza COVID-19 per elaborare uno strumento, che presenta essenzialmente le caratteristiche di una permuta o *swap*, con titoli di Stato a lunga scadenza connotati da un regime fiscale di favore.

Ora, per meglio comprendere la portata applicativa di questo meccanismo declinato come possibile “volano” per raccogliere liquidità per lo Stato nell'attuale periodo emergenziale, si immagini, per esempio, che ciascun risparmiatore abbia accumulato nell'ultimo periodo perdite comprese fra il 20% ed il 30% sul proprio patrimonio di titoli mobiliari.

Ebbene, lo Stato potrebbe imporre alle banche di acquistare quei titoli al valore *ante* crisi, sostituendoli con titoli del debito pubblico a lunga scadenza a tassi bassi e fissi. In tal modo, il vantaggio sarebbe bilaterale: da una parte, i risparmiatori recupererebbero immediatamente

la perdita che compenserebbe, unitamente all'esenzione da imposte, il rendimento e la lunga durata del nuovo titolo; dall'altra, le banche riceverebbero a loro volta la garanzia dello Stato di riacquisto di quei titoli al valore di acquisto per le stesse banche qualora (ipotesi comunque improbabile e marginale) in un arco di 5 anni gli stessi titoli non abbiano “colmato” l'originaria minusvalenza. Se invece la perdita sarà stata recuperata le banche potranno vendere i titoli sul mercato e la plusvalenza potrebbe essere parzialmente destinata a ripagare lo Stato per la garanzia del riacquisto o a riconoscere ai risparmiatori un extra rendimento sul titolo di stato scambiato.

Tale strada, seppur connotata da caratteristiche di autoritatività (si pensi all'obbligo per le banche e all'obbligo di investimento in titoli di stato per il singolo), si porrebbe come alternativa allo “spettro” del prestito forzoso, connotandosi quindi come “sacrificio volontario” ancorchè pur sempre imposto. In esso è ineludibile la componente autoritaria del prospettato meccanismo (che lo fa senz'altro ricondurre tra le “prestazioni patrimoniali imposte” di cui all'art. 23 Cost.), pur mancando la natura tributaria in senso stretto tale da farlo ricadere sotto l'ombrello dell'art. 53 Cost.

Come per il prestito forzoso la permuta o *swap* con titoli di Stato a lunga scadenza non avrebbe però il connotato di definitività della perdita ricchezza del singolo. L'assenza dell'effetto ablatorio varrebbe dunque ad escludere l'applicabilità del principio di capacità contributiva.

5. Riflessioni conclusive

Nel tentativo di trarre alcune conclusioni, valga quanto segue.

L'introduzione di uno strumento modellato come un contratto di *swap* con titoli di Stato a lunga scadenza a cui si applichi un regime fiscale di favore (leggasi di esenzione) sembra sicuramente una delle strade percorribili nel breve termine³⁸, strumento preferibile allo stes-

38 Un'ipotesi in tal senso era stata ventilata anche nel 2011, a pochi mesi da quel drammatico 9 novembre, in cui lo *spread* tra BTP e Bund tedeschi toccò la quota record di 574 punti. Al riguardo, J.-P. Fitoussi - G. Galateri Di Genola, *Un prestito forzoso decennale è migliore della tassa sui patrimoni*, in *Corriere della Sera*, 7 settembre 2011, p. 58, sottolineavano che “la ricchezza finanziaria delle famiglie italiane è molto concentrata: circa il 50% in mano al 10% più ricco. Tale potrebbe essere la base imponibile di una patrimoniale. Di recente si è già parlato della possibilità di un intervento proattivo della parte più facoltosa del Paese, pronta a contribuire al risanamento economico e finanziario del Paese stesso. Tuttavia sarebbe rischioso

so prestito forzoso *tout court*. Ma, data la natura evidentemente straordinaria della misura prospettata, come dimostra anche il dibattito che si è sviluppato nell'immediato dopoguerra³⁹, la stessa offre il destro per cercare di immaginare quali possano essere, a regime, le future linee guida della politica fiscale italiana, in grado di modellare un sistema efficiente, in tempi "ordinari", ma al contempo reattivo alle esigenze, "straordinarie" ed imprevedibili, che potrebbero sorgere. È proprio in queste situazioni che il sistema fiscale dovrà dimostrare di essere stato costruito in modo lungimirante, facendo tesoro della durissima lezione oggi impartitaci dalla pandemia.

Queste considerazioni portano a ripensare il ruolo dell'imposizione patrimoniale, che ha origini più antiche nel tempo, ma la cui semplicità e maggiore efficacia potrebbe essere in grado di sostituire molte forme di tassazione reddituale.

Come si è visto, al quesito se la capacità contributiva, quale criterio di ripartizione delle spese pubbliche da parte dei consociati, possa essere dilatata fino ad ammettere forme di fiscalità emergenziale in periodi di straordinaria crisi come quella attuale, pare *prima facie* potersi rispondere in senso positivo. È di immediata evidenza che le imposte patrimoniali *straordinarie* e *speciali* hanno l'innata caratteristica di permettere una rapida quantificazione del tributo dovuto e un'altrettanta rapida riscossione,⁴⁰ rendendole lo strumento fiscale forse

procedere ad una riforma fiscale sotto la pressione del breve termine. Una patrimoniale sarebbe certo una misura di equità, ma andrebbe strutturata rispettando l'insieme del sistema fiscale per essere nel contempo giusta ed efficiente. Se tutti i Paesi europei modificassero la fiscalità sotto la pressione delle circostanze, senza coordinamento, ne nascerebbe una acerrima concorrenza fiscale. Come sfruttare questo elemento di sovranità, e ridare forza al Paese sui mercati, evitando però gli svantaggi di una nuova imposta? Tramite un prestito forzoso. Proponiamo quindi di introdurre un prestito forzoso decennale, nella forma di una sottoscrizione ad una o più emissioni dedicate di titoli di Stato».

39 Sulle proposte elaborate dopo la fine della Prima Guerra Mondiale, v. B. Griziotti, *Imposta straordinaria sul patrimonio e prestito forzoso (appunti e proposte)*, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie terza, vol. 59, n. 9/1919, p. 125 ss.

40 In questo senso, C. Rossano, *Imposte patrimoniali e Costituzione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 52, n. 3/1993, p. 404, rileva – riferendosi, ad esempio, all'ICI ed al prelievo forzoso introdotto dal Governo Amato – che le imposte patrimoniali «non sono state affatto armonizzate con l'intero sistema fiscale. Esse sono state infatti introdotte senza che sia dato cogliere alcun rapporto con le altre imposte esistenti e nemmeno con quelle gravanti sugli stessi beni colpiti. Esse inoltre non lasciano evidenziare alcun rapporto con la capacità contributiva complessiva dei soggetti contribuenti, che possa desumersi dal loro reddito o dal loro intero patrimonio. È pacifico infatti che con tali imposte non si è affatto inteso colpire il reddito prodotto dai beni in rapporto al reddito

meglio adattabile ad una situazione di crisi finanziaria dello Stato che deve reperire tempestivamente risorse.

Ci pare, infatti, che il punto fondamentale su cui reinventare il sistema fiscale italiano debba consistere nel fatto che i tributi – in qualunque loro manifestazione ed a prescindere dai tecnicismi della disciplina via via introdotta – risultano lo strumento imprescindibile affinché lo Stato possa garantire la tutela dei diritti, *in primis* quelli sociali e, quindi, il *welfare*.⁴¹ Si immagini, per fare un esempio banale, come l'Italia avrebbe affrontato la fase più acuta dell'emergenza coronavirus senza un adeguato apparato di ospedali pubblici e di personale medico-sanitario specializzato. La risposta è abbastanza ovvia e, a tal fine, appare superfluo ricordare che la sanità pubblica italiana si regge grazie alle finanze statali che, a loro volta, sono alimentate dalle contribuzioni fiscali.

Quindi, il ruolo dello Stato, quale ente esponenziale di una determinata comunità, di garantire la tutela dei diritti dei singoli (ivi compresi quelli a ricevere cure mediche) ha un "costo", il quale deve essere sostenuto attraverso le risorse che è stato in grado di raccogliere, principalmente attraverso la riscossione dei tributi. Coniugando questo semplice elemento con la necessità di un rapido reperimento delle risorse, il quale sia calibrato ovviamente in base alla capacità contributiva,

complessivo del soggetto e nemmeno lo stesso reddito dei beni, bensì i beni come tali, nel loro intrinseco valore economico (o presupposto tale) senza nemmeno porlo in rapporto col valore del patrimonio complessivo di ciascun soggetto obbligato. Le imposte, gravando dichiaratamente sul solo valore economico dei beni tassati, provocano in tal modo direttamente e immediatamente la loro decurtazione».

41 Per questa impostazione, si rinvia alla condivisibile ricostruzione prospettata da S. Holmes - C.R. Sunstein, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000, i quali partono dall'assunto secondo il quale tutti i diritti, positivi e negativi, risultano effettivi solamente nella misura in cui vi è lo Stato, attraverso i propri apparati che operano in modo autoritario, a garantirli. Ma per fare ciò, è evidente che lo Stato debba avere adeguate risorse finanziarie: «un approccio adeguato al tema dei diritti si deve basare su una premessa semplice quanto disarmante: la libertà dei singoli comportano costi a carico di tutti. Ciò è vero non solo per il diritto all'assistenza sociale, per il diritto all'assistenza medica, per il diritto ai buoni alimentari, ma anche per il diritto di proprietà, per la libertà di parola, per la tutela contro le violenze della polizia, per la libertà contrattuale, per la libertà religiosa [...]. Dal punto di vista della finanza pubblica, ogni diritto giuridicamente riconosciuto equivale a un'autorizzazione data ai singoli titolari di perseguire i propri scopi individuali o collettivi valendosi di risorse comuni, fra le quali è da annoverare parte di quegli stessi patrimoni privati che sono stati accumulati grazie alla protezione della comunità. [...] il fatto che si debbano pagare le tasse prima che i diritti possano essere protetti in modo affidabile implica soprattutto che la libertà del singolo dipende dagli sforzi comuni dell'intera collettività più di quanto si voglia comunemente ammettere» (p. 231).

si può desumere che l'imposizione patrimoniale risulta essere l'esercizio più efficace della potestà tributaria, sicuramente in periodi di emergenza, ma anche in periodi storici "ordinari".

Ma allora anche in chiave di riduzione dell'immane debito pubblico che il nostro paese ha accumulato nel corso degli anni è obiettivamente possibile ipotizzare una progressiva transizione da forme di tassazione red-

dituale progressiva con aliquote elevate tutte incentrate sui redditi di lavoro e d'impresa verso un sistema organico di imposte patrimoniali, *ordinarie e generali*, in grado di cogliere gli indici espressivi di capacità contributiva come il patrimonio, purchè prive di carattere ablativo del patrimonio stesso.

Prof. Avv. Paolo Puri

Note critiche in tema di accertamento sintetico dei redditi agrari

di Franco Picciaredda

La possibilità di emettere accertamenti sintetici nei confronti dei coltivatori diretti – tendenzialmente ammesa dalla giurisprudenza di legittimità – costituisce uno dei temi nevralgici della tassazione dei c.d. redditi agrari. Se è evidente che il criterio catastale non può tradursi in uno “scudo fiscale” in favore degli imprenditori agricoli è altresì innegabile che rispetto alla categoria dei redditi agrari l’esistenza di una discrepanza tra il reddito dichiarato ed il reddito effettivo è, non solo contemplata, ma – per così dire – auspicata dal sistema. Appare, dunque, innegabile l’esistenza di un vistoso attrito sistematico (e, finanche, ideologico) tra i criteri di determinazione del reddito agrario e la ricostruzione sintetica del reddito imponibile

1. Premessa

La possibilità di assoggettare ad accertamento sintetico i soggetti titolari di soli redditi agrari costituisce certamente uno dei principali nodi problematici della tassazione dei c.d. redditi fondiari.

Come noto, attraverso il c.d. accertamento sintetico l’Amministrazione finanziaria ricostruisce il reddito complessivamente imputabile al contribuente, anche sulla base di presunzioni semplici, in funzione di manifestazioni di capacità contributiva da questi rivelate, a prescindere dalla specifica tipologia di fonte reddituale, disponendo una generica variazione del reddito complessivo dichiarato dalla persona fisica. Tale modalità di ricostruzione del reddito imponibile collide, tuttavia, vistosamente - soprattutto in una prospettiva teleologica - con i criteri che presiedono all’imposizione dei redditi agrari emergenti dalla sistematica del TUIR, ancorata ad una stretta derivazione dalle risultanze catastali.

Nondimeno, in diverse occasioni, la giurisprudenza del Supremo Consesso ha reputato legittimo l’assoggettamento ad accertamento sintetico di imprenditori agricoli titolari di soli redditi fondiari, antepo- nendo le ragioni dell’interesse fiscale alle finalità di incentivazione e di premialità del comparto agricolo sottese alla normativa sostanziale.

Ai fini di una più consapevole disamina delle criticità connesse a tale orientamento, si ritiene opportuno richiamare brevemente le regole generali che presiedono,

da un lato, alla tassazione dei redditi fondiari¹ – e, segnatamente, dei redditi agrari – dall’altro, alla ricostruzione del reddito imponibile con metodo “sintetico”.

1. I redditi fondiari nella sistematica del TUIR (cenni)

La riforma tributaria attuata negli anni Settanta, in virtù della Legge delega n. 825/1971, ha riunificato in un unico regime impositivo i redditi derivanti da terreni e fabbricati, che nel sistema previgente² erano sottoposti ad una tassazione differenziata di carattere prevalentemente reale.

L’art. 25, comma 1, TUIR definisce in prima approssimazione i redditi fondiari come quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano, operando una distinzione tra redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati. La stessa disposizione, al successivo comma 2, precisa che i redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati. Il presupposto comune delle diverse categorie di redditi fondiari è costituito dall’obbligatorietà dell’iscrizione catastale con attribuzione di rendita.

Il criterio catastale assolve, in relazione ai redditi fondiari, alla duplice ed essenziale funzione di delimitare la fattispecie impositiva e determinare la base imponibile. Tale criterio, invero, consente, da un lato, di individuare i beni oggetto dell’imposizione operando un *discrimen* tra i redditi identificati su base catastale e quelli che, in mancanza di simile requisito, sono ricompresi tra i

¹ Per una più ampia disamina dei quali sia consentito rinviare a PICCIAREDDA F., voce *Redditi fondiari* [dir. trib.], in Treccani, Diritto on-line, 2016 in www.treccani.it. Nell’ambito della manualistica si rinvia a FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2007, pagg. 396 e ss.; PANSIERI S., *I redditi fondiari*, in FALSITTA G., *Manuale di Diritto tributario. Parte Speciale*, Padova, 2018, pagg. 155 e ss.

² Ad eccezione di un breve periodo in cui la tassazione avveniva in modo unitario per effetto della L. 14 luglio 1864, n. 1831. Per un approfondimento dell’evoluzione storica, D’AMATI N., *Redditi fondiari*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, pagg. 1 e ss.

redditi diversi *ex art.70*, comma 1, del TUIR; dall'altro, permette di circoscrivere la fattispecie impositiva agli immobili ubicati nel territorio dello Stato, con conseguente attrazione dei redditi derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero e ascrivibili a soggetti residenti nell'impianto strutturale dei redditi diversi *ex artt. 67*, comma 1, lett. *f*) e *70*, comma 2, TUIR.

Sotto il profilo della determinazione del reddito imponibile, i redditi fondiari si connotano in ragione della (più o meno), stringente derivazione dalle risultanze catastali e, segnatamente, dalle tariffe d'estimo stabilite a norma delle c.d. leggi catastali.

Il reddito imponibile non coincide con il reddito effettivamente prodotto o, comunque, ritratto dal cespite, ma è rappresentato dal "*reddito medio ordinario*", che viene ottenuto in esito ad un complesso procedimento amministrativo di attribuzione della rendita. Tale procedimento prende le mosse dalla formazione delle tariffe d'estimo (attraverso lo studio della redditività media di unità colturali/fabbricati e l'individuazione delle diverse categorie/classi) e si conclude con l'assegnazione di una *rendita* alle singole unità immobiliari censite, moltiplicando la tariffa unitaria della qualità/classe di riferimento per la specifica consistenza del bene.

Il reddito individuato a seguito di tali operazioni è un reddito *medio*, in quanto stimato in funzione di una media pluriennale e *ordinario*, siccome coincidente con quello ritraibile da un normale sfruttamento dell'immobile.

L'impiego di tale metodologia assolve ad una funzione incentivante del migliore sfruttamento, da parte dei titolari, delle potenzialità produttive degli immobili, giacché la "effettività" del reddito cede il passo - nella fattispecie legale - alla sua "*normalità*" per il tramite della determinazione catastale.

Tale modalità di computo della base imponibile - pur sottoposta in diverse occasioni al vaglio di costituzionalità - è stata giudicata conforme al principio di capacità contributiva³, sia in ragione della possibilità di introdurre delle variazioni al verificarsi di specifici eventi di carattere transitorio o permanente, ovvero, riduzioni percentuali del reddito effettivo⁴, sia in quanto aderente all'oggetto del tributo (il terreno agricolo), rispetto al

3 In particolare, per quanto attiene al principio di effettività della capacità contributiva si veda: Corte cost. nn. 178/1986, 431/1987, 103/1991. In generale, sul principio di capacità contributiva, MOSCHETTI E., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.

4 *Id est* artt. 29 e 31 TUIR.

quale l'idoneità alla contribuzione è rivelata "*dalla produttività e non dal reddito prodotto*"⁵.

Il criterio catastale viene consacrato come metodo esclusivo di determinazione della rendita catastale anche dall'art. 41 D.P.R. 600/73, che inequivocabilmente dispone: "*I redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali*".

Un ulteriore tratto caratterizzante - intimamente connesso a quelli sin qui descritti - è costituito, sotto il profilo temporale, dalla tassazione secondo uno stretto principio di competenza: i redditi fondiari concorrono, *indipendentemente dalla percezione* a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale per il periodo in cui si è verificato il possesso⁶.

I criteri generali sin qui delineati trovano applicazione - salvo alcune deroghe e contemperamenti - nei confronti di tutte le tipologie di reddito fondiario individuate dal legislatore (art. 25, comma 2, TUIR), ivi compresi i redditi agrari.

2. I Redditi agrari

L'art. 32 TUIR definisce il reddito agrario come la parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

Il nucleo nozionale della figura è, dunque, costituito dal nesso inscindibile tra la "*potenzialità*" del fondo e le attività agricole esercitate su di esso. Il binomio coltivazione-fondo, quale espressione tipica dell'agricoltura (che stima la terra quale *res frugifera*) si incentra, quindi, sul concetto di potenzialità, vale a dire, di idoneità del terreno alla produzione agricola. Produzione da inten-

5 Corte cost. n. 16/1965, riportata anche da DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, pagg. 202 e ss., ove si chiarisce che "*quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva e tale è (pure) il terreno agricolo [...] la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale*". In successive pronunce la Corte costituzionale ha ulteriormente convalidato i criteri di determinazione della base imponibile dei redditi fondiari in quanto rispondenti all'esigenza di celerità ed efficacia del procedimento di accertamento e, dunque, al c.d. interesse fiscale (Corte cost. n. 482/1987 conf. n. 377/1995).

6 Salvo quanto stabilito dall'art. 33 TUIR in relazione all'affitto di terreni per uso agricolo e dall'art. 37, comma 4-bis, TUIR con riferimento ai redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo.

dere in un'ottica dinamica che accanto alle caratteristiche morfologiche - in un certo qual senso incorporate - lascia spazio, altresì, ad una lettura in chiave evolutiva che consente di tener conto delle tecniche innovative utilizzate, il cui prodotto ultimo deve, comunque, considerarsi "agricolo".

Con riferimento ai redditi agrari la dottrina ha tradizionalmente operato una *summa divisio* tra "attività intrinsecamente agricole" e attività ad esse "connesse" - sostanzialmente accolta dall'art. 32 TUIR, che costituisce una riproposizione della dicotomia concettuale su cui poggiava (sino alla riforma del 2001) la fattispecie dell'impresa agricola, nell'ambito della quale, accanto a quelle attività riconducibili ad una lata nozione di "agrarità" era dato rinvenire delle attività "connesse", ricomprese in una più vasta accezione di agricoltura che, ove non attratte nell'orbita di tale nozione, avrebbero ben potuto essere ricondotte al c.d. statuto dell'imprenditore commerciale.

In tale prospettiva, vengono considerate attività "intrinsecamente agricole" quelle di coltivazione del fondo⁸, attraverso lo sfruttamento della naturale produttività, intesa come "svolgimento di un ciclo biologico concernente l'allevamento di animali e di vegetali, che appare legato direttamente o indirettamente allo sfruttamento delle forze e delle risorse naturali". Tale nozione trova riscontro, nel sistema vigente, nel disposto dell'art. 32, comma 2, lett. a) TUIR, che riconduce nell'alveo delle "attività agricole" le attività dirette alla coltivazione del fondo e alla silvicoltura, mentre la qualificazione dell'allevamento di animali quale "attività agricola" postula la sussistenza di specifici elementi strutturali⁹.

7 Per un approfondimento sul tema, PICCIAREDDA F., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004.

8 A tal proposito, occorre precisare che il concetto di coltivazione - pur nella sua elasticità - non si attagli a ricomprendere quelle attività che non si sostanziano nella messa in produzione del fondo, risultando dirette al mero sfruttamento attraverso la raccolta dei frutti spontanei, come pure le attività di estrazione ed utilizzazione delle risorse naturali del terreno con la finalità di ricavare materiali del suolo e del sottosuolo.

9 In particolare, l'attività di allevamento viene considerata agricola quando i mangimi necessari al mantenimento sono ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Il rapporto di complementarietà tra terreno e gli alimenti dallo stesso ritraibili è posto entro il limite quantitativo del 25% con riguardo ai mangimi ottenibili (comma 2, lett. c, art. 32 cit.). Ne consegue che risulta configurabile come "allevatore", tanto il soggetto gestore di un allevamento "tradizionale", ossia collegato al fondo (Cass. 23 ottobre 1998, n. 10527), che il soggetto che svolga commercio all'ingrosso di bestiame, ovvero, si dedichi esclusivamente all'attività di ingrassamento degli animali.

Sono da ricondursi nel novero delle attività "connesse" le attività di cui all'art. 2135, comma 3, c.c., dirette alla manipolazione¹⁰, trasformazione¹¹ conservazione, commercializzazione¹² e valorizzazione dei prodotti agricoli e zootecnici ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, ancorché non svolte sul terreno.

Rispetto alla relativa disciplina civilistica, il tratto distintivo della nozione fiscale di "attività connesse" è rappresentato dall'attribuzione al Ministro dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro per le Politiche Agricole e Forestali, del potere di individuare, con cadenza biennale, mediante specifico decreto, quali siano i beni che possono essere ottenuti attraverso le attività rientranti tra quelle connesse (lett. c, comma 2, art. 32 cit., ult. cpv.).

Il *discrimen* tra "reddito agrario" e "reddito d'impresa" è stato, dunque, delineato secondo un criterio quantitativo¹³: superati determinati limiti il reddito derivante dallo svolgimento dell'attività agricola refluisce nell'ambito del "reddito d'impresa".

Emerge, in tal modo, una nozione di impresa agricola fiscalmente significativa, che - pur non trovando espressione in una precisa formula definitoria - si pone quale risultante di un'ideologia improntata ad un *favor* nei confronti dell'attività agricola, che trova il suo più rappresentativo punto di emersione della determinazione forfettaria del reddito.

Invero, con riferimento al reddito agrario, si prescinde dall'individuazione del reddito effettivo per fare

10 Il concetto di "manipolazione" ricomprende le attività volte alla effettuazione di lavorazioni e trattamenti atti alla conservazione dei prodotti che non producano una modifica delle qualità merceologiche dei beni sottoposti a procedimento.

11 Nell'attività di "trasformazione" rientra la sequenza delle modalità operative da adottare per raggiungere un determinato prodotto attraverso un mutamento di ciò che il prodotto stesso rappresenta in potenza, con la modifica anche della qualità merceologica.

12 Il d.lgs 12 dicembre 2003, n. 344 ha sostituito il termine "commercializzazione" alla locuzione "alienazione", contenuta nel precedente testo dell'art. 32 TUIR. La *ratio* della modifica è quella di realizzare un rinvio ad una categoria più ampia e tecnicamente più aderente alla moderna economia dell'agricoltura, caratterizzata dalla immediatezza di immissione dei beni sul mercato.

13 La correlazione appena descritta emerge con piena evidenza con riferimento alle fattispecie di cui alle lettere b) e c) dell'art. 32 TUIR, nell'ambito delle quali il limite consustanziale della potenzialità del terreno presenta una valenza determinante ai fini impositivi; mentre per le ipotesi di cui alla lett. a), siffatto elemento diviene ininfluenza, come del resto la relazione biunivoca tra capitale e organizzazione.

ricorso a un reddito medio presunto e forfettariamente calcolato in riferimento a particelle-tipo di terreni, quantificando il rendimento, sia in relazione al fattore lavoro, che al fattore capitale (art. 34 TUIR)¹⁴.

Con riferimento ai casi di perdita per mancata coltivazione e per eventi naturali, il legislatore ha operato un generale rinvio alla disciplina posta con riferimento ai redditi dominicali¹⁵, prevedendo che negli stessi casi il reddito agrario sia considerato inesistente. Tale disciplina trova la sua giustificazione nel fatto che, derivando il reddito agrario dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione della produzione, in assenza di ogni esercizio di attività agricole sul terreno, non si può configurare la realizzazione di alcun reddito.

Per completezza si evidenzia che la Finanziaria 2007¹⁶, al fine di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, ha stabilito che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possono optare per la tassazione su base catastale prevista dall'art. 32 TUIR¹⁷.

3. L'accertamento del reddito con metodo "sintetico"

Con la locuzione "*metodo di accertamento*" si indica il procedimento di ricostruzione del reddito imponibile attuato dall'Amministrazione finanziaria, nel corso dell'attività di accertamento. I diversi metodi di accertamento poggiano su ragionamenti giuridici e valutazioni generali fondati sugli elementi probatori reperiti nel corso dell'istruttoria in rapporto con i dati emergenti dalla dichiarazione del contribuente (e dalla contabilità per i soggetti obbligati per legge alla tenuta delle scritture contabili).

¹⁴ Allo scopo di consentire la maggiore aderenza possibile dei redditi agrari a quelli effettivi, è previsto (commi 2 e 3, art. 34 cit.) che la revisione delle tariffe d'estimo relative al reddito agrario abbia luogo contemporaneamente a quella disposta agli effetti del reddito dominicale per le cause e secondo le procedure stabilite nell'art. 28, commi 2, 3 e 4 TUIR. Le variazioni hanno effetto, dall'anno successivo a quello in cui si sono verificate, se comportano un aumento di reddito; ovvero, dall'anno in cui sono avvenute, se comportano una diminuzione.

¹⁵ Art. 31 TUIR.

¹⁶ Art. 1 comma 1093 della L. n. 296/2006.

¹⁷ In tal modo il Legislatore ha consentito alle società che rivestono la qualifica di "società agricole" di mantenere il sistema di determinazione del reddito a rigore riservato alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali.

Come noto nel nostro ordinamento, rispetto alle persone fisiche, la regola generale è rappresentata dall'accertamento c.d. analitico, nell'ambito del quale il reddito imponibile viene ricostruito con riferimento alle diverse categorie reddituali delineate dal TUIR¹⁸.

Qualora dall'accertamento analitico sia dato desumere un reddito eccedente di almeno un quinto¹⁹ quello dichiarato, è possibile ricorrere all'accertamento c.d. sintetico disciplinato dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973. Nel quadro di tale metodologia l'Amministrazione finanziaria - senza procedere alla preventiva identificazione delle fonti produttive - determina il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere²⁰ sostenute nel corso del periodo d'imposta (c.d. spesometro), il cui sostenimento consente di desumere l'esistenza di redditi non dichiarati, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile²¹.

La determinazione sintetica può, altresì, essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva - individuato con cadenza biennale da un decreto Ministero dell'economia e delle finanze (c.d. redditometro) mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, ferma restando la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria²². Mentre nel caso nell'accertamento sintetico *tout court* la determinazione del reddito complessivo viene operata con riferimento a

¹⁸ Art. 38, comma 2, D.P.R. n. 600/73.

¹⁹ In precedente alle modifiche introdotte dall'art. 22, comma 1, del D.L. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 il ricorso al metodo induttivo era subordinato all'esistenza di uno scostamento di almeno un quarto rispetto al reddito dichiarato.

²⁰ In precedenza alle modifiche introdotte dal comma 1 dell'art. 22 del D.L. n. 78/2010, l'accertamento sintetico poteva essere attivato sulla base di "*elementi e circostanze di fatto certi*". La disposizione nel suo attuale tenore attuale fa, invece, riferimento alle "*spese di qualsiasi genere*", enfatizzando le differenze logico-operative tra l'accertamento sintetico *tout court* ed il c.d. redditometro fondato su indicatori di capacità contributiva individuati per legge (*amplius infra*).

²¹ Sull'accertamento sintetico si veda TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pagg. 365 e ss.

²² Art. 38, comma 5, D.P.R. n. 600/73.

qualsiasi tipologia di spesa sopportata dal contribuente, con il c.d. redditometro la ricostruzione viene incentrata su specifiche voci di spesa.

La determinazione sintetica del reddito postula, in ogni caso, l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente²³.

4. L'accertamento sintetico del reddito agrario. La posizione della giurisprudenza di legittimità

Come chiarito in premessa, la possibilità di emettere accertamenti sintetici nei confronti dei coltivatori diretti e/o imprenditori agricoli costituisce uno dei temi cruciali della tassazione dei c.d. redditi agrari. Invero, se da un lato è evidente che il criterio catastale non può e non deve assurgere a "scudo fiscale" in favore dei coltivatori diretti è parimenti innegabile che rispetto alla categoria dei redditi agrari l'esistenza di una discrepanza tra il reddito dichiarato ed il reddito effettivo è, non solo contemplata, ma – per così dire – auspicata dal sistema (è proprio attraverso tale discrepanza che viene perseguito l'obiettivo di incentivazione del comparto agrario).

La Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi in ordine alla legittimità costituzionale degli artt. 24 e 30 del D.P.R. n. 597/73, anche in relazione a quanto disposto dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/73²⁴, ha individuato nell'accertamento catastale l'unico criterio di determinazione dei redditi fondiari (agrari e dominicali), affermando l'assoluta incompatibilità di ulteriori forme di accertamento, ivi compreso quello sintetico. Segnatamente, con specifico riferimento al previgente testo dell'art. 38 cit., la Corte aveva precisato che qualora il reddito fondatamente attribuibile al contribuente in applicazione dei parametri individuati da tale norma sia superiore a quello dichiarato ma sia, come quest'ultimo, esclusivamente di natura agraria l'istituto dell'accertamento sintetico non può trovare applicazione, trattandosi di reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole.

Muovendo da tale rilievo la Corte costituzionale ha affermato che il tenore di vita del contribuente sproporzionato rispetto al dichiarato non può dar luogo ad

ulteriori accertamenti qualora il reddito dichiarato sia esclusivamente fondiario inerente a terreni (dominicale o agrario) e risulti correttamente quantificato, senza che ricorrano ulteriori elementi di prova in ordine all'esistenza di altre o diverse fonti reddituali. In altri termini, qualora la capacità di spesa del contribuente manifesti il possesso di un reddito superiore a quello "effettivo" realmente conseguito nell'esercizio delle attività agricole e quindi di un reddito diverso da quello denunciato (possessione di altri terreni o esercizio di attività diverse non riconducibili a quelle agricole), risulta legittimo il ricorso all'accertamento sintetico, ferma restando la facoltà del contribuente di fornire la prova della provenienza del maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente.

Ferma l'esclusività dell'accertamento catastale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola, l'accertamento sintetico può comunque essere utilizzato nei confronti dei coltivatori diretti per determinare quella parte di reddito che il suo tenore di vita fa presumere derivare dallo svolgimento di altre attività non dichiarate.

La giurisprudenza di legittimità ha recepito e sviluppato l'indirizzo all'uopo espresso dalla Corte costituzionale, ritenendo che anche in presenza di una dichiarazione dei redditi che comprenda solo redditi agrari e dominicali l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria non risulta totalmente inibita, ben potendosi procedere ad una rideterminazione sintetica del reddito al ricorrere delle condizioni all'uopo fissate dalla normativa di riferimento, ivi compreso il possesso di determinati beni²⁵, salva la facoltà del contribuente di dimostrare che il maggior reddito accertato sinteticamente deriva dallo sfruttamento del fondo, ovvero, da altre fonti di reddito non tassabili o separatamente tassate e non è pertanto soggetto ad ulteriore imposizione²⁶.

23 Ai sensi dell'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/73 "L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218"

24 Corte cost. n. 377/1995.

25 Cass. n. 11223/1995 conf. Cass. n. 12528/1999, con commento di PEIROLO M., *Determinazione dei redditi agrari e applicabilità dell'accertamento sintetico*, in GT, n. 5/2000, pagg. 392 e ss.; n. 12192/2002, con commento di DI PAOLO G., *La legittimità della rettifica con metodo sintetico della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto in presenza di ulteriori fonti reddituali allo stesso attribuibili in aggiunta ai redditi agrario e dominicale indicati in dichiarazione*, in *Diritto e giurisprudenza agraria e dell'ambiente*, n. 6/2004, pagg. 422 e ss.; Cass. n. 10385/2009, n. 9505/2009 e n. 694/2009 con commento di FERRARA G., *La legittima utilizzazione del c.d. metodo di accertamento sintetico ed induttivo nei confronti dell'imprenditore agricolo individuale e collettivo*, in *Diritto e giurisprudenza agraria e dell'ambiente*, n. 9/2009, pagg. 542 e ss., nonché, da ultimo, Cass. ord. n. 3260/2019.

26 Cass. n. 7005/2003, n. 14948/2006, n. 6952/2006, n. 19557/2014.

Con specifico riferimento alla possibilità di dare luogo ad accertamenti fondati sul c.d. “vecchio” redditometro, la Suprema Corte ha affermato che la disponibilità dei beni indice di capacità contributiva costituisce una presunzione di “capacità contributiva” da qualificare “legale” ai sensi dell’art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità l’esistenza di una “capacità contributiva”²⁷. Ne consegue che la determinazione del reddito effettuata sulla base del c.d. redditometro dispensa l’Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti – indici di maggiore capacità contributiva, individuati da tale strumento, ponendo in capo al contribuente l’onere di dimostrare che a capacità di spesa maggiore rispetto al reddito agrario, legittimamente dichiarato in base alle risultanze catastali, derivava pur sempre da reddito agrario in concreto maggiore e almeno pari a quello sinteticamente accertato^{28, 29}.

A tale livello, l’approccio della giurisprudenza di legittimità risulta vistosamente sbilanciato in favore della funzione di accertamento e della relativa disciplina, giungendo a convalidare il ricorso all’accertamento sintetico nei confronti del coltivatore diretto in tutte le ipotesi in cui un qualunque indice di spesa rinvii ad una capacità patrimoniale non coordinabile con il reddito denunciato³⁰.

Tuttavia, al fine di evitare che l’astratta soggezione al metodo di accertamento sintetico si traduca in una deroga sistematica allo statuto fiscale dei coltivatori diretti (ed alla conseguente, indiscriminata, imputazione a tali soggetti di un reddito imponibile complessivo superiore rispetto a quello determinabile in applicazione dei parametri catastali) la Suprema Corte ha “imposto” all’Amministrazione finanziaria, prima di dare corso

27 Cass. n. 16284/2007 conf. n. 7410/2011 e 10747/2014 con nota a commento di SERVIDIO S., *Accertamento sintetico a carico del coltivatore diretto*, in *Agricoltura*, n. 4 /2014, pagg. 31 e ss. Tale impostazione rileva anche ai fini dell’applicazione del “nuovo” redditometro risultante dalle modifiche introdotte dall’art. 22 del D.L. n. 78/2010 (*supra*), anch’esso incentrato sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva, ma individuato “mediante l’analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell’area territoriale di appartenenza” (in ordine a tale aspetto, si veda BORGOGGIO A., *Il coltivatore diretto non sfugge al redditometro*, Nota a Cass. n. n. 22426/2016, in *il fisco*, n. 47-48 / 2016, pag. 4576.

28 Cass. n. 19403/2005; n. 10350/2003.

29 Cass. n. 694/2009 cit. e n. 10385/2009 cit. con nota di ANTICO G., *Redditometro e redditi agrari*, in *il fisco*, n. 23 /2009, pagg. 3735 e ss.

30 Così, Cass. n. 19586/2014.

all’accertamento sintetico, di verificare che la disponibilità di determinati beni/il sostenimento di determinate spese sia incompatibile con il reddito effettivo prodotto dal coltivatore diretto nell’annualità oggetto di accertamento.

Sulla scorta di tale indirizzo l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 49/E del 9 agosto 2007, ha dettato precise istruzioni in ordine alla verifica della sussistenza dei presupposti per dare luogo all’accertamento sintetico con riferimento ai soggetti che svolgono attività agricola, individuando un possibile termine di valutazione nel volume di affari IVA eventualmente dichiarato³¹.

5. Conclusioni.

Sebbene la giurisprudenza di legittimità abbia tendenzialmente avallato l’emissione di accertamenti sintetici nei confronti di soggetti titolari di soli redditi agrari, appare innegabile l’esistenza di un vistoso attrito sistematico (e, finanche, ideologico) tra i criteri di determinazione del reddito agrario e la ricostruzione sintetica del reddito imponibile, sia nella forma dell’accertamento sintetico c.d. puro, sia nella forma dell’accertamento c.d. redditometrico.

A tale livello, un primo aspetto problematico è rappresentato dalla stessa disciplina dei presupposti dell’accertamento sintetico che – consentendo di derogare alla ricostruzione analitica del reddito in presenza di uno scostamento relativamente contenuto – si rivela inadeguata ed eccessivamente stringente se applicata ad una categoria reddituale – quale quella dei redditi agrari – fisiologicamente incentrata sull’esistenza di uno scostamento tra il reddito dichiarato (determinato sulla base delle risultanze catastali) ed il reddito effettivo, espongono quasi fisiologicamente i titolari di soli redditi agrari, quantomeno al contraddittorio con l’Amministrazione finanziaria.

Identiche notazioni critiche possono essere mosse con riferimento all’accertamento c.d. redditometrico, atteso che la disponibilità di determinati beni può ben essere imputabile al solo reddito agricolo effettivo (superiore rispetto a quello dichiarato) e non da “redditi non dichiarati”.

Ulteriori perplessità desta, sotto il profilo sistematico, la deroga alla preventiva identificazione delle fonti

31 Anche con la successiva Circolare n. 25/E del 19 giugno 2012 l’Agenzia delle Entrate ha precisato – seppur con riferimento al diverso tema del “reddito finanziario effettivo” – che il reddito dichiarato non sempre costituisce un termine di confronto omogeneo rispetto a quello determinato sinteticamente.

produttive consentita all'Amministrazione finanziaria in sede di ricostruzione "sintetica" del reddito.

Invero, rispetto ai redditi agrari l'individuazione della fonte appare ineludibile, atteso che se i maggiori redditi prodotti risultassero effettivamente imputabili in via esclusiva all'attività agricola, l'applicazione del metodo sintetico determinerebbe un illegittimo sviamento rispetto al regime impositivo dei redditi agrari incentrato, con finalità di incentivazione e semplificazione, sulle risultanze catastali.

Né, da un punto di vista sistematico, può ritenersi soddisfacente la "soluzione mediana" individuata dalla giurisprudenza di legittimità e dalla prassi amministrativa, ovvero, di subordinare la ricostruzione sintetica del reddito alla preventiva verifica della compatibilità delle spese sostenute/dei beni a disposizione con il reddito effettivo prodotto dal coltivatore diretto nell'annualità oggetto di accertamento.

Invero, tale indirizzo - pur nell'apprezzabile tentativo di inserire dei temperamenti in ragione delle

specificità della categoria reddituale in analisi - delinea un *modus operandi* sostanzialmente divergente rispetto al modello normativo delineato dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/73, soprattutto per quanto attiene al presupposto legittimante la ricostruzione sintetica del reddito complessivo del contribuente, che non sarebbe più rappresentato dallo scostamento tra reddito dichiarato e reddito desumibile dalle spese sostenute/dagli elementi redditometrici, ma dallo scostamento tra il reddito effettivamente prodotto e quello desumibile dalla ricostruzione sintetica/dall'applicazione dei parametri redditometrici.

A livello sistematico si renderebbe, dunque, opportuna l'introduzione di una specifica copertura normativa, oltreché una ulteriore rimodulazione dello schema operativo configurato dalla giurisprudenza di legittimità.

Franco Picciaredda
Ordinario f.r. di Diritto Tributario
dell'Università di Cagliari

La tassazione delle società non operative nelle imposte dirette.

Una proposta di riforma per la razionalizzazione della disciplina

di Rossella Miceli

1. **Il dibattito sulla disciplina fiscale delle società di comodo ex art. 30, l. 23.12.1993, n. 724.**
Premessa.
2. **La disciplina fiscale delle società di comodo.**
L'origine storica e le direttrici.
2.1. **I comparti normativi.**
3. **La giustificazione normativa della disciplina delle società di comodo.**
Le diverse impostazioni e la tesi accolta.
4. **Le incoerenze della disciplina e una possibile riforma.**
4.1. **La revisione formale della disciplina.**
4.2. **La riforma della disciplina sostanziale.**
4.3 **La difesa endoprocedimentale.**
5. **Considerazioni conclusive.**

1. Il dibattito sulla disciplina fiscale delle società di comodo ex art. 30, l. 23.12.1993, n. 724.

Premessa.

La disciplina tributaria delle società di comodo - contenuta nell'art. 30, della l. 23.12.1993, n. 724 - costituisce un tema molto vivo negli ultimi trent'anni.

Sull'argomento, infatti, si rinvengono diversi interventi normativi, interpretazioni amministrative, pronunce giurisprudenziali e contributi della dottrina specializzata.

Come noto, con la suddetta normativa si definisce una tassazione specifica dai caratteri molto penalizzanti per tutte le società che non presentano una redditività adeguata alla propria consistenza patrimoniale; la tassazione riguarda le imposte periodiche dell'impresa ovvero le imposte dirette e l'IVA.

Comprendere il senso di questa disciplina è divenuto un argomento importante in seno alla dottrina, in considerazione soprattutto dell'approvazione di diverse disposizioni normative che gradualmente l'hanno ag-

gravata nei contenuti, rendendola sempre più pregiudizievole per i contribuenti¹.

In tale contesto sono emersi sospetti di incostituzionalità relativi a previsioni che fuoriescono da qualsiasi logica e si comprendono solo sulla base di una grossolana esigenza di gettito da parte dell'Erario in una fase storica di profonda crisi economica².

La necessità di una revisione normativa di tale apparato risulta quindi necessaria se si vuole giustificare (e salvare) un assetto normativo che permane nel nostro ordinamento da quasi trent'anni.

1 Diversi studi hanno verificato le ragioni giustificative della disciplina in esame. Senza alcuna pretesa di esaustività si segnalano significativi contributi. Cfr. F. Tesauro, *Prefazione*, in *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, all. il fisco, 1995, n. 22, 9; G. Falsitta, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in G. Falsitta, *Per un fisco civile*, 1996, 12; L. Tosi, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., in *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova 2008, 5; Id., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 354; M. Beghin, *Le società "immobiliari" di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni omi (osservatorio del mercato immobiliare)*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 78; R. Schiavolin, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008, 59; R. Lupi, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1097; G. Melis, *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1325; A. Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 141; M. Nussi, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 501; L. Peverini, *Società di comodo ed imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto dello strumento societario*, in *Giur. comm.*, 2013, 260; R. Miceli, *Società di comodo e Statuto fiscale dell'impresa*, Ospedaletto (Pisa), 2017, *passim*.

2 E' stato infatti sottolineato che la normativa esprimerebbe "una *mens legis*" spesso legata ad esigenze di cassa e finalizzata ad assicurarsi un concorso alle spese pubbliche anche in assenza di realizzazione del presupposto. Così R. Schiavolin, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, cit., 59.

L'evoluzione normativa, se da un lato ha portato a considerare determinati aspetti della disciplina espressione di totale irrazionalità, dall'altro lato - ad avviso di chi scrive - mette in luce alcuni caratteri peculiari della stessa che costituiscono un valido supporto per un tentativo di ricostruzione della normativa³.

In questo senso il presente contributo si propone quale obiettivo un'analisi dei contenuti della disciplina delle società di comodo ex art. 30, l. n. 724/1992 e l'individuazione della *ratio* alla stessa riconducibile.

Soltanto dopo questa operazione sarà possibile definire gli aspetti che necessitano di una revisione normativa e le modalità dell'intervento.

Lo scopo è quello di restituire ad una disciplina complessa e molto stratificata un assetto coerente ed equilibrato che possa essere in linea con il sistema tributario.

2. La disciplina fiscale delle società di comodo. L'origine storica, le direttrici e i comparti normativi.

La disciplina delle società di comodo nel diritto tributario nasce negli anni '70 del secolo scorso sulla scia di un noto fenomeno studiato all'interno del diritto comune.

Il termine "società di comodo", infatti, si origina nel diritto commerciale, nell'ambito del quale si rinviene la nozione di società; in tale assetto la "società di comodo" delinea una molteplicità di ipotesi relative a fattispecie caratterizzate da un uso improprio della veste societaria.

Nella dottrina tradizionale non si è dubitato che la società di comodo alterasse il sistema di valori sotteso alla logica societaria, rompendo l'equilibrio che reggeva l'impianto della disciplina del codice civile, caratterizzato da una nozione generale di società, da una funzione tipica che quest'ultima svolge sul mercato, da una specifica normativa calibrata sulla natura e struttura dell'istituto⁴.

3 Diffusamente su questa ricostruzione Cfr. R. Miceli, Società di comodo e Statuto fiscale dell'Impresa, cit., passim.

4 Il tema delle società di comodo, a livello civilistico, è stato definito da importanti contributi monografici della dottrina. Il lavoro che si ritiene aver dato origine al tema nella sua attuale configurazione (in quanto lo ha collocato nell'ambito dell'area dei vizi della causa negoziale del contratto di società) è un contributo a quattro mani di A. Sraffa - P. Bonfante, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. dir. comm.*, 1922, I, 651 e da un articolo di P. Greco, *Le società di comodo e il negozio indiretto*, in *Riv. dir. comm.*, 1932, I, 757. Con riguardo all'aspetto trattato in questo lavoro (quello relativo alle società di mero godimento, che costituiscono soltanto una tipologia di società di comodo), in una fase successiva, la dottrina si è occupata principalmente di delimitare i confini tra la società e la

Nella suddetta nozione civilistica si è sempre distinta una fattispecie di particolare rilevanza, quella delle società di mero godimento dei beni patrimoniali vietata dall'art. 2248 c.c., che ha costituito l'ipotesi più diffusa e più utilizzata di società di comodo.

In tale ultima fattispecie le parti creano una società, dichiarando nell'atto costitutivo (quale scopo) lo svolgimento di una attività di impresa che, in realtà, non intendono svolgere ovvero in via effettiva non svolgeranno, limitandosi invece ad utilizzare o ad amministrare i beni patrimoniali conferiti ed a percepirne i frutti sotto forma di utili o di utilità⁵.

Tale tipologia di società è stata quella presa in esame dalla materia tributaria che nella sua lunga e complessa evoluzione storico - normativa sul tema delle società di comodo ha inteso sempre far riferimento a società commerciali che detengono beni patrimoniali improduttivi di ricchezza ai fini delle imposte sul reddito⁶. Con il tempo la disciplina è stata poi estesa anche all'IRAP e all'IVA.

Le società di mero godimento sottraggono beni patrimoniali alla tassazione diretta personale, inserendoli nel circuito dell'imposizione delle società commerciali nell'ambito del quale rileverà soltanto la ricchezza prodotta, ove esistente.

L'analisi dell'evoluzione storica della disciplina fiscale delle società di comodo evidenzia due direttrici normative, espressione di differenti finalità del sistema⁷.

La prima direttrice normativa si è rivolta alla eliminazione delle società di comodo dall'universo giuridico fiscale, risolvendo in tal modo il problema in via definitiva⁸.

comunione. In particolare, nella vigenza della precedente versione del codice civile, F. Carnelutti, *Personalità giuridica ed autonomia patrimoniale nella società e nella comunione*, in *Riv. dir. comm.*, 1913, I, 86; Id., *Azienda commerciale in comunione*, in *Riv. dir. comm.*, 1915, II, 726. Successivamente, alla luce della attuale regolamentazione contenuta nel codice civile, S. Pescatore, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 27; A. Amatucci, *Società e comunione*, Napoli, 1971, 30; G. Marasà, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, 6.

5 Cfr. G. Iudica, *Società di comodo*, in *Quadrimestre*, 1988, 147; P. Ghionni, *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in *Riv. delle società*, 2008, 1315; K. Martucci, *Le società di godimento nel diritto italiano oggi*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, 1.

6 Cfr., sul punto, R. Braccini, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 47.

7 In tal senso, per questa impostazione, si rinvia a R. Miceli, *Società di comodo e Statuto fiscale dell'impresa*, cit., 21.

8 Sui diversi provvedimenti normativi cfr. R. Braccini, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, cit., 51; D. Stevanato, *Scioglimento delle "società di comodo" e assegnazione dei beni ai soci. Continuità dei valori o doppia imposizione*, in *Il fisco*, 1995, 9; M. Trivellini, *L'uscita dal regime agevolato delle società di comodo*.

Si è trattato di un filone normativo connotato dalla logica della premialità, che si è espressa attraverso la previsione di agevolazioni fiscali⁹, riconosciute alle assegnazioni dei beni patrimoniali della società ai soci¹⁰, con contestuale scioglimento o meno della società stessa (a seconda dei provvedimenti presi in esame) ovvero trasformazione della società commerciale in società semplice.

La seconda direttrice normativa si è invece espressa attraverso la predisposizione di una disciplina di sistema, finalizzata alla regolazione ordinaria ai fini delle imposte sul reddito (e successivamente IRAP e IVA) delle società improduttive che detengono beni patrimoniali.

Tale ultima disciplina si è quindi inserita nell'assetto delle imposte sul reddito, regolando le fattispecie normative con la previsione di regimi fiscali sostitutivi.

L'importanza assunta dalla regolamentazione delle società di comodo è stata confermata da un'attenzione costante che le è stata rivolta dal legislatore stesso.

Tale ultima disciplina è stata oggetto di continue modifiche ed innesti normativi, divenendo nel tempo una delle discipline più travagliate della materia tributaria.

Lo stesso modo di legiferare è stato oggetto di critiche, in quanto ha realizzato un quadro normativo confuso, uno stato di instabilità della disciplina, una incoerenza di fondo delle disposizioni, un'impossibilità a comprendere il senso complessivo della normativa¹¹.

Analisi di una agevolazione discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, cit., 15.

9 La tecnica normativa si è sostanziata in una imposizione agevolata della società che si scioglieva o si trasformava (sostanzialmente assoggettata ad imposte sostitutive) e dell'atto di assegnazione al socio (assoggettato ad un trattamento agevolato ai fini dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali, dell'IVA e dell'IN-VIM).

10 L'assegnazione di beni ai soci è stato l'istituto utilizzato in via principale all'interno di queste normative. L'assegnazione di beni ai soci, nella materia tributaria, indica l'attribuzione dei beni patrimoniali effettuata a favore dei soci da parte della società. Nel caso in esame (vale a dire la disciplina delle società di comodo) l'assegnazione di beni ai soci viene prevista allo scopo di definire lo scioglimento del vincolo societario. Sulla nozione generale di assegnazioni nell'ordinamento tributario, P.M. Tabellini, *Assegnazione* (dir. trib.), in *Enc. giur.*, I, Roma, 1991, *ad vocem*. Con specifico riferimento alle assegnazioni dei beni ai soci nelle società di comodo, N. Fortunato, *Profili tributari delle assegnazioni dei beni ai soci*, Torino, 2012, 143.

11 La stratificazione normativa, la continua mutevolezza e il contenuto tecnico delle disposizioni sono elementi che hanno caratterizzato negativamente la storia della disciplina delle società di comodo nel diritto tributario, come osservato dai diversi Autori che si sono occupati del tema. In tal senso, *ex pluribus*, F. Tesauro, *Prefazione*, cit., 9, il quale evidenzia "un modo di legiferare tecnicamente degradato e quindi bisognoso di un intenso e difficile lavoro

In tale assetto si è rilevato un utilizzo ricorrente di atti amministrativi interni ed atipici (quali Circolari e Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) per la definizione di aspetti generali della normativa; tale modo di procedere ha sollevato dubbi di legittimità rispetto ai principi generali della materia tributaria ed, in particolare, rispetto al principio di riserva di legge cui è soggetta la norma tributaria¹².

Gli aspetti in esame sono stati aggravati anche da una indiscutibile complessità tecnica della disciplina, difficile da comprendere anche agli operatori specializzati della materia, come si potrà verificare dall'esame dei comparti normativi nel paragrafo che segue.

2.1. I comparti normativi.

La disciplina delle società di comodo si è evoluta definendo dei contenuti molto articolati che hanno qualificato tre comparti normativi alquanto corposi: l'ambito di applicazione, la determinazione delle imposte e la disciplina della prova contraria¹³.

Il primo comparto, ovvero l'ambito di applicazione della disciplina in materia di società di comodo, si definisce a sua volta con il concorso di due assetti normativi: la presenza dei presupposti di applicazione della disciplina e l'assenza delle cause di esclusione dalla disciplina medesima.

Il metodo (tradizionalmente utilizzato) per l'individuazione delle società di comodo, *ex art.* 30 della l. n. 724/1994, è il mancato superamento del *test* di operatività, in base al quale è valutata la redditività dei beni patrimoniali detenuti dalle società in relazione a parametri minimi individuati dalla legge.

Il suddetto *test* contiene una predeterminazione normativa di ricavi, il cui mancato superamento attesta un'improduttività dell'ente societario e determina, in assenza del ricorrere di cause di esclusione, l'applicazione della disciplina delle società di comodo.

A partire dal 2011, sono, inoltre, destinatarie della disciplina in materia di società non operative tutte le organizzazioni sociali che presentano una situazione di perdita fiscale sistematica¹⁴.

di commento"; G. Falsitta, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, cit., 13

12 Cfr. R. Miceli, *Società di comodo e Statuto fiscale dell'Impresa*, cit., 25.

13 In tal senso, per questa impostazione, si rinvia a R. Miceli, *Società di comodo e Statuto fiscale dell'impresa*, cit., 25.

14 Cfr. art. 2, comma 36 *decies* e *undecies*, del d.l. 13 agosto

La perdita sistematica si realizza nel momento in cui il contribuente presenta per cinque periodi di imposta consecutivi una situazione di perdita fiscale risultante dalle dichiarazioni dei redditi ovvero, sempre per lo stesso periodo di osservazione, rilevi quattro dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale e per un periodo di imposta un reddito inferiore a quello minimo presunto (secondo la disciplina generale delle società di comodo)¹⁵.

Dal momento di entrata in vigore di quest'ultima disciplina, si è ritenuto che la normativa in materia di società di comodo assorbisse idealmente due distinte categorie di soggetti: le società non operative e le società in perdita sistematica¹⁶.

Il suddetto ampliamento di presupposto ha suscitato accese e condivisibili critiche da parte della dottrina, in considerazione principalmente della irragionevolezza dell'estensione della disciplina delle società di comodo alle società in perdita in quanto fattispecie ontologicamente e strutturalmente differenti¹⁷.

Le cause di esclusione dovrebbero definire in senso negativo l'ambito di azione della disciplina delle società non operative, individuando una serie di fattispecie in cui la disciplina in esame non è applicabile. Le cause di esclusione si suddividono in: cause di esclusione stabilite dalla legge; cause di disapplicazione sancite dal decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; causa generale di non applicazione (*ex art. 30, comma 4 ter, l. n. 724/1994*) costituita dalle "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinato in base alla disciplina delle società non operative ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA".

Nell'ambito di tali fattispecie, le cause previste dalla

2011, n. 138 convertito con modificazioni nella l. 14 settembre 2011, n. 148.

15 Cfr. circ. 11 giugno 2012, n. 23/E.

16 Cfr. circ. 11 giugno 2012, n. 23/E.

17 Il presupposto per l'applicazione della disciplina delle società di comodo relativo alla realizzazione delle perdite sistematiche è stato oggetto di un atteggiamento generale di totale disapprovazione da parte della dottrina. In tal senso, D. Stevanato, *Società di comodo, un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. tribut.*, 2011, 2889; Id., *Società senza utili, imposte senza ricchezza: un caso di "darwinismo fiscale"?*, in *Dialoghi dir. tribut.*, 2012, 502; M. Bughin, *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014, 722; M. Poggioli, *Gli interventi normativi sulla disciplina delle società non operative tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. tribut.*, 2012, 91; R. Miceli, *Nuova disciplina fiscale delle società non operative*, in *Treccani, Libro dell'anno 2013*, Roma 2013, 424.

legge e quelle sancite nei provvedimenti amministrativi costituiscono ipotesi specificamente individuate, che operano automaticamente senza la necessità di alcun riscontro o verifica.

Differentemente la causa generale può essere invocata in tutte le ipotesi in cui non ricorrono le suddette cause specifiche di esclusione o di disapplicazione e costituisce il presupposto per la presentazione dell'istanza di interpello probatorio ovvero per la non applicazione della disciplina in dichiarazione da parte del contribuente.

Il secondo comparto è quello relativo alla determinazione dei tributi dovuti dalle società di comodo a titolo di imposte dirette ed IVA.

Le società non operative e le società in perdita sistematica determineranno tali tributi sulla base di regole differenti che definiscono un microsistema normativo basato su regimi sostitutivi altamente pregiudizievole per il contribuente.

Con riferimento alle imposte sul reddito (IRPEF e IRES), alle società non operative è fatto divieto di dichiarare un reddito inferiore a quello minimo presunto ovvero al reddito presumibilmente ritraibile dai beni patrimoniali.

La base imponibile è così definita sulla base di percentuali di redditività applicate al valore dei beni patrimoniali detenuti dalla società che esprimono una funzione di proporzionalità costante in relazione alla quale al crescere degli indici patrimoniali aumenta la base imponibile¹⁸.

Sulla base imponibile così determinata i soggetti IRES applicheranno un'aliquota pari al 38%, superiore di ben 14 punti percentuali rispetto alla aliquota ordinaria attualmente prevista per i contribuenti soggetti alla medesima imposta (pari al 24%).

Altro comparto fondamentale è quello relativo alla difesa del contribuente.

Anche tale comparto è stato oggetto di diverse modifiche che hanno ridefinito nel tempo i modelli, gli spazi e le possibilità di difesa del contribuente.

La disciplina della difesa è infatti molto importante nel bilancio di una materia di per sé altamente pregiudizievole in quanto definisce un contrappeso necessario in relazione alla posizione del contribuente.

Il contribuente, nei cui confronti non ricorrano le cause di esclusione espresse (cause di esclusione previste dalla legge ovvero cause di disapplicazione contenute nei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle En-

18 Così L. Tosi, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, cit., 6.

trate), che ritenga comunque di non essere destinatario della disciplina delle società di comodo, in quanto nei suoi confronti opera la causa generale relativa alle oggettive situazioni (analizzata in precedenza) ha facoltà di adire l'Amministrazione finanziaria, utilizzando il procedimento di interpello probatorio *ex art.* 11, comma 1, lett. b) della l. 27 luglio 2000, n. 212¹⁹ ovvero di non applicare la disciplina, rilevando la ricorrenza della suddetta causa in sede di dichiarazione.

Il contribuente può, altresì, non applicare la normativa anche laddove ad esito del procedimento di interpello probatorio sia stato emesso un diniego espresso. Il diniego di interpello non preclude, infatti, la facoltà di non applicare la disciplina in dichiarazione e, in caso di avvio di accertamento, emesso a seguito di indagini da parte dell'Amministrazione finanziaria, rimane sempre possibile l'impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie.

La disciplina delle società non operative definisce, in questo modo, una difesa endoprocedimentale, basata sulla facoltatività dell'interpello e sull'autodeterminazione da parte del contribuente della modalità e dei tempi in cui intende rendere la prova contraria ovvero prima della dichiarazione (attraverso l'interpello probatorio) o dopo la dichiarazione stessa in sede contenziosa.

3. La giustificazione normativa della disciplina delle società di comodo. Le diverse impostazioni e la tesi accolta.

Sul tema delle società di comodo si sono concentrati molti studi della dottrina che hanno tentato di sistematizzare la disciplina approfondendone le ragioni di fondo.

Sul punto non vi è stata unanimità di vedute e molti problemi si sono riscontrati soprattutto in relazione alla possibilità di rinvenire un'unica ricostruzione che giustificasse i diversi aspetti della normativa.

19 Tale disciplina è stata introdotta nel 2015 a seguito della riforma generale dell'istituto dell'interpello. Con le modifiche apportate dal Titolo I, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 allo Statuto del contribuente (art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212), tra le varie tipologie di interpello si prevede quello di tipo "probatorio" (art. 11, comma 1, lett. b) che si può avviare al fine di accertare "la sussistenza delle condizioni" nonché "la valutazione della idoneità" degli elementi probatori richiesti dalla legge per avere accesso a determinati regimi fiscali. A norma dell'art. 7, comma 12, lett. a) del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 l'interpello probatorio è stato riferito alla disciplina delle società di comodo. Prima di questo intervento normativo le società di comodo erano assoggettate alla disciplina dell'interpello disapplicativo. Cfr. F. Pistolesi, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 2987.

In ogni tentativo di giustificazione emergevano infatti elementi di irragionevolezza che sfuggivano da una logica unitaria.

In questo quadro complessivo risulta imprescindibile comprendere quale possa essere la ricostruzione più coerente e più adeguata alle esigenze attuali della materia tributaria e sulla base di questa ricostruzione rivedere tutte le incoerenze strutturali della disciplina nel suo complesso.

La normativa è stata giustificata secondo le seguenti diverse prospettive.

In un primo momento alla disciplina fiscale delle società di comodo è stata riconosciuta la funzione di combattere l'evasione, nell'idea di fondo che tutte le società che non dichiaravano un reddito minimo, come definito dai parametri normativi, realizzavano una sottrazione di gettito all'Erario e, quindi, una forma di evasione fiscale. Il conferimento in società commerciali di beni patrimoniali denota una natura fruttifera di tali beni ed una possibilità di produzione di ricavi proporzionali a tale potenzialità. L'assenza di tali ricavi – ovvero di ricavi adeguati, secondo quanto stabilito da *standard* normativi – viene valutata come sintomo di evasione e come indizio di percezione di ricavi in nero²⁰.

Secondo altra prospettiva si è riconosciuta alla disciplina delle società di comodo una funzione antielusiva. Tale ricostruzione è stata sostenuta dall'utilizzo dell'interpello disapplicativo quale strumento generale per la non applicazione della disciplina in esame e da ulteriori affinità con le discipline antielusive esistenti. Si ritiene che tali aspetti si siano oggi attenuati ed anche l'interpello disapplicativo è stato sostituito da quello probatorio.

Secondo tale impostazione la disciplina delle società di comodo ha, quale finalità principale, quella di scoraggiare la creazione di società commerciali allo scopo esclusivo di ottenere un illegittimo risparmio fiscale sulla tassazione dei beni patrimoniali, usufruendo di un'imposizione proporzionale (nel caso dell'IRES), del regime di deduzione analitica delle spese (per tutte le società commerciali), dei benefici della disciplina del reddito di impresa (tassazione del reddito effettivo) rispetto a quella dei redditi fondiari (tassazione del reddito presunto).

In tale ricostruzione, quella delle società non operative costituisce una tipica disciplina antielusiva, finalizzata a frenare l'utilizzo di istituti fiscali per finalità differenti rispetto a quelle che hanno presieduto la loro introduzione, senza valide ragioni economiche ed al

20 Cfr. R. Lupi, *Le società di comodo come disciplina antielusiva*, cit., 1097; G. Melis, *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, cit., 1325.

solo fine di ottenere un illegittimo risparmio di imposta²¹.

La disciplina delle società di comodo è stata anche giustificata sulla base della necessità comune di scoraggiare la creazione di società di mera gestione o di mero godimento dei beni da parte dei soci in quanto ritenute contrarie al paradigma tipico del contratto sociale contenuto nel codice civile²². In tale ricostruzione la disciplina fiscale persegue un disegno comune al diritto civile, definendo un campo di azione più immediato e più efficace per il contrasto alle società di mero godimento dei beni.

Altre ricostruzioni hanno poi riconosciuto una pluralità di funzioni alla disciplina delle società di comodo o un indiscutibile interesse fiscale alla riscossione di imposte da soggetti che detengono patrimoni che non si traducono, secondo le norme ordinarie, in una adeguata contribuzione per l'Erario²³.

L'impostazione proposta in questa sede recepisce alcuni aspetti delle predette ricostruzioni e presenta numerose affinità con la teoria che valuta quale giustificazione la necessità di contrastare le società di mera gestione patrimoniale perché contrarie ad un paradigma civilistico.

L'evoluzione della disciplina complessivamente intesa conduce però ad accogliere una giustificazione tipicamente tributaria che si comprende alla luce dei valori generali del nostro sistema di riferimento.

21 Cfr. F. Tesauro, *op. cit.*, 9; G. Falsitta, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, cit., 12; M. Nussi, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, cit., 501.

22 Cfr. L. Tosi, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di Tosi, Padova, 2008, p. 52; Id., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 354; L. Peverini, *Società di comodo ed imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto dello strumento societario*, in *Giur. comm.*, 2013, p. 260.

23 Si è infatti ammesso che la disciplina fiscale sulle società di comodo possa rispondere ad una pluralità di funzioni, rappresentando un caso di "polimorfismo normativo". Cfr. M. Beghin, *Le società "immobiliari" di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni omi (osservatorio del mercato immobiliare)*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., p. 78. Secondo altra prospettazione la disciplina in esame, presentando diverse incoerenze di fondo, sarebbe espressione di esigenze di cassa dello Stato basate su un esclusivo interesse fiscale. Cfr. Schiavolin, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., p. 59; D. Stevanato, *"Società di comodo" un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2889; Id., *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio*, in *Dialoghi trib.*, 2014, p. 133.

Si ritiene pertanto che la base teorica della disciplina delle società di comodo debba essere rinvenuta nella necessità di correggere le disposizioni in materia di determinazione del reddito di impresa nelle imposte periodiche dell'impresa stessa – complesso di disposizioni oggi note come Statuto fiscale dell'imprenditore commerciale²⁴ – con riguardo a fattispecie in cui non si svolge un'attività di impresa commerciale ma una gestione di beni patrimoniali.

La disciplina delle società di comodo è rivolta alle società di mero godimento di beni patrimoniali e non deve essere applicata alla generalità delle società improduttive.

Tale affermazione appare facilmente verificabile in ragione della circostanza che i beni patrimoniali sono stati sempre centrali nella regolamentazione delle società di comodo e rivestono tutt'oggi un ruolo fondamentale per l'accesso alla disciplina in esame e per la determinazione delle imposte dovute.

I beni patrimoniali – secondo i principi che governano lo Statuto fiscale dell'impresa – dovrebbero essere inseriti nel dinamismo di un circuito produttivo finalizzato alla creazione di ricchezza nuova ed invece – nel caso delle società di comodo – sono destinati ad uno statico godimento all'interno di una realtà improduttiva.

Come noto, l'attività è l'elemento che qualifica tutti gli assetti che sono regolati dallo Statuto fiscale dell'imprenditore commerciale²⁵; l'impresa, infatti, si fonda sullo svolgimento di un'attività, elemento che coglie l'aspetto vitale e dinamico dell'azione produttiva di ricchezza²⁶.

24 Lo Statuto fiscale dell'impresa commerciale (nel quale è compreso anche lo Statuto delle società commerciali) indica oggi un assetto normativo preposto alla regolazione dei presupposti di imposta nelle attività commerciali. Lo Statuto costituisce pertanto una disciplina rivolta ai soggetti (imprenditori e società) che svolgono un'attività d'impresa di tipo commerciale e l'applicazione di tale disciplina determina, quale principale effetto, che tutti i beni e i diritti che nascono o entrano a far parte di un'impresa sono soggetti ad un particolare regime, espressione di una autonoma logica giuridica, che discende dalla loro destinazione alla produzione di ricchezza. Cfr. A. Fantozzi – F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Lavis (TN), 2014, 3.

25 Sulla centralità della nozione di "attività" nella definizione di impresa non si è mai dubitato. Cfr., *ex pluribus*, G.A. Micheli, *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano 1982, 297; A. Fantozzi, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur.*, vol. XVI, Roma 1989, *ad vocem*; Id., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano 1982; M. Polano, *Attività commerciale e impresa nel diritto tributario*, Padova 1994, *passim*; V. Ficari, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, 32.

26 In questi termini, V. Ficari, *Reddito di impresa e programma*

Sulla base di queste valutazioni la disciplina contenuta nel suddetto Statuto è stata qualificata come promozionale in quanto ha come obiettivo l'incentivo dell'impresa e dell'attività economica nell'ordinamento giuridico nazionale²⁷.

Nel nostro sistema fiscale l'applicazione dello Statuto dell'impresa è fisiologica per tutte le società di tipo commerciale in virtù della presunzione di commercialità e del principio di attrazione (*ex artt. 6 e 81, TUIR, d.p.r. n. 917/1986*); si comprende pertanto perché sorga la necessità di un correttivo per le ipotesi di società che detengono patrimoni e sono improduttive di presupposti compatibili con la *ratio* impositiva del reddito di impresa.

La suddetta (fisiologica) applicazione dello Statuto fiscale dell'impresa alle società di comodo definisce un'incoerenza logica che genera un'anomalia giuridica.

Beni patrimoniali improduttivi sono soggetti ad un sistema impositivo deputato alla valorizzazione delle attività produttive di ricchezza.

Da qui la necessità di introdurre una disciplina impositiva differente.

Le società di comodo sconteranno, in questo modo, un'imposta sostitutiva di natura essenzialmente patrimoniale, in quanto determinata sulla potenzialità di produzione di ricchezza di beni patrimoniali improduttivi.

Anche l'IRAP e l'IVA saranno determinate secondo presupposti autonomi.

La disciplina IRAP mantiene una centralità dei beni patrimoniali della società nella determinazione dell'imposta e definisce, in questo modo, un'altra imposta sostanzialmente patrimoniale.

In relazione all'IVA opereranno in capo alla società di comodo una serie di preclusioni che definiranno in relazione alle predette società un'imposta sul consumo destinata a produrre effetti economici affini a quelli rivolti generalmente al consumatore finale.

imprenditoriale, cit., 6, che rileva come l'evoluzione del presupposto personale dell'imposta sul reddito è rappresentata dall'attività di impresa commerciale, che evidenzia un'analisi della fattispecie da un "particolare angolo visuale" ovvero dalla sua "vitalità" e "dinamicità", cercando di cogliere la potenzialità imprenditoriale. In questo senso l'impresa è un programma di azione ovvero un metodo di azione economica organizzata.

²⁷ Sul punto, in particolare, sulla natura promozionale della disciplina dell'impresa nelle imposte dirette, A. Fedele, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. tribut.*, 2013, I, 875; A. Fantozzi – F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, cit., 57.

4. Le incoerenze della disciplina e una possibile riforma.

Il vivace dibattito sulla disciplina delle società di comodo ha fatto emergere diverse posizioni che hanno sostenuto sia una necessaria abrogazione dell'intera regolamentazione, sia una possibile sopravvivenza della disciplina stessa attraverso la correzione di alcuni aspetti.

Si ritiene in questa sede di sostenere tale seconda possibilità, auspicando una riforma generale rivolta alla revisione di singoli aspetti della materia.

In linea di principio, la predisposizione di una specifica regolamentazione per le società di comodo può costituire una scelta corretta nella sua logica in considerazione della prassi esistente nel nostro ordinamento giuridico di creare società commerciali preposte al godimento di beni patrimoniali e della incoerenza (rispetto a quest'ultima realtà) della disciplina recata nello Statuto fiscale dell'imprenditore commerciale.

La legittimità di tale disciplina deve però essere garantita da una generale coerenza e proporzionalità dell'impianto normativo rispetto ai principi generali dell'ordinamento giuridico.

In altre parole, l'impianto normativo dovrebbe attualmente essere rivisto per allinearsi ai suddetti principi.

La revisione, ad avviso di chi scrive, dovrebbe essere sia di tipo formale che di tipo sostanziale e coinvolgere differenti aspetti dei tre comparti di disciplina.

Si procede pertanto a porre in luce gli aspetti che - con maggiore immediatezza, secondo l'impostazione proposta in questa sede - necessitano di una riforma nei suddetti termini.

4.1. La revisione formale della disciplina.

Un primo passaggio necessario nell'attuale disciplina delle società di comodo è quello relativo ad una revisione formale.

La forma - come messo in luce - ha assunto uno stato troppo confuso e caotico, definendo un quadro che si pone in aperto contrasto con quanto previsto dall'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente²⁸, che - come

²⁸ L'articolo in parola, rubricato "chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie", si colloca tra le disposizioni dello Statuto che disciplinano la produzione delle norme tributarie in merito alla quale si sancisce il necessario rispetto di alcune regole di tecnica legislativa. In particolare, il suddetto art. 2 prevede specificamente che: le leggi che contengono disposizioni tributarie devono menzionare

noto - reca importanti principi generali del nostro ordinamento giuridico in tema di legiferazione²⁹.

Inoltre, in alcuni aspetti, e soprattutto con riferimento alle porzioni di disciplina esplicate nelle circolari ministeriali o previste nei decreti direttoriali del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sono stati sollevati dubbi in relazione ad una possibile violazione dell'art. 23 della Costituzione ovvero al rispetto della riserva di legge in ordine alla regolazione degli aspetti essenziali del tributo³⁰.

Le cause principali di tale stato normativo sono da rinvenirsi nella frequente normazione e nella stratificazione di fonti primarie e secondarie.

La normativa in materia di società di comodo è nata, infatti, nel 1994 e da quel momento ha subito circa 14 modifiche normative, la maggior parte delle quali sono avvenute in leggi finanziarie e in normative generali (e non in provvedimenti tipicamente tributari).

La disciplina è stata interpretata da oltre trenta atti dell'Amministrazione finanziaria, che hanno assunto un contenuto necessario e generale per la concreta applicazione della disciplina stessa. Tali atti interpretativi hanno utilizzato soprattutto la forma della Circolare ministeriale³¹ e negli ultimi tempi anche del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate³².

l'oggetto nel titolo, allo stesso modo deve essere menzionato l'oggetto della rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli; le leggi che non hanno oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario tranne quelle strettamente inerenti l'oggetto della medesima; i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi si devono effettuare indicando anche il contenuto della singola disposizione; le disposizioni modificative devono essere introdotte riportando il testo modificato.

29 E', infatti, opinione comune in dottrina che la disposizione contenuta all'art. 2 dello Statuto abbia cristallizzato un principio fondamentale dell'ordinamento tributario, quello appunto della chiarezza delle disposizioni tributarie, cui il legislatore deve conformarsi. Cfr. G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 63.

30 Si rinvia alle considerazioni di R. Miceli, *Società di comodo e Statuto fiscale dell'impresa*, cit., 246.

31 Le Circolari non sono fonti dell'ordinamento generale dello Stato, ma costituiscono fonti interne dell'Amministrazione in merito alle quali non si riconosce un vincolo giuridico (rispetto al contribuente) in relazione a quanto dalle stesse previsto. Cfr. V. Mastroiacovo, *Dalla Norma generale ed astratta all'applicazione concreta*, in Aa.Vv., *Diritto tributario*, 369; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 117; A. Di Pietro, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative*, in Aa.Vv., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, I, Padova (agg.) 2001, 646; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Milano, 2003, 518.

32 In particolare, le cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo sono determinate (ai sensi dell'art. 30 comma 4 *ter* della l. 23 dicembre 1994, n. 724) da provvedimenti

La disciplina ha inoltre assunto contenuti estremamente tecnici; la realizzazione del *test* di operatività, come la definizione di un reddito minimo presunto, sono operazioni molto complesse, spiegate in numerose Circolari particolarmente lunghe e dettagliate³³.

In tal modo, le Circolari sono intervenute in funzione integrativa della disciplina legale, fornendo elementi normativi che non sembrano essere contenuti nelle disposizioni della legge.

A tale aspetto si aggiunge l'assenza di una esplicitazione della funzione della disciplina in esame, che ha ulteriormente complicato la comprensione delle disposizioni, rendendo non chiaro il senso di tale assetto soprattutto ai contribuenti.

In considerazione dell'importanza della disciplina in esame, la stessa dovrebbe essere rivista e riformulata all'interno di un testo normativo unitario che ne raccolga gli elementi essenziali, alcuni dei quali oggi contenuti in atti interpretativi atipici.

In tale operazione anche una semplificazione della disciplina aiuterebbe a recuperare una certa coerenza e logicità delle norme, garantendo ai contribuenti ed all'Amministrazione finanziaria una maggiore agevolezza nella applicazione dei relativi contenuti.

4.2. La riforma della disciplina sostanziale

Sul piano sostanziale la disciplina delle società di comodo dovrebbe essere rivista e razionalizzata alla luce dell'impostazione di fondo sostenuta in questa sede. In tal senso dovrebbero essere eliminate le disposizioni asistematiche e ridotti gli aspetti di rigorismo.

Il recupero della funzione della disciplina, che si traduca in una rinnovata coerenza dell'assetto normativo, passa per alcuni momenti necessari che - a nostro avviso - si impongono con maggiore evidenza.

ti del Direttore dell'Agenzia delle entrate. In merito alla valutazione critica di tali atti si rinvia alle riflessioni di F. Batistoni Ferrara, *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in Aa.Vv., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone - C. Berliri, Napoli, 2006, 553; G. Franson, *Appunti a margine di alcuni provvedimenti attuativi emanati dall'Agenzia delle Entrate*, in *Rass. tribut.*, 2001, 365.

33 Le Circolari contengono la descrizione del meccanismo di funzionamento del *test* di operatività e di altri profili attuativi della disciplina delle società di comodo che non sono evocati, neanche in termini generali, dalle disposizioni di legge e che pertanto sono essenziali per la puntuale attuazione degli obblighi tributari da parte dei contribuenti. Si può arrivare addirittura a sostenere che senza le previsioni formulate dalle Circolari non sarebbe concretamente possibile attuare la disciplina delle società di comodo.

A tale proposito gli aspetti su cui intervenire attengono a: l'eliminazione del presupposto delle perdite sistematiche, la riforma del *test* di operatività, la correzione di alcune disposizioni nella disciplina della determinazione delle imposte.

L'eliminazione del presupposto delle perdite sistematiche dall'ambito di applicazione della normativa risponde ad una logica di sistema che evidenzia una mancata coerenza della disciplina delle società di comodo con le questioni di fondo che tradizionalmente caratterizzano le società in perdita sistematica.

In questi termini, seppure appare corretto predisporre delle forme di controllo per le società in perdita sistematica, il loro assoggettamento alla disciplina delle società non operative risulta disallineato rispetto alle finalità che questa disciplina persegue ed alla struttura della stessa³⁴.

La circostanza che una società sia in perdita è sintomatica non dell'assenza di operatività della stessa, quanto (piuttosto) di una gestione antieconomica, caratterizzata dalla presenza di costi di gran lunga superiori ai ricavi per un prolungato periodo di tempo. Non è escluso che tale circostanza possa anche dipendere da una mera detenzione di beni patrimoniali ma tale ipotesi dovrebbe essere verificata e accertata, in coerenza con la disciplina delle società di comodo, attraverso l'espletamento del *test* di operatività.

Invece alle società in perdita non viene neanche applicato il *test* di operatività, anima ed elemento caratterizzante della disciplina delle società di comodo.

Si ritiene, pertanto, che le società in perdita sistematica realizzino un presupposto del tutto avulso dalla funzione e dalla logica della disciplina delle società non operative, che determina nell'assetto complessivo della materia una scelta incoerente ed irragionevole e produce nel sistema giuridico (e verso tali soggetti) effetti fortemente pregiudizievoli e non giustificabili in nome di alcun principio generale.

In seconda battuta risulta fondamentale una revisione del *test* di operatività.

Si concorda con le posizioni che hanno sottolineato la necessità di rivedere le percentuali, aderendo alle numerose critiche che sono state rivolte ai coefficienti utilizzati, ritenuti privi di alcuna ragionevolezza e attendibilità dimostrativa.

³⁴ In questo senso si rinvia alle riflessioni in circ. 31 ottobre 2011, n. 25/IR (circolare del Consiglio dell'ordine dei commercialisti e degli esperti contabili), ove si evidenzia come la scelta di assoggettare alla disciplina delle società non operative le società in perdita sistematica sia stata in totale controtendenza rispetto alle evoluzioni del sistema nel medesimo momento storico.

Tali coefficienti fondano, infatti, una predeterminazione di ricavi.

Il valore predeterminato è quello dei ricavi presunti ed è costituito applicando delle percentuali previste dalla legge all'ammontare medio degli specifici beni patrimoniali, detenuti dalla società ed appartenenti ai tre comparti dello stato patrimoniale (ovvero, in via semplificata, immobili, assetto finanziario, beni ammortizzabili e altro).

Le percentuali di redditività rivolte ai singoli beni patrimoniali risultano alquanto elevate, un po' generiche e soprattutto non rapportate alla fase economica in corso³⁵.

Inoltre, le percentuali in esame risultano assolutamente astratte e sganciate da una considerazione effettiva del valore dei beni presi in esame nell'annualità di volta in volta considerata³⁶.

In considerazione dell'importanza della disciplina si ritiene che le percentuali debbano essere riformulate e quindi aggiornate, adeguate alla realtà e soprattutto diversificate sulla base dei beni presi in esame e delle attività svolte dalla società.

Importanti revisioni dovrebbero essere effettuate anche sul piano della determinazione delle imposte.

In tale comparto si evidenziano, con riferimento alle percentuali per la determinazione del reddito minimo dichiarabile, le medesime critiche rivolte alle percentuali utilizzate nel *test* di operatività. La predeterminazione relativa al reddito minimo imponibile è costruita con la stessa tecnica utilizzata per quella dei ricavi presunti, ma adottando percentuali in misura leggermente ridotta nell'ammontare.

Anche in questo caso, la predeterminazione si fonda su un giudizio inferenziale tra valore dei beni patrimoniali e un possibile rendimento riferibile agli stessi, denotando in questo modo gli stessi problemi della presunzione di ricavi.

L'elemento che maggiormente determina problemi in termini di coerenza e ragionevolezza della disciplina risulta tuttavia essere quello del doppio binario di imposizione che permane nella determinazione delle imposte dirette.

Secondo la disciplina generale delle società di como-

³⁵ Cfr. L. Tosi, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, cit., 5, che, asserisce che i coefficienti sono rozzi e non sono dotati di alcun supporto dimostrativo. Tali coefficienti denotano apoditticità ed assenza di una minima attendibilità dimostrativa.

³⁶ Cfr. R. Schiavolin, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, cit., 63, il quale evidenzia come tale predeterminazione non è per nulla ragionevole come base per un accertamento, soprattutto se confrontata con meccanismi molto raffinati come quelli sottesi agli studi di settore. Cfr. M. Beghin, *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, cit., 719, il quale evidenzia come il *test* si risolva in una operazione matematica. Non sono contemplate indagini sul campo o contatti con il contribuente: tutto si svolge a tavolino.

do, l'imposizione sui redditi figurativi (ritraibili dal patrimonio) viene meno nei casi in cui si sia prodotto un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. In tale ultima situazione il contribuente è obbligato a dichiarare un reddito effettivo, assolvendo ad un'imposta che colpisce il reddito prodotto.

I contribuenti risultano quindi suddivisi in due gruppi: coloro che rilevano una base imponibile inferiore al reddito minimo imponibile e coloro che, invece, superano tale soglia.

I primi sono chiamati a dichiarare una base imponibile pari al reddito minimo presunto, con una preclusione generale all'utilizzo delle perdite d'impresa. I secondi, invece, sono chiamati a dichiarare il reddito effettivo (ai fini delle imposte sul reddito) con la possibilità di utilizzare le perdite d'impresa nei limiti definiti dalla legge.

Anche se la possibilità di realizzare un reddito imponibile superiore a quello minimo presunto rimane una ipotesi molto marginale, si ritiene che il doppio binario realizzi uno stato di confusione all'interno della disciplina soprattutto in relazione alle sue ragioni di fondo ed alla definizione di una giustificazione generale.

Si prevede, infatti, all'interno di una stessa disciplina sia la tassazione del reddito effettivo, sia la tassazione di un valore presunto (ai quali corrispondono una imposizione sul reddito ovvero sul patrimonio) con un diverso trattamento delle perdite d'impresa. In entrambi i casi con l'utilizzo dell'aliquota maggiorata nelle ipotesi di società soggette ad IRES.

Tale previsione, in relazione a soggetti che hanno la medesima base di partenza, non trova alcuna spiegazione in termini di capacità contributiva e genera una discriminazione tra i suddetti i soggetti che, con analoghe condizioni iniziali, saranno sottoposti a trattamenti differenziati.

La previsione in esame si può spiegare soltanto in nome di un interesse fiscale alla percezione di gettito da parte dello Stato e dovrebbe essere rivista a favore di una generale tassazione patrimoniale basata sul valore del reddito minimo presunto.

Infine, l'aliquota maggiorata IRES dovrebbe essere soppressa.

Si tratta di una aliquota del tutto ingiustificata, che può essere compresa solo in chiave sanzionatoria o di mero interesse fiscale. Le società di comodo dovrebbero scontare le imposte dirette sulla base dell'aliquota ordinaria prevista per la tassazione del reddito.

4.3. L'introduzione della fase di contraddittorio endoprocedimentale.

La disciplina strutturale in materia di società di como-

do deve prevedere strumenti che consentano di individuare con attendibile probabilità i soggetti che realmente realizzano un mero godimento dei beni patrimoniali.

Si tratta di un presupposto ineliminabile e fondamentale nella struttura della disciplina, che non deve coinvolgere tutte le società improduttive, ma soltanto quelle improduttive in quanto non esercitano una attività di impresa commerciale.

Come più volte sottolineato, infatti, l'intero impianto normativo assume sostenibilità logica e coerenza giuridica soltanto se riesce a colpire le società di mero godimento dei beni patrimoniali.

In questo senso, ed in considerazione peraltro del consistente utilizzo di predeterminazioni normative nell'impianto della disciplina, fondamentale appare la predisposizione di un insieme di disposizioni che garantiscano una verifica (quanto più possibile realistica e veritiera) delle società che si pongono al di fuori dell'area della commercialità.

La questione in esame attiene alle cause di esclusione, all'interpello probatorio, al contenuto della prova contraria, alle condizioni di applicazione della disciplina, alla difesa endoprocedimentale del contribuente.

Si ritiene, alla luce dell'analisi dell'evoluzione storica e della disciplina attuale, che la normativa abbia definito attualmente un nuovo quadro di difesa, che amplia le possibilità, in capo alla società, di sottrarsi dall'applicazione della disciplina delle società di comodo, attraverso un elevato numero di cause di esclusione, la previsione dell'interpello probatorio nonché, soprattutto, la possibilità riconosciuta al contribuente di non applicare la disciplina medesima in dichiarazione.

L'assetto normativo attuale appare più equilibrato rispetto alle versioni precedenti.

Rimane tuttavia una indiscutibile lacuna.

La disciplina si fonda su predeterminazioni normative e seppure abbia previsto degli strumenti preventivi finalizzati alla non applicazione della normativa rimane comunque espressiva di una importante asimmetria tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima infatti è notevolmente agevolata nella determinazione del reddito minimo presunto che è il mero risultato dell'applicazione di una presunzione di redditività.

Si ritiene pertanto che nel caso in cui il contribuente decida di non applicare la disciplina delle società di comodo in dichiarazione ovvero abbia ottenuto un diniego di interpello, allo stesso debba essere riconosciuta una fase adeguata per esprimere le sue difese, prima della emissione dell'atto positivo.

In altre parole, in considerazione dell'importanza che la prova contraria assume in questo assetto (connotato da predeterminazioni normative) si dovrebbe prevedere all'interno della disciplina in esame una fase ob-

bligatoria di difesa endoprocedimentale nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, a seguito della presentazione della dichiarazione (nella quale non si applica la disciplina impositiva delle società di comodo) e prima della emissione di un avviso di accertamento.

In tale fase deve essere fornita al contribuente una possibilità di difesa e, laddove quest'ultimo la eserciti, si deve prevedere in capo all'Ente impositore l'obbligo di analisi delle argomentazioni fornite e di eventuale doppia motivazione dell'atto impositivo.

Dovrebbe essere prevista, quindi, una fase di contraddittorio obbligatorio con il contribuente ad impulso dell'Ufficio procedente, al pari di come oggi avviene nel caso della disciplina dell'abuso del diritto *ex art. 10 bis*, l. 27 giugno 2000, n. 212³⁷.

Una previsione in tal senso potrebbe effettivamente controbilanciare una disciplina impositiva fondata esclusivamente su presunzioni normative.

Si tratta di un passaggio necessario, in linea con i principi del nostro sistema tributario che tende a riconoscere un contraddittorio obbligatorio in tutte le ipotesi in cui esistono presunzioni, predeterminazioni normative o fattispecie molto complesse (come quella dell'abuso del diritto) il cui accertamento deve essere effettuato con un necessario confronto con il contribuente.

5. Considerazioni conclusive.

Una revisione formale e sostanziale della disciplina delle società di comodo potrebbe riallineare la normativa in esame ai principi generali dell'ordinamento tributario, conferendo alla stessa una funzione generale ormai esaurita da anni.

La normativa in oggetto assumerebbe, in tal modo, una veste giuridica rinnovata.

Si ammetterebbe una tassazione di natura sostanzialmente patrimoniale per tutte le società che si limitano ad un mero godimento dei beni ai fini delle imposte dirette ed una tassazione sul consumo ai fini IVA.

Una riforma in questa direzione, oltre a recuperare

il senso di una disciplina giuridica oggi confusa e pregiudizievole, assolverebbe anche ad importanti esigenze della materia fiscale.

Attualmente a livello civilistico viviamo una fase pansocietaria nella quale la società tende ad assumere il ruolo di modello di organizzazione generale delle attività e si dubita anche dell'attuale permanenza del divieto (di società di mero godimento dei beni) *ex art. 2248 c.c.*³⁸

A livello tributario la società è un modello organizzativo legato allo svolgimento dell'attività di impresa. Su questa relazione, infatti, si è costruito lo Statuto fiscale dell'impresa commerciale, assetto, che contiene una disciplina tarata sul dinamismo dell'impresa e come tale inapplicabile alle realtà che non presentano tale caratteristica.

Diversificare la disciplina delle società di mero godimento dei beni patrimoniali appare, pertanto, una scelta corretta sul piano giuridico nel momento in cui si impone nel panorama generale la possibilità di creazione di società anche per scopi differenti dallo svolgimento dell'attività di impresa.

Il contribuente è, in tal modo, libero di costituire una società di mero godimento dei beni ben sapendo che, laddove lo farà, andrà incontro ad una tassazione sostanzialmente patrimoniale, seppure depurata di tutti gli aspetti di irrazionalità e di presunta incostituzionalità che connotano la disciplina odierna.

Il contrappeso di tale sistema, come più volte sottolineato, deve essere un'adeguata difesa del contribuente, dal cui pieno riconoscimento già in fase procedimentale non si può in alcun modo prescindere.

Rossella Miceli

³⁷ Dovrebbe pertanto essere introdotta una forma di partecipazione in forma difensiva, come da sempre teorizzata da L. Salvini, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit., 3; Id., *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 211; R. Miceli, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fedele A. - Fantozzi A., Milano 2005, 473; Id., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 2016, I, 350.

³⁸ Sulle attuali evoluzioni del diritto civile e con differenti impostazioni, G. Cottino, *Diritto societario*, Padova, 2011, 3; P. Spada, *Dalla società civile alla società semplice di mero godimento*, in Riv. not., 2016, 834; F. Raponi, *Trasformazione di società commerciale immobiliare in società semplice - problematiche fiscali*, in Studi di impresa, 2016, 92; G. Baralis, *Riflessioni sui rapporti tra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in Riv. dir. comm., 2004, 171; Id., *L'eretica società semplice di mero godimento immobiliare: riflessioni*, in Studio di impresa, n. 73/2016, I.

Brevi considerazioni sull'abuso del diritto nelle imposte sui redditi nella prospettiva interna ed europea

di Ferdinando Peddis

1. **Premessa**
2. **Profili ricostruttivi del divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento interno. La giurisprudenza comunitaria e la giurisprudenza interna**
3. **L'introduzione della norma di fonte legale: l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente**
4. **La clausola antiabuso nelle direttive ATAD e l'assenza di implementazione nell'ordinamento italiano**
5. **Prospettive evolutive: l'integrazione valutativa del principio nell'ottica combinatoria tra norma interna e norma comunitaria**

1. Premessa

Il principio normativo sul divieto dell'abuso del diritto costituisce una regola di origine giurisprudenziale che è stata costantemente applicata in materia tributaria secondo un percorso evolutivo articolato attraverso una serie di precedenti della Corte di giustizia e della Corte di cassazione.

Il principio ha trovato successivamente espressa regolamentazione in una norma di fonte legale interna (l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente) che si è posta in linea di continuità con il suddetto orientamento giurisprudenziale, fornendo indicazioni di ordine sostanziale e, soprattutto, procedimentale per meglio disciplinarne l'ambito applicativo.

Pertanto, anche dopo l'entrata in vigore della norma interna, la Corte di cassazione nell'argomentare il proprio ragionamento ha indicativamente riproposto i medesimi schemi concettuali formulati nei principali arresti della giurisprudenza (sia europea che interna), che hanno formato l'orientamento principale sull'abuso del diritto in materia tributaria.

L'aspetto di principale innovazione è consistito nell'aver fornito una definizione unitaria dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, superando la distinzione precedente per la quale, accanto ad una norma antielusiva dettata con riferimento ad un elenco tassativo di operazioni (art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, ora

abrogato), conviveva un generale divieto di abuso del diritto di matrice giurisprudenziale.

Come si avrà modo di osservare nel corso della presente trattazione, il percorso evolutivo che ha condotto all'introduzione nell'ordinamento interno della norma sull'abuso del diritto si è svolto in parallelo al percorso seguito dal legislatore comunitario, il quale ha introdotto specifiche norme antiabuso in materia di imposte dirette che hanno influito sui comportamenti interni dei singoli Stati membri.

A tal riguardo, la direttiva 2016/1164/UE (c.d. Direttiva ATAD - *Anti Tax Avoidance Directive*), che fa parte del pacchetto antielusione varato dalla Commissione Europea per introdurre un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale, ha posto a carico degli Stati membri l'obbligo di introdurre una norma generale antiabuso con riguardo all'imposta sulle società.

A tal riguardo, occorre precisare sin da subito che il legislatore interno ha ritenuto di non implementare l'ordinamento domestico in ragione dell'esistenza dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, giacché quest'ultimo individua una disciplina sostanzialmente identica alla previsione europea.

Tale coesistenza della disciplina sull'abuso del diritto comporterà una rivisitazione operativa sotto il profilo sostanziale, anche alla luce delle interpretazioni che verranno fornite della Corte di giustizia con riferimento alla clausola antiabuso generale recentemente introdotta in ambito comunitario, in un contesto di piena circolarità applicativa che condurrà ad una opportunità di ampliamento degli scenari definitivi della disciplina anche a livello interno.

2. Profili ricostruttivi del divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento interno. La giurisprudenza comunitaria e la giurisprudenza interna

La tematica concernente l'abuso del diritto in ambito tributario trova il proprio sfondo in modo compiuto a partire dalla giurisprudenza comunitaria.

In particolare, il principio trae origine da una consolidata serie di decisioni della Corte di giustizia nelle quali si è avuto modo di affermare il principio generale (valido per tutti i settori del diritto) per il quale l'applicazione formale e letterale delle norme comunitarie non può estendersi fino alla tutela delle pratiche abusive in essere dagli operatori economici¹.

In sostanza, si è data attuazione al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, ritenendosi che il rispetto formale del dato letterale della legge non autorizza in nessun caso ad attuare operazioni che producono risultati contrari alle finalità cui è ispirata la legge medesima e che quindi siano connotati da un intento fraudolento.

In tale contesto, la Corte di giustizia ha precisato ripetutamente che *“la constatazione che si tratti di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento”*².

I Giudici europei hanno quindi elaborato una nozione autonoma di abuso del diritto fiscale dapprima con riferimento alla disciplina dell'Iva, precisandosi che il soggetto passivo non ha diritto di detrarre l'Iva assolta a monte se *“le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo”*³ ed in seguito con riguardo alle imposte dirette, affermando che l'effetto fiscale restrittivo rispetto alla libertà di stabilimento dell'impresa non è ammesso *“a meno che non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta”*⁴.

1 Sul tema si veda Corte di giustizia, 11 dicembre 1977, causa C-125/76, *Cremer*; 3 marzo 1993, causa C-8/92, *Milk Products*; 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta*; 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*; 9 febbraio 1999, causa C-212/97, *Centros*; 30 settembre 2003, causa C-167/01, *Diamantis*; 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H.*; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*; 6 aprile 2006, causa C-456/04, *Agip Petroli*; 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*; 28 giugno 2007, causa C-79/06, *Planzer*; 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*; 20 giugno 2013, causa C-653/11, *Newey*.

2 Così Corte di giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*.

3 Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

4 Corte di giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

In entrambe le decisioni la Corte di giustizia ha specificato che le operazioni poste in essere da soggetti residenti nell'Unione europea, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità formale, le quali siano costruite artificialmente e mostrino “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale” contrastano con gli obiettivi e con le libertà perseguite dal Trattato e vanno quindi qualificate alla stregua di un abuso del diritto.

In particolare, il comportamento può qualificarsi come espressione di abuso del diritto qualora le operazioni controverse presentino alcuni elementi qualificanti. Da un lato, nonostante l'applicazione formale delle regole e delle condizioni previste dalla disciplina comunitaria e dalla legislazione nazionale di recepimento, tali operazioni hanno quale “scopo essenziale” di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito dalle norme comunitarie. Dall'altro lato, lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale deve risultare da un insieme di elementi obiettivi.

La giurisprudenza comunitaria ha quindi riproposto anche nel panorama tributario i medesimi concetti già espressi in generale nella elaborazione del principio stabilendo che l'operazione abusiva va riconosciuta in ragione di un elemento soggettivo (lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale contrario alle norme comunitarie) da individuarsi peraltro sulla base di una serie di circostanze oggettive.

L'abuso del diritto si qualifica pertanto per il ricorrere di due elementi caratterizzanti: (i) le circostanze oggettive che indicano la mancanza di una concreta motivazione economica per l'attività se non quella di ottenere un vantaggio indebito; (ii) lo scopo abusivo che consiste nella finalità di ottenere un vantaggio non previsto dalla normativa comunitaria.

Elaborato in origine in settori del diritto comunitario oggetto di una accurata regolamentazione normativa (ed in specie nel diritto marittimo, nella politica agricola comune, nel diritto societario), il divieto di comportamenti abusivi approda solo in tempi più recenti nel settore fiscale in base ad una rilevante giurisprudenza della Corte di giustizia⁵.

Per quanto riguarda il versante interno, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha inizialmente configurato il principio dell'abuso del diritto emergente dall'ordinamento comunitario “quale canone interpretativo regolatore dell'ordinamento giuridico”⁶. Trattasi

5 Vedi Corte di giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

6 Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398; Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816 e Cass., 14 novembre 2005, n. 22932.

pertanto di un principio normativo applicabile tipicamente ai tributi armonizzati (e quindi ad Iva, accise e dazi doganali).

In seguito, la Cassazione ha affermato la piena operatività del principio dell'abuso del diritto in via generalizzata in tutti i settori dell'imposizione fiscale, osservando che *“pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale”*⁷.

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità è giunta ad affermare che, pur non essendo formalizzata l'esistenza del principio dell'abuso del diritto nelle fonti normative nazionali, *“la sua applicazione (...) s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria”*. Inoltre, l'appartenenza all'ambito dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario comporta che il divieto di abuso del diritto sia da considerare una regola applicabile non soltanto alla disciplina dei tributi armonizzati, ma anche a tutti i settori dell'ordinamento fiscale⁸.

In seguito, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, dopo aver ribadito *“di dover aderire all'indirizzo di recente affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria”*, hanno individuato la fonte del divieto di abuso del diritto non tanto nei principi del diritto comunitario, quanto piuttosto nel diritto interno, ed in particolare nell'art. 53 Cost.⁹. La Suprema Corte in tal modo dimostra di avere introdotto nel sistema tributario nazionale un principio di chiara derivazione comunitaria, al fine di sancirne l'applicabilità generale ad ogni tributo, indipendentemente dalla rilevanza comunitaria del medesimo (e quindi estendendo con certezza l'applicazione del principio sia ai tributi armonizzati che ai tributi interni non armonizzati).

In buona sostanza, la giurisprudenza aveva già considerato immanente nell'ordinamento giuridico il principio generale del divieto di abuso del diritto, anche in assenza di esplicite norme legali, in quanto espressione di valori fondamentali della convivenza civile¹⁰.

7 Cass., 5 maggio 2006, n. 10353

8 Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374.

9 Cass. SS. UU. nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008. Sulla rilevanza di tali sentenze vedi CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in Dir. prat. trib., 2009, 213 ss.

10 In particolare, la Corte di giustizia richiama i valori dell'ordinamento comunitario (in particolare l'esigenza di buona fede e le-

La Corte di cassazione ha così ripreso il percorso argomentativo seguito dalla Corte di giustizia, valorizzando in particolare l'essenzialità dello scopo di ottenere un vantaggio fiscale quale indice decisivo per il riconoscimento del comportamento abusivo¹¹.

3. L'introduzione della norma di fonte legale: l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente

Ebbene, in un contesto caratterizzato da una forte incertezza, in cui norme antielusive specifiche convivono insieme a principi generali non scritti di abuso del diritto, il legislatore ha avvertito l'esigenza di intervenire al fine di restituire ordine e chiarezza al tema in esame, anche alla luce delle critiche mosse dalla dottrina alle diverse soluzioni elaborate dalla giurisprudenza.

Il legislatore è quindi intervenuto al fine di ripristinare un livello minimo di prevedibilità degli effetti delle scelte compiute dal contribuente quale presupposto indefettibile per migliorare il sistema fiscale nel suo complesso¹².

Come evidenziato in precedenza, il divieto di abuso del diritto in ambito tributario è nato come un principio generale di formazione giurisprudenziale, elaborato dapprima dalla Corte di giustizia e poi ripreso dalla giurisprudenza di legittimità interna, che ha comportato un graduale ampliamento del contesto applicativo¹³. Da qui è derivata la necessità positivizzare il principio in esame.

ale cooperazione a tutela delle libertà comunitarie), mentre la Corte di cassazione riporta il principio all'art. 53 Cost. In argomento vedi GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in Rass. trib., 2016, 837 ss.

11 Cass., 29 settembre 2006, n. 21221.

12 La prospettiva è stata quella di ricondurre l'abuso e l'elusione in un'unica nozione valida per tutti i tributi. Tale è stata l'intenzione del legislatore in risposta alle molteplici istanze dei contribuenti e degli operatori giuridici nel cercare di fare chiarezza sulla tematica in oggetto, tentando di ridurre al minimo sia le incertezze che la vaghezza delle definizioni di abuso ed elusione fiscale (nonché la loro sovrapposizione) Dunque l'obiettivo è stato quello di delimitare i confini di una clausola avente per sua natura un alto grado di flessibilità.

13 Si tratta di una conclusione pressoché pacifica nella dottrina tributaria. Solo per richiamare alcuni contributi più recenti, cfr. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in Rass. trib., 2010, 991 ss.; FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in Rass. trib., 2010, I, 1116 ss.; CARINCI – DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in Fisco, 2015, 3107 ss.; NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in Dir. proc. trib., 2016, 175 ss.

È possibile individuare le ragioni di introduzione di una specifica norma interna concernente il principio dell'abuso del diritto principalmente per due ordini di ragioni.

In primo luogo, l'introduzione della norma interna sull'abuso del diritto si è resa necessaria al fine di razionalizzare il contesto normativo e giurisprudenziale sviluppatosi nel tempo e creare una sintesi dei concetti relativi all'"abuso del diritto" ed all'"elusione fiscale" con i quali si indicano fenomeni sostanzialmente identici, relativi a comportamenti del contribuente che, pur essendo formalmente rispondenti alla disciplina tributaria, generano benefici non previsti e che, probabilmente, non sarebbero stati riconosciuti legittimi qualora il legislatore li avesse presi espressamente in considerazione ed oggetto di regolamentazione.

In secondo luogo, l'esigenza di fornire una espressa definizione normativa e regolarizzare il fenomeno dell'abuso del diritto deriva dalla necessità di strutturare la materia in modo organico così da sintetizzare il concetto di abuso del diritto di derivazione comunitaria e recepito dalla giurisprudenza di legittimità interna e del concetto di elusione fiscale utilizzato dal legislatore interno.

Il legislatore ha quindi elaborato un sistema di tutela tramite l'introduzione nel nostro ordinamento dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente). La rubrica della norma unifica in un'unica fattispecie il concetto di "abuso del diritto" e quello di elusione, eliminando la distinzione tra le due figure, in maniera da connotare il principio dell'abuso del diritto con il carattere della residualità, aspetto ben evidenziato nel comma 12 dell'art. 10-*bis* (il quale specifica che "... in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie").

Tale principio non contiene un enunciato normativo specifico e puntuale, bensì richiama una formula generale (il divieto di abuso del diritto in materia fiscale) da applicare caso per caso. Il divieto di abuso del diritto si presenta pertanto come una clausola generale del diritto, suscettibile di fornire indicazioni di ordine generico ed indeterminato rispetto ad una pluralità elastica di casi¹⁴, la cui applicazione al caso concreto dipende essenzialmente dalla valutazione del soggetto chiamato a fornire

14 Sulla nozione di clausola generale vedi la classica definizione di ENGLISH, *Introduzione al pensiero giuridico*, trad. ital. Milano 1970; VELLUZZI, *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010; FABIANI, *Clausole generali*, in *Enc. Dir. Annali*, V, Milano, 2012, 180 ss.

una interpretazione qualificata (*in primis* al giudice)¹⁵.

La norma introdotta nell'ordinamento italiano si è limitata a recepire l'esistenza di tale principio generale ad a regolarlo nei suoi profili applicativi¹⁶, chiarendo la portata di alcune formule normative (come i "vantaggi fiscali indebiti" o "le valide ragioni economiche") e, soprattutto, definendo i meccanismi procedurali di attuazione (in particolare con riferimento all'onere della prova, alla motivazione rafforzata, al contraddittorio preventivo, all'esimente dalle sanzioni penali, all'effetto di disconoscimento rispetto all'amministrazione finanziaria, etc.).

L'attuale regolamentazione, anche in ragione del suo inserimento nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, si pone come clausola con valenza generale, secondo le intenzioni legislative, rispetto alla disciplina dei singoli tributi¹⁷. L'inserimento nell'ambito dello Statuto conferisce pertanto alla disciplina sull'abuso del diritto la forza di principio preordinato alle regole previste nella regolamentazione dei singoli tributi¹⁸.

Sotto il profilo strutturale, l'art. 10-*bis* stabilisce che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Tale definizione, da un lato traduce in legge i principi espressi dalla giurisprudenza e, dall'altro lato, recepisce i principi stabiliti nella raccomandazione della Com-

15 Sulla riconducibilità del divieto di abuso del diritto alle clausole generali del diritto esiste una consolidata dottrina: GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315; RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione e abuso del diritto in materia tributaria; spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 8; GIOVANNINI, *L'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 895 ss.; FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, I, 299.

16 In tal senso NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, cit., 182 ove si precisa che "la disciplina antielusiva [dell'art. 10-*bis*] si pone in continuità con la giurisprudenza della Suprema Corte".

17 Tra i primi commenti, vedi MIELE., A CURA DI, *IL NUOVO ABUSO DEL DIRITTO. ANALISI NORMATIVA E CASI PRATICI*, TORINO, 2016; GALLO, *LA NUOVA FRONTIERA DELL'ABUSO DEL DIRITTO IN MATERIA FISCALE*, CIT., 1315.

18 Si ricorda che l'art. 5 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 ha fissato dei principi e dei criteri a cui si doveva uniformare la disciplina dell'abuso del diritto, nel tentativo di coniugare la previsione di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 con i principi elaborati dalla dottrina, dalla giurisprudenza comunitaria e dalla Corte di cassazione, nonché di adeguare la disciplina dell'abuso del diritto rispetto a quanto previsto dalla Commissione UE con la Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012.

missione UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

I tre elementi su cui si fonda la definizione di cui sopra sono: (i) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; (ii) l'assenza di sostanza economica; (iii) l'essenzialità del vantaggio fiscale conseguito.

Il comma 2 dell'art. 10-*bis* definisce cosa si intende ai fini della definizione di abuso del diritto per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti. In particolare, si considerano privi di sostanza economica “*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”. Dall'altra parte, si considerano vantaggi fiscali indebiti “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”.

Appare evidente che la definizione della norma generale antiabuso debba presentare intrinsecamente caratteri di astrattezza e generalità, necessari ai fini dell'efficacia della norma stessa ed ha introdotto nel nostro ordinamento più certezza in materia, soprattutto a livello procedimentale.

Tuttavia, se da un lato l'art. 10-*bis* fornisce una nozione di abuso più oggettiva, dotandola di una serie di garanzie e di tutele sia di ordine sostanziale sia di ordine procedimentale, dall'altro lato, la sua natura amplia porta con sé la necessità di fare ricorso ad un'ampia attività interpretativa, rimessa agli operatori giuridici, da cui deriva una diversità di approcci alla materia.

Per quanto riguarda gli elementi della nozione di abuso del diritto, si è correttamente osservato come gli stessi presentino diversi profili di circolarità applicativa che troveranno una compiuta definizione solo attraverso l'esperienza applicativa, laddove saranno i vari operatori giuridici (ed in particolare i giudici) a delineare il perimetro dell'abuso del diritto¹⁹.

In particolare, affinché si possa configurare una circolarità applicativa, il soggetto che applica il principio generale deve ricostruire la portata del principio, attribuendo un senso giuridico alle formule vaghe ed indéterminate che ne qualificano il profilo normativo; poi, il medesimo soggetto deve applicare tali formule al caso concreto per stabilire l'effetto prescrittivo del principio generale²⁰.

Trattasi di un effetto circolare da cui deriva l'autolegittimazione del potere interpretativo, poiché il ricono-

scimento della fonte normativa (e cioè la portata della clausola generale da applicare al caso concreto) dipende dal medesimo soggetto che viene autorizzato ad applicare tale fonte alla specifica fattispecie²¹.

In tale contesto, la rilevanza della norma di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente concerne essenzialmente la definizione dei limiti al potere del soggetto chiamato ad applicare la norma mediante un'integrazione valutativa (amministrazione finanziaria e giudice tributario) attraverso la fissazione di regole sostanziali e, soprattutto, procedurali per contenere l'esercizio di tale potere di integrazione valutativa attraverso la fissazione di regole sostanziali e procedurali²².

Occorre osservare che la giurisprudenza di legittimità che è andata delineandosi dopo l'introduzione dell'art. 10-*bis* appare riprendere le cadenze logiche del principio generale del divieto di abuso del diritto così come elaborate nel periodo antecedente l'introduzione della disposizione legislativa.

Ed invero, la Corte di cassazione considera come la base normativa del divieto di abuso del diritto sia da individuare nel principio di elaborazione giurisprudenziale tanto per il periodo antecedente l'istituzione dell'art. 10-*bis* quanto per il periodo successivo²³. Seguendo tale indirizzo, l'art. 10-*bis* viene qualificato come un “termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva” da applicare alle fattispecie verificate anteriormente all'entrata in vigore della legge.

Inoltre, la Suprema Corte appare in linea nel richiamare la circolarità del principio dell'abuso del diritto. In particolare, viene infatti costantemente espresso il convincimento che il comportamento abusivo debba essere

21 Vedi BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *L'abuso del diritto. Evoluzione del principio e contesto normativo*, a cura di L. Carpentieri, Torino, 2018, 99 ss.

22 Cfr. BASILAVECCHIA, *Profili procedurali dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 3281 ss.; CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1862 ss.

23 Cfr. Cass., 28 febbraio 2017, nn. 5088 e 5089. Nell'individuazione della rilevanza e della portata del principio generale, la Cassazione ripercorre costantemente le fasi della giurisprudenza, comunitaria e nazionale, circa l'abuso del diritto in materia fiscale a volere indicare per l'appunto come la regola normativa sia stata enucleata dall'ordinamento attraverso i vari arresti giurisprudenziali. Al riguardo si vedano anche Cass., 9 agosto 2016, n. 16677; Cass., 27 gennaio 2017, n. 2054; Cass., 13 aprile 2017, n. 9610. Seguendo tale indirizzo, l'art. 10-*bis* viene qualificato come un “termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva” da applicare alle fattispecie verificate anteriormente all'entrata in vigore della legge (cfr. Cass., 9 agosto 2016, nn. 16675 e 16677).

19 Cfr. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 310.

20 Rileva l'esistenza di una “inevitabile circolarità delle formule normative” GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, cit., 837 ss.

oggetto di una accurata valutazione in sede giudiziaria rispetto al caso concreto attraverso una adeguata verifica della condotta tenuta dal contribuente.

In specie, viene richiesto all'amministrazione prima ed al giudice tributario poi di fornire una accurata motivazione della propria decisione sul caso concreto, idonea a fornire una chiara rappresentazione del percorso logico giuridico attraverso il quale il comportamento del contribuente è qualificato alla stregua delle clausole generali richiamate dal principio normativo. Ne deriva un orientamento giurisprudenziale volto a privilegiare un'indagine della sostanza economica rispetto all'inquadramento giuridico formale operato dal contribuente.

4. La clausola antiabuso nelle direttive ATAD e l'assenza di implementazione nell'ordinamento italiano

Come delineato in premessa, l'art. 10-*bis* dello Statuto si inserisce nell'ambito di una complessa rete di disposizioni emanate in sede europea volte ad attuare a livello comunitario ed a livello interno delle specifiche misure contro le pratiche abusive. Ed invero, in materia di imposte dirette il legislatore comunitario ha introdotto nel corso degli anni specifiche norme antiabuso²⁴.

24 L'art. 11 della Direttiva 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune applicabile alle operazioni straordinarie dispone che uno Stato membro può negare l'applicazione delle disposizioni di tale Direttiva, qualora risulti che tali operazioni hanno come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale e che, in tal caso, il fatto che non siano effettuate "per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale". L'art. 5 della Direttiva 2003/49/CE, relativa al regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni, prevede che "gli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'evasione o l'elusione fiscale, o gli abusi, possono revocare i benefici della presente direttiva o rifiutarne l'applicazione". Una norma antiabuso è stata poi introdotta dall'art. 1 della Direttiva 2015/121/UE nei par. 2 e 3 dell'art. 1 della Direttiva 2011/96/UE, relativa al regime fiscale dei dividendi distribuiti da società figlie a società madri (c.d. Direttiva madre-figlia). In particolare, tale ultima disposizione prevede che "gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti" e che "una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica".

Al riguardo, assume considerevole rilevanza la disciplina introdotta della Direttiva 2016/1164/UE (c.d. Direttiva ATAD) concernente la regolamentazione delle pratiche di elusione fiscale incidenti direttamente sul funzionamento del mercato interno. La Direttiva ATAD è stata approvata il 12.7.2016 dal Consiglio dell'Unione europea, a seguito della proposta presentata dalla Commissione europea nell'ambito del c.d. "pacchetto anti-elusione" (*Anti Tax Avoidance Package*) [COM (2016) 26]. Tale direttiva è stata successivamente modificata dalla direttiva 2017/952/UE (c.d. Direttiva ATAD 2) del 29.5.2017 avente ad oggetto le norme relative ai disallineamenti da ibridi²⁵.

L'obiettivo delle disposizioni contenute nelle suddette direttive è rinvenibile nella volontà del legislatore comunitario di contrastare i sistemi di elusione fiscale, garantendo maggiore protezione agli Stati membri avverso le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva in grado di minare gli equilibri del mercato unico europeo.

In particolare, la Direttiva ATAD deve essere inquadrata in un contesto preordinato all'armonizzazione dei regimi fiscali presenti negli Stati membri e nasce dall'esigenza di introdurre delle norme volte a rafforzare il livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno, ponendosi dunque in continuità con le reali priorità politiche di fiscalità internazionale che evidenziano la necessità di assicurare che l'imposizione avvenga nel luogo in cui gli utili ed il valore sono generati²⁶.

25 La disciplina delle Direttive ATAD ed il loro recepimento costituisce un argomento di frequente trattazione nella dottrina recente; solo per citare alcuni contributi si vedano: FERRANTI, *L'attuazione della Direttiva ATAD 1: il meccanismo di calcolo degli interessi deducibili*, in Corr. trib., 2018, 2803; ID., *L'attuazione della Direttiva ATAD 1 in materia di interessi passivi*, in Corr. trib., 2018, 2735; BONTEMPO, *Lo schema di recepimento di ATAD: le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi*, in Corr. trib., 2018, 2887; ROSSOMANDO, *Note ricostruttive e prime riflessioni sul recepimento della Direttiva ATAD per il contrasto alle pratiche fiscali elusive (o abusive) internazionali*, in Riv. dir. trib. int., 2018, 261; DEL FEDERICO – TRAVERSA, *Il nuovo regime punitivo dell'abuso del diritto in materia tributaria: disciplina nazionale e quadro europeo*, in Riv. trim. dir. trib., 2017, 597; COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'iva", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in Dir. prat. trib., 2018, 1397; FALSITTA, *Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario*, in Riv. dir. trib., 2018, 333; MARCHESELLI - RONCO, *La formulazione dell'abuso del diritto contenuta nella Direttiva europea*, in Corr. trib., 2017, 525.

26 In ragione delle diversità presenti nei regimi di tassazione degli Stati membri, il Consiglio dell'Unione europea ha pertanto ritenuto di primaria importanza stabilire delle linee guida comuni tali da contrastare il fenomeno del c.d. "aggressive tax planning".

Come noto, trattasi di obiettivi politici che sono stati tradotti in raccomandazioni di azioni concrete nel quadro dell'iniziativa del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) in ambito OCSE.

Alla luce dei molteplici mutamenti dello scenario economico globale erano infatti divenuti evidenti i limiti di un sistema tributario internazionale caratterizzato dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi tributari nazionali.

Il legislatore comunitario ha quindi ritenuto essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prendano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nel contesto dell'Unione europea in modo sufficientemente coerente e coordinato.

La Direttiva ATAD produce pertanto l'effetto applicativo a livello comunitario delle iniziative OCSE ed adotta un approccio strategico comune al fine di impedire una frammentazione del mercato ed eliminare i disallineamenti e le distorsioni attualmente esistenti, pur limitandosi a dettare disposizioni di carattere generale e lasciando il compito dell'attuazione agli Stati membri in quanto solo questi ultimi si trovano in una posizione migliore per definire gli elementi specifici di tali norme secondo le modalità più adatte ai rispettivi regimi di imposizione delle società.

La Direttiva stessa esplicita gli obiettivi concernenti l'individuazione di soluzioni comuni e virtuose volte all'attuazione delle misure in materia di BEPS, utilizzando quale strumento preferenziale le direttive europee.

A conferma di ciò, nel considerando n. 2 della direttiva è stabilito che *“(è) essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino come minimo i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prevedano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione dell'Unione in modo sufficientemente coerente e coordinato”*²⁷.

Proprio in considerazione della diversità dei regimi di imposta sulle società presente negli Stati membri, entrambe le direttive contengono norme generali volte, da un lato a consentire ai Paesi appartenenti all'Unione di scegliere gli strumenti più adeguati ad attuare tali previsioni normative e, dall'altro lato, a definire le disposizioni specifiche necessarie per adattare le normative nazionali alle previsioni europee.

²⁷ Come noto, le misure previste dal progetto BEPS intendono contrastare i fenomeni di elusione fiscale internazionale ed impedire alle imprese ed agli Stati di competere sulla base della mancanza di trasparenza, con l'attribuzione artificiosa dei redditi dove l'attivi-

In siffatto scenario, volto a creare un livello minimo di protezione per il mercato interno, l'art. 6 della Direttiva ha previsto l'obbligo, in capo a ciascun Stato membro, di adottare una clausola generale antiabuso nell'ottica dell'armonizzazione degli ordinamenti nazionali in relazione al contrasto dei fenomeni elusivi a carattere transazionale in materia di imposte sul reddito delle società, secondo un modello da assumere come standard di base all'interno dell'Unione europea²⁸.

L'art. 6 della direttiva ATAD detta una norma generale antiabuso, valida ai fini delle imposte sui redditi delle società, secondo cui *“ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte”* (par. 1).

“Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica” (par. 2).

“Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale” (par. 3).

La suddetta previsione specifica pertanto che nell'imposizione societaria gli Stati membri siano tenuti ad ignorare le costruzioni (giuridiche o fiscali) che, poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto applicabile, non risultino genuine avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione

è assente o limitata oppure sfruttando le lacune e le distorsioni dei vasi sistemi fiscali. Il progetto, che mira a prevenire le situazioni di doppia imposizione, è stato inteso sin dall'origine come il più ampio ed inclusivo possibile proprio per fornire a tutte le giurisdizioni l'opportunità di cogliere i vantaggi derivanti da una strategia multilaterale di contrasto all'elusione fiscale internazionale ed alle pratiche di concorrenza fiscale sleale e dannosa tra Stati. Ciò è quanto il progetto BEPS intende conseguire, rendendo ogni pianificazione fiscale più trasparente a tutte le autorità fiscali interessate, richiedendo il presupposto della sostanza sia alle imprese che ai Paesi così da prelevare le imposte nel luogo in cui l'attività economica e la creazione del valore si realizzano e mettendo fine alle difformità fiscali internazionali.

²⁸ Le aree tematiche affrontate dalle Direttive ATAD sono le seguenti: (i) i limiti alla deducibilità degli interessi passivi; (ii) la tassazione in uscita (c.d. *exit tax*); (iii) l'introduzione della clausola generale antiabuso; (iv) le regole sulle società controllate estere (*controlled foreign companies* – CFC); (v) la disciplina del fenomeno relativo ai disallineamenti da ibridi.

o una serie di costruzioni sono considerate “non genuine” nella misura in cui non sono state poste in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.

Tale previsione comunitaria ha comportato pertanto l'obbligo di adottare nel diritto interno una GAAR (*General Anti-Avoidance Rule*), secondo cui, per l'imposizione delle società, gli Stati membri sono tenuti ad ignorare le costruzioni (giuridiche o fiscali) che, poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto applicabile, non sono genuine avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione o una serie di costruzioni sono considerate “non genuine” nella misura in cui non sono state realizzate per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.

Occorre considerare che già nella Raccomandazione 2012/772/UE del 6.12.2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione europea aveva incoraggiato gli Stati membri a trasporre nei rispettivi ordinamenti interni una clausola antiabuso di carattere generale, ovvero sia uno strumento diretto a contrastare tutte le pratiche elusive volte ad ottenere una riduzione indebita dell'ammontare dell'imposta dovuta, pur essendo formalmente lecite²⁹.

In quell'occasione, la Commissione riconosceva che gli Stati membri sono soliti contrastare la pianificazione fiscale aggressiva mediante “*norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale*”, le quali, tuttavia, presentano il difetto di essere inadeguate a colpire le nuove strutture poste in essere dai contribuenti. In tal modo, gli Stati membri erano invitati ad adottare una clausola generale antiabuso comune che avesse un ambito di applicazione residuale.

Con la Direttiva ATAD è stato compiuto un passo ulteriore e più significativo, giacché da un lato è stato configurato un obbligo, e non una facoltà, di adottare la clausola antiabuso e, dall'altro lato, tale obbligo è stato collegato all'introduzione di una disciplina armonizzata relativa ad altri istituti volti a prevenire l'attuazione di schemi elusivi a carattere transnazionale (previsti dalla stessa Direttiva) per quanto attiene alle imposte sui redditi delle società.

All'interno di tale quadro regolamentare, la clausola antiabuso ha pertanto assunto la funzione di norma di

chiusura dei singoli ordinamenti domestici a presidio delle basi imponibili di ciascuno degli Stati membri al fine di operare in modo uniforme sia sul piano interno che nelle operazioni poste in essere con soggetti residenti in Paesi terzi rispetto all'Unione europea.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, la Direttiva ATAD (come modificata dalla Direttiva ADAT 2), è stata recepita con il D.Lgs. 29 novembre 2018 n. 142 (emanato in attuazione della L. 25 ottobre 2017, n. 163 - legge di delegazione europea).

L'obiettivo del legislatore italiano è stato quello di adeguarsi a quanto richiesto in ambito europeo così da armonizzare la normativa domestica rispetto a quella degli altri Stati membri e creare quello standard minimo di garanzia per il mercato interno in conformità non solo a quanto previsto dalla normativa europea ma, altresì, in relazione alle indicazioni elaborate in sede OCSE con specifico riferimento al progetto BEPS.

In sede di recepimento, il legislatore interno ha ritenuto di non doversi adeguare alla previsione di cui all'art. 6 concernente l'obbligo di introduzione della clausola antiabuso in quanto l'ordinamento tributario italiano già disponeva di una norma in quello specifico settore. In specie, il legislatore ha ritenuto di non doversi adattare poiché l'attuale formulazione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente recante la disciplina dell'abuso del diritto risulta conforme al testo dell'art. 6. Ciò trova conferma nella circostanza che le disposizioni europee sono identiche a quella della direttiva madre-figlia attuata proprio con l'art. 10-*bis*³⁰.

In particolare, quanto sopra è confermato dall'identità di tale clausola antiabuso rispetto a quella contenuta nella direttiva madre-figlia n. 2015/121/UE attuata, ai sensi dell'art. 27-*bis*, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, proprio con l'art. 10-*bis* dello Statuto. Il legislatore italiano ha ritenuto dunque che la definizione dei comportamenti abusivi fornita nella clausola generale a livello comunitario sia ricompresa nella norma interna³¹.

È bene evidenziare che le due definizioni presentano tuttavia una terminologia differente che comporterebbe una portata differente tra le due previsioni normative. Tenendo presente che tra i requisiti dell'abuso del diritto vi è il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito (che nella direttiva viene definito “*in contrasto con l'og-*

29 Nei considerando n. 2 e n. 5, la Commissione dichiarava che per pianificazione fiscale aggressiva deve intendersi lo sfruttamento a proprio vantaggio degli aspetti tecnici di un sistema fiscale o delle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali finalizzato a ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta e menzionava fra gli effetti di tali pratiche le doppie detrazioni o la doppia non imposizione.

30 Nella relazione illustrativa viene specificato che si è ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso in quanto l'attuale formulazione dell'art. 10-*bis* dello Statuto appare conforme al testo dell'art. 6 della direttiva ATAD.

31 Sulla conformità tra i due modelli normativi vedi circolari Assonime n. 21 del 2016 e n. 27 del 2018.

getto o la finalità del diritto fiscale applicabile” similarmen- te a quanto stabilito dal comma 2 lett. b) dell’art. 10-*bis* secondo il quale un vantaggio fiscale è indebito quando “*in contrasto con le norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario*”) nella direttiva ATAD si fa riferimento allo “scopo principale o uno degli scopi principali”, mentre nella disposizione interna si parla di “essenzialità” nella realizzazione di un vantaggio fiscale indebito.

A tale ultimo riguardo, non può negarsi che il carattere dell’“essenzialità” non sia identico sotto il profilo sostanziale alla “principalità” cui fa riferimento la direttiva. Il riferimento all’essenzialità, peraltro mutuato dalla raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva e dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia, sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*), sembra fare riferimento ad una nozione di abuso del diritto più restrittiva, in quanto richiede che un’operazione non sarebbe stata posta in essere senza il vantaggio fiscale ad essa collegato, mentre il riferimento ad uno scopo principale o uno degli scopi principali, potrebbe essere anche intesa nel senso di non richiedere la prevalenza (o l’unicità) dello scopo fiscale sugli altri scopi principali³².

Appare altresì opportuno sottolineare che L 11 marzo 2014, n. 23 (legge delega di revisione del sistema fiscale) prevedeva di “considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva” e la scelta del legislatore delegato di introdurre il concetto di essenzialità ha indotto parte della dottrina a ritenere che si sia voluta introdurre una nozione di abuso più ristretta, limitata ai casi in cui lo scopo di ottenere il vantaggio fiscale sia unico; diversamente, il concetto di prevalenza avrebbe comportato la possibilità di considerare un’operazione abusiva ogniqualvolta la finalità fiscale fosse quella principale perseguita con l’operazione. In questi termini, si dovrebbe concludere per una differenza sostanziale tra la previsione di cui all’art. 10-*bis* e quella dell’art. 6 della direttiva ATAD.

Altra differenza tra le due definizioni risiede nel riferimento alle operazioni prive di sostanza economica di

cui all’art. 10-*bis* ed alle costruzioni, o parti di costruzioni, non genuine di cui all’art. 6 della direttiva³³.

Nella direttiva le operazioni non genuine vengono definite come quelle che non siano state poste in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. Quindi, rispetto all’art. 10-*bis* che definisce prive di sostanza le operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dal vantaggio fiscale, se la disposizione venisse letta al contrario, implica che se sussistono effetti diversi significativi che possono essere intesi come valide ragioni commerciali, l’operazione non è abusiva, in quanto non viene fatto alcun riferimento alla realtà economica³⁴.

Si è quindi evidenziata la necessità di rivedere l’art. 10-*bis* alla luce della direttiva europea, in quanto la clausola antielusione avrebbe una portata più ampia.

Ad ogni modo, il recepimento della direttiva ATAD comporterà una lettura della clausola interna conforme alle interpretazioni che saranno date dalla Corte di giustizia UE con riguardo alla clausola antiabuso comunitaria.

5. Prospettive evolutive: l’integrazione valutativa del principio nell’ottica combinatoria tra norma interna e norma comunitaria

La regola normativa sul divieto dell’abuso del diritto si caratterizza sia per la flessibilità della formula normativa che per la rilevanza dell’indeterminatezza che riguarda tanto la fattispecie quanto l’effetto giuridico. La non opponibilità dell’operazione considerata quale abuso del diritto produce invero risultati differenti da caso a caso.

Tali elementi qualificanti del principio in esame hanno quale naturale conseguenza come l’applicazione concreta del principio stesso può avvenire solo in base ad una integrazione valutativa da parte dell’amministrazione finanziaria e del giudice tributario. Ne deriva infatti

33 In argomento vedi VALENTE, *Costruzione “genuina” e “sostanza economica” nei principi comunitari*, in *il fisco*, 2017, 657 ss.

34 Sul tema si veda anche STEVANATO, *La norma antielusiva è conforme alla direttiva ATAD*, in *Corr. trib.*, 2019, 623. In particolare, l’Autore osserva che mentre l’art. 10-*bis* fa riferimento ad usi impropri di schemi legali per ottenere vantaggi fiscali indebiti, l’art. 6 della Direttiva pone l’accento sulla inesistenza di valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. Tuttavia, se si assegna a tale ultima espressione un significato più ampio, tale da comprendere anche casi in cui il risultato economico è ottenuto attraverso mezzi legali sproporzionati e un percorso che non rispecchia le ragioni commerciali perseguite, l’art. 10-*bis* si rivela in linea con l’art. 6 della Direttiva ATAD.

32 Sul tema vedi CANE’, *Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto, profili di diritto comunitario ed internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 1260 ss., ove viene sottolineato come nella legge e nella giurisprudenza si registri “una curiosa alternanza tra gli aggettivi “essenziale” e “principale”. Inoltre, occorre evidenziare come la prima versione dell’art. 6 della Direttiva ATAD facesse riferimento all’essenzialità, ma sia stata in seguito modificata dal Consiglio nella seduta del 24 maggio 2016, con l’inserimento del criterio dei fini principali. In tal modo la definizione data nell’art. 6 risulta allineata a quella di cui alla Direttiva madre-figlia, nonché a quella proposta nell’ambito del progetto BEPS, fondata sul *principal purpose test*.

che dall'applicazione del principio scaturisce l'attribuzione di un potere all'operatore giuridico di ricostruire la sussistenza e la portata nella norma antiabuso.

Tale sistematicità di utilizzo del principio generale comporta che la circolarità applicativa e l'effetto di autolegittimazione del potere interpretativo sarà comunque caratterizzato anche dalla citata disciplina comunitaria e ciò anche in assenza del recepimento dell'art. 6 della direttiva ATAD. In tal senso, se l'art. 10-*bis* è già comprensivo della definizione fornita dall'art. 6 della direttiva ATAD, sarà necessaria una lettura della norma interna, ai fini delle imposte sui redditi, in modo conforme alle interpretazioni che verranno fornite dalla Corte di giustizia con riguardo alla clausola generale di matrice comunitaria.

Le problematiche connesse con l'indeterminatezza del principio generale hanno quale logica conseguenza che l'applicazione concreta del principio può avvenire solo in base ad una integrazione valutativa, innanzitutto da parte dell'Amministrazione finanziaria ma soprattutto da parte dei Giudici europei.

A ciò si aggiunga che l'indirizzo giurisprudenziale fornito in sede di interpretazione del suddetto art. 6 potrebbe altresì comportare delle modifiche alla norma interna dello Statuto, la quale potrebbe anche essere oggetto di modifiche che la rendano più coerente con la formulazione utilizzata dal legislatore comunitario.

Ne deriva che tale contesto non può che incidere sulla effettiva circolarità applicativa del principio in esame, ove i limiti alla relativa applicazione sono rinvenibili in una interpretazione combinatoria tra il dettato comunitario e la norma di fonte legale interna, così da costituire una sorta di "contrappeso" alla circolarità applicativa della clausola interna.

Ferdinando Peddis

Transfer pricing ed operazioni infragruppo: evoluzione della disciplina e problematiche applicative nell'era digitale

di Lorenzo Pennesi

1. Introduzione
2. Il transfer pricing nel diritto tributario internazionale
3. Il transfer pricing nel sistema italiano delle imposte dirette
4. Le criticità attuali: i nuovi scenari dell'economia digitale
5. Le prospettive di riforma nel diritto tributario internazionale
6. Le prospettive di riforma nel diritto dell'Unione Europea.
7. Conclusioni

1. Introduzione

I gruppi multinazionali (di seguito, anche, *Multinational Enterprises* o MNE) rappresentano, da circa quarant'anni, i principali attori della scena economica internazionale, essendo in grado di influire sugli equilibri politici globali mediante la strategica allocazione dei propri *assets* finanziari, che risultano in alcuni casi persino superiori a quelli posseduti dagli Stati sovrani che li ospitano¹.

1 Per una disamina teorica della genesi, delle caratteristiche tipiche e del ruolo dei gruppi multinazionali nell'era contemporanea si veda P. PICONE, G. SACERDOTI, *Diritto internazionale dell'economia*, Milano, 1992, pp. 699 ss.; P. T. MUCHLINSKI, *Multinational Enterprises and the Law*, Blackwell, Oxford, 1999; A. SCHERER, G. PALAZZO, *The new political role of business in a globalized world: a review of a new perspective on CSR and its implications for the firm, governance and democracy*, in *Journal of management studies*, n. 4, 2011, pp. 899 ss. Per C. PEREZ, *Internationalization, Multinationalization, Globalization and Interdependence*, in *Cooperative sovereignty*, L'Aia, 2000, p. 119 l'epoca contemporanea è definibile come epoca della multinazionalizzazione dell'economia giacché "lo stadio dell'economia è contraddistinto dalla preminente importanza delle imprese multinazionali e caratterizzato dunque dal trasferimento e dalla delocalizzazione di risorse da una economia nazionale ad un'altra". Le tesi avanzate dalla più autorevole dottrina economica in ordine alla funzione centrale svolta dalle MNE nelle odierne dinamiche di mercato risultano suffragate da dati statistici univoci: nel 2016 le MNE hanno prodotto circa il 35% del PIL mondiale ed hanno contribuito ad oltre due terzi del commercio internazionale. Cfr. *OECD Analytical AMNE Database 2016*.

Tale carattere di "sovranzionalità" ha determinato una scissione del tradizionale binomio "Stato-impresa" giacché il gruppo imprenditoriale viene ad articolarsi su di un'area geografica vastissima, ponendosi l'obiettivo di perseguire precisi obiettivi di profitto, di convenienza e di elasticità organizzativa².

Per comprendere la complessa relazione che i gruppi societari intessono con il sistema fiscale del Paese che le ospita si impone, pertanto, di considerare questi ultimi dapprima come soggetti economici, dominati da precise logiche di economia di scala e da interesse alla massimizzazione del profitto, e solo in un secondo momento come soggetti giuridici, assoggettati ad una fitta rete di obblighi civili, sociali e, non da ultimo, tributari.

In questa prospettiva è agevole cogliere le ragioni di convenienza economica che conducono i gruppi multinazionali a porre in essere operazioni tra società controllate a condizioni differenti e più vantaggiose rispetto a quelle che sarebbero state concluse con soggetti indipendenti; il rapporto di controllo infragruppo consente infatti alle MNE di regolare *ad hoc* i prezzi dei beni ceduti o dei servizi prestati - c.d. *transfer pricing policy* - in maniera tale da incrementare il proprio vantaggio sui *competitors*³.

2 I primi studi sulle MNE hanno evidenziato che il carattere comune di questi gruppi societari può essere ravvisato nella tendenza a fruttare la propria molteplice collocazione geografica per beneficiare delle differenze esistenti tra i vari sistemi giuridici. Così W. FRIEDMAN, *Transnational law in a changing society*, in *Essays in honor of Philip C. Jessup*, New York, 1972, p. 80, per il quale le MNE mirano a creare "a world of (its) own, which must accommodate itself in the conduct of operations to many legal system but not in any real sense, subject to any of them".

3 La dottrina più autorevole ha chiarito che le strategie alla base delle politiche di prezzo adottate all'interno di un gruppo multinazionale sono funzionali a soddisfare molteplici esigenze, tra le quali spiccano: i) ottimale allocazione delle risorse; ii) adozione di tecniche indirette per la ripartizione degli utili non previste dalla disciplina nazionale di diritto societario; iii) remunerazione degli investimenti della capogruppo; iv) elusione delle disposizioni valutarie; v) elusione della disciplina *anti dumping*; vi) riduzione del carico fiscale effettivo (c.d. ETR - *Effective Tax Rate*). Cfr. G. MAISTO, *Il transfer price nel diritto italiano e comparato*, Padova, 1985, pp.

Ne consegue che le politiche di transfer pricing rappresentano, *prima facie*, uno strumento fisiologico di gestione delle strutture multinazionali nel mercato globalizzato da parte degli organi di *corporate governance* e possono assurgere a forme di pianificazione fiscale illegittima allorché le operazioni infragruppo, tra le varie finalità, siano anche volte alla elusione della disciplina tributaria nazionale⁴, provocando una emorragia di imponibile verso Paesi a fiscalità ridotta (c.d. *lower tax jurisdictions*)⁵.

Invero le politiche di trasferimento dei prezzi forniscono alle MNE un'utile opportunità per erodere la base imponibile rilevante nel sistema tributario del Paese ospitante, ove la pressione fiscale è tendenzialmente maggiore, ed allocare la ricchezza all'interno di altri sistemi impositivi, ove gli oneri sono sensibilmente contenuti e lo scambio di informazioni fiscali verso l'esterno pressoché assente⁶.

Tale fenomeno, comunemente noto con la locuzione anglosassone di *base erosion and profit shifting* (BEPS), è divenuto centrale nel dibattito del diritto tributario internazionale a seguito della crisi dei debiti sovrani esplosa nel quadriennio 2008/2012 quando, in sede OCSE, i Ministri delle Finanze ed i Governatori delle Banche Centrali dei Paesi facenti parte del G20 hanno approvato un pacchetto di misure per definire una ri-

2 ss.; G. Eccles, *The Transfer Pricing Problem*, Lexington/Toronto, 1985, p. 13.

4 Il fatto che le politiche di transfer pricing non abbiano una immediata funzione fiscale è evidenziata dalla *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* sviluppate in sede OCSE, ove al par. 1.11 si legge che "Tali transazioni non vengono necessariamente poste in essere per motivi di elusione fiscale, ma possono avere luogo poiché, nel corso delle transazioni, i membri di una multinazionale affrontano delle circostanze commerciali differenti rispetto a quelle che avrebbero affrontato imprese indipendenti".

5 Per una attenta disamina sulla nozione di Paesi a fiscalità ridotta si veda P. ADONNINO, *Stati e territori aventi regime fiscale privilegiato e loro concreta identificazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, pp. 550 ss.; G. MARINO, *Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme?*, in *Riv. dir. Trib.*, 2007, pp. 971 ss.; I. GIUSTI, *Stati e territori a fiscalità privilegiata (cc.dd. paesi "black list") nel reddito d'impresa: il nuovo criterio di individuazione.*, in *Documenti Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti*, 2016.

6 Le stime internazionali segnalano che l'erosione della base imponibile da parte dei gruppi societari ha determinato una perdita di gettito compresa tra i 100 ed i 240 miliardi di dollari all'anno, corrispondente a circa il 6-10% del gettito globale relativo all'imposizione diretta delle società. Cfr. OCSE, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, 2015. Le stime effettuate dall'OCSE appaiono coerenti con quelle condotte dal Fondo Monetario Internazionale (FMI).

forma delle regole fiscali internazionali - il c.d. Progetto BEPS - finalizzato alla tutela della sovranità e dell'equità tributaria⁷.

In particolare, nell'ambito del Progetto BEPS, le Azioni 8, 9 e 10 hanno condotto ad una profonda revisione delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento che, nella versione aggiornata al 2017, hanno imposto l'adozione di un approccio più severo ed analitico alla valutazione delle politiche di transfer pricing adottate dai gruppi multinazionali ed auspicato una remunerazione delle varie associate sulla base del reale valore prodotto in ragione delle funzioni attribuite, anche alla luce dei rischi assunti da ciascuna di esse.

Il precipitato italiano delle citate fonti internazionali di *soft law* è rappresentato dall'art. 110, comma 7, del d.p.r. n. 917/1986 (TUIR) che, storicamente, costituisce lo strumento elaborato dal legislatore italiano per regolamentare le transazioni infragruppo ai fini dell'imposizione diretta, ancorandole dapprima al criterio del valore normale e, in tempi più recenti, alla nota regola dell'*arm's length principle*⁸.

L'applicazione della disciplina italiana di transfer pricing, nonostante l'elevato grado di evoluzione raggiunto dalla materia, risulta tuttavia ancora inadeguato a contrastare la manipolazione dei prezzi di trasferimento per le imprese che operano nel nuovo contesto dell'economia digitale, la quale offre molteplici strumenti - mobilità delle transazioni, offerte di *business* multilaterali, tendenza all'oligopolio, ad esempio - per separare il reddito imponibile dalle operazioni che lo hanno generato⁹.

7 Cfr. nella dottrina di carattere internazionale M. Koomen, *Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm's Length Principle*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2015; C. Schelling, J. Salom, N. Burkhalter, *Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project*, in *Base Erosion and Profit Shifting*, Zurigo, 2016, p.10; A. Storck, R. Petruzzi, M. Pankiv, R. Tavares, *Global Transfer Pricing Conference - Transfer Pricing in a post-BEPS world*, in *International Transfer Pricing Journal*, Maggio/Giugno 2016, pp. 222 ss.

8 Lasciando alla successiva trattazione il compito di illustrare i processi evolutivi subiti dall'art. 110, comma 7, TUIR, preme rilevare che la *ratio* sottesa alla citata norma può essere individuata nel Rapporto OCSE del 1985, Cap. I, par. 1.6, ove si legge che è compito delle Amministrazioni finanziarie di ciascun paese membro adoperarsi per ricondurre le transazioni infragruppo in un range di normalità atteso che "due imprese associate... nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza".

9 Cfr. Aa. Vv., *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, in *Confindustria - Nota di aggiornamento*, 2019, consultabile all'indirizzo web: <https://www.confindustria.it/wcm/>

Il tema ha così raggiunto un elevato livello di pervasività nel dibattito internazionale e domestico sulla fiscalità dei gruppi multinazionali in quanto, come chiarito dall'Azione 1 del Progetto BEPS, “*the digital economy is increasingly becoming the economy itself*”¹⁰. Ne deriva pertanto, nel secondo decennio degli anni duemila, un'ancora più stretta correlazione tra il noto fenomeno del *base erosion and profit shifting* e l'attitudine, manifestata da numerose imprese associate che si trovano allocate in Italia, di procedere alla “*cesellatura*” degli imponibili da dichiarare al Fisco¹¹.

Il presente contributo, intervenendo su questo complesso scenario, si pone l'obiettivo di fornire una ricostruzione critica e ragionata della disciplina di transfer pricing per le operazioni infragruppo e di coglierne le principali direttrici evolutive, nella consapevolezza che la crescente centralità che questo tema ha assunto ai fini dell'imposizione diretta impone di sviluppare un'analisi trasversale, che tenga conto tanto delle problematiche poste dalla dematerializzazione delle transazioni tra imprese nel moderno modello di economia digitale quanto dei progetti di riforma emersi nel dibattito internazionale ed europeo¹².

2. Brevi cenni sull'evoluzione del transfer pricing nel diritto tributario internazionale

Lo studio della tendenze evolutive della disciplina di transfer pricing impone di ripercorrere, brevemente, il contesto internazionale in cui essa si colloca.

connect/709d0622-b64a-4e5e-98a8 (ultima visita 08.05.2020) ove si specifica che i cambiamenti apportati dall'economia digitale costituiscono una importante sfida per il diritto tributario internazionale e per i sistemi impositivi dei singoli Stati nazionali giacché la repentina evoluzione del mercato rende quanto mai complesso, anche alla luce delle vigenti disposizioni di transfer pricing, determinare in quale giurisdizione gli attori dell'economia digitale hanno creato valore da assoggettare ad imposizione.

10 Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, consultabile all'indirizzo web: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (ultima visita 08.05.2020).

11 Si esprime in questi termini M. Beghin, *op. cit.*, p. 349.

12 Allo stato attuale, l'analisi della disciplina di transfer pricing non può più prescindere dalla contestuale disamina delle problematiche poste dalla web economy. Invero, a partire dall'Action 1 del Rapporto BEPS è principio condiviso che le regole di transfer pricing, elaborate in origine per essere applicate a transazioni materiali e fisicamente realizzate su base transfrontaliera, debbano essere necessariamente adattate ad un *business* che può svilupparsi in via esclusiva nella rete.

Invero, il tema emerse per la prima volta negli anni venti del secolo scorso, quando la Società delle Nazioni pubblicò un report sul fenomeno della doppia tassazione internazionale delle operazioni infragruppo¹³.

In tale contesto economico, al quale le MNE risultavano ancora sostanzialmente sconosciute, il problema del trasferimento dei prezzi già si poneva in relazione alla determinazione del valore delle operazioni transfrontaliere tra imprese associate, onde evitare che esse potessero produrre problemi di doppia imposizione o di localizzazione fittizia di materia imponibile in giurisdizioni terze. La soluzione, a partire dagli anni trenta, fu individuata nella necessità di ricondurre le operazioni infragruppo in uno schema di comparabilità con operazioni assimilabili, concluse secondo le ordinarie dinamiche di libero mercato e, quindi, definibili “*at arm's length*”¹⁴.

Con questa locuzione, mutuata dall'ambito sportivo¹⁵, si intende la condizione di sostanziale equilibrio nel quale devono trovarsi le operazioni concluse tra entità del medesimo gruppo societario e quelle poste in essere tra imprese terze ed indipendenti, indice di una corretta remunerazione delle parti coinvolte e dell'assenza di pratiche di elusione od evasione di imposte dirette.

L'adeguatezza di tale approccio nel contrasto alle succitate pratiche illecite è stata confermata nel dibattito sviluppatosi nei decenni successivi¹⁶, tanto che il Rap-

13 Tale documento, dal titolo *Report and Resolution on Double Taxation and Tax Evasion*, fu pubblicato il 5 aprile 1923. Per un *ex-cursus* storico si veda W. H. Coates, *Double taxation and tax evasion*, in *Journal of the Royal Statistical Society*, n. 3, 1925, pp. 403 ss.

14 Il modello di Convenzione approvato dalla Società delle Nazioni nel 1933 individua per la prima l'*arm's length principle* come il criterio utile per allocare correttamente il profitto tra imprese associate che pongono in essere operazioni infragruppo. In particolare, l'art. 3 della Convenzione prevedeva che “*If an enterprise with its fiscal domicile in one contracting State has permanent establishments in other contracting States, there shall be attributed to each permanent establishment the net business income which might be expected to derive if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions*”, indicando espressamente la necessità di effettuare una comparazione con analoghe operazioni concluse tra imprese indipendenti.

15 L'espressione “*at arm's length*” nasce nello sport del tiro con l'arco, indicando la necessità di flettere la corda alla corretta distanza e, quindi, secondo un preciso equilibrio fisico. Cfr. M. Lang, A. Storck, R. Petrucci, *Transfer pricing in a post-BEPS world*, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 3.

16 Cfr. S. Langbein, *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, in *Tax Notes*, 1986, pp. 625 ss.; R. Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, in *Finance and Tax Law Review*, 2006, pp. 310 ss.; S. Jogarajan, *Double taxation and the League of Nations*, Cambridge, 2018, p. 5 ss.

porto OCSE “*Transfer pricing and Multinationals*” del 1979, rappresenta il primo concreto tentativo, nell’ambito delle fonti internazionali di *soft law*, di fornire alle Amministrazioni finanziarie solidi criteri per una applicazione specifica dell’*arm’s length principle* (o principio di libera concorrenza).

Le indicazioni elaborate in sede OCSE hanno rappresentato, sin da allora, lo standard internazionale di riferimento per lo sviluppo di una omogenea disciplina domestica di transfer pricing giacché, sebbene prive di cogenza, esse forniscono principi ed indicazioni comuni che ciascun ordinamento può rielaborare sulla base delle proprie specificità di sistema, garantendo allo stesso tempo la possibilità di pervenire a normative quanto più uniformi su scala globale¹⁷.

Al citato Rapporto hanno poi fatto seguito le Linee Guida sui prezzi di trasferimento del 1995 e del 2010 ove sono contenute indicazioni tecniche ed analitiche per effettuare una valutazione *at arm’s length* delle transazioni infragruppo, da realizzarsi attraverso una duplice analisi di funzioni e di comparabilità con imprese indipendenti. In questa fase si è anche palesata la necessità di introdurre taluni metodi di calcolo dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo che non fossero ancorati alla attività di comparazione con operazioni perfettamente analoghe, come avvenuto sin dal 1979, poiché le attività prestate da alcune imprese associate mostravano,

17 La capacità delle Linee Guida OCSE di influire sulla disciplina domestica di transfer pricing è dovuto alla ampia partecipazione dei paesi sviluppati e in via di sviluppo, a vari livelli, nella stesura degli orientamenti esposti nelle medesime Linee Guida, così da caricarle di una forte autorità sui principali attori dell’economia e del commercio internazionali, prescindendo dalla cogenza giuridica. È stato sottolineato dalla dottrina anglosassone che «*Their force instead comes from a political commitment on the part of OECD members, along with those non-OECD countries that adhered or have indicated their intention to adhere, to take steps to secure their implementation on the part of multinational enterprises, wherever they may be operating*» così H. WARD, *The OECD Guidelines for Multinational Enterprises and non-adhering countries Opportunities and Challenges of engagement*, 2004, p. 2, disponibile su http://www.bollettinoapt.it/old/files/document/18094WARD_2003.pdf (ultima visita 17.04.2020).

Su questo tema si veda anche C. BRUMMER, *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century*, Cambridge, 2011; M. MARCUSSEN, *OECD Governance through Soft Law*, in *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, EDWARD ELGAR, Cheltenham (UK), Northampton (MA, USA), 2004, pp. 103-126.

Da ultimo, va segnalato che anche la Corte di Giustizia dell’Unione Europea ha riconosciuto l’influenza delle regole OCSE sulla disciplina di transfer pricing dei Paesi Membri. Cfr. Corte Giust. causa C-336/96 del 1998, punto 31; Corte Giust. causa C-513/03 del 2006, punto 48; e Corte Giust., sez. grande, 19 settembre 2006, causa C-356/04, Lydl Belgium, punto 22; in *Boll. Trib. On-line*.

sovente, di difettare di un perfetto *comparable* di mercato¹⁸.

Di recente, l’avvento del Progetto BEPS, nonché la pubblicazione da parte dell’OCSE dei numerosi *Reports* collegati, hanno suggerito l’opportunità di attuare una profonda ristrutturazione delle disciplina previgente, poi ufficialmente avvenuta con la pubblicazione nel luglio del 2017 di una nuova versione delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento¹⁹.

Queste ultime, confermando la centralità dell’*arm’s length principle* quale criterio fondante nella valutazione delle operazioni infragruppo, impongono di strut-

18 Con riferimento alla prima analisi, le citate Linee Guida hanno previsto la necessità di addivenire ad una complessa valutazione delle funzioni svolte da ciascuna impresa associata e coinvolta nella transazione infragruppo, nonché dei rischi assunti e degli assets utilizzati; parimenti, sul versante dei metodi di comparazione da transfer pricing, sono stati elaborati taluni metodi di calcolo, il *cost-plus method* (CPM) e il *resale price method* (RPM) ad esempio, che risultano tutt’ora diffusi. Per un approfondimento del tema, alla luce della disciplina previgente e di quella attuale, si legga P. VALENTE, *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2018, pp. 5 ss.

A partire dal 1995 hanno ingresso in ambito OCSE due nuovi metodi di transfer pricing: il *profit split method* (PSM) ed il *transactional net margin method* (TNMM) che, sebbene siano dotati di maggiore aleatorietà, tengono in conto del profitto concretamente attribuibile a ciascuna associata ovvero del margine netto scaturente dalle transazioni controllate e prescindono, quindi, dalla sussistenza di identiche condizioni di comparabilità. Il par. 3 del Rapporto OCSE del 1995 specifica che i predetti metodi “*possono essere utilizzati in situazioni eccezionali in cui la complessità dell’attività reale della società genera difficoltà pratiche nell’applicazione dei metodi tradizionali*”. Le Linee Guida OCSE 2010 hanno soppiantato la gerarchia esistente tra i vari metodi di transfer pricing per adottare un approccio improntato alla regola del c.d. *best method*, in forza del quale la corretta individuazione dell’imponibile da tassare impone di individuare, in ciascun ordinamento giuridico, quello più appropriato al caso particolare. Si veda a questo proposito il par. 2.2. delle Linee Guida OCSE 2010 per il quale “*La selezione di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si pone sempre l’obiettivo di trovare il metodo più appropriato ad un particolare caso. A questo scopo, nel processo di selezione andrebbero presi in considerazione: i rispettivi vantaggi e svantaggi dei metodi riconosciuti dall’OCSE; la coerenza del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso l’analisi funzionale; la disponibilità di informazioni affidabili (in particolar modo sugli elementi comparabili indipendenti) necessaria all’applicazione del metodo selezionato e/o degli altri metodi; (...)*”.

19 Le nuove Linee Guida OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017, Parigi, sono reperibili all’indirizzo web <https://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717> (ultima visita 17.04.2020). Per una disamina delle novità introdotte si veda, M. HEGGMAIR, *The New Interpretation of the Arm’s Length Principle: A Post-BEPS Evaluation*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2017, pp. 263-267; P. Valente, *op. cit.*, 2018, pp. 151 ss.

turare l'attuale analisi di transfer pricing in maniera tale da parametrare la corretta remunerazione delle imprese associate sulla base del valore che esse creano nello svolgimento delle proprie funzioni e dei rischi assunti²⁰. Invero, le singole Amministrazioni finanziarie sono invitate a valutare la sussistenza di un puntuale rapporto di coerenza tra la “*value creation, il reddito imponibile e la tassazione dello stesso*” nei controlli effettuati sui gruppi societari ai fini delle imposte dirette, così evitando che le operazioni infragruppo di maggiore valore siano fittiziamente allocate in Paesi a fiscalità ridotta²¹.

La disciplina dei prezzi di trasferimento ha segnato, pertanto, una parabola evolutiva ascendente sul piano internazionale, in cui le sempre più complesse dinamiche economiche poste dal mercato globalizzato hanno imposto un progressivo affinamento delle tecniche di determinazione dell'*arm's length price* nelle operazioni infragruppo. In particolare, l'OCSE ha assunto piena consapevolezza della volatilità della materia imponibile e, conseguentemente, si è attivato per dotare i singoli ordinamenti nazionali di adeguati strumenti tecnici nel confronto con le MNE, stimolando l'adozione di normative improntate ad una logica di “*more-targeted and more-cost effective approach*”²².

20 Le Linee Guida OCSE 2017, al Capitolo 1, specificano che la conformità delle operazioni analizzate con l'*arm's length principle* può essere effettuata solo con una accurata analisi funzionale degli elementi che concorrono a generare i profitti dell'impresa. In particolare vi si legge che “*Nell'ambito delle transazioni tra due imprese indipendenti la remunerazione rifletterà in generale le funzioni svolte da ciascuna impresa (considerando i beni utilizzati e i rischi assunti). Di conseguenza, per delineare la transazione tra le imprese associate e per determinare la loro comparabilità con una transazione tra parti indipendenti o tra un'entità associata e un'entità indipendente, è necessario effettuare un'analisi funzionale. Tale analisi funzionale mira a identificare le attività economicamente significative e le responsabilità assunte, i beni utilizzati o apportati e i rischi assunti dalle parti che realizzano le transazioni. L'analisi si focalizza su cosa effettivamente facciano le parti e sulle capacità che esprimono*”.

21 Si esprimono così A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *Transfer pricing: le nuove Guidelines dell'OCSE*, in *Fiscalità e commercio int.*, n. 10, 2017 p. 38; cfr. anche A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *La rilevanza della gestione della value chain nelle imprese multinazionali*, in *Amministrazione & finanza*, n. 7 2017.

22 Ancor prima della pubblicazione delle Linee Guida OCSE 2017, in dottrina si discuteva della necessità di adottare una tale logica nel rapporto tra Amministrazioni finanziarie e MNE, si veda P. VALENTE, *Transfer pricing: la valutazione dei rischi secondo l'OCSE*, in *Rivista della Gestione Straordinaria delle imprese*, n. 5, 2013, pp. 112 ss.

3. Il transfer pricing nel sistema italiano delle imposte dirette

In ambito domestico la disciplina di transfer pricing è contenuta nel disposto dell'art. 110, comma 7, TUIR che, anche alla luce della sua collocazione sistematica all'interno del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, evidenzia la stretta correlazione tra il fenomeno economico delle operazioni infragruppo delle MNE e la determinazione della base imponibile ai fini della imposizione IRES²³.

Invero, mentre tra imprese indipendenti il prezzo per il trasferimento di beni e servizi è determinato secondo le ordinarie forze di mercato, tra imprese associate esso può soggiacere, in tutto o in parte, a logiche di risparmio d'imposta; ne deriva che le operazioni infragruppo possono essere accuratamente congegnate tra le *associated companies* per (i) sottrarre redditi al Fisco italiano e

23 A fini di completezza, preme evidenziare che l'art. 110, comma 7, TUIR ha, nell'evoluzione storica della disciplina, inglobato il precedente art. 76, comma 5, TUIR ove il legislatore aveva *ab origine* inserito la disciplina nazionale di transfer pricing. Cfr. C. GARBARINO, *Transfer price*, in *Dig. priv.*, sez. comm., XVI, Torino, 1999; R. CORDERIRO GUERRA, *La disciplina del transfer pricing nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. trib.*, 2000, I, pp. 421 ss.

La versione vigente dell'art. 110, comma 7, TUIR è stata introdotta dal D.l. n. 50/2017, art. 59, convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, è stata introdotta per allineare la normativa italiana di transfer pricing ai cambiamenti apportati dal progetto BEPS e prevede che “*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma.*”.

Il successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018 ha individuato nelle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento, nella versione aggiornata al 2017, il paradigma di riferimento per la corretta applicazione delle regole di transfer pricing e per l'individuazione dei metodi con i quali attuare il confronto con operazioni comparabili sul libero mercato. Cfr. P. VALENTE, *op. cit.*, pp. 431 ss.

Da ultimo, si rappresenta che il D.l. n. 50/2017 ha altresì introdotto un nuovo art. 31-quater nel d.p.r. n. 600/1973 al fine di ampliare le ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile che derivino dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza, cui è seguito in data 30 maggio 2018 il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'attuazione delle disposizioni ivi previste.

(ii) trasferirli in altro Stato (in specie presso le c.d. *lower tax jurisdictions*), arrecando pregiudizio alla ripartizione equilibrata della competenza fiscale²⁴.

La norma non si pone, quindi, l'obiettivo di sindacare le scelte gestorie compiute dal gruppo multinazionale, trattandosi di un tema ovviamente estraneo alla materia tributaria, ma mira, in via esclusiva, a garantire la sterilizzazione degli effetti distorsivi che eventuali politiche di trasferimento dei prezzi potrebbero produrre sui redditi imponibili in Italia²⁵.

Il contribuente, attraverso il disposto dell'art. 110, comma 7, TUIR, è invitato a redigere la propria dichiarazione dei redditi fornendo all'Amministrazione finanziaria una corretta rappresentazione dei prezzi praticati, che quest'ultima, ricorrendo agli strumenti di analisi offerti dalle *best practices* internazionali (i.d. le Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento), può valutare e eventualmente disconoscere, accertando in aumento il reddito dichiarato ai fini IRES²⁶.

In questa prospettiva, la versione attuale dell'art. 110 TUIR intende superare le difficoltà applicative dalla previgente disciplina, che ancorava la valutazione dei prezzi di trasferimento alla generica locuzione di *valore*

24 Si veda M. MISCALI, *Il transfer price tra abuso del diritto e riparto del potere impositivo tra gli Stati*, in *Boll. Trib.*, n. 13, 2017, pp. 993 ss., per il quale la necessità di una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati rappresenta la finalità ultima della disciplina dei prezzi di trasferimento, elaborata in sede OCSE e recepita su base nazionale.

25 Cfr. M. BEGHIN, *op. cit.*, p. 349

26 È opportuno specificare che la rappresentazione della corretta base imponibile, conforme all'*arm's length principle*, deve emergere non solo dalla dichiarazione dei redditi presentata dalla società contribuente all'Amministrazione finanziaria ma anche da una serie di ulteriori documenti tecnici, che l'associata italiana è chiamata a redigere, conservare ed eventualmente produrre. Invero, conformemente a quanto previsto dall'art. 26 del D.l. n. 78/2010 e dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 Settembre 2010 (rif. 2010/137654), i suddetti documenti consistono nel: Master File e Documentazione nazionale.

Il Master File fornisce una panoramica generale delle attività del gruppo MNE, compresa la natura delle sue operazioni commerciali globali, la *ratio* delle politiche dei prezzi di trasferimento e la allocazione globale di reddito e di attività economicamente rilevanti al fine di assistere le Amministrazioni fiscali nella valutazione della presenza di un rischio di trasferimento dei prezzi. Il Documento nazionale si concentra sulle informazioni rilevanti per effettuare un'analisi relativa alle transazioni in atto tra l'associata italiana e le società affiliate estere.

Il supporto documentale predisposto dalla associata italiana consente al contribuente di accedere al regime premiale previsto dall'articolo 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997 evitando, in caso di rettifiche da transfer price, l'applicazione delle sanzioni per dichiarazione dei redditi infedele.

normale, di cui all'art. 9, comma 3, TUIR, preferendo fondare l'analisi di transfer pricing sulla nozione di *arm's length price* elaborata in sede OCSE²⁷.

L'analisi di transfer pricing disvela così una rigorosa impostazione logica: la quantificazione della base imponibile per l'impresa associata, assoggetta ad IRES in Italia, deve essere effettuata assumendo quali parametri di riferimento le condizioni ed i prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti ed in condizioni di libera concorrenza, da individuare con i metodi più opportuni alla fattispecie concreta, nel rispetto di un *case-by-case approach*²⁸.

Invero, se le operazioni infragruppo che sono state poste in essere e, di riflesso anche le singole componenti di reddito, risultano conformi ed omogenee a tali valori, allora è lecito assumere che non sia stata attuata alcuna illegittima politica di trasferimento dei prezzi da parte dell'associata italiana, finalizzata a spostare la materia imponibile in Paesi a fiscalità privilegiata. Di converso, l'Agenzia delle Entrate è legittimata a disconoscere la rappresentazione dei prezzi di trasferimento fornita dall'associata italiana nella sola ipotesi in cui essa riveli evidenti distonie con i prezzi regolarmente praticati nel libero mercato, potendo in tal caso rettificare il valore delle operazioni infragruppo - e quindi della base imponibile dichiarata - per adeguarlo a quanto pattuito tra imprese indipendenti²⁹.

L'esito di questa attività di comparazione, in ossequio all'ultima versione delle Linee Guida OCSE, pone necessariamente al centro il valore che viene apportato

27 La nozione di *arm's length price*, individuata dalle Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento è espressamente richiamata dalla versione vigente dell'art. 110, comma 7, TUIR in quanto vi si legge che "*con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma*". Secondo il citato Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018, le regole italiane sui prezzi di trasferimento dovrebbero essere interpretate esclusivamente in conformità con i principi enunciati su base internazionale, secondo una nozione di "*principio di libera concorrenza*" che, anche se priva di cogenza, deve essere correttamente e debitamente rispettata dal contribuente e dall'Agenzia delle Entrate, così da creare un allineamento con le pratiche seguite dalle Amministrazioni fiscali dei principali partner commerciali italiani.

28 L'art. 110, comma 7, TUIR, sul punto, appare pienamente in linea con il par. 1.6 delle Linee Guida OCSE 2017 giacché l'analisi di comparabilità rappresenta "*the heart of the application of the arm's length principle*". Cfr. A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *Novità sulla disciplina del transfer pricing: avviata la consultazione pubblica*, in *Il Fisco*, n. 11, 2018, pp. 1 ss.

29 Si veda, per un caso pratico, l'esempio fornito nella nota n. 39 da M. MISCALI, *op. cit.*, p. 1001.

dalla associata italiana all'operazione infragruppo - c.d. *value creation* - sulla base dei rischi assunti e degli asset utilizzati; invero, il sillogismo che regge l'analisi è agevolmente comprensibile: minore è il rischio assunto e minori sono le funzioni svolte da un'impresa associata in Italia, tanto minore dovrebbe essere la percentuale di profitto cui tale impresa può avere diritto³⁰.

Se ne ricava, evidentemente, che il legislatore italiano, nell'ultimo decennio, ha allineato con attenzione la normativa nazionale di transfer pricing ai più autorevoli standard internazionali, tanto che essa risulta, ad oggi, tra le discipline più evolute e progredite all'interno dei Paesi appartenenti all'area OCSE³¹.

4. Le criticità attuali: i nuovi scenari dell'economia digitale

La solidità dell'impianto tecnico raggiunto in Italia dalla disciplina domestica sui prezzi di trasferimento non esclude l'esistenza di severe difficoltà applicative, destinate ad acuirsi nel prossimo futuro.

L'intenso dibattito che si è sviluppato in ordine alla natura giuridica del transfer pricing, archiviando le posizioni che lo ritenevano ascrivibile all'area dell'abuso del diritto, ha infatti permesso, in tempi recenti, di individuare il fine ultimo: garantire la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati nazionali in attuazione del principio di libera concorrenza³². L'art 110,

30 Ancor prima delle Linee Guida OCSE nella versione 2017, già P. VALENTE, *Transfer pricing: rilevanza e criticità dell'analisi funzionale*, in *Il fisco*, n. 11, 2015, pp. 1063 ss. ha ampiamente illustrato la necessità di una accurata analisi funzionale.

31 Si legga, a questo proposito, M. GRAZIANI, D. NESPOLINO, *Il cambio di passo sul transfer pricing*, in *Il Sole24Ore*, 18 maggio 2018, consultabile all'indirizzo web <https://www.ilsole24ore.com/art/il-cambio-passo-transfer-pricing-AEzLzaqE> (ultima visita in data 20.04.2020).

32 Il tema della eventuale appartenenza della disciplina di transfer pricing all'area dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto è stata oggetto di numerosi approfondimenti teorici. Si veda in particolare M. Beghin, op. cit., pp. 347 ss. In particolare, per parte della dottrina e per l'Amministrazione finanziaria, lo schema introdotto dall'art. 110, comma 7, TUIR rappresenterebbe una disciplina anti-abuso, tale da poter essere applicata non solo per reprimere illecite condotte sviluppate su base transazionale ma anche per reprimere condotte elusive sviluppate da gruppi domestici nel perimetro dello Stato italiano (c.d. transfer pricing interno). Cfr. G. FERRANTI, *Transfer pricing interno e valore normale: la Cassazione persevera nell'errore*, in *Corr. trib.*, 2015, pp. 2223 ss.; Id., *Il «transfer pricing interno» secondo la corte di cassazione tra elusione ed inerenzia*, in *Corr. trib.*, 2013, pp. 2605 ss. L'intervento chiarificatore del legislatore avvenuto con l'art. 5, comma 2, D.lgs. n. 147/2015, ha sancito che «la

comma 7, TUIR e le Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento sono ontologicamente preordinate a garantire che i gruppi societari, a fronte dei redditi prodotti, paghino «*the fair share of taxes*» all'interno dei Paesi in cui il valore delle operazioni è stato realmente prodotto.

Senonché, tale fine appare, allo stato attuale, gravemente compromesso dalla progressiva digitalizzazione del mercato e dalla possibilità per i gruppi multinazionali di porre in essere operazioni infragruppo dematerializzate e prive di un preciso *marker* territoriale, ipotesi che ricorre allorquando le imprese associate svolgono le proprie attività sulla rete telematica ed in assenza di sede fissa, producendo un reddito non allocabile in alcuna giurisdizione territoriale (c.d. *stateless income*)³³.

Il riferimento è al fenomeno della c.d. economia digitale (o *web economy*)³⁴, la quale rischia di rendere inaccessibili al Fisco italiano, ai fini delle imposte dirette, i

disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato». La disciplina sui prezzi di trasferimento è stata così espressamente identificata come una normativa speciale, afferente alla legittima ripartizione della potestà impositiva tra Stati nazionali e che, pertanto, non può essere applicata dall'Amministrazione finanziaria per sindacare la legittimità di operazioni infragruppo domestiche nè per contrastare asserite condotte elusive. A tali contestazioni è espressamente preordinato l'art. 10 bis della L. n. 212/2000, il quale fissa una articolata procedura a tutela del contribuente, che non è riprodotta dall'art. 110, comma 7, TUIR, alla quale l'Agenzia delle Entrate è chiamata a soggiacere. Cfr., in dottrina, M. MISCALI, op. cit., pp. 993 ss. e, in giurisprudenza, Cass., Sez. V, 29.09.2017, n. 22879; Cass., Sez. V, 25.06.2019, n. 16948.

33 Lo *stateless income* è un reddito che non può essere localizzato in alcuno Stato nazionale, con la conseguenza che il reddito prodotto dalle imprese associate si sottrae alla partecipazione alle spese pubbliche nei vari Paesi di residenza degli acquirenti dei beni e dei servizi prodotti dalla MNE. Per un approfondimento della nozione di *stateless income* si veda E.D. KLEINBARD, *Stateless income*, in *Florida Tax Review*, 2001, pp. 700 ss.; M. OLBERT, C. SPENGLER, *International taxation in the Digital Economy: challenge accepted?*, in *World Tax Journal*, 2017.

34 Il termine *web economy* è stato utilizzato, per la prima volta, da D. TAPSCOTT, *The digital economy: promise and peril of the age of networked intelligence*, New York, 1994, il quale ebbe l'acume di prevedere, agli albori dell'era digitale, i vantaggi e le problematiche che il web avrebbe comportato nella materia economica. Invero, con tale locuzione si intende un'economia che si sviluppa, in forme eterogenee, sulla rete internet: le imprese sfruttano il web per vendere prodotti, erogare servizi e fare pubblicità, senza necessità di essere fisicamente presenti nel Paese del consumatore; i consumatori acquistano beni online e forniscono dati; i beni compravenduti hanno spesso una natura prettamente digitale e dematerializzata (si pensi a file MP3 ovvero ai Big Data). Cfr. per una accurata disamina del fenomeno P. VALENTE, G. IANNI, F. ROCCATAGLIATA, *Economia digitale e commercio elettronico*, Milano, 2015.

profitti che vengono generati dalle transazioni economiche transfrontaliere effettuate sul *web*, favorendo inammissibili politiche di erosione della base imponibile³⁵.

Tale conflitto è generato dal precoce invecchiamento di talune categorie giuridiche su cui trova fondamento la disciplina di transfer pricing rispetto all'improvvisa espansione della nuova *web economy*³⁶.

Invero, la disciplina sul trasferimento dei prezzi, tanto nella elaborazione in sede OCSE quanto nella implementazione domestica, si fonda su categorie logico-giuridiche tradizionali: l'operazione economica è tracciabile, nel movimento da un Paese ad un altro, in virtù della sua corporeità mentre le imprese associate che vi prendono parte operano mediante sedi fisiche ben individuate (si pensi alla sede legale ed alla stabile organizzazione). L'economia digitale - atterritoriale, transnazionale e immateriale - ha invece operato quale fattore disgregante su questi schemi consolidati del diritto tributario, spezzando il collegamento tra residenza dell'impresa contribuente, fonte di reddito e localizzazione del reddito medesimo³⁷.

Ne consegue che, per l'associata italiana di una MNE operante nel mercato digitale, le regole di cui all'art. 110, comma 7, TUIR appaiono, allo stato attuale, non

35 Per interessanti spunti di riflessione si veda L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4, I, 2018, pp. 351 ss.

36 Cfr. L. CARPENTIERI, *op. cit.*, pp. 351 ss., ove si spiega come l'impresa globale operi oggi in uno spazio sovra-nazionale, ben diverso dal tradizionale concetto di territorio su cui è stata costruita, in ciascun Paese, la disciplina domestica delle imposte dirette. A questo proposito preme evidenziare che l'ordinamento italiano - ma anche altri ordinamenti occidentali - ha ancorato il presupposto territoriale dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche ad un collegamento diretto e verificabile con il territorio dello Stato. In particolare l'art. 73 TUIR stabilisce che una persona giuridica è residente allorché quest'ultima ha in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, la propria sede legale, la sede dell'amministrazione o persegue qui il proprio oggetto sociale. Parimenti, il criterio di collegamento per le persone giuridiche non residenti è dato dalla presenza di una stabile organizzazione in Italia. Le MNE, ma anche talune imprese minori, sfuggono a questi criteri e categorie giacché possono espletare la propria attività d'impresa prescindendo dalla presenza fisica nel territorio. Cfr. S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente, il caso del diritto fiscale*, Milano 2006; F. CIANI, A. LANOTTE, *L'economia digitale e l'azione del progetto BEPS. La stabile organizzazione "virtuale" e il commercio elettronico; introduzione del concetto di "significativa presenza economica"*, in *Boll. trib.*, 2018.

37 Una accurata disamina degli effetti dirompenti della *web economy* nella disciplina di transfer pricing e, più in generale, negli istituti tradizionali del diritto tributario è rinvenibile in P. VALENTE, *Digital revolution. Tax revolution?*, in *Bulletin for international taxation IBFD*, 2018, vol. 72.

del tutto adeguate per determinare l'*arm's length price* delle transazioni infragruppo e la base imponibile rilevante ai fini IRES, permettendo il travaso di redditi in Paesi a fiscalità ridotta.

Un dato numerico spiega la rilevanza del problema: nell'annualità 2016, le principali MNE del settore *web* - Facebook, Apple, Amazon, Airbnb, Twitter - hanno versato cumulativamente nelle casse del Fisco italiano una quantità di imposte dirette pari a quelle versate dal gruppo Piaggio³⁸.

Le soluzioni a questo *impasse* vanno pertanto ricercate sia nel diritto tributario internazionale che nell'ordinamento europeo, ove si registra un intenso dibattito per individuare i più opportuni strumenti di supporto alle vigenti regole di transfer pricing nella lotta al *profit shifting* nell'era digitale.

5. Le prospettive di riforma nel diritto tributario internazionale

Nell'ambito della fiscalità internazionale, i rapporti tra disciplina di transfer pricing e *web economy* sono oggetto di intenso studio da parte dei tavoli di lavoro dell'OCSE ove, a partire dalla Azione 1 del progetto BESP del 2015, l'economia digitale è stata identificata quale maggiore ostacolo all'equo riparto di materia imponibile tra gli Stati nazionali ed alla individuazione dell'*arm's length price* all'interno delle operazioni infragruppo³⁹.

In questa sede, le soluzioni proposte appaiono numerose e si sono sviluppate in una serie di recenti documenti: *Interim Report "Tax challenges arising from digitalisation"* del marzo 2018, *Policy Note "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy"* pubblicata nel gennaio 2019 e, da ultimo, *Secretarial Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One* dell'ottobre 2019⁴⁰.

38 Dato estratto dal *Report* elaborato da LEF, Associazione per la Legalità e l'Equità Fiscale, presentato nel corso del convegno "*Multinazionali e fisco, quali prospettive per il futuro*" del 28 settembre 2017 tenutosi presso il CNEL.

39 L'OCSE ha dedicato al tema della tassazione delle MNE che operano nell'economia digitale numerosi documenti di approfondimento. Si veda quanto disponibile all'indirizzo web <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (ultima visita 02.05.2020). in dottrina, per un'analisi critica della suddetta documentazione, si veda C. J. WOREK, *BEPS and the digital economy*, in *Tax notes international*, n. 6, 2015, pp. 539 ss.; Y. BRAUNER, *Taxing the digital economy post BEPS, seriously*, in *Intertax*, n. 6/7, 2018, pp. 462 ss.; P. VALENTE, *International taxation & tax policy, practical insights in a dynamic multilateral environment*, Roma, 2018.

40 I suddetti documenti sono reperibili ai seguenti indirizzi web: - *Interim Report "Tax challenges arising from digitalisation"*

Tali documenti, che si collocano in una fase chiaramente pre-giuridica e finalizzata alla genesi di una futura normativa di soft law da parte dell'OCSE, individuano due approcci principali (c.d. *Two Pillars*) di supporto e modifica alle vigenti regole sui prezzi di trasferimento per contrastare l'erosione della base imponibile.

Il Primo Pilastro, che rileva ai fini della presente trattazione, propone di attuare una vera e propria rivoluzione copernicana, disancorando la disciplina di transfer pricing dall'*arm's length principle*, ritenuto non più applicabile ai profitti generati dalle imprese associate in un contesto di economia digitale, mentre il Secondo Pilastro si sostanzia in nuovi criteri di imposizione per garantire un livello di tassazione minima a tutti i Paesi coinvolti dall'operazione infragruppo, anche ove quest'ultima sia stata congegnata *ad hoc* per spostare materia imponibile in un Paese a fiscalità ridotta⁴¹.

All'interno del Primo Pilastro, sono tre i punti cardine sui quali l'OCSE ritiene si debba partire per costruire una nuova regolamentazione, globalmente condivisa, sui prezzi di trasferimento.

Sul versante soggettivo, le nuove regole dovrebbero trovare un vasto ambito applicativo, non limitato alle sole MNE che operano in via esclusiva nel *web*, ma anche alle imprese che, più in generale, dimostrano capacità di interazione con il consumatore a mezzo delle nuove tecnologie (c.d. *consumer facing businesses*). Invero, tali imprese, pur non avendo una intrinseca vocazione digitale, detengono, nondimeno, la capacità di sfruttare le piattaforme online per perseguire i propri obiettivi commerciali, prescindendo dalla tradizionale presen-

za fisica nel mercato⁴². Inoltre, nella proposta avanzata dall'OCSE, le nuove regole dovrebbero essere applicate ai gruppi societari di maggiore dimensione che, adottando i parametri già previsti per il *Country by Country reporting* (CBCR), superino una soglia di redditività di 750 milioni di dollari su base mondiale⁴³.

Sul versante oggettivo, è intenzione dell'OCSE introdurre un nesso giuridico tra la presenza economica di una società, fisicamente assente in un dato Stato, ed il diritto di quest'ultimo ad esercitare la propria potestà impositiva sui profitti conseguiti in rete in ragione delle transazioni concluse con consumatori ivi allocati (c.d. *nexus rule*)⁴⁴. Il collegamento territoriale, rilevante ai fini delle imposte dirette, dipenderebbe dal numero di transazioni virtuali effettuate dall'impresa associata con i consumatori allocati all'interno dei confini dello Stato e risulterebbe integrato ove l'impresa associata superi una determinata soglia di vendite online nello Stato, in conformità alla nozione di "*presenza economica significativa*"⁴⁵.

42 Il documento in esame, a pag. 7, prevede che le nuove regole di transfer pricing debbano essere applicate a "*businesses that generate revenue from supplying consumer products or providing digital services that have a consumer facing elements*". Invero, a mero titolo di esempio, anche un gruppo multinazionale che opera nel settore dell'abbigliamento e che, quindi, non possiede una innata vocazione digitale, può sfruttare piattaforme digitali per vendere i propri prodotti o erogare servizi di supporto alla clientela, creando profitti in un ambiente digitale. I primi commentatori al documento *Secretariat Proposal for a Unified Approach* hanno evidenziato la necessità di definire puntualmente il perimetro delle imprese dotate di vocazione digitale da quelle che ne sono prive, atteso che per queste ultime è possibile continuare ad applicare le esistenti regole di transfer pricing. Cfr. W. Byrnes, *Comments and recommendations OECD public consultation document secretariat proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, Forth Worth, 2019.

43 Per un approfondimento del tema si consulti OECD, *BEPS Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, 2015, reperibile all'indirizzo web: <http://www.oecd.org/ctp/beeps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf> (ultima visita 04.05.2020)

44 Il risalente istituto della stabile organizzazione viene quindi rivisitato e, in parte, superato alla luce della evoluzione del mercato. In particolare, a pag. 8, la *Secretariat Proposal for a Unified Approach* spiega che "*The new nexus rule would address this issue by being applicable in all cases where a business has a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction, such as through consumer interaction and engagement, irrespective of its level of physical presence in that jurisdiction. The simplest way of operating the new rule would be to define a revenue threshold in the market (the amount of which could be adapted to the size of the market) as the primary indicator of a sustained and significant involvement in that jurisdiction*".

45 Tale nozione si è diffusa nell'ordinamento italiano con la L. n. 50/2017, la quale ha introdotto la lett. f-bis) del comma 2,

<https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264293083en.pdf?expires=1588410875&id=id&accname=guest&checksum=8B0DB00FF8C44934EB988F2E187A41B6> (ultima visita 02.05.2020);

- *Policy Note "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy"* <https://www.oecd.org/tax/beeps/policy-note-beeps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (ultima visita 02.05.2020);

- *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One* <https://www.oecd.org/tax/beeps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (ultima visita 02.05.2020).

41 La *Policy Note "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy"* del 2019 statuisce infatti che "*there is agreement to examine proposals involving two pillars which could form the basis for consensus. One pillar addressed the broader challenges of the digitalised economy and focuses on the allocation of taxing rights, and a second pillar addresses remaining BEPS issues. A two pillar approach would recognize that the digitalisation of the economy is pervasive, raises broader issues and is most evident in, but not limited to, digitalised businesses*". Si veda per un commento P. Valente, *Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE*, in *Il fisco*, 2019, pp. 4039 ss.

Una volta individuato il nesso di collegamento territoriale con una data giurisdizione, diviene possibile superare il parametro dell'*arm's length principle* nella riallocazione degli utili conseguiti globalmente dalle imprese associate, adottando regole che permettano di attribuire un congruo valore alle operazioni concluse in tale giurisdizione senza dover valutare le analoghe condotte di imprese concorrenti nel libero mercato⁴⁶.

Tali regole, che rappresentano la massima avanguardia nella materia di transfer pricing e che sono oggetto di una intensa consultazione tra i Paesi OCSE, si trovano in una fase di sviluppo embrionale e dovrebbero condurre ad uno schema tripartito di allocazione dei profitti, che permetta (i) di calcolare il profitto derivante da transazioni non-ordinarie ed immateriali, sottraendo dai profitti complessivi consolidati del gruppo i profitti derivanti da transazioni ordinarie, (ii) stabilire un tasso di rendimento per le attività di distribuzione e di marketing, (iii) tassare un rendimento aggiuntivo, determinato con le ordinarie regole sui prezzi di trasferimento, ove emerga che in un dato Stato l'impresa associata abbia conseguito profitti anche da transazioni ordinarie⁴⁷.

art. 162 TUIR, riconoscendo l'esistenza di una stabile organizzazione anche in presenza "di una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso". Si veda per un approfondimento sul tema A. DELLA ROVERE, F. PECORARI, *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, 6, pp. 23 ss.; D. AVOLIO, *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2018, 4, pp. 265 ss.

46 La *Secretariat Proposal for a Unified Approach*, a pag. 8, stabilisce che "As recognised in the Policy Note issued by the Inclusive Framework in January 2019, the new profit allocation rules would go beyond the arm's length principle and beyond the limitations on taxing rights determined by reference to a physical presence, two principles generally accepted as cornerstones of the current rules. At the same time, while a number of criticisms of the arm's length principle have been voiced, there is a recognition that the current rules work reasonably well for most routine transactions".

47 La *Secretariat Proposal for a Unified Approach*, a pag. 9, prevede che: "Against that background, the 'Unified Approach' proposes the following three tier mechanism: Amount A – A new taxing right for market jurisdictions over a portion of within the scope MNE groups' deemed residual profit. This could potentially be calculated on a business line basis. In broad terms, this deemed residual profit would be the profit that remains after allocating what would be regarded as a deemed routine profit on activities to the countries where the activities are performed. This would be determined by simplifying conventions, and require the determination of the level of the deemed routine profit and also a decision on the proportion of the deemed residual profit that should go to the market, which in turn would be allocated to particular markets meeting the new nexus rule through a formula based on sales. Percentages remain to be determined and would be part of the consensus-based agreement among Inclusive Framework members. Amount

La funzione egemonica svolta dall'*arm's length principle* nella determinazione dei prezzi di trasferimento, fondata sul confronto tra entità separate e dipendenti, è destinata, pertanto, a subire un deciso ridimensionamento nel moderno mercato di economia digitale.

Tuttavia, sebbene questo *trend* appaia ormai certo nelle premesse di partenza, appare impossibile, allo stato attuale, prevederne l'esito finale giacché lo sforzo di riforma subisce il freno di alcuni i Paesi OCSE - Stati Uniti in particolare – che sembrano non condividere il maggiore carico impositivo che risulterebbe per le proprie MNE dall'adozione di un nuovo set di regole internazionali⁴⁸.

6. Le prospettive di riforma nel diritto dell'Unione Europea

Analoghi *trend* evolutivi si sono registrati anche all'interno dei confini dell'Unione Europea, nella quale le problematiche del *profit shifting* tra imprese associate che operano nel mercato digitale appaiono storicamente esacerbate dalle libertà di circolazione e stabilimento⁴⁹.

B – Activities in market jurisdictions, and in particular distribution functions, would remain taxable according to existing rules (e.g. transfer pricing under the arm's length principle and permanent establishment allocation under Article 7). However, given the large number of tax disputes related to distribution functions, the possibility of using fixed remunerations would be explored, reflecting an assumed baseline activity. Appropriate and negotiated fixed returns could provide certainty to both taxpayers and tax administrations, and reduce the dissatisfaction with the current transfer pricing rules. Amount C – Any dispute between the market jurisdiction and the taxpayer over any element of the proposal should be subject to legally binding and effective dispute prevention and resolution mechanisms. This would include those cases where there are more functions in the market jurisdiction than have been accounted for by reference to the local entity's assumed baseline activity (which is subject to the fixed return in B above), and that jurisdiction seeks to tax an additional profit on those extra functions in accordance with the existing transfer pricing rules." Cfr. P. VALENTE, *Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE*, op. cit., p. 4042.

48 Il riferimento è alla posizione assunta dal governo statunitense, il quale a mezzo del ministro dell'economia e delle finanze Steven Mnuchin, ha asserito, nel corso dei lavori del World Economic Forum di Davos 2020, che gli Stati Uniti mostrano "serious concerns regarding potential mandatory departures from arm's-length transfer pricing and taxable nexus standards". Si veda l'articolo di approfondimento di J. WHITE, *Tax nationalism goes to the World Economic Forum*, in *International Tax Review*, 2020, consultabile all'indirizzo web: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jxt00ggw7s77/tax-nationalism-goes-to-the-world-economic-forum> (ultima visita 04.05.2020)

49 Cfr. L. CARPENTIERI, S. MICOSSI, P. PARASCANDOLO, *Tassazione d'impresa ed economia digitale*, in *Le sfide dell'economia digitale*, Roma, 2019, p. 81.

La ricetta proposta dal legislatore europeo, emersa nel dibattito politico degli ultimi anni, mira a superare le difficoltà applicative della disciplina sui prezzi di trasferimento adottando, su base unionale, delle regole comuni per assoggettare ad imposizione diretta i profitti dei grandi gruppi societari, garantendo l'equa ripartizione della potestà impositiva tra le giurisdizioni dei Paesi Membri.

I pericoli alla sovranità fiscale delle singole giurisdizioni europee, posti dal sodalizio tra *web economy* ed operazioni infragrupo, verrebbero così sterilizzati mediante un approccio di riforma unitario, che in parte prescinde dalle norme sui prezzi di trasferimento elaborate in sede OCSE e che appare in grado di ridurre drasticamente lo spazio per illegittime politiche di allocazione dei profitti in Paesi a fiscalità ridotta.

A questo proposito, una possibile soluzione è stata fornita con due proposte di direttive: la prima, Direttiva CCTB (COM (2016) 685 *final*), prevede l'introduzione di una base imponibile comune per l'imposta sulle società, mentre la seconda proposta, Direttiva CCCTB (COM (2016) 683 *final*), dispone l'introduzione di una base imponibile comune consolidata per l'imposta sulle società⁵⁰.

L'eventuale implementazione di queste direttive ed il successivo recepimento a livello domestico ridurrebbero, in prospettiva, le problematiche connesse alla imposizione diretta dei profitti derivanti da operazioni infragrupo giacché gli utili prodotti verrebbero suddivisi secondo un metodo di *formulary apportionment* comune ai Paesi anglosassoni⁵¹.

La semplificazione operativa apparentemente fornita da queste nuove potenziali regole si scontra, tuttavia, con il ristretto ambito applicativo delle stesse che, evidentemente, risulterebbe limitato ai soli confini dell'U-

50 Per approfondimenti sul contesto in cui sono sorte queste direttive e sul contenuto delle stesse, si veda J. WINER, *Formulary apportionment and group taxation in the European Union: insights from the United States and Canada*, in *Taxation Paper n. 8 European Commission*, Bruxelles, 2005; P. VALENTE, *Manuale di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, Roma, 2017, pag. 435 ss.

51 Il metodo sopra indicato si caratterizza per l'attribuzione del reddito globale del gruppo ai vari Paesi nei quali lo stesso svolge la propria attività, attraverso le proprie associate, mediante una formula di ripartizione che tenga anche conto della presenza digitale. Cfr. J. HELLERSTEIN., *Federal income taxation of multinationals: replacement of separate accounting with formulary apportionment*, in *Tax Notes*, 1993; C. E. MCLURE, J. M. WEINER, *Deciding whether the European Union should adopt formula apportionment of company income*, *Taxing Capital Income in the European Union*, Oxford, 2000.

nione Europea, così da escludere le MNE di maggiori dimensioni e detentrici dei redditi più elevati, che si trovano allocate negli Stati Uniti ovvero in Asia⁵².

L'Unione Europea ha quindi elaborato due ulteriori proposte di direttive: la prima, Direttiva COM (2018) 148, concernente l'introduzione da parte dei Paesi Membri di un sistema comune d'imposta sui ricavi dei servizi digitali erogati dai soggetti passivi⁵³ e la seconda, Direttiva COM (2018) 147, avente ad oggetto l'introduzione di un nuovo criterio di collegamento territoriale.

Quest'ultima proposta, in particolare, introdurrebbe il concetto di "*presenza digitale significativa*"⁵⁴ all'interno del territorio dell'Unione Europea e consentirebbe di determinare gli utili attribuibili all'impresa avente tale presenza in uno Stato UE in forza di un'analisi funzionale delle funzioni svolte, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti, in coerenza con la logica che ha sempre contraddistinto la disciplina sui prezzi di trasferimento.

Le soluzioni elaborate in sede europea potrebbero pertanto risolvere le problematiche poste dalla applicazione della disciplina di transfer pricing in un contesto di *web economy* mediante l'introduzione di regole impositive comuni, finalizzate a risolvere alla radice eventuali fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva e di erosione della base imponibile.

Senonché, a fronte di alcuni commenti che hanno accolto con favore la possibile integrazione delle norme fissate nella proposta di Direttiva COM (2018) 147 e con le regole presenti nelle Direttive CCTB e CCCTB,

52 La dottrina che ha approfondito i temi della base imponibile comune, prima delle due proposte di direttive in esame, ha evidenziato come tale criterio non escluda la possibilità per le MNE di ricorrere a forme di pianificazione fiscale aggressiva, in particolare ove esse siano costituite da imprese associate in parte non incluse nel perimetro di consolidamento, che potrebbero essere utilizzate per far confluire redditi verso Paesi a fiscalità ridotta. Cfr. J. MINTZ, J. M. WEINER, *Exploring Formula Allocation for the European Union*, in *International Tax and Public Finance*, 2003, p. 695ss.

53 Tale proposta di direttiva, ad oggi non ancora approvata da parte dell'Unione Europea, è stata già recepita dall'ordinamento italiano ove, con la L. n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) ha introdotto una Imposta sui Servizi Digitali (ISD). Per un approfondimento si veda P. VALENTE, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, in *Il fisco*, n. 10, 2019, pp. 952 ss.

54 Tale presenza digitale significativa ricorrerebbe allorché siano integrati dall'impresa uno o più dei seguenti criteri: i) i ricavi totali ottenuti nel periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti siti nel Paese Membro superano la cifra di sette milioni di euro; ii) il numero degli utenti di tali servizi è superiore a centomila; iii) il numero di contratti commerciali conclusi con utenti siti nel Paese Membro è superiore a tremila.

se ne registrano altrettanti che ritengono inadeguate le soluzioni avanzate a livello europeo, sia perché esse scontano la storica eterogeneità dei sistemi impositivi nazionali e la ritrosia dei Paesi Membri ad adottare politiche condivise in materia fiscale sia perché sono inevitabilmente destinate ad avere una applicazione geografica limitata, a fronte di problematiche aventi, indiscutibilmente, carattere globale⁵⁵.

7. Conclusioni

Le relazioni transnazionali tra imprese associate rappresentano un fenomeno fisiologico del mercato globalizzato in grado, tuttavia, di generare una rilevante emorragia di materia imponibile dalle giurisdizioni nelle quali i profitti sono generati verso Paesi a fiscalità ridotta.

La soluzione a tale problematica appare oggi connotata da una spiccata dualità, che si sviluppa tanto in una prospettiva *de jure condito* quanto in una prospettiva *de jure condendo*.

Invero, gli operatori economici che esercitano la propria attività in un mercato tradizionale, ove si registra una circolazione materiale dei beni e dei servizi e nel quale si ravvisa la presenza fisica dell'impresa residente e delle associate estere, sono chiamati a modulare la propria politica di transfer pricing nel rispetto del principio di libera concorrenza, consacrato, nel diritto tributario internazionale, dalle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento e, su base domestica, dall'art. 110, comma 7, TUIR. Tali regole forniscono all'Amministrazione finanziaria un modello procedimentale ormai rodato che, al netto di talune difficoltà applicative, appare sufficientemente idoneo ad assicurare il corretto riparto del potere impositivo fra gli Stati ai fini delle imposte dirette⁵⁶.

Di contro, nel mercato dematerializzato dell'economia digitale, le norme elaborate appaiono inadeguate ad arginare l'erosione della base imponibile da parte dei gruppi multinazionali. In particolare, i nuovi modelli di business sfuggono alle costruzioni teoriche pregresse, per le quali la materialità delle operazioni e la territorialità delle imprese costituiscono un elemento indispensabile per la determinazione dell' *arm's length price*.

Gli organismi sovranazionali (i.d. OCSE ed Unione Europea) hanno così avviato un intenso dibattito sulla riforma della materia e sui nuovi strumenti di contrasto alla *base erosion and profit shifting* nei mercati digitali che, superando il principio di libera concorrenza e l'istituto della stabile organizzazione, dovrebbero condurre le MNE del digitale, ora rivedendo le regole di nesso ed allocazione dei profitti, ora introducendo regole per la determinazione di una base imponibile comune consolidata, al pagamento del "*fair share of taxes*".

Allo stato attuale, l'eccessiva frammentazione delle proposte e gli interessi egoistici degli attori coinvolti rendono, purtroppo, il percorso di riforma estremamente incerto nelle tempistiche, aleatorio nei contenuti e minacciato negli esiti. Ciò che è invece certa è la sola premessa di partenza: "*mentre un compromesso non sarebbe ideale per nessuno, la mancanza di un compromesso danneggerebbe tutti*"⁵⁷.

Lorenzo Pennesi

55 Cfr. Cirolare Assonime, n. 19/2018; P. VALENTE, *Tassazione delle imprese digitali: aspetti critici e prospettive future*, in *Fiscaltà & commercio*, n. 4, 2019, p. 12; L. CARPENTIERI, S. MICCOSSI, P. PARASCANDOLO, *op. cit.*, p. 89.

56 Cfr. M. MISCALI, *op. cit.*, p. 1002

57 Così P. VALENTE, *Taxing the digital economy: a realistic goal for 2020?*, in *IAFEI Quarterly Italy*, 2020, p. 2.

La tassazione del patrimonio. Il delicato equilibrio nella scelta dei presupposti impositivi alla luce del necessario coordinamento con l'imposizione sul reddito

di Roberta Corriere

1. **Premessa**
2. **Le imposte patrimoniali: profili definatori e analisi ricostruttiva**
3. **Riflessioni sull'attuale sistema impositivo alla luce del principio della capacità contributiva. La necessità di individuare dei principi generali che rappresentino declinazione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà**
 - 3.1. **Rischi derivanti dall'assenza di una norma generale che preveda il divieto di "moltiplicazioni" di imposta**
 - 3.2. **La necessità di imporre un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente**
 - 3.3. **(segue) Considerazioni sull'attuale sistema impositivo in relazione all'intangibilità del cd. minimo vitale**
4. **Considerazioni conclusive**

1. Premessa

Luigi Einaudi, con sorprendente lungimiranza, nei primi anni del '900 scriveva «*Luomo della strada dirà "Questo è un sistema cattivo che io considero come ingiusto". Ora, i sistemi tributari non devono persuadere gli psicologi che fanno ragionamenti di utilità; i matematici che risolvono equazioni; ma devono invece persuadere il contribuente comune, la massa della collettività, coloro che devono pagare le imposte, i quali hanno un sentimento di equità e di giustizia ma non hanno mai sentito parlare di Scienza delle Finanze.*

In un'epoca caratterizzata dalla costante sussistenza di un forte debito pubblico e dinamiche di crescita inferiori al potenziale, queste parole risuonano quantomai attuali.

La correlata necessità di trovare soluzioni tramite la leva fiscale sembra abbia condotto all'introduzione di una serie di forme di prelievo sul patrimonio non accompagnate da una ponderata azione di coordinamento

delle stesse all'interno del sistema tributario. Il più delle volte, peraltro, idonee a colpire manifestazioni di ricchezza esistenti solo in astratto.

Si avverte, allora, forte l'esigenza di liberare la materia tributaria dal peso di sofisticati ragionamenti privi, tuttavia, di altrettanta ragionevolezza, idonei a costituire il fondamento per forme di tassazione poco aderenti alla realtà economica di coloro che sono chiamati al pagamento.

Per poter procedere in tal senso, si deve innanzitutto riconoscere come la lenta stratificazione di tributi che ha caratterizzato gli ultimi decenni e la loro (ingiustificata) duplicazione in capo ad un medesimo contribuente sembra debbano ricondursi ad una serie di problemi definatori e alla mancanza di uniformi soluzioni interpretative.

Il presente studio è mosso, dunque, dal sentimento di (per lo meno) tentare di fare chiarezza su taluni concetti, partendo – in primo luogo – dalla definizione di imposte patrimoniali, con il fine ultimo di fornire delle coordinate dalle quali partire per poter studiare forme di tassazione del patrimonio che siano coordinate con quella sul reddito.

Molto spesso, invero, i due concetti vengono confusi dando luogo a fenomeni di sovrapposizione di imposta.

L'obiettivo sarà, dunque, quello di porre le basi per un'eventuale riforma del sistema dell'imposizione diretta, depurando la tassazione sul reddito da quella sul patrimonio.

2. Le imposte patrimoniali: profili definatori e analisi ricostruttiva

A ben vedere, quello delle imposte patrimoniali rappresenta un tema di non pronta soluzione dal momento che ancora oggi nell'ambito del diritto tributario sembra rivestire forme dai caratteri poco definiti.

Si registra, invero, la tendenza della dottrina a suddividersi in due diversi filoni interpretativi relativamente

al significato da attribuire alla nozione di patrimonio e conseguentemente di imposte patrimoniali.

Prendendo le mosse dalla concezione secondo cui reddito e patrimonio sarebbero sostanzialmente «due facce della stessa cosa vista da due punti di vista diversi»¹, le imposte patrimoniali rappresenterebbero nient'altro che una *species* dell'imposizione sul reddito, dunque prelievi sul reddito potenzialmente ritraibile dal patrimonio o meglio, sull'attitudine reddituale di questo².

Secondo questa prima impostazione – non dovendo il *nomen* indurre in errore – si tratterebbe di tributi meramente *nominali* e non reali.

Ciò soprattutto in considerazione del fatto che se il presupposto del tributo non fosse il possesso di un bene produttivo e il prelievo colpisse semplicemente il patrimonio (e non il reddito da questo ritraibile), con il tempo si giungerebbe alla sua progressiva distruzione. Da qui le teorie che intravedono nel prelievo patrimoniale una forma di espropriazione.

Diversamente, altra parte della dottrina individuerrebbe il tratto distintivo di tale forma di tassazione nella mera titolarità di diritti, indipendentemente da qualsivoglia dimensione reddituale³.

1 In questi termini, L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 64-65. Tale orientamento presuppone la sussistenza di un legame inscindibile tra reddito e patrimonio, ricalcante lo schema di derivazione “agricola”: reddito-frutto e capitale-fonte, descritto in termini di distacco del primo dal secondo. Al riguardo, vd. Id., *Principi di scienza delle finanze*, I ed., La riforma sociale, Torino, 1932, 176; L. Einaudi – F. Repaci, *Il sistema tributario italiano*, VI ed., Einaudi, Torino, 1958, 500; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, 227; C. Cosciani, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940, 122; F. Forte, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002, 316; R. Alessi – G. Stammati, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1964, 209, ove si legge che «un'imposta sul capitale è quella il cui pagamento intacca di fatto il capitale dell'individuo»; G. Stammati, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss .Dig.*, vol. XII, Torino, 1965, 646.

2 In questo senso vd., G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, *passim*; E. Morselli, *Le imposte in Italia*, VIII ed., Padova, 1965, 114; G. Stammati, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, cit., 646; C. Cosciani, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, cit., 122, il quale concepisce l'imposta patrimoniale come «un'imposta sul reddito commisurata alla base patrimoniale»; Id., *Istituzioni di scienza delle finanze*, VI ed., Torino, 1970, 294; Id., *L'imposta straordinaria sul patrimonio*, Galileo, 1946, *passim*; A. Wagner, *La scienza delle finanze*, Torino, 849.

3 In particolare, E. Marelo, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 169, fa riferimento alla “titolarità di diritti commerciabili”. I sostenitori di tale teorizzazione criticano la concezione reddituale (di cui prima si è parlato) tacciandola di anacronismo. Viene infatti rilevato come quest'ultima sia fondata sull'antica concezione (di derivazione agricola) del reddito inteso

Ciò premesso, sembrerebbe, tuttavia, che la prima delle due teorie non tanto sia idonea a fornire una definizione di imposte patrimoniali, quanto piuttosto un giudizio di valore su tale forma di imposizione.

Sebbene nei diversi settori giuridici non vi sia concordia su cosa debba intendersi per *patrimonio* – dal momento che tale concetto assume caratteri relativi a seconda delle esigenze di ciascuna materia⁴ – ciò non toglie possa individuarsi una nozione per così dire meta-giuridica, identificandolo – ad avviso di chi scrive – nel complesso dei diritti e dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo ad un determinato soggetto, in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, eventualmente suscettibili di valutazione economica.

Chiaritone il significato, sembra allora possibile declinare tale concetto nell'ambito del diritto tributario, in considerazione delle caratteristiche proprie di questa materia. Di talchè, rimanendo su di un piano prettamente definitorio, per imposte patrimoniali potrebbero ragionevolmente intendersi quelle forme di prelievo che assumono a presupposto, in tutto o in parte (a seconda che si tratti rispettivamente di imposte generali o speciali) i diritti e i rapporti giuridici facenti capo ad un determinato soggetto, in termini di possesso o di detenzione,

esclusivamente come “frutto”. Ed invero, il modello naturalistico – del distacco del frutto (il reddito) dalla sua fonte di produzione (il capitale) – poteva trovare valido riscontro in una realtà economica essenzialmente di tipo terriero. Sul punto, vd., *ex pluribus*, cfr., G. Falsitta, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Padova, 1966, 65 ss.; E. Nuzzo, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 38 ss; F. Forte, P. Bondonio, L. Jona Celesia, *Il sistema tributario italiano*, Milano, 1983, 288.

4 Si pensi al diritto civile, nell'ambito del quale per patrimonio deve intendersi il «complesso dei rapporti giuridici valutabili in denaro che appartengono ad una persona», così assumendo rilevanza determinante la componente economica; in questi termini, F. Ferrara, *Trattato di diritto civile italiano*, vol. I, Athenaeum, Roma, 1921, 865. Sul punto, vd., *ex pluribus*, P. Trimarchi, *Istituzioni di diritto privato*, IX ed., Milano, 1991, 123; A. Torrente – P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, XV ed., Milano, 1997, 132; P. Gallo, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1999, 49 e 369. Diversamente, per il diritto penale ponendosi il problema della tutela delle cose di valore meramente affettivo (non valutabili economicamente), per le quali ciò che rileva è la funzione che il bene svolge per il suo titolare, sorse la necessità di trovare una soluzione costituzionalmente orientata, che indusse l'orientamento dominante ad elaborare la cd. concezione “giuridico-funzionale”, in forza della quale il patrimonio consisterebbe nel «complesso dei rapporti giuridici facenti capo ad una persona aventi per oggetto cose dotate di funzione strumentale a soddisfare bisogni materiali o spirituali»; sul punto vd., *ex pluribus*, S. Moccia, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988, 62 ss.; V. Militello, *Patrimonio (delitti contro il)*, in *Dig. disc. pen.*, IX, Torino, 1995, 284, cui si rimanda per ulteriori riferimenti bibliografici.

in un preciso momento storico, che abbiano ad oggetto beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, suscettibili di valutazione economica.

Differentemente, il reddito rappresenterebbe una “ricchezza nuova” che si aggiunge a quella precedente⁵. A ragione, autorevole dottrina nella ricerca del concetto di reddito in ambito tributario individua nell’«incremento del patrimonio preesistente formatosi in un lasso di tempo prefissato dalla legge»⁶ l’elemento indispensabile per la sua qualificazione, specificando come «non costituiscono reddito gli incrementi patrimoniali “virtuali” o “figurativi”»⁷.

Sulla base di queste premesse, con particolare riferimento alle teorie che sono state elaborate in materia tributaria sembrerebbe che l’annoso dibattito in cui si è divisa la dottrina si sia fondato su presupposti poco corretti, poiché delle due concezioni l’una non esclude l’altra.

Come accennato, si ha l’impressione che non siano state tenute distinte la questione attinente la definizione di patrimonio e conseguentemente di imposte patrimoniali, da quella relativa all’individuazione di una forma di prelievo commisurata al patrimonio che, tuttavia, non risulti costituzionalmente illegittima.

In altri termini, sembrerebbe più corretto riconoscere come i due filoni interpretativi si pongano, piuttosto, su piani diversi, in un rapporto di “genere” a “specie”, identificandosi nel primo gruppo quell’orientamento che riconduce le imposte patrimoniali alla mera titolarità dei diritti sui beni che compongono il patrimonio (a prescindere dall’elemento reddituale); mentre invece nel

5 Indipendentemente dall’evento che l’abbia determinata, non essendo questa la sede ove analizzare le diverse teorie elaborate in dottrina del reddito-entrata e del reddito-prodotto.

6 In questi termini, G. Falsitta, *Estratto dal Manuale di Diritto Tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Milano, 2019, 5 ss.

7 In questi termini, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 10.

Diversamente, parte della dottrina ha precisato come non si debba incorrere nell’equivoco di confondere il reddito «con le entità materiali o con le specifiche forme di manifestazione concreta delle utilità economiche, e cioè con i beni in senso giuridico. Così la formulazione del reddito come utilità esprimendosi in denaro ovvero in natura vale soltanto ad indicare le modalità concrete con cui la variazione incrementale si manifesta materialmente nel patrimonio individuale»; in questi, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi, Cedam, 2010, commento all’art. 1, con riferimento a, M. Pierro, *Beni e servizi nel sistema del reddito d’impresa*, Padova, 2002. Sulla necessità di attribuire un valore in denaro al reddito in natura, cfr., L. Carpentieri, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, *passim*.

secondo, quello che le qualifica come forme di prelievo sul reddito astrattamente ritraibile dai cespiti.

Ed invero, la ragione che muove i sostenitori di quest’ultima teorizzazione sembrerebbe non tanto la volontà di fornire una “nozione generale” di imposte patrimoniali, quanto piuttosto quella di individuare una forma di tassazione del patrimonio (dunque, una *species*) conforme al principio della capacità contributiva, per scongiurare il pericolo di un prelievo costituzionalmente illegittimo.

Ciò è ancor più vero se si considera che alcune forme di tassazione del patrimonio (che sono esistite o che tuttora esistono) assumono a presupposto il possesso o la detenzione di beni assolutamente improduttivi di reddito, come ad esempio la tassa automobilistica, il cd. canone Rai ovvero ancora i tributi sui beni di lusso o l’IMU - anche se al 50% - su immobili dichiarati inagibili o inabitabili⁸.

Sembrerebbe, infatti, che la tesi reddituale abbia confuso il *presupposto* d’imposta con i *criteri di determinazione* della base imponibile⁹.

In altri termini, le imposte patrimoniali sono idonee a colpire sia beni produttivi di reddito che beni improduttivi.

Di talché il fatto che poi al momento della tassazione l’imposta possa in concreto essere pagata con il reddito ritraibile dal patrimonio medesimo, non è di per sé elemento sufficiente a qualificarla come imposta sul patrimonio ovvero sul reddito.

L’individuazione del presupposto di imposta è, invero, questione ben diversa dall’individuazione di un criterio di determinazione della base imponibile commisurato al reddito che un determinato bene sia idoneo a produrre.

Tenendo a mente questa distinzione, può notarsi come l’attuale sistema impositivo sia, in verità, caratterizzato da forme di tassazione del patrimonio molto spesso celate all’interno dell’imposizione sul reddito, come avviene per i redditi fondiari (dominicale e di fabbricati) di cui si dirà nel prosieguo.

8 Medesima considerazione si trova in E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 158, il quale, tra l’altro, osserva che «non risulta a) né che ad ogni patrimonio corrisponda un reddito, b) né che ad ogni reddito faccia riscontro un patrimonio».

9 La questione che a lungo ha diviso la dottrina riguarderebbe, dunque, non tanto la definizione di imposte patrimoniali, quanto piuttosto la legittimità della tassazione sul patrimonio, inducendo i sostenitori della tesi reddituale a sostenere quanto riassunto con le parole di K. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in Fisco, 1996, 7211: «poiché l’imposta sul patrimonio in quanto tale si risolve in sostanza nella confisca del medesimo, l’unica via per giustificarne la legittimità è considerarla come incidente sulla rendita prodotta dal patrimonio».

Non in ultimo, merita menzione la disciplina impositiva delle cd. società di comodo¹⁰ applicabile, come noto, alle società non operative¹¹ nonché a quelle in perdita sistematica¹².

Si tratta di una disciplina idonea ad incidere sulla determinazione del reddito d'impresa, dal momento che i soggetti che vi rientrano sono tenuti ad indicare in dichiarazione un reddito non inferiore a quello minimo presunto predeterminato dalla legge in forza del cd. *test di operatività*¹³.

Tale reddito viene determinato sulla base del mero *possesso* di taluni beni patrimoniali specificamente individuati, il cui valore concorre in percentuali variabili alla determinazione del reddito medesimo.

Come acutamente osservato in dottrina, tale meccanismo di determinazione del reddito d'impresa (sebbene

10 Disciplinata dall'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724. La disposizione in commento negli anni è stata oggetto di diverse modifiche normative. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E – a completamento degli indirizzi interpretativi forniti con le Circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E, nonché con la Risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E – ripercorre parte di tale processo evolutivo iniziato con i correttivi apportati dall'art. 27 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85) sino a giungere a quelli di cui agli artt. 35, comma 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248) e 1, comma 109, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007). La norma è stata poi ulteriormente modificata dall'art. 1, comma 128, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008). Per ulteriori approfondimenti sull'evoluzione storica della disciplina in parola, vd. R. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, 68 ss.

11 In particolare, si considerano “non operative” le S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., S.n.c. e S.a.s., nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato per le quali l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) risultanti dal conto economico (ove prescritto) è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinate percentuali previste dall'art. 30, L. n. 724/94 a taluni beni anch'essi specificamente individuati dal legislatore.

12 Il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazione dalla L. 14 settembre 2011, n. 148) ha, invero, esteso l'ambito applicativo alle società o enti in perdita sistematica, stabilendo all'art. 2, comma 36-*decies* e *undecies*, che si considerano tali le società e gli enti che abbiano presentato una dichiarazione in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta ovvero anche qualora risultando in perdita fiscale per soli quattro periodi d'imposta, abbiano dichiarato nel quinto periodo un reddito inferiore a quello minimo presunto determinato in applicazione della disciplina delle società non operative.

13 Fermo restando l'obbligo di dichiarare il reddito *effettivo* se di ammontare superiore.

operi nell'ambito delle imposte sul reddito) si sviluppa in modo tale da incidere – di fatto – sul *presupposto* d'imposta, che si sposterebbe dal reddito effettivamente prodotto a quello potenzialmente ritraibile dai beni patrimoniali detenuti dalla società, incidendo, di conseguenza, anche sulla natura dello stesso regime impositivo, qualificabile a ben vedere come patrimoniale (e non reddituale)¹⁴.

Vengono, infatti, tassati soggetti dichiaratamente non operativi ovvero in perdita sistematica, i quali per definizione non producono reddito¹⁵.

3. Riflessioni sull'attuale sistema impositivo alla luce del principio della capacità contributiva. La necessità di individuare dei principi generali che rappresentino declinazione concreta dei canoni di coerenza, ragionevolezza e non arbitrarietà

Come accennato nelle pagine che precedono, nel corso degli anni sono stati innumerevoli coloro che hanno denunciato gli effetti nefasti dell'imposizione sul patrimonio. È stato constatato da più parti come un prelievo che colpisca il patrimonio e non il reddito determinerebbe con il tempo la sua progressiva erosione, essendo idoneo a trasformarsi finanche in una forma di espropriazione: il

14 Sulla base di queste considerazioni numerosi studi hanno dimostrato come «il presupposto [...] sia nella sostanza definito sulla base dei beni patrimoniali della società (e non del reddito effettivamente prodotto) e che dunque l'imposta stessa si collochi concettualmente nell'area dei tributi di natura patrimoniale». Sul punto, vd., R. Miceli, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., 232 ss. e 239 ove l'A. – dimostrando, peraltro, come la disciplina delle società di comodo in materia di imposte sul reddito configuri un regime sostitutivo per ciò che concerne la determinazione della base imponibile – osserva come «l'imposta sostitutiva in esame non può [...] essere considerata come un'imposta sul reddito vera e propria (ovvero senza una connotazione patrimoniale) per due ragioni sostanziali. In primo luogo per una motivazione di ordine logico, secondo la quale non si può qualificare una società come inattiva (dimostrando che non ha prodotto reddito) e poi pretendere un'imposta sul reddito dalla medesima pari all'ammontare dei redditi non prodotti. In secondo luogo per una ragione di ordine operativo: il contribuente assolverà ad un tributo relativo a redditi che non ha realizzato. Si tratta, infatti, di un reddito figurativo che nel caso specifico (ed al contrario degli altri redditi figurativi, previsti dal nostro sistema delle imposte sul reddito) è certo non sia stato prodotto [...]. Risulterebbe del tutto incoerente sottoporre ad imposizione un reddito che si ha la prova di non essere mai stato realizzato». Vd., inoltre, L. Peverini, *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2014, 137; M. Cermignani, *Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 267.

15 «Come dimostra [tra l'altro] il mancato superamento del test di operatività e la mancata dichiarazione di un reddito superiore a quello minimo presunto»; in questi termini, R. MICELI, CIT., 231.

contribuente essendo costretto a pagare il tributo con il patrimonio (e non con il reddito da questo eventualmente ritraibile) potrebbe vedersi costretto alla sua alienazione pur di adempiere all'obbligazione tributaria¹⁶.

La questione giunta al vaglio della Corte Costituzionale fu definitivamente risolta riconoscendo la legittimità di tale forma di prelievo, purché fosse rispettato il principio della capacità contributiva che – veniva specificato – incontra gli unici limiti della coerenza, non arbitrarietà e non irrazionalità¹⁷, alla luce dei quali il le-

16 Di tale orientamento risultano, *ex pluribus*, M. Pescatore, *La logica delle imposte*, Torino, 1867, *passim*; A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1939, 186; K. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, cit., 7211; G. Stammati, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, *Nss. Dig.*, vol. XII, Torino, 1976, 646; A. Hensel, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 382-384, secondo cui l'imposta patrimoniale sarebbe concepita come un tributo "improprio" sul patrimonio. Il pagamento dell'imposta, infatti, deve «essere sostenut[o] col prodotto del patrimonio e non deve condurre a prelevamenti nella sostanza patrimoniale». L. Einaudi, *Principi di scienza delle finanze*, I ed., La riforma sociale, Torino, 1932, 176, ritiene che solo in tal modo il tributo possa sfuggire «alla critica mossa fondatamente ad una eventuale imposta sul patrimonio la qual intenda a colpire veramente il patrimonio», poiché, in quest'ultimo caso, «l'imposta verrebbe a recidere le fonti del reddito».

17 In questo senso, Corte Cost. sent. del 4 maggio 1995, n. 143. Tale ricostruzione risulta indubbiamente coerente con l'evoluzione del principio di capacità contributiva: da limite assoluto a limite relativo. Sull'argomento, per ulteriori approfondimenti, per la prima teoria che intravedeva nella capacità contributiva un limite assoluto ed incondizionato al potere impositivo vd. I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1966, *passim*; E. De Mita, *Capacità contributiva*, in *D. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, *passim*; F. Moschetti, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, 2; Id., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 4 ss.; G. Gaffuri, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, 27. Al contrario, per coloro che intravedono nella capacità contributiva un limite "relativo" in quanto oggetto di bilanciamento con altri valori costituzionali egualmente meritevoli di tutela quali, in particolare, l'interesse fiscale dello Stato comunità ad apprendere le risorse necessarie al suo funzionamento ed il principio di eguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3, c. 2, Cost., vd., A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 21 ss.; P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; Id., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 77; Id., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 64; Id., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 55; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, *passim*; G. Falsitta, *Art. 53*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, Tomo 1, Milano, 2011, 189. In senso conforme, per la giurisprudenza, vd. Corte Cost. sent. del 14 luglio

giudicatore sarebbe chiamato ad effettuare di volta in volta un bilanciamento tra valori costituzionali nella scelta dei presupposti impositivi¹⁸.

Ciò che tuttavia lascia perplessi è constatare come di fatto lo stesso concetto di capacità contributiva sia stato ampliato a tal punto (si oserebbe dire) da renderlo privo di qualsiasi confine.

Ed invero, ad avviso di chi scrive, i canoni della "non arbitrarietà" e della "ragionevolezza", seppur affermati in termini assoluti rappresentano valori relativi, che nulla toglie possano cambiare connotazione a seconda del tempo e dello spazio in cui vengono declinati, non essendo pertanto idonei a costituire un limite effettivo al potere discrezionale del legislatore.

Ciò che, invero, potrebbe sembrare "non arbitrario" e "ragionevole" per il legislatore di oggi, potrebbe non esserlo per quello di domani. E lo stesso ragionamento varrebbe in relazione allo spazio (*rectius*, Paese) in cui tali valutazioni vengono effettuate.

Come si mostrerà nel prosieguo, l'inadeguatezza di tali regole troverebbe peraltro conferma in alcune forme di imposizione attualmente vigenti in Italia.

La necessità di sottoporre le scelte legislative ad un giudizio sull'effettiva idoneità a contribuire farebbe,

1982, n. 134; Corte Cost. sent. del 27 luglio 1982, n. 143; Corte Cost. sent. del 23 maggio 1985, n. 159; Corte Cost. sent. del 28 gennaio 1986, n. 13.

18 Sulla legittimità dell'imposizione sul patrimonio (pure se improduttivo), vd. Corte Cost. sent. 5 febbraio 1996, n. 21, in *Fisco*, 1996, 1722; il percorso evolutivo viene poi completato con le sentenze 12 aprile 1996, n. 113, in *Giur. cost.*, 1996, 986 (in materia di I.c.i.) e 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. cost.*, 1997, 1044. In senso conforme, per la dottrina, cfr., *ex pluribus*, B. Griziotti, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, 233; E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 163; G.A. Micheli, *In tema di indebitabilità dell'imposta sulle società dalla R.M. cat.B.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1972, II, 148; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 300. Considerano, inoltre, il patrimonio valido indice di capacità contributiva G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990, 184; N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, London, 1958, 31 ss.; F. Maffezzoni, voce *Patrimonio (imposte sul)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXII, Milano, 1982, 322; G. Dalleria, voce *Patrimonio (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. X, Torino, 1994, 490; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ediz., Torino, 2003, 67; E. Lancellotti, voce *Patrimonio (imposizione sul)*, in *Enc. giur.*, vol. XXII, Roma, 1990, 5; F. Gallo, *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 235. Diversamente per altra parte della dottrina il prelievo sarebbe giustificato solo se introdotto in via occasionale e con durata limitata nel tempo, vd., G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 137 ss.; Id., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss. ed in particolare 154-155; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967, 160 ss.

dunque, nascere l'esigenza di individuare delle regole generali (oltre che astrattamente condivisibili, anche) effettivamente idonee ad individuare in modo concreto un limite al loro arbitrio, non potendosi "svilire" il principio sancito dall'art. 53 Cost. al semplice giudizio di non arbitrarietà ed irrazionalità.

Forse non sarebbe errato riconoscere tali principi nel "divieto di moltiplicazione di imposta", nell'individuazione di un "limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva" del contribuente, nonché nell'"intangibilità del minimo vitale".

3.1. Rischi derivanti dall'assenza di una norma generale che preveda il divieto di "moltiplicazioni" di imposta

Per garantire la concreta osservanza del canone della *coerenza* il primo aspetto problematico che viene in rilievo è quello delle doppie (o plurime) imposizioni all'interno di un medesimo ordinamento giuridico.

Questione che nel nostro sistema impositivo non sembra abbia trovato effettiva soluzione, dal momento che non esiste una norma generale che preveda espressamente il divieto di moltiplicazioni d'imposta.

Riferimenti in tal senso si individuano in materia di imposte sui redditi, ove l'art. 163 del TUIR, disciplinando il divieto di doppia imposizione domestica¹⁹, sancisce che "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"²⁰.

Nel corso del tempo si sono registrate opinioni discordanti sulla portata di tale principio.

Parte della dottrina, invero, era solita riconoscere al divieto di doppia imposizione – pur se non codificato carattere di principio generale ed immanente del siste-

ma tributario²¹, quale espressione del principio di capacità contributiva e dunque limite al potere discrezionale del legislatore, non potendo lo stesso tributo colpire più volte la medesima manifestazione di ricchezza. Seppur riconosciuto in modo espresso solo in materia di imposte sui redditi, non mancò, invero, chi procedendo con un'interpretazione di sistema riconoscesse a tale principio portata generale in relazione a qualsivoglia tipologia di imposta.

Differentemente, altra parte della dottrina attribuiva al divieto di doppia imposizione portata limitata alla tassazione sul reddito²², individuando nello stesso non un limite al potere discrezionale del legislatore (nonché un vincolo per l'interprete), bensì una regola a carattere procedimentale cui l'agire amministrativo si sarebbe dovuto improntare per evitare di adottare atti impositivi che di fatto avessero l'effetto di replicarne altri precedentemente emanati²³.

In altri termini, tale divieto – se così inteso – sarebbe rivolto esclusivamente nei confronti dei soggetti chiamati all'attuazione del tributo, coinvolgendo, in primo luogo, l'Amministrazione finanziaria²⁴.

Ciò posto, è opinione comune distinguere la doppia imposizione giuridica da quella economica.

In particolare la "doppia imposizione in senso giuridico" si realizzerebbe con la plurima applicazione della medesima imposta in relazione allo stesso presupposto (anche se nei confronti di soggetti diversi); mentre invece quella "in senso economico" si verificherebbe nel momento in cui una medesima manifestazione di ricchezza sia colpita da due o più tributi perché qualificata dal punto di vista giuridico in modo differente relativamente a ciascun prelievo.

Al riguardo risulta pacifico attribuire carattere pre-cettivo al solo divieto di doppia imposizione in senso

21 Vd., P. Adonnino, *Doppia imposizione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 1015 ss.

22 Vd. G. Ardizzone, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, *passim*.

23 Sul punto cfr., E. Marelli, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, 4129, ove l'A. osserva come di fatto in tal modo il principio del divieto di doppia imposizione assurgesse a «mero criterio cronologico di prevalenza tra atti amministrativi», quando, in realtà, «non sempre è il secondo atto a dover soccombere a causa della posteriorità cronologica: così nel caso di doppia imposizione causata da duplicazione soggettiva [...] non è ammessa l'impugnazione da parte del soggetto passivo, potendo solo il terzo – cui sia stata erroneamente imputata l'imposta – impugnare l'atto illegittimo».

24 Sul punto, vd. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 200.

19 Così definita perché riferita ad un medesimo ordinamento giuridico. Al riguardo si precisa che la medesima disposizione è prevista dall'art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento di imposte sui redditi, trovando in tal modo applicazione concreta anche in ambito procedimentale; sul punto vd. D. Stevanato, *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in L. Perrone – C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 69 ss. Sull'argomento, in generale, cfr. G. Porcaro, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001, *passim*.

20 Il principio del divieto di doppia imposizione ha origine risalente, trovando espressa disciplina anche nel R.D. 24 agosto 1877, n. 4021 sull'Imposta di ricchezza mobile. In particolare l'art. 8 prevedeva l'esenzione dei redditi che per disposizione del medesimo R.D. citato fossero già una volta assoggettati all'imposta.

giuridico, ciò anche in considerazione del dettato di cui all'art. 163 del TUIR citato, ammettendosi che uno stesso bene se qualificato giuridicamente in modo diverso possa costituire presupposto impositivo per più tributi.

Tuttavia, in un sistema tributario che trascuri del tutto il problema della doppia imposizione economica difficilmente potrebbe trovare effettiva tutela il principio della capacità contributiva cui la leva fiscale dovrebbe ispirarsi.

Evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica credendo di poter trascurare del tutto quelli di doppia imposizione economica appare piuttosto un'imprudente illusione.

Come precisato nella scienza delle finanze, non sono rari i casi in cui il legislatore si illuda di non incorrere nella doppia imposizione in senso giuridico, che si verificherebbe, al contrario, nel momento in cui lo stesso bene «compare dinanzi agli occhi del legislatore due o più volte, facendogli scambiare un fantasma giuridico per una realtà sostanziale»²⁵ (quando in verità la realtà sostanziale sarebbe la stessa).

In altri termini, ciò a cui si dovrebbe guardare non è solo il *nomen iuris*, il dato formale, frutto di sofisticati ragionamenti e pregevoli ricostruzioni giuridiche.

L'atto o il fatto assunto a presupposto d'imposta per poter essere inquadrato correttamente in termini giuridici necessita di essere considerato anche nella sua concreta (non solo astratta) manifestazione.

È questo, ad esempio, il caso degli immobili non locati ovvero dei terreni incolti nell'ambito dei redditi fondiari.

In generale, è bene ricordare come tale categoria di redditi (differentemente dalle altre) venga tassata sulla base di valori presunti (*rectius*, delle risultanze catastali) non rilevando il reddito effettivo, bensì il mero "possesso" dell'immobile.

Trattasi in particolare del cd. reddito medio-ordinario, quale reddito potenzialmente ritraibile dal bene, indipendentemente dalla sua effettiva entità e, soprattutto, dal suo concreto manifestarsi²⁶.

25 In questi termini, L. Einaudi, *Il mito dei doppi di imposta*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, 47, ove l'A. ad esempio fa riferimento al fenomeno della doppia imposizione del reddito sia in capo alla società che in capo ai soci quale ipotesi di doppio d'imposta «più grossolano».

26 Lo stesso art. 26 del Tuir – che nell'ambito della tassazione sul reddito introduce la categoria dei redditi fondiari – stabilisce che «i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale [...] per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso». Sul punto vd., P. Boria, *Le categorie di reddito*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009, 111, ove si legge che «i redditi

E ciò è di particolare evidenza proprio nel caso della tassazione degli immobili non locati ovvero dei terreni incolti, ove i contribuenti sono chiamati al pagamento del tributo pur nella certezza che un reddito non sia stato effettivamente realizzato, per il solo fatto di possedere l'immobile.

Sebbene, dunque, il legislatore abbia inserito questa forma di prelievo nelle imposte sul reddito, restano forti i dubbi sulla loro effettiva qualificazione.

Si tratterebbe, invero, di ipotesi in cui l'imposizione sul reddito (*nomen iuris*) celerebbe un'imposizione sul patrimonio (*realtà sostanziale*)²⁷, che già, tuttavia, trova disciplina positiva con l'IMU, verificandosi di conseguenza un ingiustificato fenomeno di doppia imposizione.

Riprendendo le fila del discorso secondo cui l'atto o il fatto assunto a presupposto d'imposta per poter essere inquadrato correttamente in termini giuridici necessita, dunque, di essere considerato anche nella sua concreta (non solo astratta) manifestazione, appare difficile negare l'irrazionalità di un diverso modo di procedere, dal momento che il problema della doppia tassazione in senso formale non potrebbe essere effettivamente risolto non considerando quello della doppia tassazione in senso sostanziale.

Il carico tributario, invero, viene sostenuto dai contribuenti con la "sostanza economica" in loro possesso.

La soluzione che appare auspicabile sarebbe, dunque, quella di fissare positivamente il principio generale del divieto di moltiplicazioni di imposta cui il sistema tributario dovrebbe ispirarsi, che sia guida per il legislatore non solo per correggere le attuali distonie, ma anche per interventi normativi futuri, conferendo in tal modo carattere di *coerenza* al sistema tributario complessivamente inteso.

fondiari sono determinati indipendentemente dalla relativa percezione per il solo fatto della titolarità di un diritto reale che attribuisce il possesso del bene immobile».

27 Vd., G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 10, ove l'A. osserva come «è ovvio che in tali ipotesi eccezionali si tassa non il reddito, quale incremento del patrimonio preesistente, che non c'è e la cui esistenza non può essere normativamente inventata, ma il patrimonio. E l'imposta reddituale si trasforma in imposta di stampo patrimoniale, gravante su un patrimonio sterile, improduttivo di frutti». Vd., inoltre, C. Corrado Oliva, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 3, *passim*, ove, tra l'altro, viene precisato che «per i redditi fondiari accade in questi casi che le regole di determinazione dell'importo del reddito proprie della categoria portino, in pratica, ad una modifica addirittura del presupposto dell'imposta, che è rappresentato non più dal possesso del reddito ma dal mero possesso del bene, in ragione della sua potenziale produttività».

Diversamente si incorerebbe nell'errore di dimenticare di «ricercare il valore dell'*unicità* dell'ordinamento, limitandosi alla razionalità interna delle singole leggi impositive»²⁸.

Dall'analisi dell'attuale sistema impositivo è facile notare come tale raccordo fra norme il più delle volte non abbia trovato attuazione.

Per riprendere l'esempio sulla tassazione dei redditi fondiari non sono rare le ipotesi in cui contestualmente all'IMU trovi applicazione l'IRPEF, nonostante il legislatore abbia cercato di evitare fenomeni di doppia imposizione (laddove palesemente un reddito non sia prodotto) introducendo il principio di sostituzione dell'IRPEF con l'IMU²⁹, per cui se l'immobile non viene concesso in locazione (o in affitto)³⁰ è prevista – in linea generale – l'applicazione della sola IMU e non anche dell'imposta sul reddito.

Tale regola, tuttavia, non sempre trova applicazione.

Basti pensare agli immobili ad uso abitativo non locati per i quali, se situati nel medesimo Comune in cui si trova l'abitazione principale, il principio di sostituzione, appunto, non opera o, meglio, opera solo parzialmente.

In questo caso, infatti, per effetto della Legge di stabilità 2014³¹ il reddito di fabbricati³² concorre nella misura del 50% alla determinazione della base imponibile

28 In questi termini, E. Marelli, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, cit., 4131, ove l'A. prosegue osservando come la scienza fiscale necessiti di «sguardi complessivi e analisi globali». L'A. acutamente precisa come la discrezionalità del legislatore «è massima nei primi momenti di ideazione di un nuovo sistema (non sono vincolate costituzionalmente le decisioni riguardanti quali imposte debbano avere rilevanza primaria, come qualificare il reddito, ecc.), ma diminuisce man mano che si procede nell'elaborazione dell'ordinamento, perché è richiesto al legislatore l'inserimento coerente delle nuove imposte nell'ambito dei prelievi pre-esistenti»; nello stesso senso, vd., A. Fedele, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1990, I, 1798. Vd., inoltre, E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 229, ove l'A. precisa come «ogni legge non è che un anello di un sistema preordinato al fine di determinare la misura del tributo dovuto dal singolo». Per la giurisprudenza, vd., in particolare, Corte. Cost., sent. 7 luglio 1981, n. 119.

29 Si vd. art. 8 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ai sensi del quale l'IMU «sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati».

30 In tal senso, vd. i chiarimenti forniti nella dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella Circolare n. 3/DF/2012, dipoi ripresi dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.5/E/2013.

31 L. 27 dicembre 2013, n. 147.

32 Rivalutato del 5%.

IRPEF. Oltretutto, per questa ipotesi, troverebbe riviviscenza l'art. 41 del Tuir³³ che prevede l'aumento di 1/3 della rendita catastale.

Discorso simile può farsi per gli immobili ad uso abitativo concessi in comodato d'uso gratuito³⁴ tra parenti in linea retta entro il primo grado (e a determinate altre condizioni)³⁵ situati nel medesimo Comune in cui si trova l'abitazione principale del comodante, in relazione ai quali (per effetto della Legge di stabilità 2016) l'IMU è dovuta al 50%, mentre il reddito di fabbricato³⁶ con-

33 Si ricorda, infatti, che tale disposizione era stata «neutralizzata» per effetto dell'introduzione del principio di sostituzione IMU/IRPEF. In particolare, dal canto suo l'art. 41 citato prevede l'aumento del reddito (e conseguentemente della tassazione) in misura pari ad 1/3 per le unità immobiliari non locate, sancendo che «se le unità immobiliari ad uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore o dei suoi familiari o all'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi, sono utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, dal possessore o dai suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito è aumentato di un terzo». È, dunque, prevista la maggiorazione della rendita catastale sia per gli immobili adibiti a residenze secondarie (ammobiliate) sia per quelli tenuti comunque a propria disposizione. Sul punto vd., S. Pansieri, *Redditi fondiari*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, 158, ove l'Autore osserva come «la finalità perseguita dal legislatore era, ad un tempo, quella di penalizzare chi non immetteva le abitazioni non utilizzate nel circuito delle locazioni, e quella di incentivare tale destinazione». Sull'argomento vd., inoltre, Circolare del 27 maggio 1994, n. 73/E del Ministero delle Finanze ove viene precisato che tale maggiorazione non trova applicazione in relazione alle unità immobiliari non a disposizione del contribuente, sempreché tale circostanza sia «comprovata da un'apposita autocertificazione, da fornire a richiesta degli organi competenti».

34 Per completezza espositiva, si precisa che nella nozione di immobili non locati sono ricompresi anche quelli concessi in comodato d'uso gratuito (e quelli utilizzati ad uso promiscuo dal professionista). Al riguardo vd. i chiarimenti forniti nella Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché nella successiva Circolare 11 marzo 2013, n.5/E dell'Agenzia delle Entrate.

35 La Legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 10) ha, infatti, previsto la riduzione della base imponibile IMU al 50% «per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9».

36 Rivalutato del 5%.

corre alla determinazione della base imponibile IRPEF nella misura del 50%, aumentato di 1/3 (in combinato disposto con la norma introdotta della Legge di stabilità 2014 sopra citata).

A voler fare un altro esempio, si pensi alla (parziale) doppia imposizione che eventualmente si realizzerebbe dall'applicazione dell'imposta di bollo (patrimoniale) sui depositi e conti correnti bancari e postali, nonché quella sui prodotti finanziari³⁷, da un lato, e la tassazione ai fini IRPEF – come redditi di capitale – dall'altro, degli incrementi di ricchezza da questi derivanti, i quali ultimi tuttavia risultano già ricompresi nell'importo complessivo al quale applicare l'imposta di bollo medesima.

Non in ultimo, la tassazione del risparmio – con l'imposta sui conti correnti e depositi – desta perplessità se si considera che il risparmio medesimo, oltre a rappresentare il netto dell'imposizione sul reddito, in un momento successivo potrà essere ulteriormente soggetto a tassazione allorquando venga re-immesso in circolazione (diventando “consumo”) mediante l'applicazione dell'IVA.

In altri termini, una medesima manifestazione di ricchezza/sostanza economica sarebbe sottoposta a tre diverse forme di tassazione per il solo fatto di essere riusciti a qualificarla differentemente in termini astratti: in un primo momento con l'IRPEF (quando viene realizzata), in un secondo momento con l'imposta di bollo (quando diventa *stock* di ricchezza, o meglio risparmio) e in ultimo con l'IVA (quando diventa consumo).

È difficile, allora, negare come un sistema impositivo così impostato generi sfiducia e malcontento, quasi inducendo i contribuenti a sentirsi legittimati a trovare soluzioni alternative al pagamento delle imposte.

Ad ogni modo, pur volendo tenere distinte la doppia imposizione giuridica da quella economica, ammettendo, dunque, la sovrapposizione di imposte – pur sempre nel rispetto della regola che assumano presupposti impositivi differenti – forse sarebbe buona regola individuare un *limite* alla doppia (o plurima) imposizione in senso economico affinché il giudizio sull'idoneità a contribuire possa effettivamente essere parametrato alla realtà economica del singolo contribuente.

Tale argomento risulta collegato al successivo che si intende analizzare.

3.2. La necessità di imporre un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente

Come anticipato nel paragrafo precedente, il secondo principio che dovrebbe trovare codificazione è quello dell'individuazione di un limite oltre il quale il prelievo fiscale non possa spingersi in relazione ad un medesimo contribuente.

È noto come nel nostro ordinamento non esista una norma di principio finalizzata ad individuare un limite massimo all'imposizione complessiva della ricchezza riferibile ad un soggetto in un determinato periodo d'imposta.

Il problema fu affrontato già nel 1995 dalla Corte Costituzionale tedesca chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'imposta generale sul patrimonio allora vigente in Germania³⁸. In tale occasione la Corte ebbe modo di manifestare l'esigenza di individuare il limite massimo all'imposizione complessiva nella misura del 50% del reddito conseguito dal contribuente nel periodo d'imposta³⁹.

38 In particolare, si vd. *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91. Trattavasi di un'imposta sia sul possesso di beni mobili che di beni immobili, fondata sul presupposto che ad essere colpito da imposizione fosse il reddito potenziale (o presunto) derivante da tali beni, malgrado poi la sua effettiva realizzazione e percezione, in quanto variabili dipendenti da scelte personali del proprietario. Il contribuente avrebbe, così, potuto adempiere all'obbligazione tributaria «utilizzando appunto il reddito ritraibile, in modo che [fosse restata] sua e non [avesse dovuto] alienare la sostanza patrimoniale»; in questi termini, N. Bozza, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relativa alla tassazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 425. Sul punto vd., inoltre, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, II, Köln, 1993, 854; K. Vogel, *Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A*, Heidelberg, 1979, 28 ss. L'imposta, di tipo proporzionale e annuale, prevedeva l'applicazione di un'aliquota fissa all'1% per il patrimonio complessivo delle persone fisiche, mentre allo 0,6% per quello appartenente alle persone giuridiche.

39 Affermando che «l'imposta sul patrimonio deve essere commisurata soltanto in modo tale che essa insieme con le altre imposte non diminuisca la sostanza patrimoniale e che possa essere versata attingendo al reddito presumibilmente derivante dal patrimonio. Diversamente, l'imposizione sul patrimonio ne determinerebbe man mano l'espropriazione, che inciderebbe in maniera eccessiva sul contribuente e sulle sue condizioni patrimoniali», in questi termini, *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91, nt. 13, 3. Fu, peraltro, precisato che a dover essere tutelato non fosse solo il patrimonio in sé, ma anche il reddito da questo potenzialmente ritraibile, per cui non sarebbe risultata legittima una tassazione idonea ad annullare del tutto quest'ultimo. Ciò in considerazione del fatto che il carico fiscale incidendo sul tenore di vita del contribuente e della sua famiglia, inevitabilmente avrebbe inciso anche sulla piena e concreta realizzazione degli individui medesimi.

37 Alla cui misura e disciplina sono state apportate modifiche ad opera dell'art. 19 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214) cd. Decreto Monti o “Salva Italia”.

Tali considerazioni, seppur afferenti ad un diverso ordinamento giuridico, sembrano tuttavia quantomai appropriate, potendo essere d'ispirazione per la risoluzione delle anomalie presenti nel nostro sistema tributario.

L'attuale sistema impositivo è, invero, caratterizzato da una moltitudine di imposte speciali (ordinarie) sul patrimonio sia mobiliare⁴⁰ che immobiliare, talvolta di facile individuazione, talaltra meno. Alcune caratterizzate da aliquote proporzionali, altre progressive; alcune inizialmente istituite in via sperimentale, poi divenute "intoccabili" (come ad esempio l'IMU).

Oltre all'indubbio effetto di "confusione" che tale assetto è in grado di generare nei contribuenti, è opportuno rilevare come la sommatoria di tutte queste forme di prelievo unitamente all'imposizione sul reddito il più delle volte superi il 100% del reddito imponibile riferibile al periodo d'imposta.

Naturale conseguenza di quest'eccesso di tassazione è la situazione di "strozzamento fiscale"⁴¹ in cui la maggior parte dei contribuenti viene a trovarsi.

Se è pur vero, da un lato, che affianco alle imposte sul reddito non esista un'imposta generale sul patrimonio, dall'altro, è agevole notare come l'attuale sistema impositivo si articoli in una miriade di prelievi patrimoniali che di fatto hanno l'effetto di deprimere la ricchezza individuale paradossalmente ancor più di una patrimoniale ordinaria generale.

Ora, la scelta se tassare esclusivamente il reddito ovvero anche il patrimonio è meramente politica, frutto di molteplici considerazioni. Ad ogni modo, indipendentemente dalla soluzione che si preferisce adottare, è necessario individuare una regola che fissi un limite specifico (in misura percentuale) al carico fiscale massimo che complessivamente possa essere imposto ai contribuenti, affinché questo possa ritenersi "ragionevole" e "non arbitrario".

È indubbio come affianco al potere discrezionale nella scelta degli strumenti legislativi più adeguanti, compito del

Sul punto vd., N. Bozza, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relativa alla tassazione patrimoniale*, cit., 421 ss; P. Harrera Molina, *Capacidad economica y sistema fiscal*, Madrid-Barcellona, 1998, 65-68; K. Tipke, *I limiti costituzionali alla pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 761 ss.

40 A titolo esemplificativo si pensi alla tassazione dei depositi e conti correnti, alla tassa automobilistica, al canone di abbonamento radiotelevisivo, nonché alla tassazione dei cd. beni di lusso.

41 Espressione ripresa da G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014, 129.

legislatore sia anche quello di «proteggere [...] il fondamento economico necessario per il tenore di vita della persona»⁴².

Da qui il terzo ed ultimo valore inscindibilmente connesso e dipendente da quelli sinora esaminati, ossia quello dell'effettiva tutela del principio dell'intangibilità del minimo vitale, oggetto di trattazione nelle pagine che seguiranno.

3.3. (segue) Considerazioni sull'attuale sistema impositivo in relazione all'intangibilità del cd. *minimo vitale*

Nella scienza delle finanze è ricorrente la massima secondo cui "*primum vivere, deinde tributum solvere*".

L'attitudine alla contribuzione implica, invero, la capacità reale del soggetto di far fronte al pagamento dei tributi. Capacità che non può sussistere laddove la ricchezza da questi posseduta fosse necessaria alla soddisfazione dei bisogni più elementari della vita.

Per questo motivo il principio dell'intangibilità del minimo vitale viene pacificamente considerato un corollario della capacità contributiva⁴³.

Il minimo vitale rappresenta, in particolare, quella soglia al di sotto della quale non può essere spinto il prelievo fiscale. Individua, in altri termini, il «confine tra la ricchezza che deve essere esclusa dall'imposizione e la ricchezza che manifesta capacità contributiva»⁴⁴.

La privazione economica imposta al contribuente non dovrebbe, invero, renderlo incapace di provvedere ai bisogni essenziali di sé e della propria famiglia⁴⁵.

42 In questi termini, *Bundesverfassungsgericht*, sent. 22 giugno 1995, n. 2 BvL 37/91, nt. 13, massima n. 4, motivi 4.

43 Come osservato in dottrina, «scegliere come criterio di giustizia il principio di capacità contributiva, ha significato proprio impegnare il legislatore a non tassare le ricchezze minime che sono al di sotto della capacità di concorrere alle spese pubbliche»; in questi termini, F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone - C. Berlieri, Napoli, 2006, 49. Vd. anche, G. Falsitta, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 120 ss.

44 In questi termini, E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 450.

45 Sul punto vd., Atti dell'Assemblea costituente, 4204, in cui vengono riportate le parole dell'On. Scoca pronunciate all'Assemblea Costituente che, in relazione al principio della capacità contributiva, evidenzia come pure «debbono essere tenuti in opportuna considerazione i carichi di famiglia del contribuente». Cfr., inoltre, F. Moschetti - G. Lorenzon - R. Schiavolin - L. Tosi, *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, passim.

Ciò è ancor più vero se si considera che «chi concorre [alle spese pubbliche] è una persona, non un bene, e con la disponibilità economica propria, reale, non astratta»⁴⁶. Persona che è anche portatrice dell'imprescindibile esigenza di «essere considerata nella propria identità specifica e nella propria "capacità" di far fronte ai doveri imposti»⁴⁷.

Sarebbe scelta irragionevole ed assolutamente arbitraria anteporre le esigenze dello Stato comunità al diritto di ciascuno all'integrità del minimo vitale. Il principio della capacità contributiva è stato, invero, inserito all'interno di un sistema di valori (quelli costituzionali) con i quali imprescindibilmente deve coordinarsi, essendo parte integrante⁴⁸.

Ne consegue che «la leva fiscale non può essere causa di risorse insufficienti per tali fini primari»⁴⁹. Sarebbe contraddittorio affermare, da un lato, che il fine essenziale della Costituzione consista nella tutela del minimo vitale e nella rimozione degli ostacoli di ordine (anche) economico che possano impedire il pieno sviluppo della persona, e, dall'altro, ammettere che lo Stato medesimo con lo strumento fiscale possa di fatto distruggere quei valori che tanto si è impegnato a difendere e garantire.

Riprendendo le fila del discorso, si deve dare atto di come il legislatore abbia cercato di preservare l'intangibilità di tale ricchezza in materia di IRPEF.

46 Così, F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., 45; vd. anche, E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 447 ss.; Zingali, *I "luoghi comuni" in materia di carico sociale dei tributi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1957, 257.

47 In questi termini, F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., 45 ss., ove l'A. evidenzia come tener conto di un minimo non imponibile sia «essenziale sul piano del collegamento tra capacità contributiva e persona, capacità contributiva e valori costituzionali che fanno "sistema" con l'art. 53».

48 Vengono in rilievo, allora, non solo i principi di cui agli artt. 3, c. 2, e 2 Cost., ma anche, ad esempio, quello di cui all'art. 36 Cost. che sancisce il diritto del lavoratore ad una equa retribuzione, che sia sufficiente ad assicurare a sé e alla propria famiglia un'esistenza libera e dignitosa. Vd. F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., 50, il quale denuncia come «ridurre la garanzia del principio di capacità contributiva a mero giudizio sulla non irrazionalità di discrezionali scelte legislative, significa non solo contraddire il fine prefisso dai costituenti, non solo svotare un concetto come quello di "capacità" [...], ma addirittura estirpare la specifica norma dal tessuto costituzionale, ignorare un'intera filosofia generale dei rapporti sociali (di cui era ed è espressione) che forma la nervatura di tutta la parte prima della Carta».

49 In questi termini, F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., 49.

Si pensi al minimo esente⁵⁰ ovvero a taluni oneri deducibili o detraibili, corrispondenti alle spese necessarie alla vita della persona e della sua famiglia.

Si deve precisare, tuttavia, come tali meccanismi siano il più delle volte inesistenti nell'ambito della tassazione del patrimonio⁵¹, ove, al contrario, i contribuenti sono spesso chiamati a pagare anche laddove un reddito non sia stato effettivamente percepito, o meglio in relazione al mero possesso di beni che, tuttalpiù, richiedono una spesa per il loro mantenimento, rendendo di conseguenza insostenibile il peso tributario.

Ad avviso di chi scrive, a nulla varrebbe, dunque, individuare un minimo esente dalla tassazione sul reddito se poi il carico fiscale che insiste sul contribuente – risultante dalla somma di tutti i tributi che su questi gravano nel corso del periodo d'imposta – ecceda di gran lunga tale limite andando di fatto ad intaccare, in primo luogo, proprio quel minimo intangibile.

Affinché, dunque, il sistema tributario possa rispondere a regole di coerenza e ragionevolezza, «il minimo vitale deve essere esente non solo dall'imposta sul reddito, ma da ogni tipo di onere fiscale»⁵², dunque anche dall'imposizione sul patrimonio.

4. Considerazioni conclusive

Fatta chiarezza su cosa debba intendersi per imposte patrimoniali, è agevole notare come l'attuale sistema impositivo presenti un panorama fortemente frammentato, caratterizzato dalla sussistenza di molteplici impo-

50 Al riguardo si rimanda, a titolo esemplificativo, all'art. 11, comma 2 e 2-bis, del TUIR, i quali prevedono che l'imposta non è dovuta se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze. Parimenti l'imposta non è dovuta se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'art. 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro. Ovvero, ancora, non è ad esempio tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi il contribuente che possiede esclusivamente redditi da lavoro dipendente o assimilati più altre tipologie di reddito nel limite di 8.000 euro. Sull'adeguatezza relativa alla misura del minimo esente, cfr., K. Tipke, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 762, il quale, peraltro, evidenzia come «il legislatore [...] in considerazione di esigenze di gettito per l'erario, si preoccupa di consueto di stabilire il minimo esente in misura irrealisticamente bassa».

51 Ad eccezione dell'esenzione IMU per la maggior parte delle abitazioni principali.

52 In questi termini, K. Tipke, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, cit., 765.

ste speciali sul patrimonio, prive di coordinamento non solo tra loro, ma anche in relazione all'imposizione sul reddito.

Si ha l'impressione che il legislatore abbia e stia continuando a procedere a tentoni, cercando di volta in volta di rabberciare l'assetto impositivo a seconda delle esigenze del momento, dando vita ad irragionevoli forme di imposizione e ad ingiustificati fenomeni di moltiplicazioni di imposta.

Di talchè – fermo restando che la scelta se tassare solo il reddito ovvero anche il patrimonio è meramente politica – ci si domanda se non sia opportuno individuare dei principi generali in materia tributaria che rappresentino attuazione concreta dei criteri astratti di ragionevolezza, non arbitrarietà e coerenza individuati, questi ultimi, dalla Corte Costituzionale come limiti alla discrezionalità del legislatore.

Forse, non sarebbe errato riconoscere tali principi nel divieto di moltiplicazione di imposta, nella necessità di individuare – in termini percentuali – un limite massimo alla tassazione della ricchezza complessiva del contribuente (comprensiva sia del reddito che dei valori patrimoniali) e nell'intangibilità del minimo vitale.

Acutamente in dottrina è stato precisato come la scienza fiscale necessiti di «sguardi complessivi e analisi globali»⁵³ a fronte, soprattutto, dell'unicità del contribuente.

Non parrebbe azzardato, dunque, ricavare implicitamente tali principi dall'art. 53 Cost. che espressamente fa riferimento ai concetti di "capacità contributiva" e di "sistema", richiedendo così un coordinamento sistematico tra norme affinché il concorso alle spese pubbliche – cui tutti sono chiamati – possa essere effettivamente parametrato alla forza economica di ciascun contribuente.

Ciò che, invero, lascia perplessi è constatare come la sommatoria di tutti i tributi attualmente vigenti possa superare finanche il 100% del reddito imponibile riferibile al periodo d'imposta.

Verrebbe spontaneo allora domandarsi quale sia il senso di prevedere nell'ambito dell'IRPEF l'esenzione del minimo vitale (individuando ad esempio soglie di reddito non tassabili, la cd. *no tax area*) se poi nel concreto il contribuente possa trovarsi a sopportare un carico fiscale complessivo (comprensivo sia dell'imposizione sul reddito che sul patrimonio) che di tale limite non tiene affatto conto.

Nel corso del presente lavoro è stato dimostrato, invero, come in assenza di regole che prevedano il divieto di moltiplicazioni di imposta ed un limite massimo all'imposizione, verrebbe meno finanche quel minimo di ricchezza tenuto esente.

Si tratta, dunque, di principi che a ben vedere dovrebbero fungere da stella polare per il legislatore nella delicata scelta degli strumenti normativi da utilizzare in vista di una oramai necessaria riforma del diritto tributario.

Roberta Corriere

⁵³ In questi termini, E. Marelli, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, cit., 4131.

Start-up Act: profili fiscali del percorso legislativo italiano nella costruzione di un ecosistema imprenditoriale orientato all'innovazione

di Maria Chiara Fazio

1. **Dallo Startup Act del 2012 alle più recenti novità legislative. L'approccio favorevole del diritto italiano alla nascita e crescita delle imprese ad alto valore tecnologico**
 2. **Lo sviluppo delle startup innovative nel contesto socioeconomico italiano e programma Italia Startup Visa (ISV) a favore dei non residenti.**
 3. **La natura giuridica delle startup innovative nel framework giuridico italiano. Articolo 25 comma 2 del Decreto 179/2012: requisiti obbligatori e requisiti alternativi.**
 4. **Il Regime fiscale agevolativo delle startup innovative**
 - 4.1 **Regime di pubblicità ed esonero dalla imposta di registro e dai diritti camerali.**
 - 4.2 **La non applicabilità della disciplina delle società di comodo e in perdita sistematica: art 26 del DL 179/2012.**
 - 4.3 **Irrilevanza fiscale e contributiva degli strumenti finanziari ai fini della determinazione del Reddito da lavoro dipendente e assimilato e "Work for equity"**
 - 4.4 **Art 27 bis DL 179/2012: l'accesso al credito di imposta agevolato regolato dall'art 24 del DL 83/2012.**
 - 4.5 **Esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità per compensazione dei crediti IVA (d.l. 3/2015, art. 4, comma 11-novies)**
 - 4.6 **Articolo 29 del Decreto 179/2012. Detrazione IRPEF e IRES per gli investimenti in startup innovative.**
 5. **Considerazioni conclusive: può l'Italia diventare una start-up nation?**
-
- 1 **Dallo Start-up Act del 2012 alle più recenti novità legislative. L'approccio favorevole del diritto italiano alla nascita e crescita delle imprese ad alto valore tecnologico**

La cultura dell'innovazione e la costruzione di nuovi modelli d'impresa a livello altamente tecnologico rap-

presentano oggi un fenomeno globale.¹ All'interno di tale quadro economico-sociale, il profilo fiscale dell'innovazione costituisce "una delle grandi sfide del futuro per la promozione e lo sviluppo economico e sociale."²

Il Decreto 179/2012, altresì conosciuto come Startup Act, costituisce il primo passo dell'importante processo normativo avviato dal legislatore italiano per regolamentare quella particolare e nuova forma di impresa giuridicamente conosciuta come startup innovativa. Lo *Startup Act*, considerato a livello europeo uno tra i più avanzati complessi normativi in materia di innovazione imprenditoriale, si inserisce in un ben più complesso impianto normativo teso alla digitalizzazione e al potenziamento dell'industria italiana³. A partire dal 2012, infatti, il Governo italiano, allineandosi al trend europeo⁴, si è impegnato in una vasta azione di policy finalizzata

1 Il rapporto tra tecnologia e diritto non rappresenta un tema nuovo nel panorama giuridico italiano. Già a partire dagli anni settanta la dottrina italiana ha difatti cominciato ad investigare tali temi, fondando la cosiddetta informatica giuridica. Si veda in particolare: V. Frosini, *Cibernetica diritto e società*, Edizioni di Comunità, Milano, 1968; M.G. Losano, *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*, Torino, Einaudi, 1969; S. Rodotà, *Elaboratori elettronici e controllo sociale*, Il Mulino, Bologna, 1973.

2 A. Uricchio "La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0", in *Rass. Trib.*, 4, 2017, 1041.

3 Si pensi in particolare al cosiddetto Piano Industria 4.0 introdotto nel nostro ordinamento con la Legge di Bilancio 2017 e da ultimo, alla creazione del Fondo Nazionale Innovazione, introdotto con la Legge di Bilancio 2019, un soggetto multifondo che operando esclusivamente attraverso metodologie di cd Venture Capital, costituisce uno dei principali strumenti finanziari elettivi per investimenti diretti o indiretti allo scopo di acquisire minoranze qualificate del capitale di startup, scaleup e PMI innovative.

4 La trasformazione digitale costituisce uno degli obiettivi principali dell'Unione Europea che per il periodo 2021-2027 prevede di stanziare 2.9 bilioni di euro. Si veda: Parlamento Europeo, Committee on Industry, Research and Energy, *Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Digital Europe programme for the period 2021-2027*. Per maggiori approfondimenti circa l'interazione tra tecnologia e sviluppo economico attraverso alcuni strumenti in UE a partire dagli anni Novanta si veda: R. P. Pradhan; M. B. Arvin; M. Nair; Sara

a favorire lo sviluppo dell'ecosistema dell'imprenditoria innovativa, attraverso numerosi interventi legislativi. Si è avviato così un processo di maturazione ed accelerazione del sistema di innovazione, creando condizioni più favorevoli per la nascita e lo sviluppo di nuove forme di impresa ad alto valore tecnologico e sollecitando il mercato, sia italiano che straniero, ad investire⁵ maggiormente in tecnologia e innovazione.

In virtù di tali obiettivi, il legislatore italiano è intervenuto più volte sulla disciplina del 2012, modificandola e potenziandola⁶. Di particolare importanza sotto il profilo fiscale risulta essere il Decreto 156/2019⁷. La normativa in questione disciplina le modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative e in PMI innovative già disposte dall'art. 4, comma 12-bis del D.L. n. 3/2015⁸.

E. Bennett; *Sustainable economic growth in the European Union: The role of ICT, venture capital, and innovation*; in *Review of Financial Economics*, 38, 2020, 34-62.

5 Nel documento "Italy's national strategy for competitiveness and innovation -Industry 4.0- plan and innovative startups" presentato dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), all'interno del Workshop "Technology Transfer in Nanotechnology CNR Nanotec", svoltosi a Lecce il 19 ottobre 2019, viene evidenziato come gli incentivi fiscali, diretti ed indiretti, per investimenti in startup innovative abbiano contribuito, insieme ad altre politiche recenti, a portare l'Italia al secondo posto in relazione ai paesi più favorevoli in quanto a trattamenti fiscali in campo tecnologico. Al primo posto l'Irlanda con una riduzione del carico fiscale nel settore tecnologico del -10.32%; seguono l'Italia con -8.84% e l'Ungheria con -6.85%.

6 In particolare si veda Decreto 26 aprile 2013 -Accesso gratuito al Fondo di garanzia; Decreto 23 ottobre 2013, Credito di imposta per assunzione personale altamente qualificato; Decreto 30 gennaio 2014, Incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative; Decreto 27 maggio 2015, Comitato tecnico monitoraggio e valutazione policy strat-up e PMI innovative; Decreto 17 febbraio 2016, Modalità di redazione degli atti costitutivi di società a responsabilità limitata start up innovative; Decreto interministeriale 25 febbraio 2016, Incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative. Modalità di attuazione.

7 L'art 1 del Decreto Legge 156/2019, *Modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative e in PMI innovati*, reca le disposizioni di attuazione delle agevolazioni fiscali previste per le suddette categorie di imprese, dall'art. 29 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 e dall'art. 4 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3 per le startup e PMI innovative.

8 Il Decreto-Legge 24 gennaio 2015 n.3, convertito successivamente in Legge 33/2015 assume rilievo in quanto tramite esso si introduce all'interno dello *Startup Act* una disciplina speciale per le PMI innovative. Per quanto concerne la materia fiscale, l'art 4 co.12 bis del Decreto Legge 3/2015 stabiliva che con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto stesso, fossero individuate le modalità di attuazione delle agevolazioni e i requisiti degli organismi di cui al comma 9-bis del Decreto Legge 3/2015.

L'originario framework normativo delineato dallo Startup Act del 2012 risulta dunque, a distanza di pochi anni, fortemente implementato e pertanto, maggiormente idoneo a rispondere al crescente ruolo sociale ed economico che le startup innovative stanno acquisendo all'interno del mercato italiano e di quella che viene oggi definita come la quarta Rivoluzione industriale.⁹

L'obiettivo che soggiace alla disciplina rimane quello di sviluppare un ecosistema imprenditoriale capace di incentivare il mercato dell'impresa e dell'innovazione attraverso la nascita e la crescita di nuove imprese ad alto valore tecnologico; creare condizioni favorevoli per l'attrazione di capitale; incentivare la crescita occupazionale e promuovere fenomeni di inclusione sociale.¹⁰

In questo senso, per lo meno sotto il profilo fiscale, Lo Startup Act costituisce senza dubbio un modello legislativo importante ed i numerosi interventi di potenziamento che l'iniziale impianto normativo ha conosciuto confermano l'apertura dell'Italia verso questo nuovo modello societario innovativo e tecnologico¹¹.

In particolare, la qualità dell'impianto normativo disegnato dall'Italia in materia di imprese ad alto valore tecnologico¹², è stata riconosciuta a livello internazionale come un potenziale modello di studio per altri ordinamenti giuridici. L'OCSE, pur riconoscendo la necessità di ulteriori e futuri interventi migliorativi, ha difatti definito il Decreto 179/2012 come un "laboratorio di grande utilità per l'elaborazione di policy a sostegno dell'imprenditorialità innovativa in tutti i Paesi membri dell'OCSE, perché, grazie alle sue peculiarità, costituisce un interessante caso di studio in materia"¹³.

Lo Startup Act presenta invero delle peculiarità che lo rendono particolarmente interessante sotto il profilo normativo e presenta un regime di facilitazioni ed agevolazioni che hanno consentito all'Italia di qualificarsi, negli ultimi anni, come un attrattivo scenario per gli

9 K. Schwab, *La quarta rivoluzione industriale*, Bologna, Franco Angeli, 2016.

10 Il MISE parla in tal proposito di creare un "un ecosistema imprenditoriale orientato all'innovazione, capace di creare nuova occupazione e di attrarre capitale umano e finanziario dal mondo." Come indicato dal MISE, l'obiettivo principale perseguito dallo Start Up Act e dai successivi interventi legislativi in materia è quello di stimolare la crescita e promuovere il progresso tecnologico creando un tessuto imprenditoriale più innovativo ed efficace.

11 G. La Sala, *Start-up innovative: fattispecie e costituzione in forma di s.r.l.*, in *Rivista delle Società*, 5, 2017, 1118

12 Il termine "startup innovative" viene introdotto dall'art 25 del Decreto Legge 179/2012.

13 *La valutazione dello "Startup Act" italiano*, OECD Science, Technology and Industry Papers, No. 54, Settembre 2018.

investitori sia italiani che stranieri. Il fattore distintivo del caso italiano, anche rispetto ad altri ordinamenti, è che la regolamentazione relativa alle startup innovative viene affrontata in maniera organica e strutturata, costruendo un modello societario ed un percorso normativo *ad hoc* per le imprese ad alto valore tecnologico¹⁴. Lo Startup Act, difatti, attraverso procedimenti semplificati, arriva a regolamentare tutti gli aspetti della vita di questa particolare forma di impresa all'interno della massima flessibilità organizzativa.¹⁵

Il Decreto 179/2012 si presenta così come un complesso normativo eterogeneo ma uniforme, nel quale la disciplina fiscale costituisce solo una parte di un ben più ampio quadro agevolativo.¹⁶

Un ulteriore ed importante elemento che contraddistingue il Decreto italiano è il sistema di monitoraggio sviluppato dal Ministero dello Sviluppo Economico che, attraverso una acquisizione periodica dei dati relativi alle Startup registrate in Italia, consente una valutazione costante dell'effettivo funzionamento della policy. L'art 32 co. 3 del Decreto 197/2012 statuisce che *"al fine di monitorare lo stato di attuazione delle misure di cui alla presente sezione volte a favorire la nascita e lo sviluppo di start-up innovative e di valutarne l'impatto sulla crescita, l'occupazione e l'innovazione"*, istituisce presso il Ministero dello sviluppo economico un sistema per-

14 L'Italia costituisce uno scenario unico in questo senso: se difatti da un lato ha il valore di una storia industriale importante, dall'altro ci si scontra con una "ruggine" istituzionale e burocratica che spesso rende difficile fare impresa in Italia. Ciò nonostante, in materia di startup innovative, il legislatore ha posto le basi per creare un ambiente favorevole e uno sviluppo prospero delle stesse. (A cura di) E, Abirascid, Prefazione a: *L'innovazione che non ti aspetti. Contesti e visioni per l'impresa*. FrancoAngeli, 2015.

15 La creazione di normative *ad hoc* per le start up innovative non è una novità solamente italiana. Sono difatti molti i Paesi che hanno introdotto regimi agevolativi atti a facilitare la crescita di imprese a valore tecnologico. Si pensi ad esempio alla Francia, alla cui esperienza normativa il Governo italiano ha guardato con interesse, o alla Germania, che oltre a creare un regime agevolativo per le imprese ad alto valore tecnologico, ha implementato specifici programmi di formazione rivolti agli studenti con il fine di agevolare la nascita di progetti di impresa. La nascita e la crescita di imprese innovative e digitalizzate costituisce difatti una priorità di policy in tutti i Paesi membri dell'OCSE e dell'Unione Europea. È difatti la stessa organizzazione internazionale a riconoscere il valore delle nuove imprese e del ruolo strategico che esse giocano nel mercato, in particolare, creando nuovi posti di lavoro

16 Oltre alle agevolazioni fiscali, che saranno analizzate in seguito, esso introduce difatti importanti semplificazioni ed agevolazioni in deroga al diritto societario ed al diritto fallimentare ed introduce, in materia di lavoro, una normativa speciale. Per maggiori approfondimenti si veda G. Incantalupo, *Start Up. Creare una Start up da zero*. Milano, 2018, pag. 125 e ss.

manente di monitoraggio e valutazione. Per corroborare tale meccanismo si introduce l'obbligo di presentare una Relazione annuale al Parlamento che indichi i dati relativi alla normativa, alle metriche demografiche e dinamiche di crescita delle imprese innovative e le principali evidenze prodotte dalle misure che compongono lo Startup Act italiano.¹⁷

Considerate tali premesse, il presente articolo offre una panoramica giuridica delle startup innovative all'interno del sistema economico italiano, delinea gli elementi che ne costituiscono la natura giuridica ed investe, in particolare, il regime di favore che il legislatore ha previsto per le medesime in ambito fiscale.

2. Lo sviluppo delle Startup innovative nel contesto socioeconomico italiano e programma Italia Startup Visa (ISV) a favore dei non residenti.

Come anticipato, le nuove previsioni fiscali si inseriscono in un programma normativo volto alla realizzazione di un mercato che valorizzi l'innovazione, adeguandosi ai rapidi sviluppi tecnologici e allineandosi ai trend di mercato europei ed internazionali.

Se da un lato è possibile monitorare i risultati raggiunti a seguito dell'introduzione delle suddette politiche pubbliche a favore del settore delle startup innovative ed accertare pertanto alcuni dei risultati ottenuti nel settore sociale, va anche rilevato come l'impatto complessivo di tali interventi sull'economia pubblica italiana è verosimilmente ancora difficile, considerando che il numero di Startup innovative presenti in Italia, seppur in crescita, è ancora limitato.¹⁸

17 Per attuare i sistemi di monitoraggio e controllo, il MISE si avvale dei dati forniti dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) e da altri soggetti del Sistema Statistico Nazionale (Sistan). Il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), con cadenza almeno annuale, presenta in Parlamento un Rapporto sullo stato di attuazione delle singole misure, sulle conseguenze in termini microeconomici e macroeconomici, nonché un rapporto sul grado di effettivo conseguimento delle finalità contemplate dal decreto stesso.

18 Con riguardo ai risultati raggiunti in materia di politiche sociali ed occupazionali è possibile una elaborazione dei dati concernenti l'occupazione femminile, l'occupazione giovanile e la crescita di alcune aree quali il Mezzogiorno. Secondo i dati elaborati dal Ministero dello Sviluppo Economico a Luglio 2019, guardando alla composizione delle compagini sociali, le startup innovative con una prevalenza femminile – ossia, in cui le quote di possesso e le cariche amministrative sono detenute in maggioranza da donne – sono 1.412, il 13,5% del totale: incidenza nettamente inferiore rispetto al 22% osservato prendendo in esame l'universo delle neo-società di capitali. Le startup innovative in cui almeno una donna è presente nella compagine sociale sono 4.499, il 43,2% del totale: una quota

Tralasciando per sedi diverse la valutazione dei suddetti dati, è interessante comprendere come la crescita delle startup innovative in Italia sia stata, a partire dall'entrata in vigore del DL 179/2012, costante ed esponenziale. Secondo i dati del Ministero dello Sviluppo Economico, il numero di startup innovative iscritte alla sezione speciale del Registro delle Imprese ai sensi del decreto-legge 179/2012 è oggi pari a 10.426.¹⁹ Le start up innovative, ad ogni modo, rappresentano una

anch'essa inferiore, seppur in minor misura, a quella fatta registrare dalle altre nuove società di capitali (47,3%). Le startup innovative a prevalenza giovanile (under 35) sono 2.014, il 19,3% del totale. Si tratta di un dato di oltre tre punti percentuali superiore rispetto a quello riscontrato tra le nuove aziende non innovative (16,1%). Ancora maggiore è la differenza se si considerano le aziende in cui almeno un giovane è presente nella compagine sociale: queste rappresentano il 43,5% delle startup (4.536 in tutto), contro il 34,2% delle altre imprese. Le startup innovative con una compagine sociale a prevalenza straniera sono 347, il 3,3% del totale, una quota inferiore a quella osservata tra le altre nuove società di capitali (8,6%). Per contro, le startup innovative in cui è presente almeno un cittadino non italiano sono il 13,7% (1.424), proporzione più simile a quella riscontrata tra le società di capitali (14,7%). Per quanto riguarda la allocazione sul territorio italiano, troviamo al primo posto la Lombardia la quale detiene il 25,5% del totale nazionale delle start up innovative. Seguono il Lazio con l'11,1% e l'Emilia-Romagna l'8,7% del totale nazionale. Nel Mezzogiorno, la prima regione è la Campania con il 7,9% rispetto al totale nazionale.

¹⁹ I dati sono relativi al secondo trimestre del 2019. Si calcola un aumento del 3,48% rispetto al primo trimestre, per un totale di 351 unità in più.

Per quanto riguarda la allocazione sul territorio italiano, troviamo al primo posto la Lombardia la quale detiene il 25,5% del totale nazionale delle start up innovative (2936 startup innovative registrate). Seguono il Lazio con l'11,1% pari a 1231 unità, l'Emilia-Romagna con l'8,7% del totale nazionale (930 startup innovative registrate). Nel Mezzogiorno, la prima regione è la Campania con il 7,9% rispetto al totale nazionale. A livello locale, è Milano la città capitale delle startup. A metà del 2019 se ne calcolavano 1.860, pari al 17,8% del totale nazionale. Roma si colloca al secondo posto con 1.012 startup ed il 10% nazionale. Le altre province presentano numeri inferiori: Napoli (380, 3,6%), Torino (338, 3,2%) e Bologna (322, 3,1%). In tutte le prime 17 province in graduatoria sono localizzate almeno 150 startup; per contro, le ultime 15 province in graduatoria presentano meno di 15 startup ciascuna. Il record negativo spetta a Oristano, dove sono localizzate solo 3 startup innovative. Se si considera il numero di startup innovative in rapporto al numero di nuove società di capitali attive nella provincia, al primo posto si posiziona Trento (7,7%); seguono Trieste (6,6%) e Ascoli Piceno (6,3%). Da notare come nella parte alta della graduatoria si posizionino due delle principali province del Paese: Milano, al 7° posto, e Bologna, all'8°, dove poco più del 5% delle società di capitali avviate negli ultimi cinque anni e con meno di cinque milioni di fatturato è una startup innovativa. All'estremo opposto, la provincia con la minore incidenza di startup sul totale delle nuove società di capitali è Massa Carrara (0,7%). *Ministero dello Sviluppo Economico, Report con dati strutturali Startup innovative. Cruscotto di Indicatori Statistici*, Elaborazioni a: 01 Luglio 2019 2° trimestre 2019.

parte ancora minima rispetto al mondo dell'impresa "tradizionale": delle 361 mila società di capitali costituite in Italia negli ultimi cinque anni, solo il 2,88% sono startup innovative, con un capitale sociale complessivo pari a 546,4 milioni di euro ed un capitale medio pari a 52.411 euro a impresa.²⁰

Vanno inoltre considerate le startup innovative aperte in Italia da soggetti non residenti. Per essi è stato costruito un meccanismo semplificato realizzato attraverso la creazione del Programma Italia Startup Visa (ISV) lanciato dal Mise nel 2014. Con il fine di agevolare i non residenti che intendono avviare, individualmente o in *team*, una startup innovativa in Italia²¹ è stata introdotta una procedura interamente gratuita, accelerata e centralizzata.²²

Il programma ISV risulta essere uno strumento importante nel processo di attrazione di investitori esteri e apre nuove vie percorribili nel processo di internazionalizzazione del mercato italiano.²³

²⁰ Per quanto concerne i settori di attività, il 73,1% delle startup innovative fornisce servizi alle imprese (in particolare, prevalgono le seguenti specializzazioni: produzione di software e consulenza informatica, 34,6%; attività di R&S, 13,7%; attività dei servizi d'informazione, 9,2%), il 18,1% opera nel manifatturiero (su tutti: fabbricazione di macchinari, 3,2%; e fabbricazione di computer e prodotti elettronici e ottici, 2,9%); mentre il 3,5% opera nel commercio.

²¹ Secondo i dati riportati del Terzo Rapporto Annuale presentato dal MISE, al 30 Settembre 2019 sono pervenute 471 domande di candidatura. Il numero è dunque in crescita se si considera che a Giugno 2019 le candidature erano 454. Di queste, 241 (il 51,2%) hanno avuto esito positivo, risultando nel rilascio di nulla osta per la concessione del visto startup. 175 (il 37,1%) hanno avuto esito negativo, mentre in altri 44 casi la procedura è decaduta senza giungere alla fase di valutazione. Ministero dello Sviluppo Economico Direzione Generale per la Politica Industriale, *la Competitività e la PMI Italia Startup Visa & Hub, Secondo rapporto trimestrale, 2019 Sintesi delle principali evidenze al 30 settembre 2019*.

²² La procedura è accelerata in quanto ha un termine inferiore ai 30 giorni; è centralizzata in quanto il candidato ha un unico punto di contatto con l'amministrazione, la quale si occupa di tutti gli aspetti di coordinamento interistituzionale; è inoltre digitale svolgendosi esclusivamente online ed è bilingue: tutta la documentazione di candidatura può difatti essere trasmessa indifferentemente in italiano o in inglese; Infine, è gratuita: le domande di partecipazione non sono soggette ad alcun costo.

²³ I richiedenti visto provengono da 49 Paesi diversi – new entry rispetto a tre mesi fa, Algeria e Yemen. Escludendo le candidature per cui non è stato dato parere favorevole, gli Stati da cui proviene almeno un beneficiario di nulla osta al visto startup sono 33, come nello scorso trimestre. La distribuzione per numero di richiedenti visto e per *application* accettate è presentata nella Tabella 1. Il primo paese per numero di candidati al visto startup è la Russia, che tocca in questo trimestre quota 92 (il 22% del totale). Resta in seconda posizione, non molto distante, la Cina a quota 85 (20,3%). Rispet-

3 La natura giuridica delle Startup innovative nel framework giuridico italiano. Articolo 25 comma 2 del Decreto 179/2012: requisiti obbligatori e requisiti alternativi.

Con il fine di comprendere il vasto complesso di incentivi fiscali introdotti prima con il Decreto 2.0 e successivamente con il Decreto 156/2019 è bene soffermarsi sulla definizione giuridica di startup innovativa e dunque sull'ambito di sfera applicativa del Decreto 179/2012.

Il legislatore individua una definizione precisa di "start up innovativa" e determina con chiarezza²⁴ i requisiti di ammissibilità che permettono ad una società di poter assumere la configurazione societaria di startup innovativa accedendo, di conseguenza, al vasto regime di agevolazioni fiscali previste per le società così qualificate.²⁵

Per comprendere l'ambito applicativo del regime fiscale previsto le suddette imprese, è necessario ricorrere alla definizione giuridica di "start-up innovativa" indicata all'art. 25, comma 2, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n.179.²⁶

In primo luogo è bene chiarire che la startup innovativa è una particolare forma di società di capitali ed in questo senso si esprime l'art. 25 comma 2 del D.179/2012 statuendo che per start up innovativa si intende: *"la società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato*

tivamente, il 77,1% dei cittadini russi e il 51,8% dei cittadini cinesi che hanno fatto domanda di partecipazione al programma hanno ottenuto il nulla osta del Comitato. Segue in classifica gli Stati Uniti, con 39 richiedenti visto, che superano di poco il Pakistan (36). Tuttavia, solo in 5 casi un cittadino pakistano ha ottenuto un nulla osta dal Comitato, mentre per gli statunitensi il tasso di accettazione risulta pari a circa il 61,5% (24 nulla osta rilasciati). *Ministero dello Sviluppo Economico Direzione Generale per la Politica Industriale, la Competitività e le PMI Italia Startup Visa & Hub, Secondo rapporto trimestrale, 2019 Sintesi delle principali evidenze al 30 giugno 2019.*

24 Va invero precisato come se da un lato taluni requisiti appaiono di facile e obiettivo accertamento in fase di costituzione della start up innovativa, altri appaiono invece di difficile individuazione poiché attinenti allo svolgimento futuro dell'attività economica della società, ovvero sono assolutamente incerti, come per esempio quello relativo all'oggetto sociale a valenza tecnologica. In tal senso S. Guizzardi, *Impresa start up innovativa costituita in forma di s.r.l.*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 4, 2016, 549

25 Decreto-Legge n. 179 del 2012 articoli 25-32.

26 Il decreto si applica inoltre alle cosiddette PMI innovative. L'art 1 considera "PMI innovative ammissibili" quelle che rientrano nella definizione di PMI innovativa di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3.

o su un sistema multilaterale di negoziazione"²⁷.

Per poter acquisire la qualifica di startup innovativa la suddetta società deve possedere tutti i requisiti indicati dall'art 25, comma 2, lettere b e lettera c, ed uno dei requisiti indicati dall'articolo 25 comma 2 lettera h. Si parla in tal senso di requisiti obbligatori e requisiti alternativi.

Sono requisiti obbligatori:

- La sede: le società devono avere la residenza²⁸ in Italia, in uno Stato membro dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, purché abbiano una sede produttiva o una filiale in Italia²⁹.
- Data di costituzione: le società sono di nuova costituzione o comunque sono state costituite da meno di 5 anni.³⁰
- Valore della produzione minima: le società presentano un valore annuo della produzione inferiore a 5 milioni di euro.
- Divieto di distribuzione degli utili: le società, a partire dalla loro data di costituzione, non possono distribuire utili.³¹
- Oggetto sociale: le società hanno come oggetto so-

27 In concreto la startup innovativa può essere costituita sotto le seguenti forme: Società per Azioni, società a responsabilità limitata, società a responsabilità limitata semplificata, società cooperativa per azioni, società cooperativa per responsabilità limitata, società in accomandita per azioni. Rimangono escluse le Società di persone e l'iniziativa imprenditoriale a carattere individuale.

28 La società deve essere residente ai sensi dell'art 74 TUIR, per la maggior parte del periodo di imposta.

29 Per quanto concerne le start-up innovative dei non residenti in Italia, l'art 1 del decreto 156/2019 indica come le agevolazioni siano applicabile a queste ultime "purché in possesso dei medesimi requisiti, ove compatibili, a condizione che le stesse siano residenti in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo e abbiano una sede produttiva o una filiale in Italia." Anche per le PMI innovative l'art 1 del Decreto 156/2019 prevede la possibilità di applicare le agevolazioni fiscali alle PMI non residenti in Italia alle stesse condizioni previste per le start-up innovative.

30 Si veda in tal senso la "Nota sulle società già costituite alla data di entrata in vigore della legge 221/2012 che si registrano nella sezione speciale delle startup innovative" a cura di Unioncamere e del Ministero dello Sviluppo Economico del 7 Maggio 2014 con riferimento alla durata di applicazione della disciplina di favore prevista per le startup innovative per le società di capitali già costituite in data precedente a quella di entrata in vigore del Decreto stesso. Essa chiarisce come sono da considerare start up innovative ai fini del Decreto 179/2012. La data di entrata in vigore del decreto legge 179/2012 è il 20 ottobre 2012, mentre la Legge 221/2012 è entrata in vigore in data 18 dicembre 2012.

31 Con il DL 50/2017 il legislatore ha esteso alle PMI innovative il regime del Decreto 179/2012 con talune deroghe. In particolare, per le PMI innovative non si applica il divieto di distribuzione degli utili.

ziale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico.

- Divieto di costituzione tramite operazioni straordinarie di fusione, scissione, cessione di azienda o di ramo di azienda.³²

Come precedentemente indicato, la società che aspiri ad acquisire la qualificazione di startup innovativa ai sensi del DL 2017/187 deve possedere, oltre ai suddetti requisiti obbligatori, uno dei requisiti alternativi indicati dall'art 25 comma 2 lettera h. I requisiti alternativi sono tre:

- Spese di ricerca e sviluppo: si ritiene che possa considerarsi innovativa una quota pari al 15% del valore maggiore tra fatturato e costi annui è ascrivibile a Startup innovativa.³³
- Personale altamente qualificato³⁴: il legislatore considera innovativa la forza lavoro di una società complessivamente costituita per almeno 1/3 da dottorandi, dottori di ricerca o ricercatori, oppure per almeno 2/3 da soci o collaboratori a qualsiasi titolo in possesso di laurea magistrale.³⁵
- Possesso di una privativa industriale: l'impresa è titolare, depositaria o licenziataria di un brevetto registrato (privato o industriale) o titolare di un programma per elaboratore originario registrato.

I requisiti alternativi assumono un valore giuridico rilevante e concretizzano principi giuridici costituzionalmente garantiti quali la "promozione e sviluppo della cultura" (art.9 Costituzione) e "la libertà dell'arte e della

scienza" (art. 33 Cost.)³⁶ ed in tal senso l'Italia sembra riprendere una posizione di apertura verso gli investimenti pubblici nel settore dell'educazione che, a partire dalla crisi economica del 2007, erano stati fortemente ridimensionati.³⁷

Per poter accedere alle agevolazioni previste dal Decreto è necessario possedere i requisiti indicati al momento della costituzione e mantenerli per tutto il tempo in cui si intende beneficiare del regime di favore previsto dalla legge.

Per quanto concerne la durata del periodo in cui è possibile usufruire del regime di favore previsto dallo Startup Act, la legge stabilisce in 5 anni il limite massimo di tempo in cui è possibile beneficiare dello stesso.³⁸

Accanto alla figura della startup contemplata dall'articolo 25 del decreto 179/2012 va peraltro considerata la nuova figura dell'incubatore certificato startup. Con la Legge 221/2012 difatti, viene regolamentata la figura di quel particolare tipo di imprese che offre, anche in modo non esclusivo, servizi che facilitino la nascita e/o promuovano lo sviluppo delle startup innovative. I requisiti necessari per poter essere giuridicamente riconosciuti come incubatore certificato sono regolati Decreto 179/2012, ma ridefiniti dal MISE tramite il Decreto 22 Dicembre 2016.

L'iscrizione dell'incubatore certificato nel Registro delle Imprese rende possibile accedere a quasi le medesime agevolazioni fiscali previste per le startup innovative, ma in virtù della natura stessa dell'incubatore, le agevolazioni non decadono e non sono limitate nel tempo.

32 Sul requisito relativo al Divieto indicato dall'art 25, comma 2, lettera g) DL 179/2012 il MISE è intervenuto più volte attraverso diverse Note, Pareri e Circolari. A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "*L'operazione di trasformazione (a differenza delle operazioni di scissione, fusione, conferimento e cessione d'azienda o ramo di essa) non ostacola, invece, il riconoscimento del regime di cui agli articoli 25 e seguenti del decreto-legge n. 179 del 2012, come anche espressamente chiarito dal Ministero dello Sviluppo Economico con nota prot. n. 0164029 dell'8 ottobre 2013.*" Agenzia delle Entrate, Circolare 16/E-2014.

33 Con Nota di Unioncamere e MISE del 29 Aprile 2014

34 Tale criterio prende ispirazione dal modello francese della *Jeune Entreprise Universitaire (JEU)*, introdotta dal governo francese tramite la *loi de finances pour 2008* e regolata dal "*Le statut de la jeune entreprise universitaire*". È una particolare forma di società che ha come principale scopo quello di valorizzazione il lavoro di ricerca di studenti o comunque giovani che abbiano conseguito un diploma di master o dottorato da meno di cinque anni. Come per le startup innovative, anche tale forma prevede un regime fiscale agevolato. In tal senso si vedano articolo 44 *sexies-O A* e art. 150-O-III-7 del *Code général des impôts franceses*.

35 Con riguardo al calcolo dei dipendenti è necessario conteggio per teste. Il MISE ha chiarito come uno stagista non può essere considerato un dipendente ai sensi dell'articolo 25 comma 2 lett. h) se non nel caso in cui venga retribuito. Sono invece esclusi i consulenti esterni.

36 In questo senso si esprime A. Uricchio parlando della fiscalità nel modello Industria 4.0, mettendo in luce come il coacervo di "promozione e sviluppo" acquisiscano un significato più ampio di quello di semplice "tutela". A. Uricchio "La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0", in *Rass. Trib.*, 4, 2017, 1041.

37 S. Paleari, M. Meoli, D. Donina, In S. Paleari (a cura di), "*Il sistema universitario italiano: uno sguardo d'insieme.*"

38 La Manovra Correttiva del 2017 ha aumentato da 4 a 5 i limiti temporali previsti dall'articolo 25 del Decreto 179/2012 che inizialmente limitava a 4 anni il limite massimo di assoggettabilità al regime di favore previsto dal medesimo Decreto. Si tenga altresì conto del fatto che il 19 Maggio scorso Il Ministero dello Sviluppo Economico, ha fornito chiarimenti in materia di PMI e start up innovative prevedendo una proroga di 12 mesi del termine di permanenza nella sezione speciale del registro delle imprese prevista dal "decreto rilancio". Ciò significa che le start-up risultanti nella sezione speciale alla data del 19 maggio 2020 continueranno ad usufruire dei generali benefici fiscali e tributari fino al sessantesimo mese dalla sua costituzione, decorso il quale saranno obbligate al pagamento degli stessi e continueranno ad essere iscritte per ulteriori 12 mesi nella sezione speciale.

4. Il Regime fiscale agevolativo delle Startup innovative

Il regime fiscale favorevole previsto dall'ordinamento italiano per le startup innovative trova fondamento nel Decreto-Legge 179/2012, artt. 26-29 e nel Decreto Legge 3/2015, art. 4. e costituisce un importante impianto normativo in materia di fiscalità³⁹.

Come rilevato in precedenza, il complesso di agevolazioni previsto dal legislatore, è stato più volte sottoposto ad interventi legislativi che, modificando l'iniziale disciplina fiscale prevista dal Decreto 179/2012, hanno ampliato e affinato la portata di un quadro normativo già fortemente favorevole⁴⁰.

È importante non perdere di vista come le agevolazioni fiscali siano parte di un più ampio regime agevolativo che, oltre al profilo fiscale, semplifica ed in parte deroga il regime societario ordinario, interviene sulla disciplina fallimentare⁴¹ e crea particolari e favorevoli regimi giuslavoristici⁴².

39 Si veda in tal senso A. Turi, Fiscalità agevolata per le startup innovative" in A. Uricchio-M. Aulenta- G. Selicato A cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2016, 289; P. Piantavigna, *Start-up innovative e nuove fonti di finanziamento*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2, 2014, 264

40 In tal senso si è intervenuti più volte sul decreto-legge attraverso modificazioni legislative che hanno affinato e potenziato e ampliato l'offerta di agevolazioni prevista. In particolare, si veda il decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), e la legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019). Ulteriori misure, non riconducibili al nucleo originario della policy sulle startup innovative, sono poi intervenute ad arricchire il quadro complessivo delle misure a favore dell'imprenditorialità innovativa: tra queste si ricorda il Piano Industria 4.0 e il lancio di nuovi Fondi per l'innovazione e le tecnologie emergenti (cfr. par. "Le novità del 2019").

41 A tali imprese per tutto il periodo in cui mantengono la qualifica di start up innovative, indipendentemente dall'attività esercitata e dal superamento dei limiti dimensionali di cui all'art. 1 della legge fallimentare, non si applicano tutte le procedure concorsuali di cui al R.D. 16 marzo 1942 n. 267: non trovano dunque applicazione il fallimento, il concordato preventivo e la liquidazione coatta amministrativa. Parte della dottrina considera che alla base di tale scelta del legislatore vi sia il fatto che la creazione di imprese ad elevato livello di innovazione corrisponda un rischio economico più elevato rispetto al resto del mercato. Il legislatore prevede dunque per tali soggetti un procedimento semplificato rispetto a quelli previsti dal R.D. 16 marzo 1942 n. 267. In questo senso S. Guizzardi, *L'impresa start up innovativa costituita in forma di s.r.l.*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 4, 2016, 549

42 Particolarmente interessante l'intervento del legislatore in materia di contratti di lavoro stipulati tra startup innovative e lavoratori. Sono contratti dotati di grande flessibilità e pienamente corrispondenti con la ratio del Decreto 179/2012, favorendo dunque "la crescita sostenibile, lo sviluppo tecnologico, la nuova imprendi-

Per quanto concerne la materia più squisitamente fiscale il quadro normativo è ampio e diversificati sono i soggetti che possono usufruire delle diverse agevolazioni previste. In generale è possibile distinguere tra le agevolazioni che si rivolgono direttamente all'imprenditore digitale⁴³ e dunque a colui che costituisce e avvia una startup innovativa ai sensi dell'articolo 25 del Decreto 179/2012 e agevolazioni che si rivolgono ai soggetti che decidono di investire il proprio capitale in startup innovative⁴⁴. Esistono inoltre agevolazioni fiscali per i lavoratori dipendenti delle startup innovative e per coloro che stabiliscono determinati rapporti di lavoro con la medesima.

Nello specifico, l'articolo 26 del decreto 179/2012 prevede due particolari agevolazioni per l'imprenditore digitale: in primo luogo al comma 6 dispone l'esonero dal versamento dell'imposta di bollo e dei diritti di segreteria connessi agli adempimenti per l'iscrizione al registro delle imprese e al comma 4 prevede invece la non applicazione della disciplina sulle società di comodo e in perdita sistematica.

L'articolo 27 regola l'esenzione, sia ai fini fiscali che contributivi, del reddito di lavoro derivante dall'assegnazione di strumenti finanziari emessi dalle stesse start-up innovative o dagli incubatori certificati in favore degli amministratori, dei dipendenti e dei collaboratori continuativi. Ai sensi del comma 4 del medesimo articolo 27 si prevede inoltre che le azioni, le quote e gli strumenti finanziari partecipativi⁴⁵ emessi a fronte dell'apporto di opere e servizi resi in favore di imprese start-up innovative o di incubatori certificati non concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto che effettua l'apporto. L'articolo 27-bis disciplina, per le start-up innovative e per gli incubatori certificati, l'applicazione attraverso modalità semplificate, dell'agevolazione per le assunzioni di personale altamente qualificato, di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

In ultimo, l'articolo 29, introduce importanti agevolazioni in favore dei soggetti, sia persone giuridiche

torialità e l'occupazione, in particolare giovanile." Articolo 25, comma 1, DL 179/2012.

43 Il termine utilizzato per identificare la categoria degli imprenditori che avviano una startup è "startupper".

44 Si parla in questo senso di "business angel".

45 Sulla nozione di "strumento partecipativo": Abbadessa P. Portale G.B. (diretto da), *Costi V.R., Strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2006, 733 e ss.

che persone fisiche, che intendano investire nel capitale delle startup innovative.

Si tenga conto che per accedere al regime agevolato sia la startup innovativa che l'incubatore certificato devono essere iscritti in una apposita sezione speciale del Registro delle Imprese ex art. 2188 c.c.⁴⁶

4.1 Regime di pubblicità ed esonero dalla imposta di registro e dai diritti camerali.

Un primo nucleo di agevolazioni fiscali è legato alla nascita e sviluppo delle startup innovative.

L'art 26 comma 8 del Decreto 179/2012 disciplina l'esonero dall'imposta di bollo e dai diritti camerali⁴⁷.

L'agevolazione ivi considerata è subordinata ad uno specifico regime di pubblicitario in quanto le startup innovative che intendano accedere a tale regime sono tenute, oltre alla consueta iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese, ad iscriversi nella sezione speciale del Registro delle imprese presso la Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura ai sensi dell'articolo 25 comma 8⁴⁸.

46 Sul punto G. Marasà; M. Corlucio; A. Laudonio (A cura di), *Start-up innovative e normativa di agevolazione per le imprese, in La folla e l'impresa — Un dialogo sulle dinamiche di co-creazione di valore e strumenti di finanziamento dell'impresa*, Cacucci, 2016, 12.

47 Come indicato dall'art. 26 co.8 del Dl 179/2012. *“La start-up innovativa e l'incubatore certificato dal momento della loro iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 25 comma 8, sono esonerati dal pagamento dell'imposta di bollo e dei diritti di segreteria dovuti per gli adempimenti relativi alle iscrizioni nel registro delle imprese, nonché dal pagamento del diritto annuale dovuto in favore delle camere di commercio. L'esenzione è dipendente dal mantenimento dei requisiti previsti dalla legge per l'acquisizione della qualifica di start-up innovativa e di incubatore certificato e dura comunque non oltre il quinto anno di iscrizione.”* Con riferimento all'esonero dal versamento dei diritti di segreteria sulla base di esplicita richiesta da parte del MISE, Unioncamere, ha chiarito che l'esonero deve essere interpretato *“nella sua più ampia accezione possibile”*. In coerenza con tale indirizzo, si ritiene che anche l'esonero dal versamento dell'imposta di bollo possa essere interpretato come esonero generale, relativo a tutti gli atti posti in essere dalle start-up innovative, successivi all'iscrizione nel Registro delle imprese, quali gli aumenti di capitale agevolati.

48 La disciplina introdotta appare, per molti aspetti, singolare ed è stata oggetto di critiche in relazione al sistema dei controlli. Si è osservato che essa, nell'affidare all'ufficio del registro specifici poteri di verifica su determinati requisiti delle imprese start-up, avrebbe l'effetto di ridurre complessivamente ambito e portata dei controlli rispetto a quanto richiesto in sede comunitaria con riferimento alla fase costitutiva delle società di capitali. Si veda S. Corso, *Innovatività dell'oggetto sociale di start-up innovativa e controlli del Registro delle imprese*, in Riv. Banca, Borsa, Titoli di Credito, 2, 2018, 301.

L'incentivo fiscale introdotto dall'articolo 26 comma 8 trova ulteriore certezza e semplificazione attraverso il Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 17 febbraio 2016 tramite il quale è stata introdotta per le startup innovative la possibilità di redigere atto costitutivo e statuto mediante un modello standard tipizzato, convalidandone il contenuto con firma digitale, ai sensi dell'art. 24 del Codice dell'Amministrazione Digitale. Ai sensi del DM 28 ottobre 2016, le startup costituite online con modello standard e firma digitale, possono utilizzare identica procedura anche per le modifiche successive degli atti fondativi⁴⁹.

Si configura dunque, quale primo vantaggio a livello fiscale il profilo della gratuità al momento di registrazione della startup innovativa nel Registro delle imprese: al netto delle imposte di registrazione fiscale dell'atto e dell'imposta di bollo, non sono previsti costi specifici legati alla creazione della nuova impresa, con un evidente risparmio rispetto alla ordinaria iscrizione tramite atto pubblico.

4.2 La non applicabilità della disciplina delle società di comodo e in perdita sistematica: art 26 del DL 179/2012

L'art 26 comma 4 del Decreto 179/2012 prevede una importante deroga in materia di startup innovative. Esso difatti prevede che *“Alle start-up innovative di cui all'articolo 25 comma 2, non si applica la disciplina prevista per le società di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.”*

L'articolo 26, comma 4 prevede dunque che per quanto concerne le startup innovative, alle stesse non si applica la disciplina sulle società cosiddette di comodo, ovvero quella sulle società definite come “non operative” di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e quella sulle cosiddette “società in perdita sistematica” di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

49 La nuova modalità, disponibile esclusivamente per le startup costituite in forma di s.r.l., costituisce una profonda innovazione nel quadro del diritto societario italiano: viene infatti superato il principio della costituzione di società tramite atto notarile.

Non si applica dunque alle startup innovative il test di operatività previsto dal primo comma dell'art. 30 della Legge 724/1994⁵⁰.

Il principio che soggiace alla norma in questione è senza dubbio quella di incentivare la fioritura di startup innovative ed incubatori certificati nonché quella di incentivare gli investimenti in tali forme societarie.

4.3 Irrilevanza fiscale e contributiva degli strumenti finanziari ai fini della determinazione del Reddito da lavoro dipendente e assimilato e "Work for equity"

Di particolare importanza la previsione dell'articolo 27, commi 1- 3 del decreto-legge n. 179 del 2012 il quale prevede la non rilevanza ai fini fiscali e contributivi del reddito di lavoro derivante dall'assegnazione di strumenti finanziari effettuata dalle start-up innovative o dagli incubatori certificati in favore dei propri amministratori, dipendenti e collaboratori continuativi, ovvero derivante dall'esercizio di diritti di opzione su strumenti finanziari da parte dei predetti soggetti.

Risulta necessario, al fine di comprendere la presente specifica normativa, menzionare il fatto che alle Società costituite in forma di startup innovativa è riconosciuta la possibilità di remunerare amministratori, dipendenti e collaboratori continuativi, attraverso la emissione a favore degli stessi di strumenti finanziari, azioni, quote o diritti di acquisizione di quote.⁵¹

Il beneficio fiscale che ne deriva è la non imponibilità fiscale e contributiva del reddito di lavoro derivante dall'assegnazioni di tali strumenti finanziari, in deroga all'art. 51 del TUIR.

Per quanto concerne i soggetti emittenti, il regime agevolativo è applicabile sugli strumenti finanziari emessi da startup innovativa, da un incubatore certificato o da una società direttamente controllata dalla startup o dall'incubatore certificato. I soggetti beneficiari possono invece essere gli amministratori, i lavoratori dipendenti

50 Nello specifico, per verificare lo status di società non operativa è necessario effettuare il test di operatività di cui al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, teso a verificare se nell'ultimo triennio (ivi compreso l'esercizio per cui è operata la predetta verifica) la media dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi (esclusi quelli di carattere straordinario) risultanti dal conto economico – cosiddetti ricavi effettivi – sia almeno pari al valore determinato mediante applicazione, alla media triennale dei valori attribuibili agli asset patrimoniali specificamente previsti dal comma 1 dell'articolo 30, delle percentuali ivi indicate – cosiddetti ricavi presunti.

51 La possibilità di emettere strumenti finanziari a favore dei medesimi soggetti non è riconosciuta alle Srl semplificate

della startup o dell'incubatore certificato⁵² ed i collaboratori continuativi. E' inoltre da considerare irrilevante che la misura agevolativa venga applicata alla totalità dei soggetti passivi o solo ad alcuni di essi.

Volendo identificare gli strumenti finanziari che rientrano nel piano agevolativo, vanno considerati tali: Azioni o quote⁵³; Stock option⁵⁴; Restricted stock option e restricted stock unit⁵⁵; strumenti finanziari partecipativi.⁵⁶

L'assegnazione di azioni, quote, *stock option*, *restricted stock* e *restricted stock unit*, può avvenire attraverso diverse modalità: è infatti possibile introdurre tramite aumento di capitale a titolo gratuito⁵⁷ o tramite aumento di capitale a titolo oneroso⁵⁸.

52 Sono considerati tali anche i soggetti legati alla startup o all'incubatore certificato tramite un contratto part time o a tempo determinato.

53 E' possibile assegnare azioni e quote ordinarie, ma anche azioni e quote dotate di carattere economico o amministrativo diverso da quello delle quote ed azioni ordinarie.

54 Per stock option si intende il diritto a sottoscrivere, ad un prezzo determinato, azioni o quote di futura emissione della Start Up presso la quale il beneficiario presta servizio o della società controllante questa e sono di norma concesse gratuitamente entro un definito lasso di tempo che solitamente inizia a decorrere dopo che siano trascorsi alcuni anni dalla loro attribuzione (c.d. "*vesting period*")

55 Le restricted option sono azioni soggette a limitazioni relativamente al trasferimento. Per quanto concerne le restricted stock unit, esse sono azioni la cui titolarità effettiva viene ottenuta in un momento successivo alla loro attribuzione

56 Per strumenti finanziari partecipativi devono intendersi strumenti simili alle azioni la cui remunerazione è costituita interamente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente. La possibilità di emettere strumenti finanziari partecipativi è condizionata dalla previsione degli stessi nello Statuto ed in un apposito regolamento. Pur attribuendo eventuali diritti patrimoniali, gli strumenti finanziari partecipativi non attribuiscono qualifica di socio e non consentono la partecipazione al capitale sociale. E 'sempre possibile, se previsto nel regolamento di emissione, di trasformare in futuro tali strumenti in azioni o quote.

57 Nel caso di aumento a titolo gratuito, le azioni e le quote possono essere attribuite gratuitamente ai lavoratori dipendenti della startup che in questo caso costituisce il c.d. Soggetto Abilitato, con delibera dell'assemblea straordinaria, nella misura degli utili distribuibili (art. 2349 cod. civ.). Con riferimento agli amministratori e agli altri soggetti che non siano legati da un vincolo di subordinazione con il Soggetto Abilitato, le azioni e le quote possono essere assegnate gratuitamente – sempre previa delibera dell'assemblea straordinaria – nella misura degli utili netti risultanti dal bilancio, dedotta la quota da destinarsi alla riserva legale. In entrambi i casi, il capitale viene aumentato dall'assemblea straordinaria in misura corrispondente agli utili che si intendono attribuire. Si veda *Modello commentato di piano di incentivazione in equity per la startup innovativa e l'incubatore certificato*, 10 marzo 2015, Ministero dello Sviluppo Economico Segreteria tecnica del Ministro

58 Per quanto concerne l' aumento di capitale a titolo oneroso: le azioni e le quote possono essere attribuite anche mediante au-

E' altresì possibile acquisire azioni o quote e successivamente cederle ai soggetti beneficiari. L'assegnazione di strumenti finanziari partecipativi deve invece essere prevista nello Statuto ed in un apposito regolamento.

Il Work for equity⁵⁹ è una agevolazione che si rivolge a soggetti che prestano la propria arte o professione e che risultano diversi dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori continuativi.⁶⁰

4.4. Art 27 bis DL 179/2012: l'accesso al credito di imposta agevolato regolato dall'art 24 del DL 83/2012.

L'art 27 bis del Decreto legge 179/2012 prevede un ulteriore profilo agevolativo, disponendo la possibilità, per le startup innovative e gli incubatori certificati, di fruire del credito di imposta previsto dall'art 24 del Decreto legge 83/2012 per le società che operino assunzioni di personale altamente qualificato. Come indicato dall'articolo 27 bis, l'accesso al credito di imposta è concesso "al personale altamente qualificato assunto a tempo indeterminato, compreso quello assunto attraverso i contratti di apprendistato".⁶¹

Il secondo comma dell'articolo 27 bis stabilisce inoltre che il credito d'imposta è concesso in via prioritaria rispetto alle altre imprese.⁶²

menti di capitale a pagamento offerti in sottoscrizione ai dipendenti, amministratori, collaboratori continuativi del Soggetto Abilitato, con delibera dell'assemblea straordinaria, che fissa il prezzo a cui le azioni e le quote possono essere sottoscritte (valore nominale, o valore diverso determinato ad esempio sulla base del patrimonio netto della società. Si veda *Modello commentato di piano di incentivazione in equity per la startup innovativa e l'incubatore certificato*, 10 marzo 2015, Ministero dello Sviluppo Economico Segreteria tecnica del Ministro

59 Cappa, Condò, Cesati, Prisco, Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, Scuola di Alta formazione Luigi Marino, Commissione startup, microimpresa e settori innovativi *Work for equity: una opportunità per le start up. Normativa e prassi di riferimento?*, 29 Novembre 2016.

60 Ci riferisce in particolare a professionisti di categoria quali avvocati, commercialisti, notai, consulenti ed in generale prestatori di opere e servizi.

61 Ai fini della concessione del credito d'imposta, non si applicano le disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10 del citato articolo 24 del DL 83/2012.

62 fatta salva la quota riservata di cui al comma 13-bis del predetto articolo 24

4.5 Esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità per compensazione dei crediti IVA (d.l. 3/2015, art. 4, comma 11-novies)

Le startup innovative incontrano un favore di regime anche in materia di Iva. Per esse, difatti, si prevede l'esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità per compensazione dei crediti annuali IVA di importo fino a 50 mila euro.⁶³ Ulteriore agevolazione è prevista per le startup innovative costituite da meno di due anni, le quali possono richiedere il rimborso del credito Iva per importi superiori a 15 mila.

4.6 Articolo 29 del Decreto 179/2012. Detrazione IRPEF e IRES per gli investimenti in startup innovative.

L'art 29 del Decreto 179/2012 introduce, in materia di startup innovative, una misura piuttosto rilevante sotto il profilo fiscale. Essa prevede difatti una agevolazione fiscale ai fini delle imposte sui redditi, ricompensando gli investimenti nel capitale di rischio delle startup innovative⁶⁴, provenienti da persone fisiche e giuridiche⁶⁵.

L'incentivo, originariamente introdotto a favore dei soli investimenti in start-up innovative, è stato fortemente potenziato negli ultimi anni⁶⁶ attraverso diversi interventi legislativi che da un lato ne hanno esteso l'applicabilità e dall'altra hanno potenziato la misura stessa della agevolazione. Di particolare importanza il Decreto 156/2019, *Modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative e in PMI innovative*, che disciplina le modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative e

63 Articolo 4 comma 11-novies del Decreto legge 3/2015.

64 Con riguardo ai rapporti tra disciplina nazionale e vincoli comunitari, è bene mettere in luce come l'articolo 29 sia stato puntualmente e preventivamente sottoposto al vaglio della Commissione Europea al fine di contrastare con il principio di Aiuti di Stato. In particolare con le agevolazioni previste dal Decreto 179/2012 sono state dapprima approvate dalla Commissione UE con Decisione C del 2013, numero 88271 del 5 Dicembre 2013. Il 14 dicembre 2015 e il 19 giugno 2017, la Commissione ha approvato le successive modifiche del regime, sulla base degli orientamenti sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti per il finanziamento del rischio. Con lettera del 23 ottobre 2018, protocollata dalla Commissione lo stesso giorno, le autorità italiane hanno notificato invece l'intenzione di modificare il regime di aiuti SA.47184 (2016/N) - Italia - Incentivi fiscali per investimenti in start-up innovative

65 Restano invece esclusi dalle agevolazioni i soggetti IRAP.

66 Per i conferimenti effettuati nel periodo citato, l'*holding period* previsto era pari a due anni.

in PMI innovative già disposte dall'art. 4, comma 12-bis del D.L. n. 3/2015.

Per quanto riguarda i soggetti ammessi ad usufruire della agevolazione prevista dall'art 29, vanno considerati sia i soggetti IRPEF, secondo i meccanismi applicativi previsti dai commi 1-3 del suddetto articolo che i soggetti IRES (commi 4-6)⁶⁷: in particolare, i commi da 1 a 3 dell'articolo 29 disciplinano le modalità di fruizione dell'agevolazione sotto forma di detrazione, in favore degli investitori "soggetti all'imposta sul reddito delle persone fisiche" ("soggetti IRPEF"); mentre i successivi commi 4, 5 e 6 riconoscono una deduzione agli investitori "soggetti all'imposta sul reddito delle società" ("soggetti IRES").

L'investimento può inoltre essere effettuato per tramite di intermediari qualificati.⁶⁸ Restano invece escluse dalla misura agevolativa prevista dall'articolo 29 i soggetti indicati dall'articolo 2, comma 3 del Decreto attuativo (Decreto 156/2019).⁶⁹

67 I soggetti passivi IRPEF sono quelli ricompresi nelle categorie individuate dal titolo I del TUIR ed i soggetti passivi IRES quelli indicati dal titolo II. Possono dunque usufruire della agevolazione: le persone fisiche; gli esercenti arti e professioni; gli enti non commerciali; gli imprenditori individuali; i soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR, residenti nel territorio dello Stato, che producano reddito in forma associata. Possono altresì beneficiare della medesima agevolazione i soggetti indicati dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 16/E/2014.

68 Per intermediari qualificati si intendono organismi di investimento collettivo del risparmio che investono prevalentemente in startup innovative (OICR)

69 L'articolo indica come escluse dalla agevolazione le seguenti categorie: nel caso di investimenti effettuati tramite organismi di investimento collettivo del risparmio e società, direttamente o indirettamente, a partecipazione pubblica; nel caso di investimenti in start-up innovative o PMI innovative ammissibili che si qualificano come: imprese in difficoltà di cui alla definizione della comunicazione della Commissione europea "Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà" (2014/C 249/01); imprese che hanno ricevuto aiuti di Stato illeciti che non siano stati integralmente recuperati; imprese del settore della costruzione navale e dei settori del carbone e dell'acciaio; alle start-up innovative, alle PMI innovative ammissibili e agli incubatori certificati, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, nonché alle altre società di capitali che investono prevalentemente in start-up innovative o PMI innovative ammissibili; nel caso di investimento diretto, o indiretto per il tramite delle altre società di capitali che investono prevalentemente in start-up innovative o PMI innovative ammissibili e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, ai soggetti che possiedono partecipazioni, titoli o diritti nella start-up innovativa o nella PMI innovativa ammissibile oggetto dell'investimento, ad eccezione degli investimenti ulteriori al ricorrere delle condizioni previste dal paragrafo 6 dell'art. 21 del regolamento (UE) n. 651/2014.

Per quanto concerne la misura della detrazione, nella sua configurazione originaria, valida per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2016, le aliquote dell'incentivo ammontavano al 19% per gli investimenti da parte di persone fisiche e al 20% per le persone giuridiche, salvo le maggiorazioni rispettivamente al 25% e al 27% nel caso di investimenti in startup innovative a vocazione sociale o in ambito energetico, per cui dal 2017 si applica l'aliquota unica al 30%. Una prima modifica al regime agevolativo previsto dall'art.29 è stata introdotta con La Legge di Bilancio 2017. L'articolo 1, comma 66 della Legge 232/2016 introduceva difatti un'aliquota unica del 30% e subordinava la fruizione dell'incentivo al mantenimento della partecipazione nella start-up innovativa per un holding periodo minimo di tre anni. Con La Legge di Bilancio 2019 (articolo 1, comma 218, L. 145/2018) l'agevolazione viene ulteriormente rafforzata prevedendo un'aliquota del 40%, aumentata al 50% se l'investitore, persona giuridica non start-up innovativa, arrivasse ad acquistare l'intero capitale sociale della start-up innovativa.

5. Considerazioni conclusive: può l'Italia diventare una startup nation?

Volendo geolocalizzare i modelli digitali più produttivi ed in crescita a livello globale, sarebbe possibile pensare all'Italia come ad una possibile "start-up nation?".

La trasformazione economica e sociale legata all'espansione del mercato dell'innovazione e alla diffusione degli strumenti digitali è un fenomeno importante con il quale legislatore italiano si è necessariamente dovuto confrontare e le novità legislative introdotte negli ultimi anni sembrano consentire una risposta in parte affermativa⁷⁰.

Come indicato dal Preambolo del Decreto 179/2012, la normativa fino ad ora considerata veniva emanata per "favorire la crescita, lo sviluppo dell'economia e della cultura digitali, attuare politiche di incentivo alla domanda di servizi digitali e promuovere l'alfabetizzazione informatica, nonché per dare impulso alla ricerca e alle innovazioni tecnologiche, quali fattori essenziali di progresso e opportunità di arricchimento economico, culturale e civile e, nel contempo, di rilancio della competitività delle imprese". Nel contesto economico presente tali previsioni acquisiscono un significato forte e profondamente attuale, rendendo impellente per il legislatore il dovere di dedicare

70 Z. Zencovich, *Dati, grandi dati, dati granulari e la nuova epistemologia del giurista*, in Riv. di diritto dei media, 2018, 1 e ss.

maggior attenzione al mondo delle startup innovative quali possibile motore di rilancio dell'economia.

Non può non affermarsi che il regime normativo, ed in particolare quello fiscale, realizzato *ad hoc* per le startup innovative, risponde pienamente alla sua *ratio legis* e promuove l'Italia, almeno sulla carta, a paese competente in materia di innovazione. L'ampio quadro di agevolazioni considerate, difatti, hanno favorito la nascita di tali imprese e ne hanno agevolato la crescita e, a conferma di quanto detto, va peraltro rilevato come il "tasso di nascita" delle startup innovative sia rimasto positivo ed esponenziale negli anni.⁷¹

A livello giuridico, come si ha avuto modo di mettere più volte in luce, lo Startup Act si presenta come una normativa unica e completa e, seppur costeggiata da alcuni profili di incertezza su cui il legislatore dovrà necessariamente intervenire⁷², è senza dubbio possibile affermare che nel complesso la regolamentazione italiana in materia di startup innovative ed in particolare il regime di agevolazioni fiscali ivi realizzata, rappresenta una normativa organica e dinamica.

E' però sufficiente tale requisito a trasformare l'Italia in un paese "digitalizzato" e innovativo?⁷³ O volendo richiamare la nostra domanda iniziale, è possibile definire l'Italia una startup nation?

La domanda potrebbe a tratti risultare prematura, considerata l'entrata in vigore neppure decennale della

normativa in questione, ma se da un lato la nuova forma societaria costituisce un modello piuttosto recente, rendendo dunque necessario attendere un lasso di tempo maggiore per consentire una analisi più realistica sotto il profilo di efficacia della normativa stessa, dall'altro lato il dinamismo del mercato rende impellente domandarsi se gli interventi normativi finora attuati, per quanto validi, siano stati e siano ad oggi sufficienti a rendere l'Italia un *competitor* forte all'interno del mercato globale delle startup innovative.

Se difatti è giusto osservare che la normativa italiana in materia di startup costituisce un modello legislativo innovativo in base ai criteri finora analizzati, è altrettanto vero che l'impatto delle startup innovative italiane sulla realtà economica nazionale ed internazionale rimane ancora inferiore rispetto alla media di altri paesi del sistema europeo.

E' pertanto utile interrogarsi su quali siano le maggiori criticità incontrate dalle startup innovative in questi anni per meglio comprendere se le soluzioni vadano ricercate in profili di carattere giuridico e nel nostro caso fiscale o se diversamente le risposte siano da ricercarsi in meccanismi di natura extra giuridica.

Come evidenziato in precedenza, la normativa italiana agevola le entrate delle startup innovative nel mercato attraverso meccanismi semplificati sotto il profilo amministrativo e agevolativi sotto il profilo fiscale. La nascita delle startup innovative non sembra dunque risultare problematica e ne è indice il fatto che in Italia il numero di startup continua ad aumentare. Il dato che al contrario risulta essere preoccupante è che poche delle startup italiane sopravvivono e che ancora meno realizzano quel processo di crescita necessario per diventare ciò che nel linguaggio odierno viene definito un "Unicorno".⁷⁴ Comprendere i motivi per cui tale "scalabilità" non avviene è complesso. Anche qui la valutazione non può limitarsi ad una analisi puramente giuridica. La letteratura economica mette difatti in luce come uno tra i principali fattori di fallimento delle startup innovative vada ricercato nella inadeguatezza del prodotto o del servizio rispetto ad *business model* che per natura dovrebbe essere scalabile e ripetibile. Ma cosa si intende per scalabile e ripetibile? Non sarebbero questi elementi da essere presi in considerazione dalla normativa?

71 "Il cambiamento economico e sociale connesso al fenomeno della digitalizzazione è oggi posto al centro di nuovi e molteplici interventi da parte del legislatore europeo e nazionale inerenti la tematica de qua, interventi volti cioè a considerare il ruolo sempre più rilevante che essa riveste nella vita dei cittadini e delle imprese" B. Bertarini, *Società e imprese nel mercato unico digitale: nuove prospettive di regolazione pubblica*. in *Diritto dell'Informazione e dell'Informatica* (II), fasc.6, 2018, 923.

72 Per quanto concerne la natura giuridica della startup innovativa ad esempio c'è chi parla di "detipizzazione del tipo non azionario" e chi addirittura definisce le startup innovative come un modello ibrido di società azionaria. Si veda S. Guizzardi, *L'impresa start up innovativa costituita in forma di s.r.l.*, in *Giurisprudenza Commerciale*, fasc.4, 2016, pag. 549; Cagnasso, *Note in tema di s.r.l. start up innovative: un nuovo tipo societario a durata limitata?*, in *Impresa e mercato* (Studi dedicati a Mario Libertini), Di Cataldo, Meli e Pennisi (A cura di), Milano, Giuffrè, 2015, 79 ss.

73 La promozione della cultura e della ricerca scientifica costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione italiana (art.9) ed in tal senso è dovere dello Stato definire meccanismi che valorizzino le diverse attività legate a tale principio. In questo senso si esprimeva la prima dottrina Costituzionale che definiva l'Italia uno "Stato di cultura", annoverando tra le funzioni essenziali dello Stato stesso quello dell'elevazione culturale della collettività. G.Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali*, Bologna-Roma, 1975, 456.

74 Una "unicorn Startup" è un'azienda che raggiunge la valutazione di 1 miliardo di dollari in un periodo relativamente breve dalla sua fondazione. non si intende il fatturato, ma la valutazione globale dell'azienda, che nel caso di Startup innovative molto spesso prescinde dai normali parametri di bilancio con i quali si giudicano le aziende tradizionali

L'art 25 co. 2 del Decreto 179/2012 stabilisce che le società ivi considerate debbano avere come oggetto sociale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico. La componente di innovazione è senza dubbio fondamentale e determinante per stabilire e selezionare fin da subito quali startup possano davvero essere considerate innovative e dunque accedere al piano di agevolazioni previste.⁷⁵ In questo

⁷⁵ La componente di innovazione a carattere tecnologico è determinante nella definizione di startup innovativa. Non sono invece posti altri limiti a livello settoriale. E' dunque da considerare come le misure descritte siano applicabile qualsiasi settore di impresa purché caratterizzata dal fattore tecnologico. Allo stesso tempo, il criterio tecnologico, come già evidenziato nel documento "Restart Italia" elaborato dal Ministero dello Sviluppo Economico, risulta essere piuttosto "critico" dovuto alla mancanza di una precisa definizione di ciò che può essere definito come innovazione. E' la natura dinamica ed evolutiva del concetto di innovazione che rende difficile incorniciarla in una definizione: "Se riuscissimo ad essere accurati oggi nella sua definizione, staremmo già escludendo la vera innovazione, l'ultima, quella che ancora non esiste e che arriverà domani. Al tempo stesso, con questa indeterminatezza il Governo dovrà fare i conti, per evitare che chiunque – a caccia dello status di startup – cominci a definirsi innovativo." Ministero dello Sviluppo Economico, *Restart Italia. Rapporto della Taskforce sulle startup istituita dal Ministero dello Sviluppo Economico*.

Per questo motivo consideriamo che il tipo di innovazione di cui parliamo sia quella tecnologica e riteniamo di dover fornire degli indicatori che consentano di verificare concretamente il possesso del requisito (e) indicato sopra. A livello europeo non esiste una definizione unica di startup. Allo stesso tempo è possibile rintracciare nella normativa e nelle politiche comunitarie alcuni elementi utili per capire come Bruxelles abbia affrontato il nodo della dimensione "innovativa" delle nuove imprese. Anzitutto, i primi elementi possono essere individuati tra le caratteristiche che una "giovane impresa innovativa" deve presentare affinché gli aiuti diretti che riceve siano compatibili con il mercato comune, e quindi con la politica della concorrenza dell'Unione Europea. Tra queste caratteristiche, oltre al fatto che deve trattarsi di una piccola impresa esistente da meno di sei anni al momento dell'erogazione dell'aiuto, è previsto espressamente che il riconoscimento del carattere di "impresa innovativa" avvenga sulla base del fatto che (i) lo Stato membro può dimostrare, attraverso una valutazione eseguita da un esperto esterno, in particolare sulla base di un business plan, che il beneficiario in un futuro prevedibile svilupperà prodotti, servizi o processi tecnologicamente nuovi o sensibilmente migliorati rispetto allo stato dell'arte nel settore interessato nella Comunità, e che comportano un rischio di insuccesso tecnologico o industriale, oppure (ii) le spese di ricerca e sviluppo rappresentano almeno il 15 % del totale delle sue spese operative in almeno uno dei tre anni precedenti la concessione dell'aiuto. Al di fuori di questa distinzione, non viene tracciata nessuna limitazione di tipo settoriale: le misure descritte in questa scheda sono potenzialmente accessibili a tutto il mondo produttivo, dal digitale alla manifattura, dal commercio all'agricoltura. Nessuna limitazione alla fruizione dei benefici è posta nemmeno con riferimento alla composizione della compagine sociale o alla localizzazione territoriale dell'azienda.

senso non sarebbe dunque opportuno un chiarimento da parte del legislatore?

Un chiarimento di questo tipo creerebbe senza dubbio una selezione più rigida, ma riserverebbe le agevolazioni previste solo a quei progetti che potenzialmente possiedono capacità reali di crescita. A confermare la validità di tale teoria rimane l'elemento di periodicità delle agevolazioni. Se le startup innovative non fossero destinate a crescere, non avrebbe difatti alcun senso limitare a cinque anni il periodo agevolativo.

E' altresì utile domandarsi se un intervento in materia europea non risulti necessario. Il fattore innovativo costituisce oggi uno dei maggiori driver di sviluppo economico e risulta utile domandarsi se il mercato europeo non dovrebbe. E' utile domandarsi se il mercato europeo non dovrebbe in tal senso sviluppare una policy comune soprattutto in un'epoca in cui il mercato si muove per macro aree.

Un ulteriore profilo di riforma è emerso invece con forza negli ultimi mesi. Le più recenti vicende legate all'emergenza Covid-19 hanno infatti dimostrato l'utilità di aumentare ed accelerare l'innovazione tecnologica delle imprese italiane, corroborando la necessità di potenziare le misure previste dal Piano Industria 4.0 ed in particolare, ampliando le misure di sostegno previste per le startup innovative ed in particolare incrementando il quadro delle agevolazioni fiscali in particolare per quanto concerne gli investitori.⁷⁶ La società si è repentinamente trovata ad affrontare sfide alle quali l'Italia non era ancora pienamente preparata ed in questo senso le startup innovative si sono rivelate come uno strumento in grado di rispondere in maniera celere a necessità impellenti dei diversi settori del mercato, anche se non tutte sono state in grado di sopportare l'impatto della crisi economica generata dalla emergenza sanitaria. E' questo un punto sul quale il legislatore sembra particolarmente sensibile.

Volendo valutare le qualità che rendono un Paese attrattivo sotto il profilo dell'innovazione in grado di creare un terreno fertile per la nascita e la crescita di nuove startup innovative, è possibile affermare che l'elemento fiscale costituisce senza alcun dubbio un aspetto fondamentale. Osservando alcuni dei Paesi con maggior

⁷⁶ Rapporto per il Presidente del Consiglio "Iniziativa per il Rilancio 2020-2022", elaborato dal Comitato economico di esperti in materia economica e sociale di Giugno 2002. Nello specifico si richiede di "Rafforzare le misure di sostegno alle start-up e PMI innovative con incremento delle agevolazioni fiscali per l'investimento da parte di individui, società e fondi specialistici (detassazione proventi e aumento dell'ammontare di detrazione e deduzione) e con l'aumento di massimali previsti per gli investimenti annui".

numero di startup innovative di successo e dunque capaci di generare un impatto favorevole sul piano economico, si conferma infatti che tra i fattori condizionanti rientrano certamente il livello di tassazione e la qualità della previdenza sociale in quanto elementi necessari a valutare il rischio di apertura di una attività di impresa.

Allo stesso tempo è però utile osservare come la fiscalità seppur agevolata non costituisce l'unico fattore determinante nel successo delle startup. Altri elementi diventano determinanti. Accanto ai criteri fiscali vanno difatti valutati elementi quali, ad esempio, gli investimenti in digitalizzazione che, incidendo direttamente sulla trasmissione dei dati, rendono il processo digitale più veloce e dunque più competitivo. Non vanno peraltro sottovalutati anche elementi di valore morale, quali il livello di fiducia instaurato tra cittadini ed istituzioni, fattore quest'ultimo che rende più favorevoli gli investimenti e la creazione di partnership tra grandi aziende e startup innovative.

Risulta chiaro dunque come il successo di una riforma fiscale in materia di startup vada accompagnata da una analisi più ampia di carattere economico, tecnologico e sociale. Il legislatore deve ampliare necessariamente il proprio sguardo ed estendere le proprie capacità oltre il fattore puramente fiscale cercando di intervenire anche su quei meccanismi tipicamente alieni al diritto, ma sui quali il diritto può certamente incidere. La necessità di un progetto paese "connesso" e a lungo termine è necessario per non inficiare le riforme di carattere fiscale.

Come indicato nell'introduzione del presente articolo, lo Startup Act costituisce solo il primo passo di quell'importante processo normativo avviato dal legislatore per regolamentare la particolare e nuova forma di impresa giuridicamente conosciuta come startup innovativa, ma è tempo di ulteriori passi, sia sotto il profilo fiscale che sotto il profilo economico-sociale.

Tornando alla nostra questione iniziale: è possibile considerare l'Italia come una startup nation?

Sotto il profilo giuridico è possibile riconoscere il continuo e costante sforzo del legislatore italiano in materia di startup innovative⁷⁷ e affermare che i numerosi interventi legislativi hanno creato una base di partenza favorevole, ma va sottolineato come una buona partenza non significhi necessariamente una strada di successo. Come si ha avuto modo di mettere in luce è necessario proseguire con determinazione nel cammino avviato e compiere ulteriori passi sia a livello fiscale che in generale a livello di promozione dell'Industria 4.0 a livello economico, tecnologico e sociale.

Maria Chiara Fazio

⁷⁷ A tal proposito è utile mettere in luce alcune ulteriori agevolazioni introdotte dalla ultima Legge di Bilancio. Il Ministero dello Sviluppo economico ha definito i nuovi criteri e modalità di presentazione per richiedere l'agevolazione prevista da Smart&Start Italia, la misura che ha l'obiettivo di sostenere la nascita e lo sviluppo di startup innovative su tutto il territorio nazionale. Smart&Start Italia dispone di una dotazione di circa 90 milioni di euro per finanziare piani d'impresa di importo compreso tra 100 mila e 1,5 milioni di euro, finalizzati alla produzione di beni e all'erogazione di servizi ad alto contenuto tecnologico e innovativo. La misura agevolativa è riservata alle startup innovative, localizzate su tutto il territorio nazionale, iscritte nell'apposita sezione speciale del registro imprese e in possesso dei requisiti di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 179/2012. Le startup devono essere costituite da non più di 60 mesi alla data di presentazione della domanda e devono rientrare nella categoria di piccola impresa. Si veda anche: E. Corapi: *Regulatory Sandbox in fintech?* in *Diritto del Commercio Internazionale*, 4, 2019, 785

Il nuovo postulato della rappresentazione sostanziale per i soggetti Oic adopters: quali riflessi sulla determinazione del reddito d'impresa?

di Valentina Massone

1. **Introduzione.**
2. **Il principio della prevalenza della sostanza economica dell'operazione o del contratto sulla forma giuridica.**
3. **La rilevanza ai fini fiscali dei componenti reddituali rappresentati secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo principio di derivazione rafforzata per i soggetti Oic adopters.**
4. **Conclusioni.**

ABSTRACT: Il recepimento all'interno del T.u.i.r. del principio della rappresentazione sostanziale ha comportato uno stravolgimento epocale della logica su cui si reggeva tutta l'impalcatura delle regole di determinazione del reddito d'impresa per i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo il Codice civile ed i principi contabili nazionali. L'affermazione di tale principio rende indispensabile, al fine di poter rappresentare correttamente i riflessi sul piano tributario di una determinata operazione o di un contratto, analizzare e interpretare in maniera compiuta i contratti, facendone emergere la reale sostanza economica insita negli stessi. Ciononostante, dal momento che i principi contabili elaborati dall'Oic non riescono a cogliere tutte le possibili fattispecie che concretamente vengono a delinarsi nella realtà, il nuovo principio contabile Oic 11 ha espressamente preso in considerazione la possibilità che il redattore del bilancio possa sopperire a tali lacune elaborando e implementando una politica contabile autonoma. Questo mutato scenario renderà necessario anche un ripensamento da parte del legislatore fiscale, che finora ha mostrato di voler recepire sul piano tributario le sole declinazioni pratiche del principio di prevalenza della sostanza sulla forma espressamente disciplinate dall'Oic nei propri principi contabili nazionali, al fine di poter attribuire rilevanza fiscale ad un trattamento contabile elaborato in via autonoma dalla singola impresa, in assenza di una specifica disciplina insita nei singoli principi contabili nazionali.

1. Introduzione.

Nel presente contributo verranno esaminati i riflessi sulla determinazione del reddito d'impresa derivanti dalla concreta applicazione del postulato della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, per effetto dell'intrecciarsi di due tra le più incisive innovazioni a cui si è assistito in questi ultimi anni. Ci si riferisce, da un lato, alle modifiche apportate alla disciplina civilistica del bilancio di esercizio ad opera del d. lgs. 18 agosto 2015, n. 139 - che ha recepito la Direttiva 2013/34/EU¹ (con riguardo ai bilanci di esercizio delle imprese non tenute ad applicare i principi contabili internazionali Ias/Ifrs) - e, dall'altro, all'estensione dell'applicazione del principio della derivazione rafforzata - prima d'allora previsto soltanto per le imprese obbligate a redigere il bilancio in base ai principi contabili internazionali Ias/Ifrs - anche ai soggetti Oic *adopters* per opera del d. l. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

¹ Si fa riferimento alla Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013, n. 34, relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio ed abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio (rispettivamente, IV e VII direttiva CE). In ambito europeo la Commissione Europea aveva già rimarcato la necessità per gli Stati membri di avviare un processo di armonizzazione dei dati contabili allo scopo di favorire la comparabilità spaziale delle *performance* economiche e finanziarie delle società operanti nei diversi Paesi e di prevedere, proprio a tale scopo, un *set* minimo di informazioni finanziarie la cui inclusione nei bilanci avrebbe consentito agli *stakeholders* di poter effettuare più agevolmente tale comparazione.

Nel nostro ordinamento, i provvedimenti volti al coronamento di tali obiettivi di armonizzazione contabile previsti dalla Commissione Europea hanno riguardato due distinti gruppi di soggetti. Da un lato, i soggetti obbligati all'adozione dei principi contabili internazionali, per i quali si è proceduto ad esercitare le opzioni previste dall'art. 5 del Regolamento n. 1606 del 2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002; dall'altro lato, tutti gli altri soggetti, a cui non si imponeva l'obbligo di adottare gli Ias/Ifrs e per i quali è stato avviato un processo di modernizzazione e recepimento delle Direttive contabili.

Una tra le novità di maggior rilievo recate dalla Direttiva 2013/34/EU, che ha rappresentato il momento culminante di un processo di modernizzazione delle Direttive contabili a livello europeo, è stata quella di prevedere l'obbligo per le imprese operanti negli Stati membri di rappresentare contabilmente i propri fatti gestionali tenendo conto della sostanza economica dell'operazione o del contratto² nonché di fornire tutte le informazioni rilevanti³, intendendosi per tali quelle la cui "... omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio di impresa".

Preme sin d'ora evidenziare come sia stata proprio la consacrazione, all'interno del Codice civile, del principio della prevalenza della sostanza sulla forma - avvenuta definitivamente ad opera del d. lgs. n. 139 del 2015 con riferimento ai bilanci d'esercizio chiusi al 31 dicembre 2016 - a rappresentare il motore principale che poi ha consentito di avviare tutto quel processo di riforma successivamente sfociato nella previsione dell'estensione del principio di derivazione rafforzata - già previsto nell'art. 83 del D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti T.u.i.r.) per i soggetti Ias *adopters*⁴ - anche alle imprese che si avvalgono, nella redazione del proprio bilancio, delle regole previste dal Codice civile e dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (di seguito OIC). Per tali sog-

2 Tale obbligo, previsto dall'articolo 6, comma 1, lett. b), della Direttiva, è stato recepito, poi, dal d. lgs. n. 139 del 2015, che ha introdotto all'art. 2423 - bis, comma 1- bis, del Codice civile il principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

3 Si tratta del nuovo postulato della rilevanza, contenuto nell'art. 2423, comma 4, del Codice civile, nel quale si afferma che "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta ...", e nel nuovo art. 2423-bis, comma 1, numero 1-bis che recita: "la rilevazione e presentazione delle voci va effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

4 Il principio di derivazione rafforzata per i soggetti Ias/Ifrs *adopters* era stato introdotto dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), che ha modificato l'art. 83 del T.u.i.r., prevedendo, in modo del tutto innovativo, che per i soggetti che redigono il bilancio in base agli Ias "valgono, anche in deroga alle disposizioni del T.u.i.r. i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili". I criteri di qualificazione previsti dagli Ias/Ifrs corrispondono alle regole attraverso cui tali principi tendono a rappresentare in bilancio la sostanza economica dell'operazione posta in essere. Da tale rappresentazione conseguono, poi, i criteri di classificazione e imputazione temporale (competenza) previsti dagli specifici Ias/Ifrs. Questi criteri assumono, per effetto del principio di derivazione rafforzata, rilevanza anche fiscale, oltre che contabile.

getti, infatti, si sarebbe venuto a creare potenzialmente un doppio binario civilistico-fiscale: da un lato, infatti, si profilava la necessità per essi di determinare il risultato di esercizio assumendo le operazioni gestionali così come rappresentate e qualificate in ossequio a un criterio di rappresentazione sostanziale; dall'altro, la successiva determinazione delle imposte sul reddito di impresa si sarebbe dovuta attenere alle regole impartite dalla disciplina fiscale, contenuta negli articoli 81 e seguenti del T.u.i.r., ispirate ad una logica diametralmente opposta.

La predisposizione di un bilancio orientato a rappresentare i fatti di gestione privilegiando la sostanza economica dei fatti e delle operazioni gestionali rispetto alla forma giuridica - sebbene limitatamente alle specifiche fattispecie indicate dal Codice civile e dai principi contabili nazionali - veniva, così, a porsi irrimediabilmente in contrasto con l'impostazione strutturale del T.u.i.r. (risalente al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597), che al contrario, assumeva una rappresentazione contabile dei fatti di gestione fondata sull'aspetto giuridico - formale.

Per tale ragione, all'interno del mutato scenario scaturente dalle novità apportate dal d. lgs. n. 139 del 2015, per le imprese tenute ad applicare i nuovi principi contabili nazionali elaborati dall'Organismo Italiano di contabilità non sembrava più possibile continuare ad avvalersi del principio di derivazione semplice sancito dall'art. 83, 1° comma, 1° periodo, del T.u.i.r. e veniva avvertita fortemente l'esigenza di realizzare un allineamento tra le regole civilistiche⁵ e quelle fiscali al fine di poter determinare il reddito imponibile ai fini Ires, nonché il valore della produzione netta ai fini Irap, assumendo come base di riferimento le risultanze del bilancio civilistico.

5 Il d. lgs. n. 139 del 2015 non conteneva alcuna disposizione di carattere fiscale (ai fini Ires o Irap), pur avendo introdotto sostanziali modifiche sulle rappresentazioni di bilancio destinate a incidere inevitabilmente sia sulla determinazione del reddito imponibile ai fini Ires (ai sensi dell'art. 83 del T.u.i.r.) sia sulla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap (ai sensi dell'art. 5 del d. lgs. n. 446 del 1997). Per tale ragione, era necessario chiarire quale rilevanza assegnare ai fini tributari alle novità in tema di predisposizione del bilancio di esercizio. Tuttavia, il decreto in esame si limitava a prevedere, all'art. 11, che "dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica". Si rammenta che una analoga previsione era già contenuta nell'articolo 25 della legge del 31 ottobre 2003, n. 306, attraverso la quale il nostro Paese, nel recepire il regolamento n. 1606/2002, aveva esercitato l'opzione per l'estensione dell'ambito di applicazione dei principi contabili internazionali anche ai bilanci separati di talune categorie di imprese, mediante il d. lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, il quale conteneva in sé tre articoli riguardanti la fiscalità, rispettivamente, per Ires ed Irap a regime nonché per la prima applicazione nel periodo transitorio.

La soluzione prescelta dal nostro legislatore è stata quella di realizzare un intervento di allineamento e coordinamento tra le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio di esercizio in base ai nuovi principi contabili nazionali e le regole di determinazione dell'imponibile ai fini Ires e Irap, prevedendo, nel contempo, per le imprese di minori dimensioni (le cosiddette microimprese⁶) un regime fiscale diverso e semplificato rispetto a quello previsto per le imprese *Oic adopters*.

Tale intervento è stato realizzato, appunto, attraverso l'art. 13-*bis*, 2° comma, lettera *a*), n. 2) del d. l. 30 dicembre 2016, n. 244 (cosiddetto Decreto Milleproroghe), convertito con legge 27 febbraio 2017, n. 19, attraverso il quale sono stati modificati gli articoli 83 e 109 del T.u.i.r.

Nel prosieguo ci si propone di esaminare le conseguenze e i principali limiti insiti nel ricorso al principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, concentrando l'attenzione, in particolare, su quelle particolari ipotesi in cui non si rinviene uno specifico principio contabile nazionale dedicato espressamente al trattamento di una determinata fattispecie.

2. Il principio della prevalenza della sostanza economica dell'operazione o del contratto sulla forma giuridica.

Come accennato, la novità probabilmente più rivoluzionaria apportata dal d. lgs. n. 139 del 2015 in tema di postulati generali di redazione del bilancio di esercizio è rappresentata dalla riformulazione dell'art. 2423-*bis* del Codice civile, nel quale trova ora una sua esplicita enunciazione il principio di prevalenza della sostanza sulla forma⁷. L'inserimento di questo nuovo principio

tra i postulati generali, insieme a quello di rilevanza (o anche materialità), si colloca come un importante passaggio che va nella direzione di integrare il principio di rappresentazione veritiera e corretta⁸ ed ha realizzato, nel contempo, un processo di più decisa convergenza verso i principi contabili internazionali già fissati dallo *Iasb* (*International Accounting Standard Board*) e la filosofia che anima gli stessi.

Esercitando la facoltà prevista dall'art. 6 della Direttiva 34/2013/UE, che demandava agli Stati membri la scelta di prevedere o meno tale regola all'interno dei bilanci, il d. lgs. n. 139 del 2015 ha modificato l'art. 2423-*bis*, 1° comma, n. 1), riguardo al postulato della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica⁹.

anche all'interno del nostro ordinamento, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, che già ricopriva un ruolo centrale all'interno dei principi contabili internazionali. In ogni caso, tale riforma era apparsa a molti priva del "coraggio necessario" per porre in essere un radicale cambiamento di visuale nella direzione dell'affermazione, priva di equivoci, del principio in parola. Perplesità in proposito erano state espresse dallo stesso *Oic*, in sede di commento allo schema di decreto, secondo cui "Ove, per contro, si ritenga che la prescrizione in esame intenda introdurre il principio della prevalenza della sostanza sulla forma sembra impropria una dizione che ne circoscrive la portata in termini di funzione economica degli elementi dell'attivo e del passivo e ne associa l'attuazione alla sola valutazione delle voci patrimoniali. Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma ha certamente riflessi sui criteri di valutazione degli elementi patrimoniali, ma può averne anche sui criteri di contabilizzazione e di rappresentazione dei valori nello stato patrimoniale e nel conto economico". Le osservazioni dell'*Oic* non sono state, tuttavia, recepite dal legislatore e, come sottolineato dalla dottrina, ciò ha contribuito a rendere poco chiara la formulazione del nuovo articolo 2423-*bis* del Codice civile, soprattutto se confrontata con l'assetto dei principi contabili internazionali, all'interno del quale la *substance over form* ha una tradizione consolidata ed opera ad ampio raggio. Si veda M. BONACCHI – M. FERRARI, *Leasing finanziario. Profili contabili, fiscali e gestionali*, Ipsa, 2005, 71.

8 Il d. lgs. n. 139 del 2015 appare principalmente improntato a migliorare la chiarezza delle informazioni trasmesse attraverso il bilancio secondo una duplice filosofia: da un lato, attraverso una rappresentazione e una valutazione delle voci di bilancio alla luce del criterio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, dall'altro attraverso una razionalizzazione del tipo di informazioni da fornire attraverso l'introduzione del principio di rilevanza, con ciò accogliendo le istanze che si erano venute a formare in dottrina e giurisprudenza. Si veda F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Cedam Wolters Kluwer, 2019.

9 La nuova formulazione del principio ricalca pressoché fedelmente quella proposta dall'art. 6, primo par., lett. *b*), della Direttiva 2013/34/UE, che costituisce espressione di quanto sottolineato al considerando n. 16 della Direttiva, nel quale il legislatore comunitario ha puntualizzato che "la presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti", evidenziando,

6 Un'altra novità di grande spicco, prevista dall'articolo 6, 13° comma, del d. lgs. n. 139 del 2015 è costituita dall'introduzione del nuovo art. 2435-*ter*, che ha previsto una nuova categoria di imprese, le cosiddette "microimprese", ossia quelle società che, oltre a non aver emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, nel primo esercizio di attività o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

7 L'art. 2423-*bis* era già stato oggetto di modifica da parte del d. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, il quale, al 1° comma, aveva previsto che la valutazione delle voci venisse fatta "tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato". La formulazione della norma appariva di primo acchito piuttosto ambigua, tuttavia la Relazione di accompagnamento al decreto legislativo aveva chiarito che con tale modifica si era inteso introdurre,

In particolare, è stato eliminato l'inciso "nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato" - introdotto dal legislatore con la riforma del diritto societario attuata nel 2003 ad opera del d. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 - ed è stato aggiunto un nuovo comma 1-bis), a norma del quale "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"¹⁰.

altresì, che sarebbe necessario "consentire agli Stati membri di esentare le imprese dall'obbligo di applicare tale principio". Quest'ultima opzione non è stata, tuttavia, accolta nel nostro ordinamento. E' opinione ampiamente diffusa e condivisa in dottrina che la Direttiva citata abbia inteso codificare il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, anche se in maniera non del tutto esplicita. Preme rilevare che, mentre adesso all'interno dell'ordinamento nazionale, come detto, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma trova una sua esplicita codificazione all'interno dell'art. 2423-bis, al contrario, in ambito Ias/Ifrs, nel nuovo *Conceptual Framework for Financial Reporting*, nella nuova versione approvata il 28 marzo 2018, il riferimento al principio di prevalenza della sostanza sulla forma è stato assorbito nel concetto di rappresentazione fedele (che diventa una delle caratteristiche qualitative di primo livello dell'informazione contabile) e non trova più espressione autonoma, sulla base del presupposto che il riferimento fosse pleonastico. Il concetto di *Substance over form* viene sostituito con quello di *Substance of contractual rights and contractual obligations*. In tal modo, sembra superato quanto indicato nel *Conceptual Framework* del 2001, in cui le operazioni aziendali dovevano essere interpretate "in accordance with their substance and economic reality". Alla sostanza economica delle operazioni, quale espressione dell'attendibilità dell'informazione fornita continua, tuttavia, a fare riferimento lo Ias 8. Si veda G. ZIZZO, *La fiscalità delle società Ias Ifrs*, WOLTERS KLUWER, 2018.

10 La relazione di accompagnamento al decreto n. 139 del 2015 ha precisato che la modifica, più che introdurre una effettiva innovazione, ha avuto principalmente lo scopo di fare maggiore chiarezza all'interno dell'attuale quadro regolatorio. Si legge, infatti, nella stessa: "L'art. 2423-bis, già oggi, richiama la necessità di tener conto, ai fini della valutazione delle voci di bilancio, della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato. Nella sua formulazione attuale, tuttavia, la disposizione del codice ha suscitato più di un problema interpretativo. Il concetto di funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo, infatti, può evocare il concetto di destinazione e si è lungamente discusso circa l'effettiva portata applicativa della disposizione. (...) Ciò premesso, l'art. 2423-bis è riformulato chiarendo che il riferimento alla sostanza va riferito al contratto o all'operazione, piuttosto che alla voce dell'attivo o del passivo di bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella direttiva". Già all'atto dell'introduzione del principio per la prima volta all'interno del Codice civile, in occasione della riforma del diritto societario, la dottrina prevalente aveva ritenuto che tale disposizione, secondo cui occorre fare riferimento alla funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo, fosse finalizzata ad inserire norme, quali quelle sulle vendite con obbligo di retrocessione a termine e quelle relative all'informativa sui *leasing* finanziari, ispirate al principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica dell'operazione, ma che non avesse prodotto conseguenze di rilievo sulle scelte del redattore del bilancio, che ha perseverato nell'applicare le regole

Nell'avvalersi di questa facoltà, il d.lgs. n. 139 del 2015 ha esteso l'applicazione di tale principio alla generalità delle imprese, ivi comprese le piccole e microimprese, con tutte le conseguenze che tale scelta comporta, dal momento che le regole contabili ispirate al principio di rappresentazione sostanziale non sempre appaiono di agevole applicazione, specie per le società non dotate di strutture contabili amministrative articolate e sofisticate¹¹.

puntuali di rilevazione e valutazione delle varie voci senza appurare, di volta in volta, l'effettiva aderenza alla sostanza economica dell'operazione. Si veda F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Cedam Wolters Kluwer, 2019, cui si rimanda per una più approfondita disamina intorno al dibattito dottrinale sorto con riguardo alla valenza da attribuire alla locuzione "funzione economica", contenuta nella previgente formulazione della norma. Si nota che nella nuova formulazione della disposizione non compare il termine "valutazione" - la quale, al contrario, figurava nella formulazione previgente - quasi come a voler scongiurare il rischio di lasciare aperte le porte a interpretazioni del concetto di sostanza economica troppo estreme ed arbitrarie, potenzialmente sovversive delle norme sulla valutazione. Dal tenore letterale della disposizione emerge, pertanto, come il principio concerna esclusivamente la presentazione delle voci in bilancio. Questa assume un ruolo centrale nella formazione del bilancio in quanto implica una preliminare qualificazione dell'operazione nell'ottica della prevalenza della sostanza sulla forma ponendosi, dunque, a monte delle altre fasi che completano la redazione dello stesso. Cfr. M. CASÒ, *Principi contabili nazionali e internazionali la prevalenza della sostanza sulla forma: un decreto, due fatti, tre considerazioni, il rischio di bilanci difformi tra loro*, in *Riv. Dott. Comm.*, n. 2/2016, 235. Secondo F. MONTANARI, op. ult. cit., "la collocazione del principio in esame, in via del tutto autonoma, nella fase maggiormente delicata e giuridicamente qualificante gli accadimenti aziendali, dovrebbe implicarne una sorta di superiorità assiologica dello stesso rispetto agli altri postulati di redazione del bilancio. Alla luce della novella del 2015, infatti, è possibile, certamente, sostenere che una rappresentazione veritiera e corretta delle poste contabili presupponga una qualificazione delle operazioni in un'ottica sostanzialistica". Di principio "sovraordinato alle specifiche disposizioni legislative" parla anche S. Fortunato, *Gli obiettivi informativi del "nuovo" bilancio d'esercizio*, in *Giur-com*, 2017, 510.

11 Preme osservare che già nella proposta di articolato normativo formulata dall'Oic nel 2008 per il completamento dell'attuazione delle direttive "fair value" e "modernizzazione" (Direttive 2001/65/CE e 2003/51/CE) era stata prospettata l'introduzione del concetto della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica dell'operazione come principio generale di redazione del bilancio. Già all'epoca, Assonime e altre associazioni di categoria avevano evidenziato la necessità di un'adozione graduale di tale principio in modo da poter tenere conto, nello specifico, delle difficoltà applicative che l'estensione dello stesso avrebbe causato alla categoria delle microimprese. Sempre nella piena coscienza di tali obiettive difficoltà, Assonime aveva proposto, in occasione della consultazione pubblica promossa dal MEF sulle modalità di recepimento della direttiva 34/2013/UE, di circoscrivere l'applicazione del principio di rappresentazione sostanziale alle imprese di maggiori dimensioni, ma tale proposta non ha, poi, trovato accoglimento.

In dottrina è stato sollevato più di un dubbio in merito al significato da attribuire a tale principio e alla sua effettiva portata¹².

La Relazione di accompagnamento al decreto n. 139 del 2015 ha evidenziato *“come la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali”*, affermando, inoltre, che *“ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte”*.

Di conseguenza, nel quadro delineato dal d. lgs. n. 139 del 2015, il legislatore ha inteso attribuire all'Organismo Italiano di Contabilità un ruolo istituzionale, con il compito di predisporre e aggiornare i principi contabili nazionali, in attuazione (e ad integrazione) delle norme sul bilancio recate dal Codice civile. Questo assetto normativo inizialmente aveva alimentato dubbi e incertezze in ordine all'ambito operativo e alle modalità di applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma per le imprese Oic *adopters*, sia sul piano civilistico sia su quello fiscale, alla luce del principio di derivazione rafforzata.

La dottrina si era confrontata su tale questione e a tal proposito erano state formulate tre diverse interpretazioni.

Secondo una prima ricostruzione, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma veniva ad assurgere al

12 In primo luogo, è stato osservato che il novellato art. 2423-bis del Codice civile si limita a fare riferimento alla sostanza dell'operazione o del contratto senza specificare se tale riferimento debba intendersi riferito alla sostanza economica ovvero agli effetti giuridici del contratto. In realtà, la locuzione adottata dal d.lgs. n. 139 del 2015 si limita a replicare il tenore letterale dell'art. 6 della Direttiva 34/2013, la quale, al punto 16 dei *“considerando”*, chiarisce che il principio in questione è strettamente funzionale a garantire la comparabilità dei bilanci e va, dunque, inteso come riferito alla sostanza economica dell'operazione (*“per garantire che le informazioni indicate siano comparabili ed equivalenti, i criteri di rilevazione e valutazione dovrebbero includere la presunzione di continuità aziendale, la prudenza e il criterio della competenza. (...) La presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti. Si dovrebbe tuttavia consentire agli Stati membri di esentare le imprese dall'obbligo di applicare tale principio”*). Di conseguenza pare ormai fuor di dubbio che il concetto di sostanza dell'operazione debba essere inteso in questa medesima accezione anche all'interno del nostro ordinamento, ossia riferito alla sostanza economica dell'operazione.

ruolo di precetto fondamentale ai fini della redazione del bilancio e avrebbe dovuto sempre prevalere in via generale e indipendentemente dalle fattispecie specificamente prese in considerazione dall'Oic, con la conseguenza che il redattore del bilancio avrebbe dovuto sempre attenersi rigorosamente allo stesso, andando anche oltre le indicazioni fornite dai principi contabili nazionali, in modo da ricercare sempre le soluzioni contabili più aderenti al principio stesso e, all'occorrenza, facendo anche ricorso a quanto statuito nei principi contabili internazionali¹³.

Tuttavia, questa prima soluzione è stata criticata da alcuni Autori¹⁴ che la ritenevano difficilmente percorribile, dal momento che avrebbe finito per riconoscere e attribuire all'Organismo Italiano di Contabilità un ruolo di *“produttore di norme giuridiche”*, ponendosi in tal modo in contrasto con il principio di legalità fissato dall'art. 23 della Costituzione.

Un'altra corrente dottrinale affermava che la concreta applicazione del principio dovesse avvenire attraverso la necessaria intermediazione operata dai principi contabili nazionali approvati dall'Organismo Italiano di Contabilità¹⁵.

13 Seguendo questa corrente di pensiero si sarebbe potuta ritenere ammissibile, secondo alcuni Autori, l'iscrizione nell'attivo patrimoniale di un bene utilizzato sulla base di un contratto di *leasing*, facendo ricorso ai principi contabili internazionali, sebbene gli artt. 2423 e seguenti del Codice civile equiparino la rilevazione in bilancio del contratto di locazione finanziaria a quella del contratto di locazione, con l'obbligo di fornire indicazione in nota integrativa dei dati richiesti dall'art. 2427, n. 22), c.c. Si veda G. Andreani - A. TUBELLI, *Rappresentazione sostanziale ai fini della determinazione del reddito*, in *Il fisco*, 32-33 del 2018, 3129.

14 Si veda G. ANDREANI - A. TUBELLI, *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese Oic: una riforma a metà?*, in *Il fisco*, 30/2017, 2907. Secondo gli Autori, tale soluzione avrebbe finito con lo svilire *“la funzione “paralegislativa” demandata all'OIC in tema di bilancio d'esercizio”*.

15 A favore di tale soluzione deponeva la Relazione di accompagnamento al decreto n. 139 del 2015, nella quale veniva chiarito che *“ai principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi di rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte”*. Conformemente a quanto previsto dalla Relazione, nel documento che ha accompagnato i nuovi principi contabili pubblicati il 22 dicembre 2016, l'Organismo Italiano di Contabilità ha predisposto un elenco (non esaustivo e suscettibile di essere integrato nel corso delle successive revisioni dei principi contabili) delle fattispecie nelle quali viene declinato in concreto il principio di rappresentazione sostanziale. Si tratta di fattispecie nelle quali, pur non disconoscendo gli effetti giuridici che scaturiscono dai contratti, la regola contabile

In base a questa seconda interpretazione, dunque, il legislatore avrebbe inteso investire tale Organismo del compito di individuare e configurare le fattispecie concrete in cui avrebbe dovuto trovare specifica applicazione il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, con la conseguenza che il redattore del bilancio avrebbe potuto e dovuto attingere alle sole fattispecie specificamente individuate e disciplinate dall'Oic, senza alcuna possibilità di adottare le soluzioni contabili ritenute più conformi e aderenti alla sostanza dell'operazione – anche, eventualmente, in conflitto con il contenuto dei nuovi principi contabili nazionali – né a recepire, di propria autonoma iniziativa e in assenza di indicazioni specifiche da parte dell'Oic, criteri di rappresentazione contabile propri del mondo Ias/Ifirs¹⁶.

La rilevanza delle sole regole fornite dall'Oic sarebbe stata, inoltre, idonea a ridurre o eliminare del tutto ogni possibile margine di incertezza e di discrezionalità che inevitabilmente si sarebbe venuto a creare se si fosse lasciata piena libertà al redattore del bilancio di individuare di volta in volta le soluzioni contabili dallo stesso ritenute più appropriate¹⁷.

impone di rappresentarli nel modo più efficace possibile, evidenziando gli effetti sostanziali che gli stessi producono in termini di diritti e obbligazioni. Si tratta, ad esempio, delle regole in tema di rilevazione iniziale e contabilizzazione dei crediti e dei debiti commerciali (rispettivamente disciplinati dall'Oic 15 e 19), delle rimanenze (disciplinate dall'Oic 13), delle immobilizzazioni materiali (regolate dall'Oic 16), che subordinano la rilevazione delle attività e delle passività alla verifica dell'avvenuto trasferimento dei relativi rischi e benefici. Del resto, alcune delle soluzioni prospettate erano già state previste dall'Oic ancor prima delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 139 del 2015. Ad esempio, le versioni del 2014 dell'Oic 15 (crediti), dell'Oic 23 (lavori in corso su ordinazione), dell'Oic 16 (beni strumentali) consentivano già in alcuni casi di attribuire una rilevanza preminente al trasferimento dei rischi e dei benefici rispetto al trasferimento della proprietà dal punto di vista giuridico formale.

16 A sostegno di tale teoria era stata addotta la considerazione che, ad esempio, anche nell'ambito di questo rinnovato contesto normativo non era stata espressamente consentita la possibilità di rappresentare in bilancio le operazioni di *leasing* finanziario in base al metodo finanziario, previsto dai principi contabili internazionali. Nella propria Circolare n. 14 del 2017, Assonime riteneva che i criteri di rappresentazione del *leasing* secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma avrebbero dovuto, a tal proposito, costituire oggetto in futuro di un intervento specifico per allineare gli stessi alla evoluzione degli *standard* contabili Ias/Ifirs. Si rammenta che per i bilanci redatti a decorrere dal 1° gennaio 2019 si applica ora il nuovo principio Ifrs 16 sul *leasing*, che ha soppiantato il precedente Ias 17.

17 La seconda delle tre teorie dottrinali era quella condivisa da Assonime, secondo cui “*le scelte compiute dal legislatore appaiono ispirate proprio all'idea di prendere in considerazione le sole declinazioni del principio di prevalenza della sostanza sulla forma previste da*

In virtù del principio di derivazione rafforzata, la rappresentazione sostanziale degli eventi aziendali avrebbe, dunque, potuto assumere rilevanza ai fini fiscali solo nei casi in cui essa fosse esattamente conforme alle prescrizioni fornite dall'Oic.

Tuttavia, si era fatta strada anche una terza possibile interpretazione, secondo cui il principio di prevalenza della sostanza sulla forma avrebbe dovuto intendersi indirizzato sia allo *standard setter* nazionale – essendo istituzionalmente di competenza dell'Organismo Italiano di contabilità – che al singolo redattore di bilancio, al quale sarebbe stato riconosciuto un certo margine di autonomia nel colmare le lacune esistenti all'interno dei principi contabili nazionali e nell'adottare una propria *policy* contabile al fine di poter rappresentare quelle fattispecie non espressamente considerate o non compiutamente disciplinate dai principi contabili nazionali in conformità con un generale principio di rappresentazione sostanziale¹⁸. In quest'ottica avrebbe dovuto attribu-

d.l.vo n. 139 del 2015 e dai nuovi principi contabili OIC”. A favore di questo secondo orientamento sembravano deporre, per molti versi, anche le scelte compiute dal legislatore fiscale, in particolare, la disposizione transitoria contenuta nel 7° comma dell'art. 13-*bis* (che dichiara fiscalmente irrilevanti i ripristini e le cancellazioni di attività e passività effettuati nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili aggiornati dall'Oic ai sensi del d. lgs. n. 139 del 2015) e, soprattutto, la disposizione contenuta nel successivo comma 10, che introduce a regime la facoltà di emanare, entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o di aggiornamento dei principi contabili nazionali da parte dell'Oic, nuove disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile Ires (ed Irap). Dalle due disposizioni citate, infatti, si sarebbe potuta trarre la conclusione che le norme fiscali sono direttamente influenzate dalle modifiche o innovazioni apportate nel corso del tempo dall'Oic, restando, invece, ininfluenti sulla disciplina fiscale le applicazioni adottate autonomamente dal redattore del bilancio. Sembrava, dunque, doversi attribuire all'Organismo Italiano di contabilità, coerentemente con il ruolo ad esso riconosciuto dal legislatore, una funzione regolatoria esclusiva, consistente nell'individuazione della casistica applicativa di tutti i postulati di bilancio, ivi compresa la declinazione pratica delle fattispecie di prevalenza della sostanza sulla forma, senza poter fare ricorso alle soluzioni rinvenibili, in linea generale, all'interno dei principi contabili. Si veda in proposito G. ANDREANI – A. TUBELLI, op. ult. cit.

18 Il redattore del bilancio potrebbe, quindi, applicare il principio in autonomia (ma non in deroga alle prescrizioni dell'Oic, dovendosi obbligatoriamente attenere ad esse, laddove fornite), in modo tale da attribuire rilevanza fiscale alla rappresentazione sostanziale degli eventi gestionali, non solo nei casi in cui essa discende dalle puntuali prescrizioni dell'Oic, ma anche nelle altre ipotesi non contemplate dai principi contabili nazionali. Fino all'emanazione del nuovo Oic 11, avvenuta nel marzo 2018, la maggioranza della dottrina si era schierata a favore di questa terza corrente di pensiero, in considerazione del ruolo centrale che il legislatore (in attuazione della normativa europea) aveva inteso attribuire al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, attraverso l'inserimento dello

irsi un rilievo preminente ai principi contabili nazionali, nei casi in cui la fattispecie fosse stata prevista e disciplinata in modo esplicito dagli stessi. Nel caso contrario, in assenza di una specifica e compiuta disciplina della singola fattispecie, il redattore del bilancio avrebbe avuto la facoltà di individuare le modalità di rappresentazione ritenute più conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma¹⁹.

stesso tra i postulati del bilancio, che si trovano in una posizione sovraordinata rispetto alle altre disposizioni e, quindi, anche rispetto agli stessi principi contabili emanati dall'Oic; pertanto, la mera applicabilità alla sola casistica puntualmente individuata dall'Oic non sarebbe apparsa coerente con il rango sovraordinato assunto dal nuovo principio. Secondo parte della dottrina (si veda in proposito G. ANDREANI – A. TUBELLI, op. ult. cit.) la possibilità concessa al redattore del bilancio di applicare il principio in questione ai soli casi non contemplati dall'Oic non avrebbe automaticamente consentito allo stesso di abbandonare in maniera arbitraria e ingiustificata la rappresentazione giuridico-formale dei fatti aziendali. La rappresentazione sostanziale di tali fatti, nei casi non espressamente considerati dall'Oic, avrebbe potuto, infatti, considerarsi legittima, sia ai fini civilistici, sia ai fini fiscali, solo se ragionevole ed effettivamente conforme alla sostanza degli atti e dei contratti cui si riferisce. Se il legislatore avesse voluto, al contrario, accreditare la seconda tesi, sarebbe stato sufficiente circoscrivere la rilevanza fiscale della rappresentazione sostanziale alle sole fattispecie considerate dal Codice civile e dall'Oic, anziché estendere il principio di derivazione rafforzata alle imprese Oic, in maniera analoga a quanto previsto per i soggetti *Ias adopters*. Si veda sul punto anche V. RUSSO, *Derivazione rafforzata del principio della 'substance over form' a confini incerti*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 8-9 / 2018, 22. In senso contrario, invece, Assonime riteneva che l'eventuale opzione per tale soluzione avrebbe comportato il riconoscimento di un margine di discrezionalità talmente ampio al redattore del bilancio da svilire, in un certo qual modo, il ruolo riconosciuto ai principi contabili nazionali.

19 Una fattispecie non contemplata espressamente nel *corpus* dei principi contabili nazionali è, ad esempio, quella relativa alla contabilizzazione dei piani di *stock option* in favore dei dipendenti. In assenza di un apposito principio dedicato a queste particolari operazioni, in base all'Oic 11 si potrebbe ritenere legittima l'adozione di una *policy* di bilancio di un piano di *stock option* ispirata alle regole sancite dall'Ifrs 2, che prevede l'iscrizione di un incremento del patrimonio netto dell'emittente a fronte dell'apporto ricevuto dai dipendenti in contropartita di un costo per le prestazioni di servizi rese dai destinatari del piano - da quantificare in misura pari al *fair value* delle opzioni (e della probabilità della loro concreta assegnazione) e da ripartire lungo tutta la durata del piano - ossia, rilevato a conto economico nel periodo di maturazione del diritto in capo ai dipendenti. Sul punto, tuttavia, si dubita della compatibilità di una siffatta contabilizzazione con le finalità e i postulati di bilancio. Molte considerazioni depongono a sfavore di questa possibilità. Innanzitutto, bisogna osservare che, per la valutazione del costo da rilevare a conto economico, l'Ifrs 2 impone di valutare il *fair value* degli strumenti da assegnare a servizio del piano, mentre il Codice civile ammette la valutazione al *fair value* solo per gli strumenti finanziari derivati e non per altre tipologie di strumenti finanziari (quali, ad esempio, le azioni) (Si veda V. RUSSO, *Derivazione rafforzata del*

Il 22 marzo 2018 lo *standard setter* nazionale ha approvato una versione aggiornata del principio contabile Oic 11, con la quale - prendendo posizione sulla questione del perimetro applicativo del principio di prevalenza della sostanza sulla forma - è stata definitivamente abbracciata la terza delle tesi dottrinali forgiate in precedenza.

Si è inteso porre un punto fermo, affermando che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve trovare una propria enunciazione e declinazione nell'ambito dei principi contabili nazionali, ma allo stesso tempo che anche il redattore del bilancio deve assicurare al medesimo principio una sua effettiva e concreta applicazione per quanto riguarda le fattispecie che non trovano una esplicita disciplina nei principi contabili nazionali. E' necessario, dunque, attenersi *in primis* alle regole espresse nei singoli principi contabili Oic, in quanto le stesse garantiscono una corretta interpretazione del principio di rappresentazione sostanziale, pur trattandosi, tuttavia, di regole meramente esemplificative e non tassative. In secondo luogo, di fronte ad una fattispecie non disciplinata in maniera specifica e puntuale in alcun principio contabile, l'Oic 11 si è preoccupato di impartire precise istruzioni per indicare al redattore del bilancio lo specifico percorso da seguire allorché lo stesso possa dare concreta applicazione al principio codicistico della prevalenza della sostanza sulla forma.

Innanzitutto, il principio contabile ha chiarito che la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio è chiamato ad effettuare "è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di ele-

principio della substance over form a confini incerti, op. cit., 22). Inoltre, il vigente Oic 28 (par. 21) - salvo eccezioni espressamente previste (si veda Oic 28, par. 30, relativo allo scorporo del derivato incorporato nelle obbligazioni convertibili) - sembra ammettere l'imputazione a patrimonio netto delle sole vicende che riguardano la società e i soci, considerate tali in senso giuridico. Pertanto, l'iscrizione di un apporto a fronte delle prestazioni rese da dipendenti non soci parrebbe inconciliabile con le previsioni recate da tale principio. Inoltre, è stato fatto osservare (si veda S. BIANCHI, E. BRIOLINI e G. GERARDI, *Prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo Oic 11*, in *Amministrazione & Finanza*, 4/2018, 24) che il mancato richiamo operato dal D.m. del 3 agosto 2017 all'art. 6 del D.m. 8 giugno 2011 lascerebbe ragionevolmente intendere che questo criterio di rappresentazione, pur se eventualmente adottato dal redattore del bilancio, non possa acquisire rilevanza fiscale, non ritrovandosi una analoga regola di rappresentazione nei vigenti principi Oic. Tale circostanza lascerebbe presumere che la scelta del legislatore fiscale sia stata quella di prendere in considerazione le sole scelte di bilancio previste o consentite dagli Oic.

menti patrimoniali ed economici... L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti²⁰. Laddove esista un principio contabile Oic che si occupi di disciplinare espressamente una determinata fattispecie, questo non può, invece, essere oggetto di deroga²¹.

Qualora, al contrario, occorra fornire rappresentazione in bilancio di uno specifico fatto gestionale del quale non si rinvenga espressamente in alcun principio contabile nazionale l'apposito trattamento contabile, il redattore dovrà andare alla ricerca del trattamento contabile dallo stesso ritenuto più aderente al principio della rappresentazione sostanziale, attenendosi alla scrupolosa osservanza di una precisa gerarchia delle "fonti", secondo un ordine decrescente²².

In primo luogo, egli sarà tenuto ad appurare la possibile applicazione in via analogica delle disposizioni contenute negli altri principi contabili nazionali che disciplinano fattispecie simili o situazioni analoghe, attraverso l'esame dell'effettivo contenuto del contratto

20 Il principio contabile riporta alcuni esempi utili alla comprensione dell'applicazione di tale postulato, riguardanti l'Oic 23 "Lavori in corso su ordinazione", che indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o, viceversa, una singola commessa viene frazionata e suddivisa in differenti fasi o opere. Un altro esempio richiamato dal principio riguarda la separazione del derivato incorporato in un altro strumento finanziario. Ai sensi dell'Oic 32 "Strumenti finanziari derivati" è, infatti, previsto che, qualora le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non siano strettamente correlati a quelli del contratto primario e siano soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente.

21 Nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte, l'Oic ha illustrato la propria scelta sul tema del trattamento contabile che il redattore del bilancio è chiamato ad applicare laddove manchi nei principi contabili nazionali una regola appropriata per fatti aziendali specifici con particolare riferimento al postulato della rappresentazione sostanziale, argomentando, in primo luogo, che "i principi contabili nazionali emanati dall'OIC già contengono una declinazione del postulato della rappresentazione sostanziale" e, pertanto, "quando il principio contabile OIC prevede la disciplina contabile dell'operazione o del contratto, la sua eventuale disapplicazione porterebbe alla redazione di bilanci non conformi al quadro normativo di riferimento" (cfr. punto 5, lett. c).

22 Come si legge al punto 5, lettera c), del principio contabile, "poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio" debba essere "direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale".

e tenendo conto delle previsioni contenute nei principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa.

Qualora non sia possibile far riferimento all'analogia, il redattore del bilancio, allo scopo di individuare, caso per caso, la politica contabile più adatta, sarà direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale e potrà, altresì, recepire le soluzioni contabili predisposte dai principi contabili internazionali, laddove le stesse appaiano conformi alle finalità e ai postulati di bilancio previsti dallo stesso Oic 11²³.

Il redattore di bilancio deve, inoltre, attenersi al principio di neutralità che richiede che il bilancio sia scevro da distorsioni preconcepite nell'applicazione dei principi contabili e da disuguaglianze informative, volte a privilegiare solo determinati destinatari primari dello stesso bilancio e, considerato che l'Amministrazione finanziaria figura tra gli *stakeholders* principali del bilancio, in questo senso il bilancio non dovrà seguire una "rappresentazione fiscale"²⁴.

Questa soluzione sembra rappresentare un equo compromesso rispetto alle altre due teorie, più estreme,

23 In sostanza, la scelta operata dall'Oic 11 prevede che il redattore di bilancio ha l'onere di attenersi alle regole contenute nel principio contabile, salva la possibilità di individuare autonome soluzioni individuali (le *policy* contabili) allo scopo di definire uno specifico trattamento contabile, ma solo laddove la specifica fattispecie non trovi puntuale codificazione all'interno di alcun principio contabile, tenendo conto delle opzioni consentite dalle disposizioni legislative e dai principi contabili nazionali, degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società stessa, che risultino conformi a tutti i postulati di bilancio (prudenza, prospettiva della continuità aziendale, rappresentazione sostanziale, competenza, costanza nei criteri di valutazione, rilevanza e comparabilità) e alle disposizioni del Codice civile. All'interno dei principi contabili internazionali, nello Ias 8, nei par. 10 ed 11, rubricato "Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori", esisteva già un analogo rinvio sia all'autonomia decisionale del *management* sia alla gerarchia delle fonti rappresentate dagli Ifrs e dal *Framework*, rinforzato inoltre dal par. 12 dello stesso *standard*, dove si fa riferimento alla possibilità di utilizzare principi contabili di un altro organismo deputato alla normazione contabile che si ponga in un quadro sistematico concettualmente simile per sviluppare i propri principi contabili. Tuttavia, a fronte di questa scelta compiuta dall'Oic, è abbastanza facile intuire come la definizione di una specifica *policy*, in assenza di riferimenti nelle disposizioni di legge e nei principi contabili possa rappresentare una scelta particolarmente delicata a causa degli effetti che essa poi viene ad assumere sia nei confronti dei destinatari primari (e non) dell'informativa di bilancio, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in sede di determinazione del reddito fiscale d'impresa. Si veda C. LIMIDO- G. TEDESCHI, *Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma e la derivazione fiscale, in Bilancio e reddito d'impresa*, 1/2019, 5.

24 Si veda C. LIMIDO- G. TEDESCHI, op. ult. cit.

analizzate in precedenza. In particolare, il riferimento all'osservanza dei principi contabili che disciplinano casi analoghi, quale criterio interpretativo che si colloca al vertice della gerarchia delle fonti, pare parzialmente mitigare il rischio di attribuire al redattore del bilancio un margine di autonomia eccessivamente ampio, che potrebbe condurre all'adozione di soluzioni arbitrarie, a discapito di un altro principio fondamentale, quello della comparabilità dei bilanci, e il rischio di privare di significato il contenuto dei principi contabili, che potrebbero perdere in gran parte la loro portata precettiva (riducendosi, in pratica, ad una serie di esemplificazioni di portata non vincolante)²⁵.

25 Come già illustrato in precedenza, Assonime, nella propria circolare n. 14 del 2017, aveva già espresso perplessità nei confronti della adozione di tale ultima interpretazione, ritenendo che, in tal modo, *“le ipotesi di rappresentazione secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma potrebbero essere individuate ad nutum e con una discrezionalità che non si riscontra neanche nel sistema Ias/Ifrs, dal momento che i principi contabili internazionali contemplanano una casistica senz'altro più articolata e un sistema compiuto di fattispecie, salvo poche eccezioni. Tutto ciò, evidentemente, a discapito degli obiettivi di certezza delle regole contabili e di comparabilità dei bilanci”*. Sotto un profilo più prettamente fiscale, l'Associazione metteva in luce come le scelte compiute dal legislatore apparissero ispirate proprio all'idea di prendere in considerazione le sole declinazioni del principio di prevalenza della sostanza sulla forma previste dal d. lgs. n. 139 del 2015 e dai nuovi principi contabili nazionali. La disciplina transitoria delineata ai fini fiscali dall'art. 13-bis, 7° comma, del d.l. n. 244 del 2016, la cui applicazione era attivabile in presenza di nuove regole contabili, nonché l'introduzione di una specifica disciplina di endorsement fiscale (contenuta nell'art. 13-bis, 10° comma, del medesimo d.l. n. 244 del 2016) di eventuali nuovi principi contabili nazionali sembravano indurre a propendere per tale soluzione. Ne discendeva, secondo Assonime, la conclusione secondo cui *“per i soggetti ITA GAAP, ai fini fiscali, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma possa trovare concreta esplicazione - oltre che nelle fattispecie disciplinate dal legislatore - nella sola casistica individuata dai principi contabili nazionali”*. Nella successiva circolare n. 8 del 2018, redatta a seguito dell'emanazione del D.M. 3 agosto 2017, ad ulteriore supporto della propria posizione, l'Associazione ha precisato che *“il D.M. 3.8.2017 è chiaramente ispirato alla stessa logica che caratterizza l'art. 13-bis del d.l. n. 244 del 2016 e cioè all'idea di assumere come fiscalmente rilevanti le sole soluzioni contabili conformi al contenuto dei principi contabili Oic. In particolare, nell'individuazione delle norme dei decreti Ias il decreto non ha preso in considerazione l'eventualità che la singola impresa possa in via autonoma rilevare i fatti gestionali in modo conforme a quanto previsto dagli Ias, ma ha tenuto conto soltanto di ciò che è previsto e consentito dai principi Oic. (...) la mancata riproposizione della totalità delle soluzioni normative previste dai decreti Ias dipende proprio dalla presa d'atto del disallineamento, in taluni casi, tra il corpus dei principi Oic aggiornati e il sistema Ias/Ifrs”*. Per tale ragione - conclude l'Associazione - non sembra possibile ammettere che il contribuente possa invocare ai fini fiscali l'applicazione di una disciplina contenuta in disposizioni non richiamate dal Decreto, quand'anche abbia ritenuto di poter legittimamente adottare, ai fini civilistici, criteri di rappresentazione contabile conformi agli Ias. Da ultimo, con la circolare n. 15 del 27

3. La rilevanza ai fini fiscali dei componenti reddituali rappresentati secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo principio di derivazione rafforzata per i soggetti Oic adopters.

Come accennato in premessa, le consistenti modifiche apportate ai principi contabili nazionali per opera del d. lgs. n. 139 del 2015, che hanno stravolto le

giugno 2018, a commento delle scelte operate sul piano contabile dal nuovo Oic11, Assonime ha lievemente ammorbidito la propria precedente posizione rigorosa, sostenendo come, nonostante il redattore del bilancio sia chiamato ad elaborare una propria politica contabile in modo da dare attuazione al postulato di rappresentazione sostanziale, eventualmente tenendo conto delle indicazioni contenute nei principi contabili internazionali, tale *policy* debba essere comunque compatibile e coerente con i postulati di bilancio, nonché - aggiunge l'Associazione - *“con il sistema di regole che si trovano già codificate nei vigenti principi contabili. Solo a queste condizioni è possibile adottare impostazioni contabili nuove e diverse rispetto a quelle contemplate nei principi OIC, e - ove tali condizioni vengano rispettate - prendere eventualmente in considerazione anche le soluzioni tecniche previste dai principi contabili internazionali IAS/IFRS”*. Quindi, l'esigenza di conservare una coerenza e conformità con i postulati di bilancio e con le regole relative alle fattispecie già disciplinate a livello nazionale costituirebbe un limite nei confronti della potenzialmente sconfinata autonomia lasciata alla singola impresa nel recepire in maniera pressoché automatica le regole previste dagli Ias/Ifrs nell'elaborazione della propria *policy* di bilancio. Ciò sul piano fiscale, secondo l'Associazione, comporterebbe una difficoltà *“di introdurre un meccanismo di endorsement per le policy contabili elaborate in via autonoma, dal momento che non si tratta di regole predeterminate che possano essere valutate preventivamente. Né si può affermare a priori se siano effettivamente conformi o meno ai postulati di bilancio. In quest'ottica, l'endorsement dovrebbe riguardare direttamente l'OIC 11 nel senso che andrebbe chiarito se la facoltà che tale principio concede all'impresa di trovare proprie soluzioni contabili abbia o meno, almeno sotto un profilo generale, possibilità di trovare riconoscimento fiscale”*. Si veda sul punto V. RUSSO, op. ult. cit. Di parere contrario alla posizione assunta da Assonime appare quella dottrina (Cfr. G. ANDREANI - A. TUBELLI, *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?*, in *Il fisco*, n. 30/2017, 2907) che, prendendo le mosse dalla centralità assegnata dal legislatore (in attuazione della normativa europea) al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ritiene che l'applicabilità alla sola casistica puntualmente individuata dall'Oic non apparirebbe coerente con la parallela consacrazione di tale principio tra i postulati del bilancio. In tal senso, la disposizione del Codice civile che prevede, tra i principi di redazione del bilancio, anche quello della prevalenza della sostanza sulla forma *“richiede, come tutte le disposizioni di Legge, di essere interpretata, ma la sua interpretazione compete a tutti coloro che ne fanno uso, cioè a tutti coloro che redigono il bilancio. Ciò non significa, ovviamente, che non sia utile l'interpretazione di organismi, per di più particolarmente autorevoli, cui tale attività è stata demandata dallo stesso legislatore; significa solo che la norma è di per sé applicabile, tranne che nei casi in cui (come in quello della locazione finanziaria) altre disposizioni legislative ne limitino l'impiego”*.

consuete logiche di rappresentazione contabile, fondate sul tradizionale criterio di rappresentazione delle voci di bilancio basato sulla forma giuridica, per orientarsi verso criteri di rappresentazione basati sulla sostanza economica delle operazioni o dei contratti, sono destinate a dispiegare i propri effetti anche sulla determinazione del reddito imponibile ai fini Ires delle imprese *Oic adopters* (diverse dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.), per effetto dell'operare del principio di derivazione rafforzata, dal momento che l'art. 83, 1° comma, del T.u.i.r., nello stabilire tale principio, opera un espresso richiamo ai principi contabili e il principio di rappresentazione sostanziale ne costituisce, appunto, parte integrante, essendo contenuto nell'Oic 11²⁶.

Ciò premesso, ad oggi si presentano ancora dei nodi da sciogliere con riguardo al concreto operare del principio di derivazione rafforzata per i soggetti *Oic adopters* in relazione alla portata e al contenuto del postulato di rappresentazione sostanziale.

Un primo delicato aspetto riguarda le conseguenze che possono generarsi sul piano fiscale per effetto della scelta maturata in seno allo *standard setter* attraverso l'elaborazione della nuova versione dell'Oic 11, ossia se una politica contabile specifica sviluppata dalla società con riguardo ad una determinata fattispecie per la quale non sia riscontrabile alcun puntuale trattamento all'interno di un principio contabile vigente possa ottenere riconoscimento fiscale alla luce del principio di

derivazione rafforzata, quale conseguenza della previsione espressamente contenuta nell'Oic 11, oppure se sia necessaria allo scopo una apposita copertura legislativa.

L'impostazione fino ad ora seguita dal legislatore fiscale è stata quella di attribuire rilevanza ai fini fiscali solo alle regole contabili contenute nei principi contabili nazionali e, quindi, con specifico riferimento al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, di recepire, in ambito fiscale, le declinazioni di questo principio previste espressamente dall'Oic, prevedendo, altresì, la possibilità di effettuare un *endorsement* fiscale che consente di stabilire gli impatti sull'imponibile delle nuove scelte contabili fatte dall'Oic²⁷.

Viceversa, il legislatore non pare aver fatto cenno di voler attribuire rilevanza fiscale, in virtù del principio di derivazione rafforzata, alle scelte di politica contabile autonomamente elaborate dal redattore del bilancio, ossia quelle scelte compiute in assenza di regole già codificate nei principi contabili in vigore²⁸.

27 Assumendo che soltanto le regole contenute nei principi contabili potessero avere ripercussioni sull'imponibile ai fini Ires, l'art. 13-bis del d. l. 30 dicembre 2016, n. 244 ha stabilito, al comma 10, la facoltà del legislatore di emanare apposite disposizioni di coordinamento volte a circoscrivere la rilevanza delle regole di rappresentazione contabile risultanti dall'introduzione di nuovi principi contabili e/o dalla modifica dei principi preesistenti. Sempre in quest'ottica, lo stesso art. 13-bis, al comma 8, ha precisato che la disciplina transitoria prevista per il caso di prima applicazione dei principi contabili aggiornati dall'Oic nel 2016 fosse destinata ad operare anche in sede di eventuale successivo cambiamento dei principi contabili. Ed infine, anche in sede di selezione delle disposizioni dei due Decreti Ias (D.M. n. 48 del 2009 e 8 giugno 2011) il legislatore fiscale ha evitato di richiamare la disciplina relativa a fattispecie contemplate dagli Ias ma non dai vigenti principi contabili nazionali.

28 Le criticità sono dovute al fatto che il grado di autonomia di cui dispone il redattore del bilancio non è chiaramente definito, specie con riguardo alle ipotesi da escludere a causa della presenza nel sistema Oic di regole incompatibili con le rappresentazioni Ias *compliant*. Da qui è sorta la necessità di prevedere una regolamentazione specifica dei fatti e delle operazioni aziendali da rilevare contabilmente. Vero è che la soluzione adottata dall'Oic 11 prefigura la possibilità per le singole imprese, con riguardo ai fatti gestionali non espressamente contemplati in alcuno specifico principio contabile nazionale, di attingere alle impostazioni contabili contenute nei principi Ias/Ifrs, quando tali impostazioni siano considerate rispondenti al postulato di prevalenza della sostanza sulla forma. Tuttavia, non si può trascurare che talvolta i principi contabili Oic, pur non stabilendo in positivo una disciplina contabile da osservare, forniscono indicazioni in senso negativo che sembrano precludere la possibilità di recepire tout court le regole di rappresentazione Ias *compliant*. Ad esempio, l'assenza di uno specifico principio dedicato ai rapporti in concessione non pare sufficiente a legittimare l'adozione delle regole di contabilizzazione previste dall'Ifric 12, che comportano l'iscrizione di un *intangible* corrispondente al diritto di sfruttamento dell'opera realizzata dal concessionario al posto dei

26 La disposizione contenuta nel comma 7 dell'art. 13-bis del d.l. n. 244 del 2016 costituisce, inoltre, la conseguenza naturale del ruolo istituzionale conferito all'Oic nella individuazione dei criteri di redazione del bilancio d'esercizio, che in virtù del principio di derivazione rafforzata influenzano direttamente la determinazione del reddito d'impresa. In proposito erano stati sollevati dubbi dall'Assonime, posto che, in occasione dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, l'art. 13-bis, 7° comma, del d.l. n. 244 del 2016 aveva conferito al Ministero dell'Economia e delle finanze il potere di emanare un apposito Decreto per regolamentare il trattamento fiscale delle regole contabili introdotte *ex novo* nei principi contabili nazionali con riguardo a fattispecie specifiche, senza tuttavia prevedere alcunché con riguardo all'introduzione di una nuova regola contabile di carattere generale. L'Assonime ha, poi, rilevato che anche con il D.m. 3 agosto 2017 è stata adottata una tecnica legislativa simile, dal momento che lo stesso ha individuato puntualmente le norme contenute nei D.m. 1° aprile 2009, n. 48, e 8 agosto 2011, applicabili anche alle imprese *OIC adopters*, sicché sarebbe stato auspicabile un intervento da parte dell'Agenzia delle entrate che fornisse chiarimenti ufficiali in ordine all'attribuzione di rilevanza fiscale alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di poste contabili derivanti dall'applicazione in via generale del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, anziché derivante da specifiche declinazioni di tale principio contenute nei vari principi contabili nazionali emanati dall'Oic. Si veda G. ANDREANI - A. TUBELLI, op. ult. cit.

In questo senso, due erano gli elementi che potevano indurre a propendere per una soluzione negativa, nel senso di escludere che le qualificazioni ispirate alla *substance over form* non “declinate” dall'Oic, ma autonomamente elaborate dal redattore del bilancio, potessero prevalere sugli articoli del T.u.i.r. In primo luogo, le affermazioni contenute nella Relazione illustrativa al d. lgs. n. 139 del 2015, che “*sottolinea come la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali*”; in secondo luogo, quelle contenute nella Relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017, per la quale “*sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma così come declinate dall'Organismo Italiano di Contabilità nei principi contabili nazionali*”.

Con riguardo alle politiche contabili adottate autonomamente dai singoli redattori di bilancio, dunque, residuerebbero tuttora dubbi circa il relativo trattamento fiscale²⁹ e, almeno, fino a poco tempo fa non si rinvenivano specifiche indicazioni di prassi al riguardo³⁰.

beni gratuitamente devolvibili, poiché l'Oic 16 prevede che i beni gratuitamente devolvibili debbano essere iscritti in bilancio e ammortizzati come beni propri dell'impresa concessionaria. Sebbene l'Oic 11 non tratti questo aspetto, per motivi di coerenza logica, sembra corretto ritenere che si debba tener conto non soltanto delle regole specifiche che disciplinano in positivo un determinato fatto gestionale - declinando i postulati di bilancio - ma anche di quelle regole che delimitano in negativo l'autonomia del redattore del bilancio nella definizione della propria politica contabile.

29 Secondo Assonime, infatti, non sussisterebbe “*alcuna disciplina di endorsement con riguardo alle regole contabili adottate autonomamente dalla singola impresa in assenza di un principio contabile*”, con la conseguenza che per queste ultime “*le scelte compiute dalla singola impresa (in assenza di indicazioni dei principi contabili) possano essere addirittura più vincolanti per il fisco rispetto alle regole codificate dallo standard setter nazionale*” (si veda Circolare Assonime n. 15 del 2018, par. 2.1). Secondo alcuni Autori, la questione meriterebbe un chiarimento, anche se è possibile ipotizzare che, non trattandosi di fattispecie che trovano puntuale disciplina nei principi contabili, le stesse con ogni probabilità non saranno dotate di una valenza generale, tanto da poter considerare perseguibile l'ipotesi di introduzione di un *endorsement* fiscale. Si veda in proposito A.M. Faienza, *Gli impatti ai fini Ires e Irap del nuovo Oic 11 e degli altri emendamenti ai principi Oic*, in *Corr. Trib.*, 35/2018, 2695.

30 Al contrario, l'Amministrazione finanziaria si è occupata in alcune occasioni di fornire chiarimenti in ordine al trattamento fiscale di una politica contabile sviluppata facendo ricorso per analogia ad un altro principio contabile esistente. Ne è un esempio emblematico la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 15 maggio 2018, n. 37/E. Nel caso di specie, una società chiedeva chiarimenti in ordine alla corretta rappresentazione contabile ai fini fiscali dei componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato su un terreno di proprietà. Il corrispettivo del diritto era rappresentato da un canone annuo

Tuttavia, parte della dottrina³¹ si è schierata contro tale concezione restrittiva, puntando l'accento sul ruolo di assoluta centralità che il legislatore (in attuazione della normativa europea) ha inteso assegnare al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, collocandola a pieno titolo tra i fondamentali postulati di redazione del bilancio nel Codice civile.

In seguito all'approvazione della nuova versione dell'Oic 11 è stato ulteriormente messo in risalto il fatto che, in base al principio di derivazione rafforzata, gli effetti generati dall'applicazione delle regole introdotte dal menzionato principio, dovrebbero assumere rilievo anche ai fini della determinazione del reddito d'im-

da incassare in rate trimestrali anticipate. Poiché la contabilizzazione di detto componente positivo di reddito non trovava espresso trattamento nei principi contabili, l'istante prospettava la propria interpretazione facendo leva proprio sul principio contabile della rappresentazione sostanziale e, quindi, della sua valenza ai fini fiscali in virtù del principio di derivazione rafforzata. La società istante sosteneva che il componente positivo di reddito da incassare in rate si configurasse come un “ricavo” dell'esercizio per competenza e non, al contrario, come una “plusvalenza” per la cessione del diritto di superficie, seppur temporaneo. In assenza di uno specifico principio contabile cui fare riferimento, si poteva pensare di applicare in via analogica l'Oic 12 (“*Composizione e schemi del bilancio di esercizio*”), il quale classifica i canoni periodici corrisposti a terzi per la concessione di un diritto di superficie su immobili quali costi da classificare nella voce B 8) dello schema di conto economico alla stessa stregua dei canoni di locazione finanziaria di immobili. Ne conseguiva una sostanziale equiparazione simmetrica tale per cui era logico ritenere corretto, dal lato dei componenti positivi di reddito, la rilevazione di quanto in esame per i canoni spettanti per la costruzione del diritto di superficie quali i “ricavi”. Ma l'aspetto di maggior interesse scaturente dall'intera vicenda è dato dalla circostanza che l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto corretto il principio in base al quale la *policy* contabile adottata per analogia ai fini di una rappresentazione sostanziale di un fatto gestionale in bilancio assume piena rilevanza anche in campo tributario, con ciò superando il precedente orientamento espresso dalla stessa Amministrazione sul tema della cessione del diritto di superficie, reso anteriormente all'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti Oic *adopters* (si vedano la risoluzione del 7 agosto 2002, n. 272/E, la risoluzione del 28 aprile 2009, n. 112/E). Il documento di prassi, sebbene prenda in considerazione una specifica fattispecie, lascia, in ogni caso, trasparire un atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria più propenso verso il riconoscimento in derivazione rafforzata delle diverse qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali anche derivanti da fattispecie non espressamente regolamentate nei principi contabili Oic. Si veda commento di V. RUSSO, *L'applicazione analogica degli Oic è riconosciuta ai fini Ires*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 8-9/2018, 36.

31 Cfr. G. ANDREANI - A. TUBELLI, *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?*, in *Il fisco*, n. 30/2017, 2907; C. LIMIDO - G. TEDESCHI, *Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma e la derivazione fiscale*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 1/2019, 5 e ss.

presa³². A tale conclusione si è giunti partendo dalla considerazione che l'art. 83 del T.u.i.r. opera un preciso richiamo ai principi contabili e tra di essi si annovera, appunto, anche il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, che, tuttavia, non solo trova una sua precisa collocazione tra i postulati previsti dall'Oic 11, ma che risultava già preesistente a titolo originario all'interno del nostro ordinamento giuridico rispetto all'emanazione del medesimo Oic 11 – che, nella specie, si è limitato solo a dettare regole circa le corrette modalità di applicazione di tale principio – avendo ricevuto definitiva codificazione nell'art. 2423-bis del Codice civile ad opera del d. lgs. n. 139 del 2015, ossia da una fonte normativa di rango primario. Trattandosi, dunque, di un principio che trova la propria sede naturale in una specifica branca del diritto, quello commerciale, esso, nella scala gerarchica delle fonti normative, si pone senz'altro in posizione sovraordinata rispetto ai principi contabili nazionali – i quali, pur avendo gradualmente acquisito nel corso del tempo una più significativa “forza normativa”, conservano, in ogni caso, una intrinseca natura di prassi contabili comunemente accettate – e risulta, dunque, già di per sé dotato di efficacia immediata e vincolante rispetto al redattore del bilancio. In altri termini, attraverso la definitiva consacrazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma tra le disposizioni del Codice civile, si è sancito il passaggio dello stesso da “mero principio” generale, immanente nel sistema, a “regola” vera e propria, che, in quanto contenuta all'interno di una ben precisa fonte legislativa, è destinata a esplicare i propri effetti in vari rami del diritto dell'impresa, avendo il medesimo la funzione di rappresentare la realtà aziendale effettiva sotto varie sfaccettature³³.

Una volta identificato il percorso normativo attraverso cui un determinato principio fa il proprio ingresso nel mondo giuridico – nonché una volta intercettato il suo

32 Si veda G. ANDREANI - G. FERRANTI, *La soluzione giusta anche a livello fiscale può arrivare dagli IAS*, in *Il Sole* - 24 Ore del 9 aprile 2018.

33 Si veda in proposito F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, CEDAM WOLTERS KLUWER, 2019. L'Autore mette in risalto come il principio di prevalenza della sostanza sulla forma si sia evoluto verso la sua codificazione principalmente per esigenze di tutela del mercato e dei suoi operatori, allo scopo di porre un argine a situazioni patologiche e di fare emergere i reali intenti che si celano dietro a operazioni e manovre complesse, che si rilevano spesso spregiudicate e artificiose. “E”, infatti, chiaro che le diverse modalità di rappresentazione della realtà di un determinato complesso aziendale/produttivo hanno un fortissimo impatto sotto diversi profili che spaziano dalla trasparenza nei confronti degli stakeholder, fino all'imposizione tributaria”.

substrato normativo – è possibile analizzare l'influenza che lo stesso esercita su diversi settori dell'ordinamento.

Di conseguenza, si è fatta sempre più strada una chiave di lettura – che, a giudizio di chi scrive, merita di essere condivisa – secondo cui una simile scelta legislativa, che accoglie normativamente il principio di prevalenza della sostanza sulla forma all'interno della disciplina del bilancio di esercizio, contenuta nel Codice civile, e successivamente apre le porte allo stesso nel mondo della fiscalità di impresa, attraverso il filtro operato dalla derivazione rafforzata, debba essere interpretata come intenzionata ad assicurare un generale riconoscimento a tale principio anche in ambito fiscale³⁴. Ciò a condizione che, ovviamente, nel dare attuazione concreta a tale principio cardine, il redattore del bilancio si attenga con rigore alle prescrizioni contenute nell'Oic 11³⁵, in modo da non fuoriuscire dai nitidi confini del percorso che il principio contabile ha tracciato ai fini dell'elaborazione della *policy* contabile adottata da una singola società³⁶.

34 In tal senso si veda anche F. MONTANARI, op. ult. cit., Secondo l'Autore “E' ovvio che, in un sistema della fiscalità d'impresa come quello italiano fondato sul principio di derivazione, l'affermazione (o meno) della substance over form “contabile” ha un impatto di assoluta rilevanza e, ad onor del vero, prima del 2015, era tutt'altro che agevole identificare, senza indugi, un principio generale in tal senso... la menzionata prevalenza veniva chiamata in causa più per arginare le patologie ed i casi border line, piuttosto che come criterio “normale” e genuino di interpretazione degli assetti giuridico – aziendalistici. E tale circostanza non può che avere influenzato l'applicazione della normativa sul reddito d'impresa. A “catena”, infatti, anche la disciplina tributaria, pur con tutte le peculiarità derivanti da un sistema fondato sulla derivazione “rovesciata” o parziale (a seconda delle diverse sfumature terminologiche adottate in dottrina), non poteva essere caratterizzata da un inequivocabile principio di prevalenza della sostanza sulla forma”.

35 Si veda V. RUSSO, op. ult. cit. Secondo l'Autrice, anche la precisazione contenuta nella relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017 – volta a limitare il riconoscimento in ambito fiscale alle “qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dall'Organismo Italiano di Contabilità nei principi contabili nazionali” – potrebbe essere interpretata in chiave evolutiva, ad esempio argomentando che anche l'Oic 11 si occupa di declinare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e, in questo modo, esso consentirebbe di far assumere rilevanza, in base al principio di derivazione rafforzata, alle contabilizzazioni scaturenti dall'adozione di autonome policy di bilancio, sempreché conformi alle prescrizioni contenute nello stesso Oic11.

36 Si veda C. LIMIDO – G. TEDESCHI, op. ult. cit., secondo i quali “Solo se si segue questo rigoroso percorso è possibile riconoscere valenza a detto principio della rappresentazione sostanziale anche ai fini tributari in applicazione del principio della derivazione rafforzata. Corollario di tutto quanto precede è che la policy definita sia corretta, tracciabile e documentabile in guisa da poter reggere a contestazioni di natura tributaria. È fondamentale per il redattore del bilancio

La stessa Agenzia delle entrate sembra di recente mostrare segnali di apertura nei confronti di tale interpretazione. Nella risoluzione n. 100 del 6 dicembre 2018, resa in sede di risposta ad interpellato, sembrerebbe, infatti, aver fornito una prima soluzione a tale questione³⁷. Essa, infatti, ritenendo condivisibile la scelta contabile adottata dal contribuente che, non rinvenendo una specifica disciplina relativa a una determinata fattispecie all'interno dei principi contabili nazionali, ha fatto appello ad una regola contenuta in un principio interpretativo relativo allo Ias 17, ha affermato che “*valorizzando la funzione economico-sostanziale alla base dei contratti intercorsi con la Locatrice, la società istante ha ritenuto corretto qualificare il contributo in esame come incentivo riconosciuto per la 'conduzione' dell'immobile, piuttosto che come 'ristoro' per gli interventi di ristrutturazione operati*”, giungendo alla conclusione per cui “*in virtù del principio di derivazione rafforzata (...) si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale*”. Alcuni Autori³⁸ hanno ravvisato

conoscere il quadro delle norme tributarie che definiscono e limitano la derivazione rafforzata al fine di valutare per ciascuna negoziazione o operazione aziendale, l'impatto fiscale”.

37 L'interpellato era stato avanzato da un locatario che, in un contratto di dieci anni più sei, a fronte di spese per l'allestimento dei locali, aveva ricevuto dal locatore un contributo pari a 25 mensilità di canone; non trovando una apposita regola Oic che disciplinasse la rilevazione del contributo, ha individuato una regola Ias/Ifrs in una interpretazione dello Ias 17 (SIC 15.5 del 1999) ed ha, dunque, ripartito il contributo/incentivo in quote costanti lungo tutta la durata del contratto, imputandolo a riduzione del canone di locazione, secondo le indicazioni contenute nel SIC 15.5.

38 Si veda in argomento F. ARTINI – F. CHIESA, *Prevalenza della sostanza sulla forma: necessario delimitare la portata applicativa del principio generale*, in *Il fisco*, 24/2019, 2361, secondo i quali, riconoscendo fiscalmente la riqualificazione - importata dagli Ias/Ifrs - del contributo/incentivo come minore canone lungo la durata del contratto, l'Agenzia avrebbe risolto contemporaneamente le questioni che si ponevano circa la rilevanza in ambito fiscale di un'autonoma policy di bilancio nel caso in cui non si fosse rinvenuta una specifica disciplina in un principio contabile Oic o si fosse fatto ricorso alle soluzioni rinvenibili in ambito Ias/Ifrs. In particolare, la linea seguita dall'Agenzia sembrerebbe, in qualche modo, screditare l'affermazione contenuta nella Relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017 secondo la quale, in mancanza di una declinazione da parte dell'Oic, le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma non avrebbero ottenuto riconoscimento fiscale. Gli Autori giungono alla conclusione secondo cui, se si ammette la rilevanza fiscale degli effetti di una rappresentazione *substance over form* mutuata dagli Ias/Ifrs, tale conclusione dovrebbe necessariamente essere estesa anche al caso delle qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali operate dal redattore del bilancio in coerenza con il principio di *substance over form* in assenza di una sua specifica declinazione da parte di un documento Oic.

in questa soluzione elaborata dall'Amministrazione finanziaria una implicita ammissione dell'esistenza di un generale principio di *substance over form*, che, in quanto capace di cogliere la reale sostanza dell'operazione o del contratto, produce effetti ai fini fiscali, in virtù dell'operare della derivazione rafforzata, quale che sia l'origine e la fonte di innesco (Codice civile, documenti Oic, Ias/Ifrs, interpretazioni del Sic o dell'Ifric) che ha condotto all'elaborazione di tale autonoma politica di bilancio.

Un secondo problema di ordine applicativo concerne la portata del principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica all'interno del sistema della determinazione del reddito d'impresa delineato dal T.u.i.r. E' noto che la disciplina tributaria è permeata dal principio della certezza giuridica e dall'interesse alla stabilità del gettito fiscale e con ciò finisce inevitabilmente per valorizzare la forma a discapito della sostanza³⁹. Tutto il sistema tributario si fonda storicamente, nel suo complesso, su variegate predeterminazioni normative con la conseguenza che spesso l'imposizione fiscale finisce per colpire dei valori non effettivi⁴⁰. Gli esempi in proposito sono numerosi, basti pensare a tutte quelle ipotesi in cui si configura una divergenza tra le regole di imputazione temporale di natura civilistica rispetto a quelle previste dalla normativa tributaria, fino alle regole sulla deducibilità di taluni costi, ancorate al rispetto di rigidi parametri quantitativi. In tutti questi casi si ritiene che prevalga un'esigenza di ordine superiore, immolata alla soddisfazione di interessi pubblici, volta ad arginare quanto più possibile comportamenti abusivi, miranti ad ottenere artatamente degli indebiti vantaggi fiscali, sottraendo materia imponibile al Fisco; ne consegue che l'esigenza di prevenire o reprimere il rischio di simili condotte induce il legislatore a porre in secondo piano l'interesse a far emergere la reale capacità contributiva del contribuente. Oggi, tuttavia, si sta assistendo ad una graduale evoluzione in senso opposto ed in tale metamorfosi evolutiva l'azione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, intrecciandosi e

39 Si veda L. DEL FEDERICO, *Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2/2017, 168.

40 Si veda L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 8. F. MONTANARI, op. ult. cit. Quest'ultimo Autore afferma che la ragione principale di ciò consiste nel fatto che “*il baricentro degli interessi privati e pubblici pende, evidentemente, a favore di questi ultimi, a differenza di quanto accade nel settore del diritto civile caratterizzato da una tendenziale parità delle parti (e dove, anzi, la finalità del legislatore – e, finanche quella della giurisprudenza – è spesso quella di “attenuare” possibili posizioni di “dominanza”, prevaricazione e “sbilanciamento” in favore del cosiddetto contraente forte anche mediante la diretta applicazione di precetti costituzionali)*”.

combinandosi con quello di derivazione rafforzata, che opera come una sorta di cinghia di trasmissione, viene a giocare un ruolo chiave per realizzare l'auspicato avvicinamento tra risultato civilistico e imponibile fiscale ed il transito del sistema tributario verso una ricerca sempre più accurata della effettiva capacità contributiva emergente dalle concrete realtà economiche⁴¹.

Sotto questo profilo, con l'art. 2, 1° comma, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48, applicabile anche ai soggetti Oic *adopters* per effetto delle disposizioni di coordinamento contenute nel D.M. attuativo del 3 agosto 2017, è stata prevista una precisa deroga ai criteri dell'individuazione della competenza dei componenti positivi e negativi di reddito basata sulla qualificazione giuridica dei fatti gestionali⁴². In tal modo si è inteso decretare la decadenza del requisito fiscale della certezza e della oggettiva determinabilità, fondato su elementi giuridico-formali, quando lo stesso si ponga in conflitto con il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma⁴³.

41 Osserva in proposito F. MONTANARI, op. ult. cit., 66 *“l'introduzione della derivazione rafforzata per tutti i soggetti che redigono il bilancio secondo la disciplina codicistica (oltre che, naturalmente, per quelli Ias adopters), pur non riguardando tutti i titolari di reddito d'impresa, può davvero rappresentare, non tanto il consolidamento del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, quanto un passo significativo verso la prevalenza degli ordinari effetti civilistici rispetto a quelli tributari: quindi, il criterio della “verità civilistico – contabile” dovrebbe coincidere con quello della “verità tributaria” ed, al tempo stesso, il reddito “normale” dovrebbe essere identificabile, tendenzialmente e pur con le probabili divergenze derivanti dall'applicazione delle variazioni, con il risultato dell'esercizio. Al di là delle inevitabili differenze, infatti, ciò che conta è la ricerca di principi e criteri uniformanti le categorie di utile civilistico e reddito d'impresa le quali devono, necessariamente, convergere (pur essendo intuitivamente, illusoria una piena coincidenza)”*.

42 Il D.M. n. 48 del 2009 all'art. 2 chiarisce che “devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'art. 109, commi 1 e 2, del Testo Unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi” al criterio della derivazione rafforzata. Tale disposizione contiene una precisa deroga ai criteri dell'individuazione della competenza dei costi e dei ricavi basata sulla qualificazione giuridica dei fatti gestionali. Inoltre, la previsione di cui al comma 1 dell'art. 109 del T.u.i.r., che stabilisce che i componenti positivi e negativi di reddito possono essere rilevati solo se la loro esistenza è certa ed il loro ammontare determinabile in modo obiettivo, viene derogata in quanto la verifica di tali elementi deve essere effettuata, non più su un piano giuridico formale, ma dando prevalenza agli aspetti sostanziali.

43 Preme, in ogni caso, evidenziare come la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione sia subordinata alla corretta applicazione della norma civilistica e del principio contabile Oic. Pertanto, quando il trattamento contabile adottato non risulti conforme alle indicazioni del principio contabile, l'Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata a rettificare l'imponibile fiscale applicando i principi contabili.

Tuttavia, ciò non deve erroneamente indurre a pensare che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, nell'ambito della disciplina fiscale del reddito di impresa, abbia una portata illimitata e incondizionata. Lo stesso, infatti, è destinato a retrocedere allorché entrano in gioco quelle sovraordinate esigenze di interesse pubblico che tendono a preservare le disposizioni tributarie poste a tutela del gettito erariale o di altri interessi di ordine superiore, sempreché le ragioni giustificatrici delle medesime sussistano effettivamente e abbiano un fondamento razionale, che non si identifichi in maniera pura e semplice con l'interesse al perseguimento della ragion fiscale.

Lo stesso D.M. n. 48 del 2009 – e, di riflesso, anche il D.M. del 3 agosto 2017 – statuisce, infatti, che, in ogni caso, non è consentito derogare a quelle norme del T.u.i.r. che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento.

Di conseguenza, così come era già previsto per i soggetti Ias *adopters*, i fenomeni di valutazione e/o quantificazione dei componenti di reddito non rientrano nel perimetro applicativo del principio di derivazione rafforzata e rimangono, dunque, soggetti all'applicazione delle regole fiscali contenute nel T.u.i.r.⁴⁴.

44 Ciò si giustifica con la circostanza per cui i fenomeni valutativi, in linea di principio, sono generalmente privi di rilevanza fiscale per motivi di cautela fiscale. In realtà, sotto il profilo pratico, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 7/2011 *“...quando - nel raffronto tra rappresentazione contabile IAS compliant delle operazioni aziendali e contabilizzazione delle stesse secondo i criteri giuridico-formali - non emerge una diversa qualificazione e/o classificazione e/o imputazione temporale, si può ritenere valida l'estraneità delle valutazioni al principio di derivazione rafforzata (è questo, ad esempio, il caso delle valutazioni dei titoli ...). Quando, invece, la rappresentazione IAS compliant evidenzia differenti qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali, non è in linea di principio possibile prescindere anche da una diversa valutazione. In questi casi, le modalità di rappresentazione utilizzate nel bilancio IAS compliant implicano una diversa valutazione dei componenti patrimoniali e/o di reddito: la circostanza che gli effetti reddituali di un'operazione siano diversamente qualificati, classificati e imputati temporalmente in bilancio impone che anche la relativa valutazione avvenga in un'ottica e in una prospettiva non necessariamente coincidenti con quelle di matrice giuridico-formale contenute nel T.U.I.R. Così, ad esempio, nell'ipotesi di operazioni di leasing finanziario i valori fiscali dei beni e dei correlati debiti assumono rilievo così come determinati in base alla rappresentazione contabile prevista dagli Ias/Ifrs ...”*.

4. Conclusioni.

Il principio della rappresentazione sostanziale dei fatti di gestione riveste ormai un ruolo di assoluta centralità sia in ambito civilistico, per effetto della sua definitiva consacrazione nell'Olimpo dei postulati generali di bilancio, avvenuta ad opera del d. lgs. n. 139 del 2015, sia in ambito fiscale, ove lo stesso riverbera i propri effetti sulla determinazione del reddito di impresa attraverso il prisma del principio di derivazione rafforzata, esteso anche ai soggetti Oic *adopters* a seguito delle modifiche apportate all'art. 83 del T.u.i.r.

Sul piano pratico, per poter applicare in maniera corretta tale principio è necessario attenersi scrupolosamente alle indicazioni fornite dal documento contabile Oic 11, nella sua versione rinnovata nel marzo 2018, che impone al redattore del bilancio di osservare una metodologia caratterizzata dal rispetto di una precisa gerarchia.

In via preliminare, diventa imprescindibile compiere un'analisi accurata e approfondita delle condizioni e dei termini dei contratti e delle operazioni, in maniera tale da individuarne compiutamente gli effetti giuridici, i diritti e gli obblighi scaturenti dagli stessi e posti a carico delle parti ed estrarne, così, la reale sostanza economica. Una volta qualificata correttamente l'operazione o il contratto, sarà possibile appurare se la stessa è specificatamente contemplata da un determinato principio contabile elaborato dall'Oic e solo in mancanza di ciò si passerà alla fase successiva, che implica la ricerca di regole contabili insite in altri principi contabili che regolano fattispecie analoghe o similari a quella in esame, da poter applicare per analogia. Solo allorché non sia possibile ricorrere neppure all'analogia, allora sarà consentito al redattore del bilancio predisporre autonomamente una appropriata *policy* contabile per disciplinare il trattamento della concreta fattispecie alla luce del principio della rappresentazione sostanziale.

Solo se tutti questi *steps* sono stati seguiti regolarmente e scrupolosamente, allora diviene possibile tradurre e rappresentare in maniera corretta l'operazione sul piano fiscale in applicazione del principio di derivazione rafforzata.

Il recepimento all'interno del T.u.i.r. del principio della sostanza economica ha comportato uno stravolgimento epocale della logica su cui si reggeva tutta l'impalcatura delle regole di determinazione del reddito d'impresa per i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo il Codice civile ed i principi contabili nazionali. L'affacciarsi di tale principio sulla scena rende, così, indispensabile, al fine di poter rappresentare correttamente i riflessi sul piano tributario di una determinata operazione o un contratto, disporre di un bagaglio di conoscenze approfondite in tema di principi contabili nazionali e affinare una cultura giu-

ridica che permetta di poter comprendere e interpretare in maniera acuta i contratti, facendone emergere la reale sostanza economica, racchiusa sotto la scorza del *nomen iuris* attribuito dalle parti.

Tuttavia, i principi contabili elaborati dall'Oic non riescono a cogliere la realtà nelle sue molteplici sfaccettature e, di conseguenza, tutte le possibili casistiche che concretamente potrebbero venirsi a delineare nella realtà. Ecco perché l'Oic 11 ha espressamente preso in considerazione la possibilità che il redattore del bilancio possa sopperire a tali lacune delle regole tecniche elaborando e implementando una politica contabile per disciplinare il trattamento contabile delle fattispecie che non trovano una puntuale corrispondenza in alcun principio contabile.

Tuttavia, l'atteggiamento fino ad ora mostrato dal legislatore fiscale è stato quello di voler recepire sul piano tributario le sole declinazioni pratiche del principio di prevalenza della sostanza sulla forma espressamente disciplinate dall'Oic nei propri principi contabili nazionali, riconoscendo le stesse come le uniche in grado di provocare un impatto sull'imponibile ai fini Ires, in virtù del principio di derivazione rafforzata.

In ogni caso, la concezione che sta alla base di questa scelta necessita ora di essere rivisitata in profondità alla luce delle considerazioni contenute nel nuovo Oic 11, il quale riconosce il ruolo di supremazia dei postulati di bilancio, affermando che gli stessi costituiscono regole sovraordinate che presiedono alla redazione del bilancio e che devono costantemente impegnare le imprese in un ambizioso progetto volto all'elaborazione di politiche di bilancio idonee a rappresentare i fatti gestionali conformemente a tali postulati, tra i quali quello di prevalenza della sostanza sulla forma assume un rilievo preminente.

E' l'Oic, dunque, che apre le porte e legittima pienamente questa attività di autonoma elaborazione di regole di rappresentazione sostanziale dei fatti gestionali da parte del redattore del bilancio.

Di fronte a questo radicale mutamento il legislatore fiscale non potrà rimanere a lungo inerte. Sarà, quindi, necessaria un'attenta e ponderata riflessione da parte dello stesso allo scopo di valutare concretamente la possibilità di attribuire rilevanza fiscale ad un trattamento contabile elaborato in via autonoma dalla singola impresa che, pur non trovando esplicita collocazione all'interno di alcun principio contabile emanato dall'Oic, risulta comunque correttamente ispirato e orientato a dare concreta attuazione al fondamentale postulato della rappresentazione sostanziale.

*dott. Valentina Massone
Dottore di ricerca in diritto tributario
Università la Sapienza di Roma*

La dubbia conformità alla Costituzione della c.d. *flat tax* per i neo-residenti: osservazioni al tempo della crisi dell'Irpef

di Cesare Borgia

1. **Il quadro normativo di riferimento.**
2. **I dubbi di incostituzionalità dell'imposta sostitutiva.**
3. **Imposta sostitutiva e principio di capacità contributiva.**
4. **Dai problemi di costituzionalità alla crisi dell'Irpef: osservazioni conclusive sull'insostenibile diffusione di regimi speciali e imposte sostitutive.**

1. Il quadro normativo di riferimento

I commi da 152 a 159 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017 (l. 11 dicembre 2016 n. 232) introducono al comma 152 nel capo I "Disposizioni generali" del Titolo I relativo all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi il regime fiscale agevolato della c.d. *flat tax* per i neo-residenti, disciplinato nell'articolo 24 *bis*, rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia".

La normativa è stata oggetto di chiarimenti, per quanto riguarda le sue modalità applicative, da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in data 8 marzo 2017 ed è stata analizzata nella sua interezza dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017.

Con l'occasione, la corposa circolare ha passato in rassegna anche gli ulteriori regimi di favore per le persone fisiche che decidono di spostare la propria residenza in Italia, ossia in particolare: il regime di favore per ricercatori e docenti universitari di cui all'articolo 44 del d.l. n. 78/2010, il regime di favore per i c.d. "contro-esodati" di cui alla l. n. 238/2010 e il regime di favore per i lavoratori c.d. "impatriati" di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147/2015¹. Invero, questi regimi erano già stati

oggetto di chiarimenti di prassi, cui la circolare rinvia e che la circolare aggiorna in ragione delle sopravvenienze normative, e il riepilogo dei tratti salienti di essi in un unico contesto è dettato, come è stato notato in dottrina, dall'intento di dar vita ad un tentativo di ricostruzione sistematica del *corpus* agevolativo dello spostamento della residenza in Italia per le persone fisiche.

La circolare, tuttavia, non riesce a fugare alcuni dubbi che la normativa – in particolare quella relativa all'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia – ha immediatamente fatto sorgere.

In generale i regimi fiscali sostitutivi consistono in meccanismi impositivi che, per determinate fattispecie, sostituiscono, per l'appunto, le normali imposte applicabili a quelle fattispecie e, come è stato notato da autorevole dottrina, le ragioni che spingono il legislatore ad introdurre questi regimi possono risiedere nella esigenza di agevolare, oppure di semplificare gli adempimenti formali, o ancora nel perseguire l'obiettivo della maggiore certezza del prelievo².

In base a tale previsione normativa è stata introdotta nel Tuir un'imposta sostitutiva dell'Irpef. Trattasi di un regime fiscale opzionale cui possono aderire i soggetti che trasferiscono la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir. La condizione per poter optare per tale imposta è che tali persone non siano state fiscalmente residenti in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione³. Ancora, l'imposta sostitutiva opera per i redditi prodotti all'estero ed è pari ad un importo di 100.000,00 euro per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione, a prescin-

2 G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 238.

3 G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, in Riv. dir. trib., 2018, I, 55; L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in Riv. dir. trib., 2018, I, 684.

1 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in Riv. dir. trib., supplemento online.

dere dall'importo dei redditi percepiti. Tale importo è ridotto a 25.000 euro per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari.

L'opzione deve essere esercitata dopo avere ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, *ex* articolo 11, comma 1, lettera *b*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta⁴.

L'opzione ha una durata massima di quindici anni, trascorso tale periodo il soggetto residente dovrà iniziare a corrispondere l'Irpef anche per i redditi prodotti all'estero.

2. I dubbi di incostituzionalità dell'imposta sostitutiva

Considerata l'evidente diversità di trattamento dei beneficiari del regime in questione rispetto alla generalità dei contribuenti è opportuno interrogarsi circa la compatibilità del regime stesso con i principi costituzionali.

Come è stato notato da attenta dottrina⁵, è bene premettere come sia caratteristica propria di ogni regime agevolativo il prevedere un trattamento differenziato rispetto alla generalità dei casi e che questo, di per sé, non costituisca certamente motivo di illegittimità costituzionale del regime agevolativo stesso. Questa affermazione trova fondamento nel fatto che i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, infatti, non impediscono di rinvenire profili di diversità sostanziale in determinate situazioni fattuali, che pur si presentino identiche sotto altri profili, né di stabilire conseguentemente una diversa misura del concorso alle pubbliche spese che sia coerente con i profili di diversità sostanziale rinvenuti. In specie, come affermato dalla dottrina citata, nei casi in cui attengano a valori estrinseci rispetto alla stessa capacità contributiva, detti profili di diversità sostanziale possono incidere sul riparto delle pubbliche spese laddove siano espressivi di valori che il legislatore abbia titolo, nel suo esercizio discrezionale, a contemperare con il principio di capacità contributiva: deve trattarsi, pertanto, di valori meritevoli di apprezzamento da parte

4 G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, cit., 56.

5 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

dell'ordinamento e specificamente riconducibili ad un principio costituzionale di rango almeno pari a quello di capacità contributiva.

Bisogna necessariamente prendere le mosse dalla giustificazione che generalmente viene prospettata, sul piano della loro costituzionalità, dei regimi agevolativi⁶.

Tale giustificazione riposa sul giudizio di bilanciamento al quale, prima l'interprete e la Corte Costituzionale dopo, devono ricorrere quando una norma si ponga in contrasto con un principio costituzionale, ma al contempo costituisca l'attuazione di un altro. Questo perché, come è stato affermato, dal concetto di "agevolazione" certamente è deducibile che si è agevolati rispetto ad altri soggetti o ad altre attività; da questo punto di vista la norma agevolativa deve necessariamente superare l'esame del principio di uguaglianza. E tale esame, vista la portata costituzionale di tale principio, non pare possa essere superato se non attraverso il giudizio di bilanciamento di cui si è detto⁷.

La legittimità costituzionale di trattamenti agevolativi e, dunque, di deroga al principio di eguaglianza, può dunque trovare razionale e congrua giustificazione in altri principi presenti nell'ordinamento cui l'agevolazione si ispiri in un'ottica promozionale⁸. Ci si riferisce, per citarne alcuni, a valori quali la famiglia, l'istruzione, il risparmio, la previdenza, l'assistenza, che la Costituzione tutela e i quali possono essere tenuti in considerazione ai fini del riparto delle pubbliche spese, giustificando un minor rilievo.

La conformità alla Costituzione va verificata anzitutto perché lascia chiaramente perplessi una norma che limita, anche se nei grandi numeri, l'imposizione di un soggetto residente, anche in ragione del fatto che, esercitata l'opzione, l'importo resta identico negli anni successivi⁹.

6 L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, cit., 686.

7 Questa è l'impostazione ampiamente accettata. Sul punto si veda: P. BORIA, *Il sistema tributario*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Torino, 2012, 119 ss.; mentre per un breve accenno su tutto l'arco delle prospettazioni che sono state offerte nel corso degli anni sulla giustificazione delle agevolazioni dal punto di vista costituzionale si veda per tutti S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 415 ss.

8 G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 58.

9 G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, cit., 83.

Ogni agevolazione fiscale può costituire una violazione della tassazione in base alla capacità contributiva ed in merito a ciò è noto come la dottrina ritenga che le singole norme possano essere considerate costituzionalmente conformi o in quanto contribuiscono a evidenziare l'effettiva capacità contributiva del contribuente o in quanto trovino il loro fondamento in altre norme della Costituzione¹⁰.

Secondo quanto sostenuto in dottrina nessun requisito di fruizione del regime di *flat tax* per i neo-residenti sembra rimandare a valori oggetto di tutela costituzionale¹¹. Detto in altre parole, non sembra ci siano norme costituzionali che consentano di agevolare il trasferimento della residenza in Italia¹². Come è stato evidenziato da questa dottrina, due sono i requisiti differenziali stabiliti per l'accesso al regime considerato: il requisito "implicito" consiste nell'essere oggettivamente tanto ricchi da considerare conveniente il pagamento di 100.000 euro previsto dal regime sostitutivo e pare ovvio come sia estraneo al sistema dei valori costituzionali il trattamento privilegiato del ricco che decida di stabilirsi in Italia; il requisito "esplicito" consiste nell'assenza di residenza in Italia nei dieci anni precedenti (con la possibile eccezione di un anno) ma anche tale situazione non sembra porre il contribuente in una situazione di diversità corrispondente a un valore promosso dalla Costituzione.

Secondo quanto è stato affermato da altra dottrina, la norma si può salvare solo ammettendo che il principio dell'utile mondiale entri in sofferenza nei grandi contribuenti che hanno fuori dal territorio dello Stato enormi ricchezze, che vanno ben oltre quel dovere contributivo che li lega al territorio di residenza¹³. Solo in questa prospettiva di ridimensionamento di principi tradizionalmente ripetuti si può salvare una disciplina diversamente verosimilmente incostituzionale. In altri termini, si dovrebbe dare rilevanza ad una nozione di capacità contributiva di fatto, che consenta al legislatore di modulare la tassazione in relazione a differenti situazioni, pur a parità di reddito o patrimonio.

10 Cfr. A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in Diritto online, www.treccani.it, 2013.

11 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

12 Per gli altri regimi agevolativi esaminati nella circolare sono presenti valori, i quali consistono nella promozione della ricerca scientifica e comunque del lavoro qualificato, che sono meritevoli di apprezzamento da parte dell'ordinamento e che specificamente sono riconducibili a un principio costituzionale di rango almeno pari a quello di capacità contributiva.

13 G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, cit., 84.

Anche a voler per un momento ritenere che l'interesse all'attrazione di capitali in Italia e risorse alle casse pubbliche sia meritevole di apprezzamento e soprattutto dotato di una copertura costituzionale di rango almeno pari a quelli di uguaglianza e capacità contributiva, andrebbe verificato se la diversità di trattamento stabilita dal legislatore sia coerente con il profilo di diversità sostanziale individuata¹⁴. Tuttavia, se ne ricava che il regime dei neo-residenti apporta una divaricazione all'interno del concetto di residenza fiscale, una cesura interna al sistema dell'imposta sul reddito e una vistosa deroga non soltanto al principio di progressività del sistema tributario, ma addirittura a quello della proporzionalità dell'imposizione.

Il fatto che si creino due categorie di residenti trattate diversamente ai fini delle imposte sui redditi, delle imposte sulle successioni e donazioni e delle imposte patrimoniali sui beni all'estero, se appare contrastante con i principi di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, risulta altresì inefficiente rispetto alla stessa *ratio* del regime agevolativo. Difatti, come è stato notato, se l'obiettivo è attrarre capitali stranieri in Italia, il *favor* mostrato per i beni mantenuti all'estero si presta a produrre un effetto opposto rispetto a quello auspicato¹⁵.

3. Imposta sostitutiva e principio di capacità contributiva

Quanto alla legittimità costituzionale delle imposte sostitutive quali tributi o regimi tributari autonomi, la compatibilità di queste con i principi di capacità contributiva e di uguaglianza deve essere esaminata non solo alla luce della loro funzione derogatoria ma, come si è visto, soprattutto in relazione alla loro attitudine a combinarsi con altri principi presenti nell'ordinamento in grado di disegnare una qualche capacità contributiva specifica, come tale colpita dal tributo surrogatorio di tipo sostitutivo. A questo proposito – alla luce del principio della capacità contributiva assunto in termini di ragionevolezza – la stessa rapidità di esazione del tributo sostitutivo e lo scopo incentivante, pure presenti nel tributo sostitutivo, possono essere considerati tali da assegnare prevalenza – nel giudizio del legislatore – rispetto ai tributi sostituiti, proprio in relazione alla valorizzazione di altri principi costituzionali.

Emerge il tratto caratterizzante del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzio-

14 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

15 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

ne, quale snodo fondamentale della dialettica costituzionale del diritto tributario¹⁶.

L'articolo 53 della Costituzione, infatti, non può essere considerato in modo isolato, ma deve essere necessariamente esaminato alla luce dell'intero sistema costituzionale e, ad essere ancora più chiari, del collegamento con altri principi costituzionali, iniziando dai rapporti con gli articoli 2 e 3 della Costituzione¹⁷.

Il dovere di "tutti" di concorrere alle spese pubbliche, di cui all'articolo 53, comma 1 della Costituzione, non può essere aggirato seguendo una logica di resa dei valori costituzionali di fronte a ragioni di opportunità economica. Logica, peraltro, contraddittoria perché ispirata al principio che chi più ha, in termini economici, meno deve concorrere alle spese pubbliche, prevalendo l'interesse ad averlo tra i residenti in Italia¹⁸.

Come spesso ricordato dalla Corte Costituzionale, l'articolo 53, comma 1 della Costituzione è espressione dell'articolo 2 della Costituzione: vale a dire che l'articolo 53, comma 1 della Costituzione è una declinazione dei doveri inderogabili di solidarietà¹⁹. E se concorrere alle spese pubbliche è un dovere inderogabile, si può

16 P. BORIA, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, vol. I, Torino, 2006, 1055. Sull'articolo 53 si vedano anche, tra i tanti, F. BATISTONI FERRARA, *Commentario alla Costituzione Branca*, sub. art. 53, Bologna-Roma, 1994; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991; G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011; E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940.

17 G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 54.

18 L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, cit., 692.

19 Si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015.

quantomeno dubitare che ad esso ci si possa sottrarre per il solo fatto che si portano ricchezze nel nostro Paese²⁰.

Oltre ai doveri inderogabili di solidarietà, di cui all'articolo 2 della Costituzione, come già si è detto il principio di uguaglianza ha un ruolo decisivo, difatti, come è stato affermato sempre dalla Corte Costituzionale, è compito dello Stato garantire il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale²¹.

Il principio di eguaglianza formale impone di trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo disuguale situazioni diverse, dovendosi prevedere trattamenti fiscali differenziati per ricchezze diverse. Il principio di eguaglianza esprime così il limite "relativo" del principio di capacità contributiva, come giustificazione della diversa contribuzione imposta a taluni consociati rispetto ad altri e giustificata razionalmente dalla sussistenza di differenti sintomi di capacità contributiva²². Valutazione, questa, che spetta al legislatore ed è sindacabile dalla Corte solo in caso di sua irragionevolezza.

Il principio di eguaglianza sostanziale fa invece sì che lo Stato possa utilizzare la c.d. "leva fiscale", anche mediante la concessione di benefici fiscali, per promuovere e migliorare la situazione dei propri consociati e così correggere gli squilibri sociali, in un'ottica di giustizia redistributiva.

Si è detto del principio di ragionevolezza, il quale non esaurisce la propria operatività nell'ambito del giudizio "ternario" (*tertium comparationis*) tipico della disparità di trattamento cui si è appena fatto cenno, dunque all'interno dell'articolo 3 della Costituzione; lo stesso principio assume, infatti, anche una portata autonoma, intesa quale intrinseca ragionevolezza delle scelte legislative, divenendo pertanto operativo anche in relazione a parametri costituzionali diversi (nella specie, l'articolo 53 della Costituzione)²³. La Corte riconosce al

20 L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, cit., 693.

21 Si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 223 del 2012.

22 A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 21 ss.; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 54.

23 G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 54 ss.

riguardo un'ampia discrezionalità del legislatore, purché si mantenga nei limiti della ragionevolezza.

Per quanto attiene al rapporto tra agevolazioni e principio di eguaglianza, la Corte Costituzionale attribuisce alle norme agevolative carattere eccezionale e derogatorio e le ritiene espressione di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irragionevolezza.

A quanto detto si aggiunge il principio di proporzionalità, sovente ricondotto al principio di ragionevolezza ma in realtà dotato di una propria autonomia concettuale sotto il triplice profilo dell'adeguatezza dei mezzi rispetto al fine, della necessità dell'intervento legislativo e della c.d. proporzionalità in senso stretto, intesa quale bilanciamento tra i diritti e gli interessi in gioco, cui si aggiunge la verifica preliminare circa la legittimità dello scopo perseguito dal legislatore²⁴.

5. Dai problemi di costituzionalità alla crisi dell'Irpef: osservazioni conclusive sull'insostenibile diffusione di regimi speciali e di imposte sostitutive

Provando a tirare le somme, nessun requisito di fruizione del regime fiscale agevolato sembra rimandare a valori oggetto di tutela costituzionale.

Probabilmente, in assenza del regime premiale, i soggetti interessati non avrebbero mai spostato la propria residenza in Italia e, pertanto, non avrebbero contribuito a far girare l'economia interna e non avrebbero neppure concorso con questa somma forfetaria alle pubbliche spese nazionali. Tuttavia queste finalità non pare possano giustificare una deroga o addirittura uno scardinamento dei principi del sistema di contribuzione.

Si tratta di regime fiscale agevolativo contrastante con interessi costituzionalmente garantiti come quelli sottesi agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Come si è già osservato, il regime dei neo-residenti introduce una divaricazione all'interno del concetto di residenza fiscale, dando vita a due categorie di residenti trattate diversamente ai fini delle imposte sui redditi, delle imposte sulle successioni e donazioni e delle imposte patrimoniali sui beni all'estero. Questa divaricazione contrasta con i principi di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

L'attuazione di un sistema tributario "efficiente" assolve una funzione cruciale rispetto allo sviluppo dell'assetto sociale in linea con il programma di sviluppo evocato dall'articolo 3, comma 2 della Costituzione (che

fissa il principio della c.d. eguaglianza sostanziale), in quanto – come sostenuto in dottrina – rappresenta un indeclinabile meccanismo di conseguimento della logica di pari opportunità che denota tipicamente il quadro di riferimento della costituzione economica²⁵. Il coinvolgimento di tutti i consociati nel pagamento dei tributi, eliminando privilegi o sacche di impunità fiscale, e soprattutto attenuando il peso specifico delle categorie favorite da ragioni di prevalenza timocratica, più di ogni altro meccanismo sociale consente di operare una distribuzione di risorse tra ineguali, diretta ad una riduzione delle differenze economiche e ad una elevazione delle classi più deboli.

L'attuazione di un sistema tributario efficiente è allora possibile soltanto quando, innestato nella linea di trasformazione sociale evocata dall'articolo 3, comma 2 della Costituzione, l'interesse fiscale appare una regola coerente con la tavola dei valori enunciata dalla Costituzione.

L'appartenenza della capacità contributiva ad un livello assiologico primario, quale valore costituzionale che è apprezzato come un principio fondamentale dell'ordinamento costituzionale, comporta l'efficacia condizionante del principio rispetto all'azione del legislatore ordinario.

La capacità contributiva si presenta quale limite materiale alla discrezionalità del legislatore e, nella logica della tesi che riporta la capacità contributiva al principio di eguaglianza, il limite assume un carattere "relativo", potendo comprimere la discrezionalità del legislatore non oltre il punto in cui è ammesso il bilanciamento dei valori²⁶.

Venendo, poi, al principio di progressività previsto dall'articolo 53, comma 2 della Costituzione, la progressività costituisce un meccanismo di riparto del carico fiscale destinato a produrre risultati redistributivi tra i consociati, in quanto produce un depauperamento patrimoniale più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore ricchezza ed un depauperamento meno che proporzionale nei soggetti più poveri²⁷.

La funzionalità di tale criterio distributivo ad un assetto sociale orientato in senso progressivo è abbastanza evidente, laddove attraverso un processo di redistribuzione del reddito nazionale si propone di ridurre le differenze tra i membri di una società²⁸.

25 P. BORJA, *Art. 53*, cit., 1061.

26 P. BORJA, *Art. 53*, cit., 1062.

27 Sulla nozione generale di progressività si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 50.

28 P. BORJA, *Art. 53*, cit., 1070.

24 G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 56.

Esiste dunque una correlazione significativa tra il principio della c.d. eguaglianza sostanziale di cui alla norma dell'articolo 3, comma 2 della Costituzione ed il comma 2 dell'articolo 53 della Costituzione, dal momento che il principio di progressività si presenta in sostanza come uno degli strumenti che concorrono alla realizzazione di quel progetto di trasformazione della società destinato ad eliminare gli ostacoli di fatto che impediscono il pieno sviluppo della personalità umana. Invero, proprio per queste ragioni, la norma di cui all'articolo 53, comma 2 della Costituzione si correla funzionalmente al primo comma dell'articolo 53, esprimendo un valore teleologicamente connesso alla dialettica costituzionale dell'interesse fiscale e della capacità contributiva²⁹.

Il regime dei neo-residenti introduce una deroga, anche vistosa, non soltanto al principio della progressività del sistema tributario, ma addirittura a quello della proporzionalità dell'imposizione³⁰.

Pur essendo vero che il principio di progressività dell'imposizione va riferito al sistema tributario nel suo complesso, il quale per l'appunto è informato a criteri di progressività, e non ai singoli istituti giuridici che lo compongono, è altresì vero che, a fronte di una misura come la *flat tax*, apertamente regressiva in sé, siccome neppure proporzionale all'imponibile, e a maggior ragione perché inserita nel tronco dell'unica imposta cui è rimessa l'attuazione del principio di progressività nell'attuale ordinamento³¹, il principio di cui al comma 2 dell'articolo 53 pare effettivamente idoneo a operare come diretto vincolo per la discrezionalità del legislatore, trovandosi qui di fronte a una norma che erode indiscriminatamente una parte essenziale della base imponibile del tributo progressivo sostituendola con una sorte di capitazione³².

Pare proprio, quindi, che l'interesse all'attrazione di capitali in Italia e di risorse alle casse pubbliche sia immeritevole di apprezzamento, non dotato di una copertura costituzionale di rango almeno pari a quelli di uguaglianza e capacità contributiva e la diversità di trattamento stabilita dal legislatore pare non sia coerente con il profilo di diversità sostanziale individuata.

Oltre ai dubbi sulla conformità alla Costituzione di questa imposta sostitutiva, bisogna, peraltro, anche allargare lo sguardo alla crisi in cui versa irreversibilmente

l'Irpef, caratterizzata dalla diffusione di regimi speciali e di imposte sostitutive, una imposta che grava quasi soltanto sui redditi da lavoro e da pensione. Come è stato notato, si tratta di una tendenza che viola in modo significativo i principi di capacità contributiva e di progressività³³.

Il principio di progressività è il principale snodo intorno al quale si è sviluppato in questi anni il dibattito in ordine alla riforma delle imposte personali sui redditi delle persone fisiche, dal momento che, come è stato evidenziato, ovunque si riscontra la tendenza alla erosione delle loro basi imponibili, con la disarticolazione del prelievo in un dedalo di regimi sostitutivi, ora nella forma delle imposte sostitutive autoliquidate, ora in quella delle imposte sostitutive applicate da terzi, ora, nella maggioranza dei casi, in quella della sostituzione a titolo di imposta³⁴. Di conseguenza, vasti ambiti si trovano oggi retti da meccanismi di tassazione cedolare e proporzionale, che rinnegano quei capisaldi di generalità e progressività sui quali le imposte in questione sono state costruite.

Alla progressività resta ormai affidata pressoché soltanto l'imposizione sui redditi da lavoro, e in particolare su quelli di lavoro dipendente³⁵.

A questo punto della riflessione sembra doveroso notare come questa diffusione di regimi speciali e imposte sostitutive sia diventata ormai insostenibile, dato che, perfino quando non si riscontrano problemi di costituzionalità, tolgono linfa vitale all'Irpef, snaturandola.

In conclusione, si ritiene che i principi costituzionali di capacità contributiva, uguaglianza e progressività debbano tornare ad essere centrali nella politica tributaria italiana. L'Irpef, caratterizzata ormai da una disciplina frutto di molteplici stratificazioni normative, la cui eccessiva onerosità per molti contribuenti è diventata insopportabile, è diventata un'imposta per molti versi iniqua, il che provoca inevitabilmente disuguaglianze sociali.

Rimettere al centro, ridandole vigore, la previsione costituzionale della progressività, quale fattore connotante del sistema tributario, significherebbe anche puntare su quei fondamentali valori di solidarietà e giustizia sostanziale che proprio il principio di progressività promuove.

33 Cfr. M. LOGOZZO, *Un decalogo per legislatori volenterosi*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2020.

34 Cfr. G. ZIZZO, *Tutti i redditi sotto il tetto irpef per rilanciare la progressività*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2020.

35 G. ZIZZO, *Tutti i redditi sotto il tetto irpef per rilanciare la progressività*, cit.

29 P. BORIA, *Art. 53*, cit., 1056.

30 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

31 *Ex multis*, Corte Cost., n. 128 del 1966 e n. 263 del 1994.

32 F. FARRI, *Flat-tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

Per fare questo, si potrebbe puntare nuovamente sulla generalità dell'imposta personale, riportando nella base imponibile della stessa tutti o gran parte dei redditi attualmente soggetti ai predetti regimi sostitutivi, così riguadagnando al campo della progressività le aree attualmente devolute a questi ultimi³⁶. Il prelievo sui redditi, per l'effetto, risulterebbe decisamente più trasparente di quello attuale, superando le intollerabili disparità di trattamento che lo contrassegnano. Il tutto rafforzando la progressività.

Sempre allo stesso fine, si potrebbe anche osservare, magari per prendere spunto, come funziona il modello tedesco, in cui a ogni aumento di reddito è associato un onere fiscale personalizzato in termini di contribuzione. Tale sistema consentirebbe di attuare la progressività in via immediata, in modo lineare, non pregiudicare gli incapienti e chiamare alla contribuzione in misura maggiore chi più possiede³⁷.

Come è stato osservato, nonostante nella Costituzione tedesca non siano espressamente codificati i principi di capacità contributiva e progressività, a differenza di quanto previsto dall'articolo 53 della Costituzione italiana, l'imposta tedesca sul reddito delle persone fisiche è caratterizzata da un modello fondato prevalentemente sulla progressività "lineare" e in parte "a scaglioni", il che consente di realizzare una progressività più aderente all'effettiva capacità contributiva³⁸.

Il modello di progressività lineare rappresenta un significativo modello di riferimento dal quale potere attingere per realizzare una rilevante riforma dell'Irpef, soprattutto per rendere la nostra imposta personale sul reddito più coerente con i principi costituzionali.

Cesare Borgia

³⁶ Per maggiori dettagli su questa tesi, si veda G. ZIZZO, *Tutti i redditi sotto il tetto irpef per rilanciare la progressività*, cit.

³⁷ Cfr. G. CORASANITI, *Modello alla tedesca per ritrovare equità*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 febbraio 2020.

³⁸ Per approfondire, si veda G. CORASANITI, *Modello alla tedesca per ritrovare equità*, cit.

Un progetto di riforma fiscale e di manovra di finanza pubblica per il rilancio del welfare state

di Pietro Boria

Premesse

1. *Ripensare la fiscalità del moderno Welfare State*

Nelle moderne collettività ordinate secondo principi democratici l'acquisizione di flussi di entrate finanziarie derivanti dall'incasso di tributi applicati sui consociati costituisce una delle funzioni primarie dell'organizzazione sociale.

La capacità di realizzare attività pubbliche a vantaggio dei membri della comunità dipende essenzialmente dalla quantità e dalla tempestività delle risorse finanziarie occorrenti per svolgere le attività stesse; nello Stato (e nelle altre forme di collettività generali organizzate, come ad es. gli enti territoriali minori) le entrate derivano tipicamente dai tributi, poiché è marginale l'apporto recato dai proventi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali o economiche.

In buona sostanza la stessa sopravvivenza della comunità dipende dalle risorse tributarie che vengono acquisite per perseguire gli obiettivi del vivere insieme.

La funzione fiscale costituisce pertanto un fattore fondante delle democrazie attuali, in quanto correlato alle ragioni di fondo della adesione dei consociati alla comunità organizzata. In particolare, nello Stato democratico (il *Welfare state*) la funzione fiscale risponde alla dialettica costituzionale dei principi dell'interesse fiscale (dello Stato comunità) e della capacità contributiva, espressivi del confronto tra interessi generali e interessi individuali;

L'esigenza di prospettare una riforma della fiscalità appare assai rilevante nella dimensione del *Welfare state*, poiché è in tale ambito che la funzione tributaria assolve ad un compito essenziale del patto democratico, incidendo sulla portata (e sulla fruibilità) dei diritti fondamentali dell'individuo. L'obiettivo di una riforma della funzione fiscale va quindi inquadrato soprattutto nella prospettiva del processo di revisione del moderno *Welfare state*.

2. *La crisi del Welfare State e l'esigenza di una revisione dei postulati di finanza pubblica*

Le crisi finanziarie del XXI secolo hanno disvelato la sostanziale fragilità del modello classico di *Welfare state*, facendo emergere la insostenibilità del costo pubblico di

un piano di prestazioni generalizzate ed al contempo la scarsa funzionalità di tali prestazioni sociali a garantire effettivamente la protezione degli individui deboli nelle fasi di crisi. Appare dunque improcrastinabile l'avvio di una fase nuova del *Welfare state*, nella quale vengano messi in discussione i postulati del modello esistente al fine di ridisegnare il programma delle prestazioni sociali da erogare ai consociati e il relativo piano di finanziamento.

Così, sembra che si debba procedere ad una revisione degli elementi qualificanti dell'attuale modello di Stato sociale:

- a. va effettuata una "selezione dei bisogni" al fine di enucleare gli obiettivi davvero primari ed irrinunciabili per la tutela della dignità di ciascuna persona all'interno della comunità;
- b. devono essere rivisti i contenuti delle prestazioni sociali con l'obiettivo di aumentare il livello e la qualità dei servizi erogati ai cittadini bisognosi;
- c. va ridotto il costo delle prestazioni pubbliche complessive allo scopo di porre un freno al processo di indebitamento dello Stato;

La revisione qui indicata comporta dunque un profondo ripensamento dei tratti qualificanti del modello originario di *Welfare state* e, soprattutto, un abbandono dell'illusione generalista ed una rimarchevole riduzione dell'intervento diretto dello Stato nella materiale erogazione delle prestazioni sociali.

In particolare, va rimeditata la mappa delle prestazioni pubbliche assicurate ai consociati, effettuando una accurata analisi dei bisogni di sicurezza sociale e di protezione dei diritti della persona. Così sono da rimuovere le stratificazioni legislative dovute a negoziati sociali e patteggiamenti politici risalenti nel tempo, le regole risultanti da pressioni lobbistiche, le misure prese con riguardo ad assetti demografici ed economici ormai superati. L'obiettivo deve consistere evidentemente nella selezione dei bisogni di tutela sociale, allo scopo di operare una distinzione tra quelli che appaiono fondamentali per l'effettiva protezione della dignità individuale alla luce del grado di maturità ed evoluzione raggiunta dalla comunità e quelli invece che appaiono anacronistici e superati, o comunque dotati di un pregio assiologico minore.

La revisione delle prestazioni pubbliche va in parti-

colare orientata alla eliminazione del concetto di “prestazioni generalizzate” che ha per lungo tempo denotato l'azione dello Stato sociale. La “selezione dei bisogni” è infatti il presupposto logico di una operazione di riduzione e sfoltimento delle prestazioni pubbliche, anche finalizzata ad alleggerire il bilancio pubblico dagli enormi costi che tali prestazioni impongono. E' appena il caso di osservare che la revisione selettiva delle prestazioni pubbliche può essere effettuata in larga misura senza produrre una diminuzione reale di tutela sociale, poiché molta parte di queste prestazioni hanno assunto ormai un carattere ridondante, risolvendosi semplicemente in una elevazione del benessere di soggetti che non vedono messa a rischio la sfera di dignità e di sopravvivenza personale (si pensi ad es. alle pensioni erogate a persone che sono ancora perfettamente in grado di lavorare, il cui effetto sostanziale consiste nell'incremento del reddito di un soggetto che sovente continua a lavorare come consulente).

La riduzione del costo sostenuto dal *Welfare state* per il venir meno delle prestazioni generalizzate consente di ottenere un risparmio di risorse che può essere reinvestito per migliorare la qualità dei contenuti delle prestazioni sociali da erogare ai soggetti effettivamente bisognosi. Si tratta, in buona sostanza, di elevare lo standard delle prestazioni sociali così da assicurare un trattamento di maggiore protezione dei consociati. Viene pertanto riconosciuto che il “minimo vitale” a cui deve ispirarsi lo Stato sociale non può consistere in un mero simulacro di tutela (come avviene spesso oggi), ma deve rispondere concretamente alle esigenze di salvaguardia dei diritti minimi di sussistenza e di dignità nel contesto economico e sociale.

Le assunzioni logiche del progetto di riforma

1. Gli interventi sul debito pubblico

- i Il debito pubblico – calcolato in 2.315 miliardi euro (dicembre 2018) - è un “male” ormai endemico in Italia che impedisce lo sviluppo economico e sociale
- ii Il debito pubblico italiano costituisce una anomalia nel panorama europeo; rispetto alla voce “debito complessivo” (debito pubblico + debito privato) l'Italia è in linea con gli altri paesi, ma con uno spostamento anomalo a favore del debito pubblico (più alto degli altri paesi) rispetto al debito privato (più basso degli altri paesi)
- iii A conferma di questa anomalia va considerato che le famiglie italiane hanno un livello di patrimonio

(risparmi + immobili) largamente superiore alla media europea

- iv Il debito pubblico è un patto inter-generazionale; esso è stato costituito dalle generazioni precedenti e va ripagato dalle generazioni attuali e future attraverso le imposte (c.d. equazione di Ricardo – Barrio)
- v Vanno così trovate soluzioni di finanza pubblica che consentano un riequilibrio tra debito pubblico e debito privato

2. Lo sviluppo economico del Paese.

- i Obiettivo primario della finanza pubblica è senz'altro rappresentato da una politica economica di rilancio dell'economia nazionale
- ii Il rilancio dell'economia permetterebbe di perseguire un miglioramento del benessere di imprese e famiglie (richiesto a gran voce dopo anni di crisi economica e di stallo del PIL)
- iii Anche in relazione ad una riduzione del debito pubblico (o meglio del grado di incidenza rispetto al PIL) appare essenziale programmare un piano di rilancio dell'economia nazionale
- iv Gli strumenti essenziali per una politica di rilancio dell'economia nazionale sono costituiti tipicamente da:
 - investimenti in infrastrutture
 - incrementi di occupazione
- v Gli investimenti operati dallo Stato consentirebbero di attivare un percorso di crescita dell'economia nazionale anche mediante l'aumento delle forniture e dei servizi correlati agli investimenti, nonché attraverso l'incremento dei consumi delle famiglie.
- vi Si può ritenere che, in linea con gli standard della macro-economia, un investimento dello Stato in infrastrutture o in occupazione potrebbe essere assoggettato ad un moltiplicatore 3 per calcolare l'effetto di incremento del PIL (calcolato assumendo una prudente percentuale della attitudine al consumo)

3. La riforma del Welfare State

- i Nel contesto attuale appare improcrastinabile avviare una riforma del *Welfare State* in ragione della evidente crisi di funzionamento delle prestazioni sociali (destinate ad un pubblico eccessivo di cittadini, anche aldilà dei reali bisogni, secondo una logica assistenziale non più attuale)
- ii La riforma deve perseguire alcuni obiettivi di massima:

- Incremento delle prestazioni sociali ai soggetti bisognosi
 - Riduzione del puro assistenzialismo (ad es. in favore di cittadini abbienti)
 - Aumento della capacità di auto-sostentamento delle famiglie mediante un incremento dei redditi netti da lavoro
- iii Gli strumenti essenziali di tale riforma del *Welfare State* possono individuarsi in:
- aumento del personale destinato allo svolgimento di funzioni primarie del *Welfare State* così da consentire un incremento della capacità di funzionamento;
 - selezione delle prestazioni di *Welfare State* da attribuire gratuitamente e di quelle da sottoporre a tariffe (anche ridotte)
 - individuazione di strumenti di controllo del livello e della qualità delle prestazioni sociali
 - incremento del reddito netto dei lavoratori attraverso una sensibile riduzione del prelievo fiscale

4. La riforma del Fisco

- i L'ordinamento tributario costituisce il quadro di riferimento fondamentale per definire il "patto sociale" di una comunità nazionale
- ii Appare ormai irrinunciabile un piano di riforme organiche dell'ordinamento tributario nazionale in linea con le tendenze principali dei paesi moderni
- iii La riforma del sistema tributario deve consentire il perseguimento di un piano di adeguamento della finanza pubblica agli obiettivi sopra menzionati e precisamente:
- supporto allo sviluppo economico
 - riduzione dell'onere fiscale sul fattore lavoro
 - ampliamento degli indici di capacità contributiva da sottoporre a tassazione
 - semplificazione dei meccanismi di attuazione del rapporto tributario
- iv La riforma del Fisco costituisce così il nucleo fondante della riforma della finanza pubblica e favorisce un programma di redistribuzione della ricchezza tra consociati secondo un disegno progressista e di eguaglianza sostanziale

5. Il rispetto dei parametri europei

- i La riforma prospettata deve essere pienamente sostenibile nel vigente quadro europeo.
- ii Gli obiettivi sopra menzionati vanno perseguiti

mantenendo fermo il rispetto dei parametri generali di finanza pubblica individuati dall'Unione Europea (sia nei Trattati sia nel Fiscal Compact).

- iii In specie va perseguito un piano di contenimento del deficit (sotto il 2,5% del PIL) e di progressiva riduzione del debito pubblico (nel rapporto col PIL).

Gli interventi della riforma di finanza pubblica

Entrate

1. Imposta sul capitale del 1% su patrimonio mobiliare dei residenti italiani (da istituire come tributo "a regime"); + 50 mld €
2. Catasto delle imprese: tassazione sul reddito calcolata con riferimento ad una base imponibile definita in via forfettaria per lavoratori autonomi e imprese; + 3 mld €
3. Web Tax e altri interventi su imprese digitali: + 3 mld €
4. Eliminazione reddito di cittadinanza e ripristino reddito di inclusione + 4 mld €

Uscite

1. Dual Flat tax (che sostituisce Irpef): 23% fino a 50.000 € - 33% oltre 50.000 €; - 30 mld €
2. Investimenti infrastrutturali: - 10 mld €
3. Incremento di occupazione nella P. A. - 10 mld €

Saldi di finanza pubblica

- Entrate = + 60 mld €
- Uscite = - 50 mld €
- Avanzo = + 10 mld €

Crescita PIL

- Investimenti infrastrutture: 30 mld incremento PIL [10 mld x moltiplicatore 3]
- Incremento di occupazione nella P. A.: 30 mld incremento PIL [10 mld x moltiplicatore 3]
- Sviluppo consumi per riduzione tassazione su famiglie: 10 mld incremento PIL [calcolato su base empirica e congetturale]
- = totale 70 mld incremento PIL [pari a circa il 4% PIL (1750 mld)]

Deficit atteso

- + 10 mld avanzo manovra
- + 30 mld avanzo primario [dato Istat - fine 2018 avanzo primario = 1.6% del PIL]

- - 65 mld interessi passivi [dato Istat - fine 2018
interessi passivi = 3.7% del PIL]
- = - 25 mld deficit
- Deficit/PIL = 0,13 % [deficit 25 mld /PIL 1820
mld (1750 mld PIL attuale + 70 incremento)]

Parametri debito pubblico

- Deficit/PIL = 0,13 % [deficit 25 mld /PIL 1820
mld]
Scende sensibilmente rispetto a rapporto attuale
(2,1%)
- Debito pubblico/PIL = 128% [debito pubblico
2340 mld (2315 stock + 25 deficit) / PIL 1820
mld (1750 PIL attuale + 70 incremento)]
Scende significativamente rispetto a rapporto at-
tuale (132%%) [dato Istat dicembre 2018]

I singoli interventi di finanza pubblica

1. Imposta sul capitale del 1% su patrimonio mobiliare dei residenti italiani.

- L'imposta sul capitale si presenta come una imposta patrimoniale riservata al patrimonio mobiliare (depositi attivi su conti correnti, conti deposito di titoli, obbligazioni e azioni su mercati quotati, altri beni mobili etc.)
- Tale imposta viene istituita come tributo "a regime" e si applica sul valore complessivo del patrimonio mobiliare dei soggetti residenti in Italia alla scadenza dell'anno (considerando in tale ambito soggettivo persone fisiche, enti e società).
- Il patrimonio mobiliare è costituito dalle giacenze al 31.12 di ciascun anno presso conti correnti e altri investimenti (titoli, azioni obbligazioni etc.) detenuti in Italia e all'estero
- Nel patrimonio mobiliare vengono considerate anche le opere d'arte il cui valore è calcolato su base peritale [andrà costituito il registro pubblico delle opere d'arte funzionale anche ad obiettivi di trasparenza e tutela del patrimonio collettivo]
- Sono sottoposti all'imposta patrimoniale anche i beni mobili detenuti all'estero [con gli attuali sistemi di informazioni tra amministrazioni finanziarie (CRS) sono acquisite in modo automatico le informazioni su attività finanziarie all'estero]
- Considerando che l'importo delle sole giacenze di attività finanziarie è stimato in 4.400 mld € [stima Banca d'Italia] un rendimento di 50 mld sull'intera base imponibile è calcolato in via prudenziale

2. Dual Flat Tax

- La nuova imposta sul reddito viene calcolata in modo distinto sulle varie tipologie di reddito;
- in particolare, per i redditi di impresa, di lavoro autonomo e di lavoro dipendente [c.d. redditi da attività] si applica un'unica aliquota su tutto il reddito, distinta in ragione dell'ammontare complessivo del reddito:
 - 23% fino a 50.000 €
 - 33% oltre 50.000
 - una serie di detrazioni vale a graduare la tassazione per i redditi di confine (tra 50.000 e 60.000 per evitare irragionevoli discriminazioni)
- i redditi di capitale e fondiari vengono sottoposti a tassazione autonoma con una aliquota omogenea (25%)
- le deduzioni e le detrazioni previste dall'attuale sistema dell'Irpef sono abolite
- sulla base di stime riferite ai dati espressi dal MEF si ritiene che l'effetto complessivo della riforma della tassazione del reddito sia pari ad una perdita di gettito per 30 mld
- in ogni caso può stabilirsi una "clausola di salvaguardia" che prevede un intervento su vigenti tax expenditures (diverse da quelle attualmente previste per Irpef) al fine di contenere l'onere della riforma in 30 mld

3. Catasto delle imprese

- La tassazione sul reddito di imprese e lavoratori autonomi (titolari di Partita Iva) viene stabilita in via forfettaria attraverso il riferimento ad una base imponibile calcolata secondo una media statistica
- in particolare, la media statistica è definita utilizzando i risultati degli studi di settore e dei nuovi modelli ISA
- la base imponibile forfettaria è stabilita mediante un contraddittorio, anche telematico, con l'Agenzia Entrate e vale 5 anni;
- l'effetto del catasto delle imprese consiste in una decisa semplificazione degli oneri del contribuente ed in un evidente incremento della "certezza del diritto"
- l'istituzione del catasto delle imprese produrrà un apprezzabile recupero di evasione del settore degli autonomi (imprese e professionisti), poiché l'introduzione di presunzioni legali ridurrà la renitenza fiscale dei contribuenti

- in base a valutazioni previsionali, connesse ad un incremento della base imponibile rispetto al dato attuale, si stima un incremento di gettito di 3 mld

4. *Web Tax su imprese digitali*

- Adozione della disciplina definita in sede OCSE e UE per web tax su imprese digitali
- Imposta ad aliquota variabile (in relazione alla tipologia di business ed ai diversi margini di redditività) dal 2% al 5%, che si applica sulle singole transazioni elettroniche
- Ampliamento delle misure di contenimento di fenomeni di elusione internazionale (in materia di transfer pricing, stabile organizzazione, CFC etc.)
- Gettito atteso, in base a stime previsionali, pari a 3 mld [dato calcolato su base empirica e congetturale, in assenza di dati specifici su transazioni digitali]

5. *Eliminazione reddito di cittadinanza e ripristino reddito di inclusione*

- Abrogazione dell'attuale disciplina del reddito di cittadinanza e ripristino del reddito di inclusione
- Eliminazione dell'onere stimato per reddito di cittadinanza (8 mld) e utilizzo di risorse in misura pari a quanto già considerato in precedenti manovre per reddito di inclusione (4 mld) producono un onere di bilancio di 4 mld

6. *Investimenti infrastrutturali:*

- Vengono operati investimenti nelle infrastrutture nazionali con particolare riguardo alla mobilità (aeroporti, porti, infrastrutture ferroviarie), alle reti di comunicazione, all'energia (soprattutto per energie rinnovabili), al riciclo/gestione rifiuti, alla trasformazione di edilizia pubblica, alla ricezione turistica etc.
- L'investimento complessivo è previsto per 10 mld

7. *Incremento di occupazione nella P. A.*

- Vengono effettuati incrementi di occupazione nella P. A. con particolare riguardo a settori cruciali del *Welfare State* quali:
 - Giustizia (magistrati e personale di cancelleria e amministrativo)
 - Ordine pubblico (forze di polizia)
 - Istruzione (docenti e personale di supporto)
 - Sanità (medici e infermieri)

- Si stima un incremento complessivo di occupazione di 200.000 dipendenti pubblici nei vari settori
- L'investimento complessivo è previsto per 10 mld [calcolato assumendo un onere medio di 50.000 € anno per dipendente]

8. *Altri interventi della riforma che non producono effetti di finanza pubblica, ma intervengono su sistemazione e riposizionamento del Welfare State*

- Nell'ambito del piano di riforma sono previste alcune misure di risistemazione dei principali istituti del *Welfare State* (sistema tributario, giustizia civile, finanza delle imprese, sanzioni penali, sistema sanitario nazionale); sono misure che non producono entrate od oneri di finanza pubblica e quindi non incidono sui saldi del bilancio dello Stato
- Sistemazione dell'ordinamento tributario attraverso la revisione e/o modifica e/o implementazione di istituti vigenti (riforma del processo tributario, revisione dell'accertamento con adesione e altri istituti di definizione preventiva dell'obbligazione tributaria, riforma riscossione tributaria, ampliamento tutele del contribuente)
- Miglioramento del processo civile (attraverso revisione della procedura civile finalizzata ad una velocizzazione dei tempi processuali)
- Rafforzamento dei tempi di incasso delle imprese, nei rapporti con clienti privati e pubblici (attraverso la definizione di un efficace sistema di provvisoria esecuzione)
- Revisione in senso garantista del sistema delle sanzioni penali e delle misure cautelari
- Revisione del sistema sanitario nazionale con introduzione di tariffe più elevate delle attuali per prestazioni base a favore di cittadini abbienti (mantenendo la gratuità per le prestazioni sanitarie più importanti) e reinvestimento delle entrate incrementali in dotazioni sanitarie

Effetti sociali della Riforma

1. *Rilancio economia nazionale*

- Il piano di riforme qui descritte produce una serie di effetti positivi sull'economia nazionale quali:
 - Incremento occupazione [+ 200.000 unità nella P.A. e incremento occupazione nel settore privato (non stimato) in relazione a investimenti nelle infrastrutture]

- Maggiore benessere per famiglie [incremento capacità finanziaria su lavoratori conseguente a riduzione fiscale per Dual Flat Tax]
- Incremento consumi [derivante da aumento capacità finanziaria di famiglie e da investimenti che producono incremento PIL]
- I descritti effetti positivi producono – come sopra indicato – un sensibile miglioramento della ricchezza nazionale (incremento del PIL) e della ricchezza *pro-capite* (soprattutto dei lavoratori)

2. Rilancio Welfare State

- Il piano di riforme produce altresì un evidente rilancio del *Welfare State* rispetto allo stato attuale di declino maturato negli ultimi decenni
- In particolare, tale rilancio si fonda sul riposizionamento delle prestazioni sociali:
 - Selezione delle prestazioni da rendere gratuitamente a favore di cittadini bisognosi (soprattutto di carattere sanitario e assistenziale)
 - Incremento capacità di funzionamento dei principali settori del *Welfare state* (istruzione, sanità, ordine pubblico, giustizia), conseguente a incremento personale destinato a rendere più efficaci e qualitative tali prestazioni
 - Aumento di efficacia delle prestazioni sociali rivolte al sistema produttivo (fisco, giustizia civile, finanza imprese)
- La configurazione attuale dello “Stato assistenziale” – poco efficace sul piano della qualità delle prestazioni – si trasforma in uno “Stato sociale” rivolto tipicamente ai ceti più bisognosi della comunità

3. Eguaglianza e Libertà

- Il risultato atteso dal piano riformatore è dunque un significativo incremento dei fattori di Eguaglianza e di Libertà della comunità nazionale.
- Eguaglianza in quanto si aumenta la “parità di chances” dei consociati attraverso un incremento delle opportunità (conseguenza di un maggior benessere individuale e di un rafforzamento dello Stato sociale)
- Libertà in quanto si riduce lo stato di privazione – soprattutto della classe media e dei cittadini bisognosi – a seguito di un incremento della qualità/efficacia delle prestazioni sociali e della capacità finanziaria da mettere a servizio delle scelte di auto-determinazione del singolo
- In un'epoca di latitanza degli Stati rispetto ai bi-

sogni di protezione individuale, aumentati dagli effetti della globalizzazione e dello strapotere dei mercati, il rilancio della “libertà eguale” sembra essere la risposta istituzionale della politica alla domanda fondamentale del “patto sociale” richiesto dai cittadini.

Il gruppo di lavoro

Il progetto di riforme qui descritto è frutto del lavoro di studi e di ricerca, portato avanti nel corso di un lungo periodo e supportato da pubblicazioni scientifiche e da seminari/convegni, svolto da parte di un gruppo di studiosi della cattedra di Diritto tributario del Dipartimento di studi giuridici della Facoltà di Giurisprudenza di Sapienza Università di Roma.

Pietro Boria
Professore ordinario di diritto tributario
Sapienza Università di Roma

GIURISPRUDENZA

Rassegna di giurisprudenza

di Edoardo Ferragina

LA NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Art. 60 D.P.R. n. 600/73 (Notificazioni)

Cass. civ. Sez. V ord. interlocutoria, 21/7/2020, n. 15545

Va disposta la trasmissione degli atti al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di rimettere alle Sezioni Unite, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., le seguenti questioni su contrasto nonché di massima di particolare importanza con riferimento alla notificazione degli atti di imposizione tributaria:

(i) se sia applicabile il principio della scissione soggettiva degli effetti anche alla notificazione degli atti di imposizione tributaria ed in relazione agli effetti sostanziali propri di questi;

(ii) se sia applicabile il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione quando questa non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale, ex art. 60 d.P.R. n. 600/1973 e art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992.

Cass. civ. Sez. V ord., 6/8/2020, n. 16775

La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto Ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui all'art. 60, comma 1, lett. e) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Detta disciplina è posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, sicché la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio, quando venga seguita una procedura più garantista per il medesimo contribuente.

Cass. civ. Sez. V ord., 14/4/2020, n. 7796

In tema di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento emesso nei confronti di società di persone e notificato all'ex socio dopo l'estinzione della stessa non è affetto da

invalidità poiché, analogamente a quanto previsto per l'ipotesi di morte del debitore, si verifica un fenomeno successorio rispetto alle situazioni debitorie gravanti sull'ente.

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 14/2/2020, n. 3751

Deve considerarsi legittima la notifica dell'avviso di accertamento societario presso la residenza del legale rappresentante della società (nel caso di specie, una s.r.l.), pur se tale residenza sia posta in un Comune diverso da quello in cui la società ha il suo domicilio fiscale.

Cass. civ. Sez. V sent., 12/2/2020, n. 3378

La notificazione ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 è ritualmente eseguita solo nell'ipotesi in cui, nonostante le ricerche che il messo notificatore deve svolgere nell'ambito del Comune di domicilio fiscale, in esso non rinvienga l'effettiva abitazione o l'ufficio o l'azienda del contribuente. Solo in questi casi la notificazione è ritualmente effettuata mediante deposito dell'atto nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune senza necessità di comunicazione all'interessato a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno, né di ulteriori ricerche al di fuori del detto Comune. (Fattispecie in tema di impugnazione di preavviso di fermo amministrativo in cui la S.C. ha confermato la decisione della C.T.R. che aveva ritenuto invalida la notifica di alcune cartelle di pagamento, in quanto eseguita ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e, cit., nonostante l'agente della riscossione fosse a conoscenza del nuovo indirizzo effettivo del contribuente, diverso dal domicilio fiscale, per avere colà precedentemente notificato altre cartelle).

Cass. civ. Sez. V, 31/1/2020, n. 2313

In tema di riscossione delle imposte, la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale civile, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché, il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in tema di notifica della cartella di pagamento, all'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di notificazione dell'avviso di accertamento, il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle

notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 c.p.c.

Cass. civ. Sez. lavoro ord., 30/1/2020, n. 2229

La notificazione della cartella esattoriale, eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati ex art. 60, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 600 del 1973 mediante consegna nelle mani del portiere, deve essere seguita dalla spedizione della raccomandata informativa di cui all'art. 139, comma 4, c.p.c.

Cass. civ. Sez. V ord., 3/12/2019, n. 31479

In tema di procedimento notificatorio dell'accertamento tributario, l'attivazione del servizio "seguimi" da parte di Poste italiane s.p.a. - avente natura contrattuale, funzionale all'inoltro della corrispondenza al nuovo indirizzo indicato dal richiedente - non ha alcun rilievo giuridico ai fini della validità della notificazione, né può assurgere a rituale elezione di domicilio agli effetti dell'art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguenza che è invalida la notificazione della raccomandata contenente l'atto impositivo eseguita all'indirizzo individuato mediante tale servizio, siccome diverso dal domicilio fiscale del contribuente risultante all'anagrafe tributaria. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso che la consegna degli avvisi di accertamento, presso il nuovo indirizzo, a "persona delegata al ritiro", avesse sanato per raggiungimento dello scopo l'invalidità della notificazione, in assenza di elementi da cui desumere che i plichi fossero stati comunque consegnati al contribuente).

Cass. civ. Sez. V Sent., 30/10/2019, n. 27795

Dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua conseguente estinzione, l'atto tributario non può essere legittimamente notificato al suo legale rappresentante in applicazione del principio dell'apparenza del diritto di cui all'art. 1189 c.c., atteso che tale disposizione si riferisce ai rapporti sostanziali e, in particolare, al pagamento effettuato a favore del creditore che appare legittimato a riceverlo in base a circostanze univoche, e che l'iscrizione nel registro delle imprese della cancellazione della società, implicando la presunzione di conoscenza della stessa e la sua efficacia verso i terzi ex art. 2193 c.c., esclude il legittimo affidamento dell'ente.

Cass. civ. Sez. V ord., 22/10/2019, n. 26938

In materia di notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, in caso di irreperibilità relativa del destinatario, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del

combinato disposto dell'art. 26, ultimo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600 del 1973, sicché, ai fini del perfezionamento della notifica della cartella, è necessario che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione.

Cass. civ. Sez. V ord., 22/5/2019, n. 13760

Nell'ipotesi di decesso del contribuente, la notifica degli atti impositivi o della riscossione, ove l'evento sia noto all'Ufficio, deve essere compiuta, a pena di nullità insanabile (con conseguente inoperatività dell'art. 156, comma 3, c.p.c.) della notifica e degli atti stessi, nei confronti degli eredi, qualora non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, presso l'ultimo domicilio del "de cuius" collettivamente ed impersonalmente, ovvero, nell'ipotesi in cui abbiano effettuato tale incombenza, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi.

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 19/11/2018, n. 29820

Il perfezionamento della notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario relativamente irreperibile presuppone il deposito di copia dell'atto, da parte del notificatore, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi, nonché l'affissione dell'avviso di deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito dell'atto di accertamento nella casa comunale. Nei casi di irreperibilità relativa del destinatario va, dunque, applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto dell'art. 26, ultimo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione.

Art. 26 D.P.R. n. 602/73 (Notificazione della cartella di pagamento)

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 14/7/2020, n. 14941

Nell'ipotesi in cui il destinatario della cartella esattoriale contesti la notifica, l'agente della riscossione può dimostrarla producendo copia della stessa, senza che abbia

l'onere di depositarne né l'originale (e ciò anche in caso di disconoscimento, in quanto lo stesso non produce gli effetti di cui all'art. 215, 2° comma, c.p.c. e potendo quindi il giudice avvalersi di altri mezzi di prova, comprese le presunzioni), né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che ne sanzioni l'omissione con la nullità della stessa o della sua notifica.

Cass. civ. Sez. V ord., 2/7/2020, n. 13536

In tema di contenzioso tributario, solo la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente consente il consapevole esercizio del diritto di impugnativa, e la ratio della previsione secondo cui al contribuente non va - di regola - notificato l'estratto di ruolo, bensì la cartella di pagamento nella quale il ruolo viene trasfuso, ai sensi degli artt. 25 e 26 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, risiede proprio nell'esigenza di rendere ostensibili al medesimo le ragioni ed i presupposti che hanno dato origine alla pretesa fiscale azionata dall'Amministrazione finanziaria. Ne deriva che l'acquisizione da parte del contribuente di una copia dell'estratto di ruolo riportante l'indicazione di avvenuta iscrizione a ruolo di quanto poi trasfuso nella relativa cartella di pagamento, avente il valore di una mera informazione di un fatto verificatosi, non può assurgere a prova della piena conoscenza dell'atto impositivo impugnabile, ai fini della decorrenza del termine di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, potendo legittimare al più l'impugnazione, peraltro facoltativa, del solo estratto di ruolo.

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 24/6/2020, n. 12470

In tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del D.P.R. n. 602 del 1973, mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890 del 1982 in quanto tale forma "semplificata" di notificazione si giustifica, in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato.

Cass. civ. Sez. V ord., 28/5/2020, n. 10131

In tema di notifica diretta degli atti impositivi, eseguita a mezzo posta dall'Amministrazione senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario, in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario, la notificazione si intende eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza e di deposito presso l'Ufficio Postale (o dalla data di spedizione dell'avviso di giacenza,

nel caso in cui l'agente postale, sebbene non tenuto, vi abbia provveduto), trovando applicazione in detto procedimento semplificato, posto a tutela delle preminenti ragioni del fisco, il regolamento sul servizio postale ordinario che non prevede la comunicazione di avvenuta notifica, avendo peraltro Corte Cost. n. 175 del 2018 ritenuto legittimo l'art. 26, comma 1, d.P.R. 602 del 1973 (nel rilievo che il ragionevole bilanciamento degli interessi pubblici e privati è comunque assicurato dalla facoltà per il contribuente di richiedere la rimessione in termini, ex art. 153 c.p.c., ove dimostri, anche sulla base di idonei elementi presuntivi, di non aver avuto conoscenza effettiva dell'atto per causa a lui non imputabile).

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 21/2/2020, n. 4556

Nel caso di notifica a mezzo del servizio postale di cartella esattoriale, ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, con grafia illeggibile, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, comma 2, della legge n. 890 del 1982, la consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del destinatario, fino a querela di falso, a nulla rilevando che nell'avviso non sia stata barrata la relativa casella e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all'art. 160 c.p.c.

Cass. civ. Sez. V ord., 27/11/2019, n. 30948

L'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna in via telematica dell'atto ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. E proprio con riferimento alla notifica di una cartella di pagamento, si è chiarito che la natura sostanziale e non processuale dell'atto non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio operato dall'art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 602 del 1973, all'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c..

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord., 16/10/2019, n. 26127

In tema di fallimento di società di persone e dei soci illimitatamente responsabili, l'atto impositivo, se inerente

a crediti tributari i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore ma anche al contribuente personalmente fallito, il quale, restando esposto ai riflessi, anche sanzionatori, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato a impugnarlo, essendogli consentito l'esercizio - in via condizionata - del diritto di difesa in caso di inerzia degli organi della procedura fallimentare; ne deriva che, in presenza di regolare notifica al curatore del fallimento e conseguente impugnazione da parte della curatela, la violazione del predetto obbligo di notificazione anche al fallito non comporta alcuna irritalità, nullità o inesistenza.

Art. 10 legge n. 265/1999 (Notificazioni degli atti delle pubbliche amministrazioni)

Cass. civ. Sez. VI - 2 ord., 30/8/2017, n. 20582

Tutte le amministrazioni, ove non sia possibile ricorrere utilmente al servizio postale o alle altre forme di notifica previste dalla legge, possono avvalersi dei messi comunali per le notificazioni dei propri atti, ai sensi dell'art. 10 della l. n. 265 del 1999, con attribuzione agli stessi

di un mandato "ex lege" e di un corrispondente rapporto di preposizione gestoria in capo all'amministrazione richiedente; sicché, ove la richiesta riguardi un verbale di contravvenzione al codice della strada e provenga dall'amministrazione comunale presso cui il messo è incardinato, la notificazione deve intendersi perfezionata, per l'ente, al momento della consegna dell'atto al messo comunale, giacché questi in tal caso opera in posizione di autonomia funzionale ed indipendenza rispetto all'amministrazione di appartenenza.

Cass. civ. Sez. III Sent., 15/9/2008, n. 23679

In tema di notifica degli avvisi di accertamento tributario, qualora l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi della facoltà di cui all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, faccia richiesta al Comune di provvedere all'incombente a mezzo di messi comunali, si instaura, tra Amministrazione ed ente locale, un rapporto di preposizione gestoria che deve essere qualificato come mandato "ex lege", la cui violazione costituisce, se del caso, fonte di responsabilità esclusiva a carico del Comune, non essendo ravvisabile l'instaurazione di un rapporto di servizio diretto tra l'Amministrazione finanziaria e i messi comunali, che operano alle esclusive dipendenze dell'ente territoriale.

Edoardo Ferragina

FISCALITÀ
INTERNAZIONALE

Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale

di Piergiorgio Valente

Transfer pricing: Linee guida OCSE sulle transazioni finanziarie

L'11 febbraio 2020, l'OCSE ha pubblicato la "Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions"¹.

Il documento, in continuità con quanto disposto dalle *Actions* 4, 8 e 10 contenute nel progetto BEPS, introduce indicazioni specifiche sulle transazioni finanziarie e su questioni ad esse correlate quali *cash pooling*, garanzie finanziarie e assicurazioni vincolate.

La Guida, che andrà ad integrare con il capitolo X le Linee Guida OCSE del 2017, mira ad assicurare una maggiore coerenza nell'applicazione dei principi in materia dei prezzi di trasferimento nonché a prevenire i fenomeni di doppia imposizione.

La sezione "B" della Guida riqualifica, inoltre, il concetto di *accurate delineation* in materia di transazioni finanziarie e stabilisce i principi da applicare al fine di:

- valutare le circostanze in cui un'operazione possa essere considerata finanziamento infragruppo ovvero alla stregua di altre tipologie di pagamento non remunerato quali, ad esempio, conferimenti al capitale azionario;
- delinearne correttamente i fattori che, alla luce dell'*arm's length principle*, influenzano i rapporti infragruppo dei gruppi multinazionali al fine di identificare quali operazioni debbano essere considerate *commercial* e quali, invece, *financial*;
- predisporre un'analisi funzionale delle caratteristiche economicamente rilevanti delle transazioni finanziarie.

La seconda parte della Guida fornisce indicazioni relative alla corretta applicazione dei principi contenuti nella sezione D.1 delle Linee Guida OCSE del 2017 sul *transfer pricing*, in materia di transazioni finanziarie.

La "Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions" assume notevole importanza strategica considerato che, per la prima volta, con essa vengono definiti in

modo puntuale aspetti relativi ai prezzi di trasferimento, che fino ad ora risultavano poco chiari.

La posizione dell'OCSE con riferimento alla pandemia COVID-19

L'impatto della crisi da COVID-19 sui Trattati

Con riferimento alla crisi sanitaria e successivamente economica dovuta alla diffusione del COVID-19, l'OCSE ha analizzato l'impatto che tale situazione può avere sui trattati all'interno del documento "OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis"² del 3 aprile 2020. Le misure straordinarie adottate dai diversi Stati al fine di ridurre la diffusione della pandemia potrebbero avere diverse ricadute sui Trattati contro le doppie imposizioni. Nello specifico le misure straordinarie potrebbero avere ricadute con riferimento:

- possibile configurazione di una stabile organizzazione stante la presenza di alcuni lavoratori svolgenti la propria attività lavorativa in Paesi diversi da quello in cui ordinariamente sarebbe stata perché ad esempio in *smart working*;
- problematiche relative alla residenza di una società con riferimento al criterio del "place of effective management" quale risultato ad esempio della impossibilità di viaggiare dei CEO. Al fine di evitare che venga contestata la residenza della società occorrerà tenere in considerazione dell'attuale situazione temporanea e di emergenza;
- con riferimento ai lavoratori transfrontalieri qualora lo Stato dovesse aver attribuito un sussidio economico al lavoratore con riferimento al salario ricevuto dalla società lo stesso dovrebbe essere tassato, sulla base di quanto disposto dal commentario all'art. 15 del Modello di Convenzione OCSE, nel luogo in cui l'attività lavorativa viene solitamente esercitata;

1 Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.pdf>

2 Cfr. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsda_gpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis

- possibile cambiamento di residenza delle persone fisiche che, considerando le straordinarie circostanze, non si dovrebbe verificare.

OCSE: Coronavirus e politiche fiscali

In data 19 maggio 2020 l'OCSE ha pubblicato il documento *"Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience"*³ il cui obiettivo è quello di delineare le possibili misure che i governi potrebbero porre in essere al fine di far fronte alla crisi dovuta alla diffusione della pandemia.

Obiettivo delle misure fiscali adottate dai diversi Stati è stato quello di fornire un supporto immediato all'impatto negativo che la crisi ha avuto (e avrà) sulle attività economiche delle imprese soprattutto al fine di preservarne la capacità produttiva.

In particolare il documento constata come sono state introdotte dai diversi governi politiche finanziarie e monetarie volte ad aiutare le imprese a mantenere il *cash-flow* quali esempio un'estensione delle scadenze per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, un differimento dei pagamenti fiscali, norme volte all'accelerazione dei rimborsi dell'imposta, esenzioni fiscali, contributi previdenziali.

Importanti sono state anche le misure orientate a preservare la posizione lavorativa di ciascun lavoratore mediante un riduzione degli orari di lavoro o misure di sostegno al reddito.

Molti Stati hanno altresì previsto sistemi di sostegno alle famiglie mediante una riduzione delle tasse.

OCSE-BEPS ACTION 14: stage 2 – "peer review and monitoring process"

In data 9 aprile 2020 sono stati pubblicati i *report* afferenti allo *stage 2* del *"peer review monitoring"* con riferimento ad Austria, Francia, Germania, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo e Svezia⁴. Obiettivo dei *report* in questione è quello di valutare i progressi posti in essere dalle sei giurisdizioni sopramenzionate con riferimento all'implementazione delle raccomandazioni indicate all'interno dello *stage 1* dei *peer review reports*.

3 Cfr. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-06_raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis

4 Cfr. <http://www.oecd.org/tax/beeps/oecd-releases-stage-2-batch-2-beeps-action-14-peer-reviews-austria-france-germany-italy-liechtenstein-luxembourg-sweden-april-2020.htm>

Lo *stage 2* di monitoraggio analizza gli sviluppi afferenti al periodo che va dal 1° aprile 2017 al 30 settembre 2018.

Con riferimento all'Italia⁵ è stato segnalato come sarebbe necessario:

- completare il processo di ratifica dello Strumento Multilaterale;
- riconoscere il *roll-back* degli APA bilaterali;
- garantire l'accesso alla MAP in tutti i casi in cui è ammesso dai Trattati bilaterali anche qualora dovesse esserci stato un accertamento con adesione tra l'Autorità fiscale e il contribuente;
- aumentare il numero di personale predisposto per la gestione delle procedure MAP al fine di essere in grado di risolvere le stesse in maniera tempestiva, efficace ed efficiente.

OCSE: corporate tax statistics

In data 8 luglio 2020, l'OCSE ha pubblicato la seconda edizione del *report "Corporate Tax Statistics"*⁶. Si tratta di un documento contenente informazioni afferenti la tassazione globale e le attività economiche svolte da circa 4.000 imprese multinazionali aventi sede legale in 26 stati e operanti in oltre 100 giurisdizioni in tutto il mondo.

I dati pubblicati sono tratti dai *Country-by-Country Reporting* attraverso cui le grandi imprese multinazionali condividono importanti informazioni con riferimento ai profitti, ai propri *assets*, ai lavoratori impiegati, al luogo in cui pagano le tasse.

Nel *report* emerge come la tassazione sui redditi delle società costituisce, per gli Stati, un'importante fonte di gettito erariale. Nello specifico, nel 2017 le imposte sulle società hanno rappresentato il 14,6% delle imposte riscosse in 93 giurisdizioni (nel 2000 costituivano il 12,1%). La tassazione sulle società assume maggior valore per i Paesi in via di sviluppo la cui media si aggira intorno al 18,6% per l'Africa e il 15,5% nei Paesi dell'America Latina.

La seconda edizione del *"Corporate Tax Statistics"* contiene, per la prima volta, le informazioni riguardanti le CFC (*Controlled Foreign Company*). Si rammenta come la normativa sulle CFC sia stata delineata al fine

5 Cfr. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/08a4369e-en.pdf?expires=1594310368&id=id&accname=guest&checksum=1788A64A4D50B34EF2307D1B0FB90641>

6 Cfr.: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf>

di assicurare la tassazione di alcune categorie di reddito delle società controllate nelle giurisdizioni delle società capogruppo, proprio al fine di contrastare il ricorso a strutture elusive *offshore*.

Da una lettura dei dati presente nel *report* emerge che:

- è presente un disallineamento tra il luogo in cui i profitti sono dichiarati ed il luogo in cui le attività economiche sono poste in essere;
- le imposte relative ai dipendenti tendono a essere versate negli Stati in cui le aliquote delle imposte sui redditi delle società sono prossime allo zero ovvero nei luoghi in cui sono presenti normative particolarmente attrattive (cd. *investments hubs*);
- in media la quota delle imposte versate dalle controllate dalle multinazionali è maggiore nelle giurisdizioni in cui sono presenti i cd. *investments hubs*;
- la composizione delle attività di *business* differisce a seconda delle giurisdizioni con una prevalenza dell'attività di holding nei cd. *investments hubs*.

Il senato approva il DdL n. 1385 relativo all'Accordo Italia-Cina contro le doppie imposizioni

In data 8 luglio 2020, il Senato ha approvato il Disegno di Legge avente ad oggetto la ratifica e l'esecuzione dell'Accordo tra Italia e Cina contro le doppie imposizioni⁷.

Rispetto al precedente Accordo (ratificato con la L. 31 ottobre 1989, n. 376) la nuova Convenzione recepisce alcune novità introdotte dal Modello OCSE del 2017 e anticipa talune modifiche che la futura ratifica, da parte dell'Italia, della Convenzione Multilaterale (cd. MLI) porterà al *network* delle Convenzioni stipulate con altri Stati.

Tra le più importanti novità si rinviene il superamento del meccanismo, volto all'individuazione della residenza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, basato sulla sede di direzione effettiva. La Convenzione, infatti, delinea i criteri cui gli Stati devono fare riferimento durante la procedura amichevole al fine di stabilire la residenza.

Peculiare è, altresì, la disciplina relativa ai dividendi che, a differenza di quanto disposto nell'Accordo ratificato con L. 376/1989, all'art. 10 prevede una riduzione dell'aliquota convenzionale di prelievo alla fonte pari al 5% (non più 10%) nei casi in cui il beneficiario effettivo sia una società che detiene direttamente almeno il 25%

del capitale della società distributrice di dividendi, per un periodo di 365 giorni. In tutti gli altri casi, l'aliquota è pari al 10% dell'ammontare lordo.

In merito alla tassazione dei *capital gains*, l'art. 13 dell'Accordo riconosce la potestà impositiva anche allo Stato in cui sono situati i beni immobili per le plusvalenze derivanti dall'alienazione di azioni o partecipazioni, qualora più del 50% del valore di tali diritti sia derivato, direttamente o indirettamente, da quei beni immobili.

Con riferimento alle plusvalenze derivanti dall'alienazione di partecipazioni di una società residente in uno Stato contraente, da soggetti residenti nell'altro Stato contraente, sono imponibili nel primo Stato qualora il soggetto che abbia alienato tali azioni abbia detenuto, in qualsiasi momento dei 12 mesi precedenti, direttamente o indirettamente, almeno il 25% del capitale della società.

Obiettivo perseguito dall'Italia e dalla Cina è quello di:

- adeguare il quadro normativo ai recenti standard internazionali, derivanti dalle raccomandazioni OCSE;
- fornire, agli operatori economici italiani presenti in Cina, uno strumento che li ponga in condizione di maggiore competitività con le imprese concorrenti di altri Paesi.

Unione Europea: scambio di informazioni (direttiva "DAC 6" – "DAC 7")

Proroga di recepimento della DAC 6 per gli Stati membri

Tra gli strumenti di collaborazione amministrativa a disposizione delle Autorità fiscali si rinviene lo scambio automatico di informazioni. Tale strumento è volto ad incentivare la collaborazione e contrastare le pratiche di elusione fiscale transnazionali anche in considerazione della complessità dei meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva.

Nella direttiva 2011/16/UE⁸ sulla cooperazione amministrativa tra amministrazioni fiscali in ambito europeo (cd. "DAC 1") sono state apportate nel tempo continue e rilevanti modifiche che hanno ampliato il perimetro di applicazione dello scambio automatico di informazioni.

Da ultimo la Direttiva 2018/822/UE (cd. "DAC 6" identificata anche come la "*Direttiva sugli intermediari*

⁷ Cfr. <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01157501.pdf>

⁸ Cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20200701>

fiscali” o “*Mandatory Disclosure*”) del 25 maggio 2018 ha modificato le norme e le procedure relative alla comunicazione obbligatoria di informazioni alle autorità nazionali competenti sui sistemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva di meccanismi transfrontalieri da parte di intermediari. La DAC6 è entrata in vigore il 25 giugno 2018 e le disposizioni in essa contenute avrebbero dovuto essere applicate da parte degli Stati Membri UE a partire dal 1° luglio 2020.

In data 8 maggio 2020 la Commissione Europea ha deciso di proporre il rinvio di alcuni termini per la presentazione e lo scambio di informazioni ai sensi della direttiva in questione⁹. Gli Stati membri, in via opzionale, potranno decidere di disporre di ulteriori tre mesi per:

- scambiarsi informazioni relativamente ai conti finanziari i cui beneficiari sono residenti fiscali in un altro Stato membro;
- per scambiarsi informazioni su determinati meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale.

Tale proroga di 3 mesi concerne anche gli intermediari ed i contribuenti tenuti alla comunicazione di informazioni relative ad alcuni accordi di pianificazione fiscale transfrontalieri. In considerazione dell'evoluzione della pandemia da COVID-19, la Commissione propone la possibilità di prorogare il periodo di differimento, una sola volta, per un massimo di altri tre mesi.

Con il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020 l'Italia ha recepito la Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della Direttiva 2011/16/UE avente ad oggetto lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

Obbligo degli intermediari e dei contribuenti sarà quello di comunicare all'Agenzia delle entrate le informazioni richieste, relative al periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020, entro trenta giorni a decorrere dal 1° gennaio 2021.

DAC 7: proposta di direttiva COM(2020) 314 final

In data 15 luglio 2020 la Commissione Europea ha adottato una proposta di direttiva volta ad apportare ulteriori modifiche alla direttiva 2011/16/UE relativa allo scambio automatico di informazioni.

Tale proposta di direttiva si colloca all'interno del nuovo pacchetto di misure fiscali (cd. “*Tax Package*”)

⁹ Cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en

avente l'obiettivo di realizzare un sistema di tassazione maggiormente equo, efficiente e sostenibile.

Intento della proposta di modifica è quello di estendere le procedure di scambio automatico di informazioni anche ai gestori delle piattaforme digitali ciò in quanto, l'incalzante affermazione della digitalizzazione dell'economia, ha determinato la creazione di situazioni complesse che possono alimentare fenomeni di evasione ed elusione fiscale.

In particolare, la proposta di direttiva introduce, *ex novo*, l'art. 8ac rubricato: “*Scope and conditions of mandatory automatic exchange of information reported by Platform Operators*”.

È previsto un obbligo per i gestori della piattaforma di raccogliere e verificare le informazioni riguardanti i soggetti (persone fisiche o giuridiche) che utilizzano la propria piattaforma (cd. “*reportable sellers*”) per la vendita di beni, servizi o in relazione ad operazioni di *crowdfunding*. Tali informazioni verranno comunicate all'Autorità dello Stato membro dei gestori della piattaforma che, a sua volta, le comunicherà allo Stato membro in cui il cd. “*reportable sellers*” è residente ovvero in cui sono localizzati i beni immobili.

Il nuovo “*Tax Package*” della Commissione Europea

In data 15 luglio 2020 la Commissione europea ha adottato un nuovo pacchetto di misure fiscali (c.d. “*Tax Package*”) avente l'obiettivo di realizzare un sistema di tassazione maggiormente equo, efficiente e sostenibile.

Nella Comunicazione “*An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*” (COM(2020) 312 final)¹⁰ la Commissione europea ha individuato tre distinte iniziative strettamente correlate tra loro. Trattasi nello specifico:

- di un piano d'azione, contenente 25 diverse azioni, volte alla creazione di una tassazione maggiormente semplice ed equa;
- di una proposta legislativa per la revisione della direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa in ambito fiscale (DAC7), volta a introdurre un sistema di scambio automatico, tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, delle informazioni relative al gettito ottenuto dai ricavi generati dai venditori sulle piattaforme digitali;
- di una comunicazione sulla “*tax good governance*”, volta alla promozione di una fiscalità equa e al con-

¹⁰ Cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf

trasto della concorrenza fiscale sleale sia a livello europeo che internazionale. Tale iniziativa anche include la proposta di una riforma del Codice di condotta per la tassazione delle imprese e la revisione della lista delle giurisdizioni non cooperative.

Direttiva UE n. 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea D.Lgs. n. 49/2020

Con il D.Lgs. 49/2020 pubblicato il 10 giugno 2020, il Legislatore italiano ha approvato il decreto attuativo della Direttiva UE n. 2017/1852 in tema di risoluzione delle controversie in materia fiscale dell'UE¹¹.

Mediante tale Decreto Legislativo, entrato in vigore il 25 giugno 2020, sono state approvate le norme relative alle procedure amichevoli nonché alle altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana e le Autorità competenti degli altri Stati membri dell'Unione europea derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni, di cui l'Italia è parte, nonché della Convenzione 90/436/CEE, del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

Obiettivo perseguito dal Legislatore italiano, nel recepimento della normativa europea, è quello di garantire alle imprese e ai cittadini una rapida ed efficace risoluzione delle controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e applicazione di accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione.

Lavoratori frontalieri: accordo Italia- Svizzera

In data 19 giugno 2020 è stato siglato l'accordo amichevole Italia-Svizzera, ai sensi dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni, ai fini dell'interpretazione ed applicazione della disciplina afferente i lavoratori frontalieri.

Stante la chiusura delle frontiere ed il blocco in entrata ed in uscita attuato da molti Paesi Europei per contenere la diffusione dell'epidemia da COVID-19, molte aziende hanno concesso ai propri lavoratori di poter svolgere la propria attività lavorativa in modalità

smart working. Tale modalità di svolgimento dell'attività lavorativa ha sollevato non pochi dubbi in merito alla condizione dei lavoratori frontalieri ed in particolare al riconoscimento di particolari agevolazioni o di regimi fiscali.

Stante le misure adottate per prevenire e limitare la diffusione del COVID-19, le Autorità svizzere ed italiane hanno convenuto che, ai fini dell'applicazione dell'art. 15, par. 1 e 4, della Convenzione e dell'art. 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974, i giorni di lavoro svolti nello Stato di residenza, a domicilio e per conto di un datore di lavoro situato nell'altro Stato contraente, sono considerati giorni di lavoro nello Stato in cui la persona avrebbe lavorato e ricevuto in corrispettivo il salario, lo stipendio e le altre remunerazioni analoghe (i.e., redditi) qualora tali misura non fossero state adottate.

L'accordo cessa di essere applicabile l'ultimo giorno del mese in cui l'ultimo dei due Stati ha posto fine alle misure sanitarie governative che limitano o sconsigliano la normale circolazione delle persone fisiche.

Cessioni intra-UE: regolamento UE n. 2018/1912 e la circolare 12 maggio 2020, n. 12/E

Il Regolamento UE 2018/1912¹², del 4 dicembre 2018, ha introdotto l'art. 45-*bis* del Regolamento di esecuzione n. 282/2011¹³ apportando significative novità con riferimento alla prova del trasporto o della spedizione dei beni verso un altro Stato membro dell'Unione europea.

Nello specifico l'art. 45-*bis* introdotto dal Regolamento UE 2018/1912 individua un elenco dettagliato di documenti che possono costituire prova della movimentazione della merce.

Mediante la circolare n. 12/E/2020¹⁴, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, qualora gli operatori fossero in possesso della documentazione contenuta nell'elenco di cui all'articolo sopra citato, tale presunzione potrebbe essere applicata anche alle cessioni intracomunitarie avvenute anteriormente al 1° gennaio 2020.

Il documento di prassi in questione si sofferma anzitutto sulla normativa e sulla prassi nazionale avente ad

12 Cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A32018R1912>

13 Cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:02011R0282-20200101>

14 Cfr. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2471176/circolare+n.+12+prova+trasporto+merci+in+cessione+intracomunitaria+rev+2....pdf/654f6ce4-9f92-825d-a0c4-ba9b3ca845df>

11 Cfr. <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2020/06/10/20G00067/sg>

oggetto la prova per le cessioni intracomunitarie. Nello specifico si rammenta come, ai sensi dell'art. 41 D.L. del 30 agosto 1993, n. 331, costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi d'imposta. Al fine di poter considerare una cessione come non imponibile è necessario che sussistano congiuntamente i seguenti requisiti:

- onerosità dell'operazione;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- *status* di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario;
- effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Si rammenta nella circolare che, poiché la normativa italiana non ha dettato alcuna disposizione specifica con riferimento ai documenti da conservare ed esibire nel caso di un eventuale controllo, sono stati forniti ulteriori chiarimenti in materia da parte dell'Amministrazione finanziaria nelle risoluzioni del 28 novembre 2007, n. 345/E¹⁵, del 15 dicembre 2008, n. 477/E¹⁶, del 25 marzo 2013, n. 19/E¹⁷, del 24 luglio 2014, n. 71/E¹⁸ e, ancora, nella risposta all'interpello n. 100 pubblicata in data 8 aprile 2019¹⁹.

In tali documenti di prassi viene riconosciuto quale prova del trasporto il CMR (cartaceo o elettronico) o il DDT unitamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse per le predette cessioni e alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti nonché agli elenchi Intrastat.

Piergiorgio Valente

15 Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/306292/Risoluzione+n+345+2007_ris345e.pdf/30f0bc33-8ff2-3e24-23f2-dc4277d5b61a

16 Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/305889/Risoluzione+n+477+2008_ris+477e+del+15+dicembre+2008.pdf/057508b8-e300-4526-0ac2-f31da76a857e

17 Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/304280/Risoluzione+19+25032013+cessione+intracomunitaria_RIS+19e+del+25+03+13.pdf/ed3c3f5f-b985-f161-fc26-e01c6f3f84e9

18 Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/303790/Risoluzione+71E+del+24+luglio+2014_Ris71e+del+24+07+14.pdf/d0a4387b-0e5c-a678-2e04-cb084e871996

19 Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/307121/Interpello+100+2019_Risposta+n.+100+del+2019.pdf/da410ed3-6f2c-c807-870c-8ce38f205723

CONVEGNI E
ATTIVITÀ DELL'ANTI
E DELLA CFE

A.N.T.I.

CONVEGNI E ATTIVITÀ ANTI DA GENNAIO A LUGLIO 2020

di Gaetano Pizzitola

SEZIONE PIEMONTE - *“Le novità del diritto penale tributario, aumento delle pene, casi particolari di confisca, responsabilità degli Enti per reati tributari”* - 30 gennaio 2020 - Torino, Salone delle Conferenze del Banco BPM
Relatori: Mario Garavoglia, Lorenzo Imperato

SEZIONE LOMBARDIA - *“La fiscalità del futuro tra politiche nazionali ed esigenze di uniformità internazionale”* - 6 febbraio 2020 - Milano, Auditorium IlSole-24Ore

Relatori: Marcella Caradonna, Roberto Punzo, Roberto Tasca, Piergiorgio Valente, Gaetano Ragucci, Alberto Maria Gaffuri, Giuseppe Zizzo, Giulio Tremonti, Bartosz Kubista, Ksenija Cipek, Massimiliano Gazzo, Edoardo Traversa, Pieter van Os, Gianluigi Bizioli

SEZIONE CAMPANIA - *“Le novità del DL n. 18/2020 - “Cura Italia””* - 27 marzo 2020 - Webinar

Relatori: Maurizio Corciulo, Alessandro Lazzarini

SEZIONE CAMPANIA - *“Le novità del DL n. 23/2020 - “Decreto Liquidità””* - 23 aprile 2020 - Webinar in collaborazione con Gruppo24Ore

Relatori: Fabrizio Amatucci, Amedeo Manzo

SEZIONE VENETO - *“Covid-19 e provvedimenti fiscali, riflessioni e proposte”* - 28 aprile 2020 - Videoconferenza

Relatori: Renzo Ghiotto, Bruno Nichetti, Sergio Galgani, Ornella Carraro, Donato Silvestre

SEZIONE CALABRIA - *“Crisi sanitaria e locazioni”* - 8 maggio 2020 - Webinar

Relatori: Vincenzo Iiritano, Alessandra Kostner, Edoardo Ferragina

SEZIONE PUGLIA - *“La decretazione d'urgenza e riflessi sulla professione”* - 21 maggio 2020 - Webinar in collaborazione con Gruppo24Ore

Relatori: Saverio Belviso, Gaetano Ragucci, Michele Ancona, Elbano De Nuccio, Giovanni Stefani, Luigi Lovecchio, Marco Preverin, Marco Ligrani

SEZIONE CALABRIA - *“La giurisdizione delle commissioni tributarie nel progetto di riforma e nel diritto vivente”* - 29 maggio 2020 - Webinar

Relatori: Gaetano Ragucci, Bruno Doria, Ulisse Corea

SEZIONE CAMPANIA - *“Le novità del Decreto “Rilancio” su accertamento, riscossione e processo tributario”* - 12 giugno 2020 - Webinar

Relatori: Alfredo Montagna, Pasquale Saggese, Paola Coppola, Tullio Elefante

SEZIONE LAZIO - *“Tematiche fiscali di attualità: modifiche al quadro sanzionatorio e sviluppi in tema di tassazione dell'impresa digitale (andando oltre la legislazione di emergenza)”* - 25 giugno 2020 - Web Seminar

Relatori: Salvatore Sammartino, Bruno Assumma, Gaetano Pizzitola, Angelo Stefanori

SEZIONE VENETO - *“Il fine del processo tributario tra profili dispositivi ed inquisitori; confronto con il processo tributario tedesco e con altri processi nazionali”* - 7 luglio 2020 - Webinar

Relatori: Giovanni Moschetti, Nadya Bozza, Marcello Fracanzani, Salvatore Muleo, Marco De Cristofaro, Andrea Ostellari

SEZIONE CALABRIA - *“Reati tributari: tra asistemati interventi manipolativi ed ennesimi nodi irrisolti”* - 17 luglio 2020

Relatori: Giuseppe Galla, Francesco Iacopino, Alessandro Palasciano

SEZIONE SICILIA OCCIDENTALE - *“Temi attuali in materia fiscale”* - 17 luglio 2020 - Webinar

Relatori: Daria Coppa, Bartolomeo Romano, Ernesto Gatto, Alessandro Dagnino, Daniela Mazzagregco

SEZIONE PUGLIA - *“Il lavoro, i finanziamenti ed i tributi nella legislazione regionale riflessi sull'attività dei professionisti”* - 23 luglio 2020 - Webinar in collaborazione con Gruppo24Ore

Relatori: Domenico De Santis, Marco Ligrani, Milena Fontanarosa, Luigi Lovecchio, Giuseppe Durante, Antonio De Vito, Michele Locuratolo, Giancarlo Schiavone, Pino Maino

SEZIONE LOMBARDIA - *“Covid-19 e Fisco - Linee Guida per la terza fase”* - 24 luglio 2020 - Webinar in collaborazione con Gruppo24Ore

Relatori: Gaetano Ragucci, Gianfranco Gaffuri, Pietro Selicato, Marco Fasola, Ferdinando Peddis, Daniele Cané, Roberto Colatorti, Lorenzo Pennesi, Daniele Conti, Giulia Faustini, Gabriele Tancioni

Gaetano Pizzitola

CFE

ATTIVITÀ DELLA CFE TAX ADVISERS EUROPE ANNI 2019-2020

di Piergiorgio Valente

1. CFE TAX ADVISERS EUROPE: COMPOSIZIONE E OBIETTIVI

La *CFE Tax Advisers Europe*, fondata nel 1959, si compone di 33 organizzazioni professionali in 26 Paesi europei, in rappresentanza di oltre 200.000 professionisti nel settore fiscale.

La *CFE Tax Advisers Europe* si propone di contribuire allo sviluppo della normativa fiscale in Europa, di promuovere il coordinamento tra le legislazioni degli Stati membri appartenenti all'UE nonché porre in essere iniziative volte alla salvaguardia degli interessi dei professionisti nel settore fiscale.

Tale organismo contribuisce attivamente ai dibattiti e alle consultazioni tenute a livello europeo e internazionale al fine di assicurare una tassazione equa e la protezione dei diritti dei contribuenti.

1.1. Attività della CFE Tax Advisers Europe

Il 2019 è stato un anno importante per le attività svolte dalla CFE soprattutto con riferimento alle iniziative riguardanti la tassazione dell'economia digitale. Di particolare rilievo, infatti, è stata la partecipazione alle consultazioni pubbliche indette dall'OCSE con riferimento all' «*Unified Approach*» under Pillar One» e al «*Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*» mediante la pubblicazione di due *Opinion Statements*. Trattasi nello specifico:

- **Opinion Statement CFE 2/2019** «*Response to the OECD Public Consultation Document: Secretariat Proposal for 'Unified Approach' Under Pillar One*»¹;
- **Opinion Statement CFE 3/2019** «*Response to the OECD Public Consultation Document: GloBE Proposal Under Pillar Two*»².

1 **CFE Tax Advisers Europe 2/2019** «*Response to the OECD Public Consultation Document: Secretariat Proposal for 'Unified Approach' Under Pillar One*» (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/11/CFE-Tax-Advisers-Europe-Response-to-the-OECD-Consultation-on-a-Unified-Approach-under-Pillar-One.pdf>)

2 **CFE Tax Advisers Europe 3/2019** «*Response to the OECD*

Nell'anno 2020 particolarmente rilevante è stata la partecipazione della CFE alla consultazione pubblica, indetta dalla Commissione Europea, con riferimento alle potenziali iniziative volte al rafforzamento della DAC (*Directive on Administrative Cooperation*).

Anche in tale occasione la CFE ha partecipato attivamente a tale consultazione pubblicando l'**Opinion Statement CFE 1/2020** «*on the potential Commission initiative to strengthen the Directive on Administrative Cooperation in Direct Taxation*»³.

1.2. Attività del CFE's Fiscal Committee

Il *CFE's Fiscal Committee* (FC) si occupa di monitorare e contribuire agli sviluppi delle politiche nonché all'evoluzione della normativa fiscale europea ed internazionale. Esso si articola in due sotto commissioni:

- *Direct Taxes Subcommittee occupantesi delle imposte dirette*;
- *Indirect Taxes Subcommittee occupantesi delle imposte indirette*.

Obiettivo del Comitato è quello di fornire analisi dettagliate e aggiornamenti riguardanti il lavoro svolto dall'UE, dall'OCSE e dalle Nazioni Unite al fine di consentire ai propri membri di avere una visione completa delle politiche fiscali vigenti.

Nell'anno 2019 numerose sono le novità che si sono succedute a livello europeo e mondiale in merito all'evoluzione di *tax policy*.

Il *CFE's Fiscal Committee* nel 2019, dopo essersi occupato della tematica della *Digital Economy* all'interno nell'**Opinion Statement n. 1/2019** «*CFE Response to*

Public Consultation Document: GloBE Proposal Under Pillar Two» (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/12/CFE-Tax-Advisers-Europe-Response-to-the-OECD-Consultation-Pillar-Two-GloBE.pdf>)

3 **Opinion Statement CFE 1/2020** «*on the potential Commission initiative to strengthen the Directive on Administrative Cooperation in Direct Taxation*» (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/04/CFE-Opinion-Statement-on-the-potential-Commission-initiative-to-strengthen-the-Directive-on-Administrative-Cooperation-in-Direct-Taxation-FINAL.pdf>)

the OECD Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalising Economy”⁴, ha dedicato particolare attenzione all’analisi di alcune tematiche concernenti l’IVA.

Nello specifico nell’anno 2019 la *Indirect Taxes Subcommittee* si è occupata, all’interno del “VAT Action Plan Proposal Package” i seguenti argomenti:

- detrazione dell’IVA pagata a monte alla luce della decisione della Corte di Giustizia dell’Unione Europea nella sentenza C-132/16 *Iberdrola*. Tale argomento è stato trattato all’interno dell’**Opinion Statement FC 2/2019** “concerning the implications of the decision of the Court of Justice of the EU in case C-132/16 *Iberdrola on input tax deductions*”. Si evidenzia come nella sentenza *Iberdrola* i giudici europei hanno statuito che deve essere riconosciuto il diritto del soggetto passivo alla detrazione dell’IVA assolta a monte per la prestazione di servizi, consistenti nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di proprietà di un terzo, se quest’ultimo beneficia a titolo gratuito del risultato dei servizi e gli stessi sono utilizzati nelle loro attività economiche tanto dal soggetto passivo quanto dal terzo⁵.
- proposta di Direttiva 2018/0415 avente ad oggetto la modifica la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 con riferimento alle disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni. Nell’**Opinion Statement FC 3/2019** “concerning a Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods”⁶, è stato evidenziato che, sebbene la

4 Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P., “Attività della CFE Tax Advisers Europe (anni 2018 e 2019)”, in *Neotera*, n. 2/2019, p. 73 ss..

5 Nell’ **Opinion Statement FC 2/2019** “concerning the implications of the decision of the Court of Justice of the EU in case C-132/16 *Iberdrola on input tax deductions*” il *Fiscal Committee* conclude statuendo: “the CFE considers that input tax should be deductible when, for non-philanthropic reasons, expenses are incurred in relation to land that is not owned by a developer in order to obtain permission to develop other land. The indirect tax committee also can see force in arguments that no output tax liabilities should, as a general rule, arise in such circumstances” (cfr. <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/07/CFE-Opinion-Statement-on-the-implications-of-the-CJEU-decision-in-Iberdrola-on-input-tax-deduction.pdf>)

6 **Opinion Statement FC 3/2019** “concerning a Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods” (<https://taxadviserseurope.org/wp-con->

proposta di direttiva sia stata accolta con favore da parte della *CFE Tax Advisers Europe*, permangono alcuni dubbi in merito alle implicazioni pratiche della stessa. In particolare è stato sottolineato come la proposta di direttiva preveda oneri molto gravosi sulle aziende che svolgono attività di *e-commerce*.

Il lavoro *CFE’s Fiscal Committee*, con riferimento all’IVA, è proseguito anche durante il 2020, anno in cui sono stati pubblicati tre *Opinion Statement* trattanti le seguenti tematiche:

- armonizzazione della normativa relativa alle sanzioni IVA in ambito UE. Tale argomento è stato oggetto di analisi all’interno dell’**Opinion Statement FC 1/2020** “on the harmonisation of VAT penalties in the EU”⁷. In tale documento viene evidenziato come la progressiva affermazione del principio del pagamento dell’IVA nel paese di destinazione dei beni e dei servizi impone di dover tenere in considerazione le norme del Paese in cui è stabilito il destinatario del bene. Stante la minore familiarità con le norme e con le procedure di altri Stati, ne consegue per il soggetto passivo d’imposta un aumento del rischio di errori che può comportare l’applicazione di sanzioni. Sarebbe utile, secondo quanto espresso nel documento, che la Commissione e gli Stati membri procedano ad un’armonizzazione delle normative relative alle sanzioni;
- detrazione dell’IVA con riferimento ai beni importati. Nell’**Opinion Statement FC n. 2/2020** “concerning the deduction of import VAT on the import of goods”⁸, il *Fiscal Committee* si è pronunciato sulle implicazioni della sentenza C-187/14 *Skatteministeriet v DSV Road A/S* pronunciata della Corte di Giustizia Europea. Oggetto di trattazione sono state le problematiche relative al diritto alla detrazione dell’IVA assolta in dogana per l’impresa la cui attività è limitata al trasporto dei beni. Il *Fiscal Committee* condivide l’impostazione della Corte di Giustizia secondo cui il mero trasporto di merci non può considerarsi quale condizione sufficiente a far sorgere il diritto alla detrazione dell’IVA *ex*

tent/uploads/2019/11/CFE-Response-to-European-Commission-Have-Your-Say-Consultation-on-e-Commerce-Directive.pdf)

7 **Opinion Statement FC 1/2020** “on the harmonisation of VAT penalties in the EU” (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-the-harmonisation-of-VAT-penalties-in-the-EU.pdf>)

8 **Opinion Statement FC 2/2020** “concerning the deduction of import VAT on the import of goods” (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-the-deduction-of-import-VAT-on-the-import-of-goods.pdf>)

art. 168 della Direttiva IVA 2006/112/CE. Non condivisibile è stato, invece, ritenuto l'approccio molto restrittivo (adottato dal Regno Unito nel documento HMRC Brief 2/2019 ovvero dalla Corte di Giustizia nella sentenza C-621/19 *Wein-del Logistik Service SR v Finančné riaditeľstvo Slovenskej Republiky*, pubblicata il 20 agosto 2019) che riconosce il diritto alla detrazione a seguito di un *test* che si incentri esclusivamente sulla proprietà dei beni;

- **doppia tassazione in ambito IVA.** Con riferimento a tale tematica il *Fiscal Committee* ha pubblicato l'**Opinion Statement FC 4/2020** "*concerning double taxation in VAT*". All'interno del documento viene rilevato come, nonostante l'IVA sia un tributo in gran parte armonizzato, non sono presenti meccanismi volti ad evitare la doppia imposizione (a differenza di quanto accade per le imposte dirette). Stante tale mancanza, il *Fiscal Committee* evidenzia come sarebbe necessario un meccanismo formale volto ad eliminare la doppia imposizione dell'IVA all'interno dell'Unione Europea ma altresì tra gli Stati Membri dell'Unione Europea e Paesi terzi.

Di particolare rilievo è, altresì, l'**Opinion Statement FC 3/2020** "*on the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*"¹⁰. Nel documento in questione il *Fiscal Committee* ha colto l'occasione per evidenziare gli aspetti positivi della Direttiva del Consiglio n. 2017/1852 del 10 ottobre 2017 relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione europea. In tale sede sono stati anche delineati alcuni aspetti che potrebbero rendere tali meccanismi maggiormente efficaci ed efficienti. Trattasi nello specifico delle tempistiche troppo lunghe (la conclusione della procedura è prevista in 5 anni e dovrebbe essere modificata in 2-3 anni), del maggiore coinvolgimento del contribuente che porterebbe ad un accrescimento della certezza fiscale e della fiducia del contribuente in queste procedure, una maggiore trasparenza relativa al processo di selezione dei membri dell'*Advisory Commission* e dell'*Alternative Dispute Resolution Commission*.

9 **Opinion Statement FC 4/2020** "*concerning double taxation in VAT*" (<https://taxadviser.europa.eu/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-Double-Taxation-in-VAT.pdf>)

10 **Opinion Statement FC 3/2020** "*on the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*" (<https://taxadviser.europa.eu/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Statement-on-EU-Tax-Dispute-Resolution-Directive-Final.pdf>)

1.3. Attività del *Professional Affairs Committee*

Il *Professional Affairs Committee* (PAC), uno dei comitati tecnici della CFE, contribuisce alla discussione politica su temi rilevanti per i consulenti fiscali mediante la presentazione di *Opinion Statements* alla Commissione europea e all'OCSE, nonché attraverso la partecipazione attiva alle riunioni e alle attività della Commissione europea, Parlamento europeo e OCSE.

Le priorità del PAC nel 2019-2020 hanno riguardato i seguenti settori:

- **tutela dei diritti del contribuente.** La garanzia di uguaglianza dei diritti dei contribuenti costituisce, infatti, una priorità. Il *Professional Affairs Committee* (PAC) ha continuato ad effettuare la propria attività di supervisione del progetto relativo al "*Taxpayer's Rights and Charters*" avviato con la *Global Tax Advisers Platform* (GTAP). La CFE ha effettuato un'indagine per comprendere in che modo i diritti e gli obblighi dei contribuenti sono trattati negli Stati membri e come vengono gestite eventuali reclami in merito al funzionamento del sistema fiscale e le conseguenze per il singolo contribuente. L'obiettivo è quello di estendere questa indagine a livello globale, in collaborazione con AOTCA, STEP e WAUTI (membri fondatori del GTAP).
- **mandatory Disclosure Rules – (cd. "DAC 6").** Con riferimento a tale tematica merita di essere sottolineato che, mediante l'**Opinion Statement PAC 1/2020** "*Calling for an EU Action Concerning the Mandatory Reporting of Cross Border Arrangements Imposed by Council Directive EU/2018/822 ("DAC6")*"¹¹, il *Professional Affairs Committee* (PAC) ha richiesto un intervento della Commissione Europea volto posticipare l'entrata in vigore degli obblighi e delle sanzioni imposte dalla direttiva DAC6. Tale intervento, ritenuto necessario stante le straordinarie conseguenze causate dall'epidemia di Covid-19 sia sulla vita dei cittadini che con riferimento all'attività imprenditoriale, è stato accolto dalla Commissione Europea che, l'8 maggio 2020, ha proposto il rinvio (opzionale) di alcuni termini per la presentazione e lo scambio di informazioni ai sensi della direttiva in questione.

11 **Opinion Statement PAC 1/2020** "*Calling for an EU Action Concerning the Mandatory Reporting of Cross Border Arrangements Imposed by Council Directive EU/2018/822 ("DAC6")*" (<https://taxadviser.europa.eu/wp-content/uploads/2020/04/CFE-Opinion-Statement-DAC6-Leniency-Delay-in-Enforcement-of-Penalties.pdf>)

1.4. Attività del *Tax Technology Committee*

Il *Tax Technology Committee* (TTC) è stato istituito come risposta alle problematiche derivanti dalla tassazione dell'economia digitale.

La costituzione del TTC è stata approvata dall'Assemblea generale il 20 aprile 2018 a Bruxelles ed il primo *meeting* del Comitato in questione si è svolto a Bruxelles il 29 gennaio 2019.

Priorità del TTC per l'anno 2019-2020 sono le questioni connesse all'intelligenza artificiale. Con riferimento al processo di digitalizzazione delle imprese, il lavoro svolto dal TTC si concentra sulle principali aree di attività ad esso inerenti e sull'impatto che tale processo ha sui consulenti fiscali. Con riferimento a tale tematica, di particolare rilievo è l'**Opinion Statement TTC 1/2020** "on Tax Administration Data Collection Practices & Digitalisation of Tax Administration Processes"¹² all'interno del quale sono state affrontate le problematiche concernenti il processo di digitalizzazione delle Amministrazioni finanziarie con particolare riferimento alla raccolta e alla protezione dei dati personali da queste effettuata. Nello specifico, con riferimento alla *digital transformation*, vengono ritenuti particolarmente rilevanti le seguenti tematiche:

- protezione della *privacy* dei contribuenti;
- archiviazione dei dati;
- *cybersecurity* e protezione dei dati personali;
- risorse per lo sviluppo della digitalizzazione;
- poteri amministrativi ed investigativi delle pubbliche amministrazioni;
- analisi dei dati, soprattutto quando è subappaltata al settore privato.

1.5. Attività del *CFE ECJ Task Force*

Il *CFE ECJ Task Force*, composto da accademici e professionisti del settore fiscale di comprovata esperienza, si riunisce generalmente quattro volte l'anno al fine di confrontarsi ed elaborare *Opinion Statements* in merito alle decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Gli *Opinion Statements* vengono presentati direttamente alle istituzioni europee, portati a conoscenza di professionisti e accademici nel settore fiscale in tutta Europa e pubblicati nella rivista "European Taxation" della IBFD.

¹² **Opinion Statement TTC 1/2020** "on Tax Administration Data Collection Practices & Digitalisation of Tax Administration Processes" (<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/07/CFE-Opinion-Statement-on-Tax-Administration-Data-Collection-Practices.pdf>)

Nel 2019 il *CFE ECJ Task Force*, oltre ai due *Opinion Statements* pubblicati nella precedente rivista¹³, ha elaborato altri due documenti nel periodo di giugno-dicembre 2019. Trattasi nello specifico:

- **Opinion Statement ECJ-TF 3/2019** "on the CJEU decision of 22 November 2018 in Case C-575/17, *Sofina and others, on withholding taxes, losses and territoriality*"¹⁴;
- **Opinion Statement ECJ-TF 4/2019** "on the CJEU decision of 26 February 2019 in Case C-135/17, *X-GmbH, on the German CFC rules and third countries*"¹⁵.

Nell'anno 2020 è stato invece pubblicato l'**Opinion Statement ECJ-TF 1/2020** "on the General Court decisions of 24 September 2019, in Cases C-760/15 & T636/16, *The Netherlands v. Commission (Starbucks)*, and Cases T-755/15 and T-759/15, *Luxembourg v. Commission (Fiat Finance and Trade)*, on State Aid granted by transfer pricing rulings"¹⁶.

Il documento in questione si sofferma sull'analisi delle pronunce della Corte di Giustizia C-760/15 e T-636/16 [*The Netherlands v. Commission (Starbucks)*] e T-755/15 e T-759/15 [*Luxembourg v. Commission (Fiat*

¹³ Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P. "Attività della CFE Tax Advisers Europe (anni 2018 e 2019)", in *Neotera*, n. 2/2019, p. 73 ss.. I due *Opinion Statement* sono:

- 1) **Opinion Statement ECJ-TF 1/2019** "on the CJEU decision of 31 May 2018 in Case C-382/16, *Hornbach-Baumarkt, concerning the application of transfer pricing rules to transactions between resident and non-resident associated enterprises (= ET 2019, 446-452)*" cfr. il seguente link: https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/04/CFE-ECJ-TF_1-2019_Hornbach-Opinion-Statement-3.pdf.
- 2) **Opinion Statement ECJ-TF 2/2018** "on the CJEU decisions of 26 February 2019 in Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxembourg I et al*, and Cases C-116/16 and C-117/17, *T Danmark et al*, concerning the "beneficial ownership" requirement and the anti-abuse principle in the company tax directives (= ET 2019)" (http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/06/ECJ-TF_2-2019_Beneficial-Ownership.pdf).

¹⁴ **Opinion Statement ECJ-TF 3/2019**, cfr. il seguente link: https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/10/ECJ-TF_3-2019_Sofina_FINAL.pdf

¹⁵ **Opinion Statement ECJ-TF 4/2019**, cfr. il seguente link: https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/12/ECJ-TF_4-2019_X-GmbH.pdf

¹⁶ **Opinion Statement ECJ-TF 1/2020** "on the General Court decisions of 24 September 2019, in Cases C-760/15 & T636/16, *The Netherlands v. Commission (Starbucks)*, and Cases T-755/15 and T-759/15, *Luxembourg v. Commission (Fiat Finance and Trade)*, on State Aid granted by transfer pricing rulings" (https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/01/ECJ-TF_1-2020_Starbucks-and-Fiat.pdf)

Finance and Trade)] con riferimento alla tematica degli aiuti di stato e degli accordi preventivi in materia di *transfer pricing*. Le pronunce in questione costituiscono le prime di una serie di attese sentenze riguardanti la legittimità delle decisioni della Commissione UE che considerano come aiuti di Stato vietati alcuni accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, concessi dagli Stati membri alle imprese multinazionali.

2. EVENTI della CFE *Tax Advisers Europe* (biennio 2019-2020)

23^a Assemblea Generale dello IOTA (2-4 luglio 2019)¹⁷

Dal 2 al 4 luglio 2019 si è tenuta a Bruxelles la 23^a Assemblea Generale dello IOTA (*Intra-European Organisation of Tax Administrations*). All'interno dell'incontro, cui è stato invitato a partecipare Ian Hayes (Presidente del *CFE Tax Technology Committee*) è stato discusso il tema: “*Are tax administrations ready for the tax official of tomorrow?*”.

Incontro tra CFE *Tax Advisers Europe*, *Chamber of Tax Advisers* della Repubblica Ceca e l'*Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux* (6 settembre 2019)

In data 6 settembre 2019 si è svolto a Bruxelles un incontro tra la CFE *Tax Advisers Europe*, la *Chamber of Tax Advisers* della Repubblica Ceca e l'*Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux*. Alla riunione Aleksandar Ivanovski, *CFE Tax Policy Manager*, ha delineato le priorità delle commissioni tecniche della CFE e le iniziative volte a rafforzare i rapporti tra i membri della CFE.

Incontro CFE *Tax Advisers Europe* - CIOT (18 settembre 2019)

Il 18 settembre 2019 si è svolto a Milano l'incontro tra la CFE *Tax Advisers Europe* ed alcuni rappresentanti del *CIOT European Branch*. Durante l'incontro, cui ha partecipato anche il Vice Presidente della CFE, Gary Ashford, sono state trattate le seguenti tematiche: “*Geopolitics and Taxation*” e “*Tax Advisers for International Tax Structures*”.

¹⁷ Cfr. il seguente *link*: <https://www.iota-tax.org/event/23rd-general-assembly-iota-are-tax-administrations-ready-tax-official-tomorrow>

GTAP: prima *Global Conference* e firma della *Torino-Busan Declaration* (3 ottobre 2019)¹⁸

Il 3 ottobre 2019 si è svolta a Torino la prima *Global Conference* della GTAP (*Global Tax Advisers Platform*) sul tema “*Tax and the Future*”. Hanno partecipato alla conferenza oltre 120 persone provenienti da 4 diversi continenti. Durante la conferenza sono state affrontate le tematiche inerenti il futuro delle politiche fiscali globali, delle imposte sul reddito e dell'IVA, della professione fiscale a livello globale, nonché dei modelli di *business* e della sostenibilità fiscale.

In tale sede i membri della GTAP hanno, altresì, firmato la “*Torino-Busan Declaration*” all'interno della quale sono state stabilite quattro priorità che, nel breve periodo, consentiranno di perseguire la promozione dell'interesse pubblico garantendo l'equo ed efficiente funzionamento dei sistemi fiscali nazionali e internazionali.

Le quattro priorità delineate all'interno della Dichiarazione sono:

- 1) fiscalità improntata alla crescita;
- 2) politiche fiscali sostenibili;
- 3) fiscalità e digitalizzazione;
- 4) diritti e certezze per i contribuenti.

La “*Torino-Busan Declaration*” è stata firmata per la prima volta alla *Global Conference* organizzata dalla GTAP a Torino in data 3 ottobre 2019 e, in data 17 ottobre 2019 a Busan, Corea del Sud, in occasione della “*International Tax Conference*” organizzata dalla AOTCA (*Asia Oceania Tax Consultants' Association*).

Assemblea Generale della CFE *Tax Advisers Europe* (4 ottobre 2019)¹⁹

In occasione 60° anniversario della CFE *Tax Advisers Europe* si è tenuta a Torino, in data 4 ottobre 2019, l'Assemblea Generale organizzata dall'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (ANTI) e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC). All'Assemblea generale hanno partecipato anche Pascal Saint-Amans (Direttore del “*Centre for Tax Policy and Administration*” dell'OCSE) e Bert Zuijndorp (rappresentante della Commissione Europea, Capo delle “*Company Taxation Initiatives*”, TAXUD).

¹⁸ Cfr. il seguente *link*: <https://taxadviserseurope.org/event/save-the-date-global-tax-advisers-platform-gtap-global-conference-in-turin/>.

¹⁹ Cfr. il seguente *link*: <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/cfe-celebrates-60th-anniversary-in-torino/>

CFE Academy: ciclo di lezioni presso la “National University of Commerce and Business of Mongolia” e la “Mongolian Association of Certified Tax Consultants” (11-12 ottobre 2019)

In data 11 ottobre 2019, il Presidente della CFE è stato invitato, in qualità di relatore principale, a partecipare alla conferenza internazionale sul tema “*Trade and Sustainable development-IV*”, in occasione del 95° Anniversario della “*National University of Commerce and Business of Mongolia*”.

Oltre 100 consulenti fiscali della Mongolia hanno partecipato alla seconda lezione tenuta dalla *CFE Academy*, in collaborazione con la *Mongolian Association of Tax Advisers*, ad Ulaanbaatar, in data il 12 ottobre 2019.

Assemblea Generale di AOTCA e “International Tax Conference” (16-18 ottobre 2019)²⁰

Piergiorgio Valente, Presidente della *CFE Tax Advisers Europe* e della *Global Tax Advisers Platform (GTAP)*, ha partecipato, dal 16 al 18 ottobre 2019, alla 17^a Assemblea Generale dell’AOTCA e, in qualità di relatore, all’*International Tax Conference* tenutasi a Busan (Corea del Sud).

IAFEI: 49° Congresso mondiale (25- 26 ottobre 2019)²¹

Il Presidente della CFE Piergiorgio Valente ha partecipato, in qualità di relatore al 49° Congresso mondiale IAFEI, tenutosi il 25 ed il 26 ottobre 2019 a Matera (Italia). Il Congresso ha avuto ad oggetto il tema “*La cultura, valore per l’economia e guida nell’evoluzione dei modelli organizzativi e di sviluppo*”.

Conferenza dell’ITSG (6-7 novembre 2019)

Il 6 e 7 novembre 2019, il Presidente della CFE, Piergiorgio Valente, il Vicepresidente del CFE, Gary Ashford, e il Segretario Generale della CFE, Martin Phelan, hanno partecipato in qualità di relatori alla conferenza tenuta a Dubai e organizzata dall’*International Tax Specialist Group* (ITSG) a Dubai. Particolare atten-

zione è stata dedicata ai profili fiscali del *bitcoin*, l’analisi del caso Apple, nonché la *digital economy*.

Italia-Africa Business Week (26-27 novembre)²²

CFE Tax Advisers Europe ha partecipato in qualità di *partner* all’*Italia-Africa Business Week* tenutasi a Milano nei giorni 26 e 27 novembre 2019 cui hanno partecipato oltre 300 persone. Tra i temi più discussi si rinviene la cooperazione internazionale nonché i possibili sviluppi del mercato. Il Presidente della CFE, Piergiorgio Valente, ha partecipato in qualità di relatore alla tavola rotonda “*Dogana e commercio tra Africa e Italia*”.

12^a European Conference on Tax Advisers’ Professional Affairs (29 novembre 2019)²³

La 12^a *European Conference on Tax Advisers’ Professional Affairs*, tenuta a Parigi il 29 novembre 2019 e organizzata dalla *CFE Tax Advisers Europe* e dall’*Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF)*, ha avuto ad oggetto il seguente tema: “*Making Anti-Money Laundering More Effective For Tax Advisers*”. All’interno della conferenza è stato dedicato un ampio spazio ai rischi concernenti i professionisti dell’ambito fiscale in relazione al riciclaggio di denaro, con riferimento a quanto disposto dalla Direttiva europea in materia di Antiriciclaggio, nonché agli sforzi intrapresi a livello internazionale per contrastare tale fenomeno e gli effetti che tale tematica può avere sull’evasione fiscale.

CFE - Annual Tax Networking Dinner (30 gennaio 2020)

Il 30 gennaio 2020 si è tenuta a Bruxelles l’*Annual Tax Networking Dinner* la quale costituisce occasione per, i membri della CFE, di un confronto informale su tematiche tecniche e per rafforzare relazioni. I partecipanti hanno la possibilità di confrontarsi con i membri della Commissione Europea operanti in aree rilevanti (es. Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale - DG TAXUD).

20 Cfr. Il seguente *link*: <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/17th-aotcas-general-meeting-international-tax-conference-on-16-18-october-2019-in-busan/>

21 Cfr. il seguente *link*: <https://www.gebpartners.it/new-events/2019/10/24/xlii-congresso-nazionale-andaf-49th-iafei-world-congress-evento-serale-precongressuale-xdby>

22 Cfr. il seguente *link*: <https://taxadviserseurope.org/blog/the-italia-africa-business-week/>

23 Cfr. il seguente *link*: <https://taxadviserseurope.org/event/save-the-date-12th-european-tax-advisers-professional-affairs-conference/#:~:text=The%2012th%20European%20Conference%20on,-More%20Effective%20For%20Tax%20Advisers%E2%80%9D.>

Conferenza Inaugurale ANTI (6 febbraio 2020)²⁴

In data 06 febbraio 2020 il Presidente della CFE, Piergiorgio Valente, ha partecipato in qualità di relatore alla Conferenza inaugurale dell'ANTI avente ad oggetto "La fiscalità del futuro tra politiche nazionali ed esigenze di uniformità internazionale".

6^a International Tax Conference della WAUTI (27-28 febbraio 2020)²⁵

La 6^a International Tax Conference organizzata dalla West African Union of Tax Institutes (cd. WAUTI), una delle organizzazioni facenti parte della GTAP, si è tenuta a Dakar, in Senegal, dal 27 al 28 febbraio 2020. Le tematiche trattate all'interno della conferenza hanno avuto ad oggetto "Domestic Revenue Mobilisation in ECOWAS Countries: Challenges and Prospects". Il Presidente della CFE, Piergiorgio Valente, ha partecipato da remoto ha trattato il tema della "DRM and the digital economy, the international taxation angle: challenges, inroads and prospects". Nello specifico sono state analizzate le nuove problematiche e le nuove sfide che la digital economy ha apportato da un punto di vista fiscale.

3. ULTERIORI ATTIVITÀ NEL 2019-2020

3.1 EU Tax Policy Report²⁶

Il 20 gennaio 2020, CFE Tax Advisers Europe ha pubblicato il documento "EU Tax Policy Report" relativo al secondo semestre (periodo luglio-dicembre 2019). Trattasi di una pubblicazione semestrale attraverso cui viene fornita un'analisi dettagliata degli sviluppi più significativi della politica fiscale UE a livello nazionale e internazionale di interesse per i consulenti fiscali che si sono verificati nei sei mesi precedenti. Il Report contiene, altresì, una panoramica della più importanti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nonché delle decisioni della Commissione europea.

²⁴ Cfr. <https://www.associazionetributaristi.eu/l-associazione/news/480-sez-lombardia-la-fiscalita-del-futuro-tra-politiche-nazionali-ed-esigenze-di-uniformita-internazionale>

²⁵ Cfr. <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/the-6th-international-tax-conference-of-the-west-african-union-of-tax-institutes-wauti-dakar-27-28-february-2020/#:~:text=This%20year%2C%20the%20West%20African,Fahd%20Palace%20Hotel%2C%20in%20Dakar.>

²⁶ Cfr. il seguente link: EU Tax Policy Report, July to December 2019, (pubblicato il 29 gennaio 2020) <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/01/CFE-EU-Tax-Policy-Report-July-December-2019-FINAL.pdf>.

Il documento si compone di 6 sezioni, dedicate rispettivamente:

- alla tassazione dell'economia digitale;
- alla politica dell'UE in materia di imposte dirette;
- alla politica dell'UE in materia di imposte indirette;
- alle *black list* e ai codici di condotta;
- alla politica internazionale con riferimento alle attività dell'OCSE e dell'ONU;
- ai *Commission State Aid* e ai più rilevanti *Case Law*.

3.2 Accordo tra CFE Academy e CNDCEC: registrazione della prima edizione dei corsi in modalità e-learning (Luglio 2019)²⁷

CFE Tax Advisers Europe e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) hanno firmato un protocollo d'intesa per la registrazione di 4 corsi (di 20 ore ciascuno) avente ad oggetto tematiche di fiscalità internazionale ed europea in modalità *e-learning*. Obiettivo dei corsi è quello di contribuire all'arricchimento dei contenuti della piattaforma di *e-learning* messa a disposizione dai CNDCEC ai fini della formazione professionale dei propri iscritti. I relatori del primo corso, registrato a Luglio 2019 a Milano, sono tutti membri della CFE svolgenti attività professionale ed attività accademica.

Piergiorgio Valente

²⁷ Cfr. Il seguente link: <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/cfe-academy-cfe-cndcec-e-learning-courses-european-register-of-tax-advisers/>

Finito di stampare nel mese di ottobre 2020
presso Mengarelli Grafica Multiservice s.r.l.

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis, Mario Boidi e Giovanni Marongiu. Attualmente è presieduta dal Prof. Avv. Gaetano Ragucci. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne), l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario.

La CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne) è stata presieduta nell'anno 1982 dall'Avv. Salvatore Lecce, nell'anno 2004 dal Prof. Dott. Mario Boidi ed è attualmente presieduta dal Prof. Dott. Piergiorgio Valente.



SEDE LEGALE

Via Barberini, 47 • 00187 Roma • Tel. 06.3791546456 • Fax 06.69775721

Sito Internet: www.antitributaristi.it

PRESIDENZA

Piazza del Liberty, 8 • 20121 Milano • Tel 02.76021098 • Fax 02.799810

E-mail: presidenza@antitributaristi.it

SEGRETERIA NAZIONALE

Via Barberini, 47 - c/o Studio Fieldfisher • 00187 Roma

Tel. 06.3791546456 • Fax 06.69775721

E-mail: segrgenerale@antitributaristi.it