

AIPSDT

**L'EUROPEIZZAZIONE
DEL DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO**

Pasquale Pistone - **Coordinatore** - *Università di Salerno*

Roberta Alfano - *Università di Napoli*

Paolo Barabino - *Università di Sassari*

Lucio Cercone - *Università della Campania*

Simone Francesco Cociani - *Università di Perugia*

Adriano Di Pietro - *Università di Bologna*

Menita Giusy De Flora - *Università di Salerno*

Stefano Dorigo - *Università di Firenze*

Maria Pia Nastri - *Università Suor Orsola Benincasa di Napoli*

Fabio Saponaro - *Università di Roma Unitelma Sapienza*

Rapporto del gruppo di ricerca di diritto tributario europeo

27 novembre 2020

INDICE

Settore 1 - Il raccordo tra principi e azioni per l'uropeizzazione del diritto tributario	
Pasquale Pistone - Paolo Barabino	p. 3
Settore 2 - Esercizio della potestà impositiva a livello nazionale ed europeo	
Stefano Dorigo - Fabio Saponaro	p. 10
Settore 3 - Imposte dirette: libertà fondamentali e direttive europee	
Pasquale Pistone - Lucio Cercone	p. 16
Settore 4 - La fiscalità di vantaggio	
Pasquale Pistone - Paolo Barabino	p. 23
Settore 5 - Iva nazionale e giurisprudenza europea: proposte di riforma	
Adriano Di Pietro	p. 32
Settore 6 - Procedimento e processo tributario	
Simone Francesco Cociani - Menita Giusy De Flora - Maria Pia Natri - Fabio Saponaro	p. 46
Settore 7 - L'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria	
Roberta Alfano - Simone Francesco Cociani	p. 69
ALLEGATO - Tavola sinottica delle proposte formulate in tutti i settori della ricerca in oggetto	
Pasquale Pistone - Paolo Barabino	p. 86

Settore 1

Il raccordo tra principi e azioni per l'uropeizzazione del diritto tributario

Pasquale Pistone - Università di Salerno

Paolo Barabino - Università di Sassari

All'interno dell'Unione Europea la sovranità tributaria, pur se mantenuta principalmente al livello nazionale, consente l'esercizio del potere di imposizione in via condizionata al rispetto del primato del diritto sovranazionale, determinando un profondo impatto sulle scelte del legislatore italiano in materia tributaria.

Questo studio verifica, in chiave sistematica, la coerenza della normativa tributaria italiana con i principi e le norme di diritto dell'Unione Europea, formulando specifiche proposte da sottoporre all'attenzione del legislatore per una possibile considerazione nel quadro di una ipotetica riforma del sistema tributario italiano. Tali proposte non sono meri consigli di politica fiscale, ma vere e proprie elaborazioni di specifici interventi da realizzare al fine di evitare l'apertura di procedure di infrazione contro l'Italia.

Inoltre, questo studio sostiene la piena "europeizzazione" della normativa tributaria italiana, ossia l'integrazione con i principi giuridici di diritto dell'Unione Europea anche in quegli ambiti del diritto tributario in cui l'Italia non sarebbe obbligata a farlo in base all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Si postula dunque un sistematico adeguamento delle scelte del legislatore in materia tributaria alle logiche del pluralismo giuridico per l'esercizio della potestà impositiva e del potere di imposizione. Per quel che concerne i diritti fondamentali, queste logiche impongono al legislatore un triplice vaglio di compatibilità: con i principi costituzionali, con la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e con il diritto dell'Unione Europea.

La realizzazione di questo adeguamento passa per la creazione di uno strumento giuridico generale di attuazione dei principi del diritto dell'Unione Europea in materia tributaria. Per quanto riguarda la protezione dei contribuenti, ciò potrebbe essere attuato introducendo nell'art. 1 della L. 212/2000 un apposito riferimento alla funzione di attuare i principi di diritto dell'Unione Europea. In questo modo, anche con l'introduzione di ulteriori puntuali interventi legislativi, potrebbero determinarsi conseguenze significative, come quelle che ad esempio sono indicate di seguito, in relazione al principio del contraddittorio.

La vigenza del principio del contraddittorio nel procedimento tributario italiano viene attualmente riconosciuta dall'orientamento giurisprudenziale solo in relazione alle imposte aventi una immediata rilevanza per il diritto europeo, come ad esempio l'IVA. Pertanto, possono sorgere problemi in relazione alla applicabilità del suddetto principio ad altre imposte, come quelle dirette, in cui tale collegamento con il diritto europeo potrebbe essere messo in dubbio. Questo potrebbe pertanto comportare la situazione in cui in relazione a uno stesso avviso di accertamento in tema di imposta sul valore aggiunto e di imposta sul reddito societario sarebbe invocabile il suddetto principio in relazione alla prima imposta, ma non alla seconda. L'approccio qui proposto invece consente di ritenere che il principio del contraddittorio valga per entrambe le imposte agli standards fissati dal diritto dell'Unione Europea. Evidentemente, questo non fa venire meno l'obbligo di rispettare anche gli obblighi derivanti dai principi costituzionali e dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ma consente una convergenza tra le tre dimensioni anche a livello interpretativo in relazione a quei principi che le stesse condividano.

Da un punto di vista metodologico, la formulazione delle proposte contenute in questo studio si basa su un'attenta lettura del diritto tributario italiano attraverso la lente interpretativa della Corte di Giustizia Europea. Tale lettura si è articolata in vari settori tematici, che hanno esaminato rispettivamente l'esercizio

della potestà impositiva (ossia le scelte del legislatore in materia tributaria),¹ la compatibilità con le libertà fondamentali e le direttive in materia di imposte dirette,² indirette (con particolare attenzione per l'imposta sul valore aggiunto),³ nonché le norme su procedimento e processo⁴ e quelle relative al sistema sanzionatorio tributario.⁵

Inoltre, questo studio postula una riforma della fiscalità di vantaggio⁶ con l'adozione di un approccio innovativo, in base al quale si abbandonano le logiche delle deroghe con funzione agevolativa fiscale - che come tale avrebbero bisogno dell'approvazione da parte della Commissione Europea - in favore della creazione di regimi tributari speciali differenziati per materia e tipologia di intervento. Questa evoluzione consente a tali regimi di rientrare integralmente nell'ambito operativo del Regolamento generale UE di esenzione per categoria, determinando in questo modo la loro automatica approvazione senza necessità di notifica alla Commissione Europea. Così facendo, si aumenta la certezza del diritto per gli operatori economici nel momento in cui questi effettuano le proprie scelte di impresa. Ciò potrà prevedibilmente rafforzare l'efficacia della fiscalità di vantaggio a sostegno dell'impresa, in un momento storico in cui ciò è particolarmente importante per il rilancio dell'economia post-COVID19.

La estrapolazione dei principi del diritto dell'Unione Europea dalle varie pronunce della Corte di Giustizia Europea (anche non relative alla materia tributaria), effettuata da questo studio, e la loro applicazione al contesto tributario italiano, ha seguito un approccio prudenziale. Al fine di facilitare l'intervento legislativo in sede di riforma, si è infatti ritenuto opportuno non formulare proposte di modifica nel caso di situazioni in cui l'incompatibilità non sia palese, nonché quando è necessario un chiarimento a livello interpretativo da parte della Corte di Giustizia Europea, ivi compresi i casi di potenziale conflitto tra i significati delle norme contenute nel diritto primario e secondario dell'Unione Europea.

L'approccio testé descritto consente alla riforma un intervento in grado di cogliere la dimensione comune dei suddetti principi in chiave costituzionale, eurounitaria e CEDU, e mantenere coerenza tra le possibili diverse interpretazioni, ivi compresi i casi in cui i suddetti principi presentino sfumature o ambiti applicativi diversi.

Le proposte specifiche contenute in questo studio vengono ora brevemente delineate quanto al rispettivo contenuto e alla tipologia di intervento.

Si pone anzitutto l'esigenza di verificare il rispetto del primato del diritto europeo nel collegamento all'imposizione. A questo riguardo, (**cf. settore 2, all.**) sono state formulate delle proposte di adeguamento della nozione di residenza delle persone fisiche e giuridiche per rimuovere possibili ostacoli procedurali rispetto all'esercizio della libera circolazione delle persone e delle società. In particolare, quanto alla residenza delle persone fisiche si propone di consentire espressamente al contribuente di fornire la prova della sua effettiva residenza in un altro Stato membro anche nel caso in cui egli sia rimasto iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia. In tal modo, si garantisce che il diritto alla prova contraria del contribuente sia frustrato da forme di presunzione assoluta, in violazione del principio di proporzionalità.

Quanto alla residenza delle società, si propone di modificare l'onere probatorio in relazione all'applicazione dell'art. 73 t.u.i.r., in modo tale da mantenerlo sempre in capo all'amministrazione finanziaria per le fattispecie interne all'Unione Europea. In particolare, l'onere in capo all'amministrazione finanziaria dovrebbe essere sempre adempiuto previa attivazione degli strumenti europei di cooperazione fiscale, i quali forniscono sufficienti garanzie per un effettivo svolgimento delle attività di controllo a sostegno dell'esercizio della potestà accertativa. Questa posizione è coerente con l'orientamento interpretativo consolidato della Corte di Giustizia Europea.⁷

¹ Di questo sottogruppo hanno fatto parte Stefano Dorigo e Fabio Saponaro.

² Di questo sottogruppo hanno fatto parte Pasquale Pistone e Lucio Cercone.

³ Di questo sottogruppo ha fatto parte Adriano di Pietro.

⁴ Di questo sottogruppo hanno fatto parte Simone Cociani, Menita de Flora, Maria Pia Nastri e Fabio Saponaro.

⁵ Di questo sottogruppo hanno fatto parte Roberta Alfano e Simone Cociani.

⁶ Di questo sottogruppo hanno fatto parte Pasquale Pistone e Paolo Barabino.

⁷ CGUE, sentenza 27.1.2009, *Persche* (C-318/07, in Raccolta 2009 p. I-359) ECLI:EU:C:2009:33.

Nello stesso senso, tenendo conto del principio di leale collaborazione tra gli Stati all'interno dell'UE, si suggerisce l'introduzione di una norma sulle rettifiche in diminuzione del reddito d'impresa per operazioni tra imprese associate con attività internazionale al fine di garantire il rispetto del principio della libera concorrenza.

Un ulteriore intervento è auspicabile in relazione alla imposta sui servizi digitali "ISD", che presenta varie carenze, principalmente correlate alla sua adozione unilaterale dopo la mancata introduzione in via di armonizzazione a livello europeo. In tale contesto, pur non dubitandosi dell'esigenza di assicurare gettito all'Erario, non può fare a meno di osservarsi che l'attuale conformazione di questa imposta è in grado di determinare una potenziale lesione del principio della libera concorrenza all'interno del mercato europeo. Per incrementare la compatibilità con l'ordinamento sovranazionale si propone quindi di rimodulare il tetto minimo di ricavi realizzati nel territorio dello Stato ai fine di una migliore individuazione dei soggetti passivi, prevedere espressamente nell'art 99, comma 1, TUIR, la deducibilità dell'ISD per neutralizzare l'impatto sulle imposte sui redditi, l'utilizzo di differenti criteri di collegamento con il territorio (GPS, WIFI, ID) in sostituzione dell'indirizzo IP già previsto dal legislatore potenzialmente lesivo della privacy, in linea con il modello europeo di alternatività tra l'ISD e l'introduzione di una stabile organizzazione digitale, sarebbe opportuno - qualora si reputi che l'art. 162 lett. f-bis del TUIR comprenda l'ipotesi della significativa presenza digitale - prevedere espressamente che essa non possa essere invocata in relazione alle attività già sottoposte all'ISD.

L'analisi di compatibilità con le libertà fondamentali e le direttive ha dimostrato ulteriori criticità (**cf. settore 3, all.**), che rendono necessario un intervento da parte del legislatore italiano su cinque aspetti puntuali. Tre interventi riguardano (almeno in parte) le direttive, ossia la corretta attuazione della Direttiva UE sugli interessi e canoni fra società consociate residenti in Stati membri diversi, il funzionamento dell'assistenza mutua in relazione alla tutela del segreto professionale, alcuni aspetti procedurali relativi all'applicazione della normativa sulle società controllate estere stabilite nell'Unione Europea, I restanti due interventi riguardano esclusivamente l'esercizio delle libertà fondamentali, in tema di trattamento dei dividendi corrisposti a fondi pensione stabiliti al di fuori dell'Unione Europea e di plusvalenze.

Nel primo ambito, l'attuale formulazione della definizione di "beneficiario effettivo" nella normativa tributaria di trasposizione della Direttiva 2003/49/CE presenta problematiche interpretative e attuative, che rendono necessario un intervento volto a consentire una corretta trasposizione della norma europea in questione, superando i problemi derivanti dalla formulazione ufficiale di quest'ultima nella lingua italiana. La riforma specifica proposta propende per l'introduzione di un riferimento al concetto di percezione di interessi e canoni per proprio conto, comprendendo tra i destinatari sia le società che le stabili organizzazioni.

Nel secondo ambito, si reputa necessario adeguare il sistema di assistenza mutua, trasformando la clausola di salvaguardia degli obblighi di comunicazione, contenuta nella DAC 6, in modo da limitare ulteriormente la sussistenza degli stessi a carico degli intermediari e rafforzare la protezione del segreto professionale, elevando quest'ultimo a valore generale, derogabile solo in presenza di giusta causa formulata e provata dall'amministrazione finanziaria.

Nel terzo ambito, si propone un intervento sulle modalità procedurali di trasposizione degli articoli 7 e 8 della direttiva antielusione all'interno dell'art. 167 t.u.i.r., così da ripristinare una coerenza con l'orientamento giurisprudenziale sugli ostacoli procedurali all'esercizio delle libertà fondamentali europee. In tal senso, la proposta intende abrogare i commi 11 e 12 dell'art. 167 t.u.i.r., eliminando gli ostacoli procedurali che tali norme determinano laddove non venga presentato l'interpello al fine di provare lo svolgimento della attività economica effettiva.

Nel quarto ambito, l'intervento non riguarda invece il diritto secondario, ma un adeguamento con l'interpretazione della Corte di Giustizia Europea in tema di libera circolazione di capitali e trattamento dei dividendi corrisposti a soggetti non stabiliti nell'Unione Europea. In particolare, la criticità è stata riscontrata nel trattamento applicabile ai dividendi corrisposti a fondi pensione fuori dallo SEE, che, anche quando siano

stabiliti in uno Stato con cui esiste un adeguato scambio di informazioni, non possono godere dell'applicazione della ritenuta con aliquota ridotta ai sensi dell'art. 27 Dpr 600/1973.

Nel quinto ambito, la riforma proposta riguarda il regime fiscale delle plusvalenze realizzate da società non residenti, in relazione a cui le criticità rispetto all'orientamento della Corte di Giustizia Europea in tema di libertà di circolazione dei capitali, rendono opportuna l'abrogazione parziale dell'art. 23 Tuir, co. 1, lett. f), n 1) onde consentire l'esenzione di tutte le plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti per effetto di cessioni a titolo oneroso di azioni. Al fine di evitare fenomeni di doppia non imposizione, e nel rispetto del modello di convenzione OCSE (art. 13), si propone l'inserimento di una clausola di tipo subject-to-tax.

In materia di imposta sul valore aggiunto (**cf. settore 5, all.**) emergono numerose criticità, principalmente imputabili alla lentezza nell'adeguamento della normativa del d.p.r. 633/1972 alle pronunce della Corte di Giustizia Europea. Considerata l'esigenza prioritaria di garantire l'omogenea applicazione del sistema comune europeo di imposizione sul valore aggiunto su tutto il territorio dell'Unione Europea e l'elevato grado di armonizzazione, questo intervento ha carattere di urgenza al fine di evitare l'apertura di procedure di infrazione. In particolare, le modifiche sono volte a recepire direttamente la disciplina europea contenuta nelle direttive e regolamenti, e ad assicurare un più rapido adeguamento alla giurisprudenza della CGUE.

Il primo tipo di intervento consiste in tre modifiche specifiche, che riguardano: i) la definizione dei caratteri qualificanti la stabile organizzazione e il relativo numero di identificazione, recependo quanto indicato nel regolamento CE 282/2011, ii) modifica della disciplina nazionale per recepire quanto fissato dalla Direttiva IVA sulle operazioni esenti, in particolar modo riguardo alle prestazioni educative e a quelle sportive, iii) estensione del regime di cassa anche alle cessioni di beni, onde proteggere maggiormente le PMI da rischi finanziari o di inadempimento.

Il secondo tipo di intervento postula otto modifiche specifiche, che riguardano: i) la cessione dei beni, con adattamento della norma nazionale alla reale circolazione dei beni non più fondata sul criterio della mera proprietà, ii) il riconoscimento nella norma interna dell'effetto traslativo dell'operazione di vendita con incanto, iii) il riconoscimento della natura delle prestazioni di leasing quale cessione nel caso in cui vengano trasferiti gli elementi qualificanti la proprietà, iv) l'adattamento della norma nazionale al dinamismo del mercato concorrenziale con riferimento alla soggettività passiva degli enti non commerciali, v) un chiarimento interpretativo per le operazioni unitariamente considerate, introducendo una definizione puntuale, vi) la precisazione che l'aliquota ridotta per i medicinali è applicabile laddove sussistano esclusivamente cure mediche e veterinarie, vii) l'introduzione di una precisazione in merito al diritto di detrazione, onde riconoscere l'importanza della consapevolezza del contribuente a fronte dell'effettività dell'operazione e rendere evidente il collegamento con le operazioni piuttosto che con beni o servizi impiegati, viii) la modifica della disciplina del rimborso Iva e degli effetti degli accordi transattivi, onde garantire che essi avvengano in un arco temporale ragionevole nell'ottica di salvaguardare la neutralità del tributo.

L'impatto maggiore dell'uropeizzazione proposta da questo studio riguarda il procedimento e il processo tributario (**cf. settore 6, all.**), postulando interventi anche a livello di attuazione generale dei principi di diritto dell'Unione Europea. Ciò è imputabile al fatto che la normativa italiana presenta profili maggiormente critici nel rispetto di quei principi che l'interpretazione della Corte di Giustizia Europea e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo hanno applicato anche a tutto il procedimento tributario

In particolare, si propongono i seguenti interventi: i) affermare il diritto al contraddittorio quale valore con portata generale, inserendo nello Statuto dei diritti del contribuente una specifica norma che preveda anche le conseguenze della mancata preventiva instaurazione del contraddittorio e di omessa considerazione delle argomentazioni addotte dal contribuente in tale sede;⁸ ii) sancire il diritto a una tutela giudiziale ex ante per

⁸ Questo intervento può richiedere la necessità di introduzione di una serie di ulteriori misure specifiche nel caso in cui l'affermazione del principio generale non sia sufficiente a consentire una sua effettiva attuazione nel procedimento tributario. Si ritiene che questo sia necessario in materia di riscossione al fine di assicurare una immediata tutela giudiziaria anteriormente all'emanazione dell'atto di riscossione, sia in relazione alle fattispecie interne, sia in relazione

assicurare che l'assistenza mutua sia svolta nel rispetto delle regole dello stato di diritto, garantendo altresì il diritto di accesso al proprio fascicolo secondo modalità non diverse da quelle attualmente in vigore in ambito interno e introducendo una prova di resistenza a carico dell'A. F. in caso di mancato rispetto delle disposizioni sul procedimento e nella tutela al diritto di accesso ai documenti di terzi; iii) affermare in modo generale il diritto a non autoincriminarsi, introducendo nello Statuto dei diritti del contribuente l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di informare il soggetto interessato di fatti dotati di una potenziale rilevanza penale e della conseguente inutilizzabilità di ogni prova adottata in violazione di tale diritto; iv) introdurre nello Statuto dei diritti del contribuente una norma a tutela dei diritti del contribuente a non essere sottoposto a due procedimenti e a non dover affrontare due giudizi con relative spese e il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno, ad esempio esplicitando il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno ex art. 41 CDFUE in caso di violazione del principio di buona amministrazione; v) esplicitare nell'elenco degli atti impugnabili, art. 19 D. Lgs. 546/1992, il diniego espresso di autotutela e di accertamento con adesione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; vi) inserire la prova testimoniale nel processo tributario,⁹ onde facilitare l'evidenza necessaria in conformità con il principio della prova libera, che è presupposto dalla giurisprudenza europea sul giusto processo; vii) rafforzare l'assistenza amministrativa in materia di riscossione.

L'intervento proposto in tema di procedimento e processo consentirà di aumentare la certezza del diritto e l'effettività della tutela delle situazioni giuridiche soggettive in conformità agli standards vigenti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea per attuare il principio *ubi ius, ibi remedium*. In questo modo, ci si propone di limitare l'esigenza di rinvii pregiudiziali e il rischio di procedure di infrazioni, assicurando nel complesso un più moderno ed equilibrato assetto nei rapporti tra Fisco e contribuente a vantaggio degli operatori del diritto e dunque della società.

L'intervento nel sistema sanzionatorio tributario (**cf. settore 7, all.**) rappresenta un completamento necessario al fine di assicurare coerenza con il triplice ordine di limiti alle scelte del legislatore tributario italiano anche quanto agli aspetti patologici dell'attuazione del tributo.

Con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie, tale intervento è improntato ai principi europei di proporzionalità e non discriminazione e, in particolare, può essere attuato revisionando la fonte interna (Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n.472 ed introduzione di uno specifico punto 6 all'art. 19 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) nel rispetto del principio di cui all'art. 4 del Protocollo VII della Convenzione Europea per la tutela e la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo, degli artt. 49 e ss. della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

In particolare, si rendono opportuni i seguenti interventi, che potrebbero essere altresì inseriti con modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i) adeguamento delle sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; ii) non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidano su base imponibile, imposta e versamenti; iii) determinazione della sanzione senza discriminazioni tra fattispecie meramente interne ad uno Stato e fattispecie transnazionali equivalenti; iv) previsione di espliciti limiti per l'Amministrazione finanziaria, affinché, nell'ipotesi di mancato rispetto di adempimenti formali o meramente funzionali all'attività di accertamento da parte del contribuente, non si realizzi nei suoi confronti la perdita del diritto di esenzione, detrazione o deduzione dell'imposta previsto dalla legge, né l'aumento dell'imponibile, attraverso l'assunzione di elementi non specificamente definiti dalle singole leggi d'imposta. Tali violazioni non possono comportare la preclusione per il contribuente di mezzi di tutela, né potenziare i poteri di accertamento dell'Amministrazione. (Tali limiti per l'Amministrazione finanziaria non trovano applicazione in tutte le fattispecie di partecipazione del contribuente ad operazioni fraudolente); v) previsione di espliciti limiti per l'Amministrazione finanziaria ad irrogare sanzioni tributarie per comportamenti del contribuente in violazione di prescrizioni di legge di natura non tributaria; vi) rafforzamento del divieto di *bis in idem* per

a quelle transnazionali. L'intervento qui specificamente proposto postula un rinvio diretto ai principi del diritto dell'Unione Europea, con tutela puntuale e immediata davanti al giudice nazionale.

⁹ In particolare, questo intervento potrebbe modificare l'art. 7, co. 4, D. Lgs. n. 546/1992 con l'inserimento della prova testimoniale, previa motivata istanza da parte del soggetto richiedente, limitando in questo modo possibili abusi di questo strumento istruttorio.

quanto riguarda sia la dimensione sostanziale (*ne bis puniri*), sia la dimensione procedimentale e processuale (*ne bis vexari*)¹⁰.

La tipologia di intervento postulato in relazione alla fiscalità di vantaggio (cfr. settore 4, all.) presenta caratteristiche e finalità diverse rispetto a quelle di tutte le altre azioni fin qui prospettate. Infatti, come si è detto, esso mira a trasformare le logiche dell'intervento in deroga, tipiche delle agevolazioni fiscali, e per loro natura più difficilmente compatibili con il divieto di aiuti di Stato, nella creazione di regimi speciali differenziati che perseguono finalità extrafiscali in modo tale da risultare sempre compatibili con il suddetto divieto.

In particolare, l'intervento proposto realizza un duplice sviluppo.

In primo luogo, si propone di sfruttare pienamente gli spazi di manovra consentiti all'intervento con finalità extrafiscali nel quadro del Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC), ottenendo in questo modo il risultato di una compatibilità *ex ante* nel 100% delle situazioni, che di sicuro offre agli operatori economici una maggiore certezza del diritto nel momento delle loro scelte di impresa.

In secondo luogo, si postula l'istituzione di nuove tipologie di zone franche modulate sulle attuali esigenze economiche-sociali e in via simmetrica rispetto alla prima tipologia di azione. In ragione della predetta simmetria, esse possono esaltare la loro funzione di laboratori di riforme volti a misurare l'efficacia dei possibili interventi con finalità extrafiscali.

Nel contesto di questo intervento binario di riforma della fiscalità di vantaggio, può dunque realizzarsi quell'adeguamento alle dinamiche imposte dall'ordinamento sovranazionale per l'intervento dello Stato nell'economia in modo coerente con la protezione della libera concorrenza nel mercato europeo. In questo modo, il legislatore italiano rimane libero di fare le sue scelte, rendendone l'esecuzione maggiormente efficace e superando quelle situazioni di *impasse* strutturale e incertezza giuridica che sono cresciute esponenzialmente nel corso degli ultimi decenni a causa del notevole sviluppo dell'incidenza del divieto degli aiuti di Stato sulla materia tributaria.

In particolare, si propone che l'intervento in ragione delle due tipologie di azione si sviluppi sulla base delle seguenti misure: i) aiuti alle PMI (investimenti per l'innovazione dei prodotti, attività di consulenza straordinaria, valorizzazione del capitale umano, aiuti per l'accesso delle PMI ai finanziamenti: *crowdfunding* per *start-up* e per attività già esistenti); ii) aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (maggiorazione della deduzione per costi di ricerca, incentivi fiscali alla digitalizzazione, poli di innovazione per la salute); iii) aiuti alla formazione del personale specializzato; iv) aiuti per la tutela dell'ambiente e il recupero dell'economia *post* COVID19; v) aiuti per la tutela del patrimonio culturale. Inoltre, per rispondere a problematiche di carattere socio-economico.

La seconda azione postula un rafforzamento generalizzato dello strumento delle zone franche quali "laboratori", circoscritti territorialmente, all'interno dei quali è possibile usufruire di un insieme di agevolazioni fiscali funzionali al fine preposto; le ipotesi normative si sono concretizzate in: i) "zona franca archeologica" (ZFA) percorrendo la strada già tracciata dall'art. 53 RGEC sugli aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio per individuare delle ZFA presso tutti i siti archeologici presenti sul territorio nazionale ove sarebbe possibile godere di incentivi fiscali agli investimenti (crediti d'imposta) e al funzionamento (contributi); ii) "zona franca verde" (ZFV) al fine di contrastare il fenomeno dello spopolamento e incentivare la produzione in senso ecosostenibile, concepita quale aiuto a finalità regionale modulato in un insieme di agevolazioni immediatamente ammissibili *ex artt.* 14 e 15 del RGEC; iii) "zona franca per la bonifica" (ZFB), incentivo a bonificare i siti contaminati e stimolarvi l'insediamento di forme di

¹⁰ "Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale definitivo". Questo intervento potrebbe realizzarsi anche nel contesto di una più generale affermazione del divieto di *bis in idem*, tale cioè da coprire anche gli aspetti relativi alle procedure tributarie.

impresa *green* in virtù del riconoscimento di un credito d'imposta pari al 100% dei costi ammissibili per la bonifica (art. 45 RGEC) e pari al 50% per lo svolgimento dell'attività *green* per una durata pari a 7 anni.

Queste tre misure di attuazione della seconda azione possono essere periodicamente riviste ogniqualvolta sorgano ulteriori esigenze di sperimentazione per ulteriori agevolazioni in materia tributaria, come ad esempio potrebbe essere il caso degli interventi in favore di porti e aeroporti, o snodi intermodali e relative infrastrutture.

Lo scenario qui sinteticamente illustrato consente una lettura più particolareggiata delle singole proposte con rinvio alle schede sviluppate dai singoli sottogruppi.

Esso va poi integrato anche in ragione di una più puntuale considerazione del rispetto dei principi costituzionali. Pur esulando l'analisi di tali questioni da questo studio, è ragionevole ipotizzare la tendenziale convergenza di questi ultimi all'interno del triplice ordine di limiti in precedenza prospettato.

Infatti, le principali tipologie di intervento prospettate in questo studio per l'uropeizzazione del diritto tributario attuano principi condivisi ai tre ordini, come l'eguaglianza (non discriminazione), l'esercizio regolamentato della libera concorrenza, e l'effettività del diritto di difesa nel procedimento e nel processo tributario.

Ciò ovviamente non impedisce al legislatore tributario italiano di mantenere quelle misure che riflettano la specificità relativa al quadro costituzionale positivo proprio del diritto tributario italiano nella misura in cui non determinano profili di criticità con quello eurounitario e CEDU.

In tale contesto, il triplice vaglio di compatibilità per le scelte del legislatore in materia tributaria consentirà un quadro giuridico di riferimento solido per l'attuazione dei tributi, in grado di assicurare il concorso al sostegno della spesa pubblica in conformità con le regole dello stato di diritto e di una visione più egualitaria dei rapporti tra Fisco e contribuente.

Allegato: tavola sinottica delle proposte formulate in tutti i settori della ricerca in oggetto.

Settore 2

Esercizio della potestà impositiva a livello nazionale ed europeo

Stefano Dorigo - Università di Firenze

Fabio Saponaro - Università di Roma

1. Art. 2 comma 2 TUIR

Nell'individuare le condizioni in presenza delle quali l'AF può ritenere una persona fisica fiscalmente residente in Italia, la norma menziona anche l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, ovviamente purché essa persista per la maggior parte del periodo di imposta.

Ebbene, tanto l'AF (si veda la circolare 1/2008 della GdF) quanto la giurisprudenza (tra le altre, ord. 16634/2018) ritengono che l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente consenta di affermare la residenza fiscale di una persona fisica senza che questa possa offrire la prova di aver effettivamente stabilito la propria residenza civilistica o il proprio domicilio civilistico in un altro Stato. Si tratta, insomma, di una presunzione assoluta, la quale tra l'altro impone di far prevalere la forma sulla sostanza.

Ebbene, laddove la persona fisica si sia effettivamente trasferito in un altro Stato appartenente all'UE o allo SEE senza tuttavia cancellarsi dall'anagrafe italiana, tale presunzione assoluta realizza un ostacolo alla sua libera circolazione all'interno dell'Unione, ma anche una violazione del principio di proporzionalità. Pare, infatti, che l'utilizzo di una presunzione assoluta vada al di là di quanto necessario per garantire che la persona fisica sia assoggettata ad imposizione in Italia laddove abbia un collegamento effettivo con il relativo territorio.

Occorre, allora, che il legislatore chiarisca normativamente che nel caso in cui un soggetto si sia stabilito in un altro Stato membro dell'UE o dello SEE, sia ad esso consentito fornire la relativa prova, laddove l'AF lo reputi fiscalmente residente in Italia anche in forza della mantenuta iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente italiana.

In tal modo, verrebbero eliminati alla radice i rischi che le interpretazioni, sin qui spesso fornite dall'AF e dalla giurisprudenza, circa la natura assoluta della presunzione di residenza in presenza della perdurante iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente pongano il nostro ordinamento in contrasto con i sopra ricordati principi.

Tale modifica potrebbe essere effettuata agendo direttamente sul testo dell'art. 2 TUIR oppure -attesa la sua natura procedimentale- nel DPR 600/1973. Sembra opportuno scegliere la prima opzione, in modo da evitare uno spezzettamento della disciplina che renda più difficile la ricostruzione della portata della definizione di residente a fini fiscali.

Si propone, pertanto, una modifica dell'art. 2, comma 2, del TUIR aggiungendo un ulteriore paragrafo come segue:

“La persona fisica trasferitasi in un altro Stato membro dell'UE o appartenente allo SEE è sempre ammessa a provare l'effettività di tale trasferimento”

2. Art. 73, comma 3, del TUIR

La disposizione, come noto, definisce i criteri in base ai quali l'AF può affermare che una società o un ente sia fiscalmente residente in Italia. In particolare, essa stabilisce che la residenza sussiste laddove, per la

maggior parte del periodo di imposta, l'ente abbia in Italia la sede legale, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale.

A differenza dell'oggetto principale, che è definito ai commi 4 e 5 del medesimo art. 73, la sede dell'amministrazione non è positivamente definita.

Si è, quindi, affermato un filone interpretativo, alimentato sia dall'AF che dalla giurisprudenza specie di merito, secondo il quale:

(a) la sede dell'amministrazione può essere individuata dall'AF sulla base dei soli elementi di fatto rinvenuti in Italia, senza necessità di interpellare le autorità fiscali dello Stato ove la società ha la sua sede legale; (b) ai fini della collocazione in Italia della sede dell'amministrazione conta non la struttura organizzativa e decisionale dell'ente, bensì la circostanza che dall'Italia si formino gli indirizzi strategici ancorché non formalizzati né esteriorizzati.

In relazione a tali profili, laddove la società abbia la propria sede in un altro Stato membro dell'UE, tale approccio si rivela in contrasto con la libertà di stabilimento. In effetti, una società realmente insediata in un altro Stato membro e ivi operante mediante un corredo di mezzi e di persone adeguato, potrebbe essere in ogni caso considerata fiscalmente residente in Italia sol perché, ad esempio, la controllante italiana le indirizza gli impulsi volitivi necessari al suo funzionamento. Inoltre, la circostanza che l'AF italiana possa prescindere dalla verifica degli elementi di insediamento dell'ente nell'altro Stato contrasta con il dovere di attivare gli strumenti europei di cooperazione fiscale tra gli Stati.¹¹

Onde evitare che possano residuare -specie da parte dell'AF- indirizzi dissonanti rispetto agli obblighi derivanti dall'ordinamento europeo, si propone di aggiungere all'art. 73 del TUIR un comma 3-bis che potrebbe essere così formulato:

“Nel caso in cui l'AF ritenga che la sede dell'amministrazione di una società avente la propria sede legale in un altro Stato membro dell'UE debba essere collocata in Italia, essa attiva gli strumenti previsti dal diritto UE per lo scambio di informazioni con tale altro Stato. In ogni caso, la sede dell'amministrazione della società può essere collocata in Italia solo se l'AF provi che l'insediamento nell'altro Stato membro costituisce una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”.

Appare preferibile agire direttamente sul testo dell'art. 73 TUIR, pur trattandosi di intervento che riguarda il profilo procedimentale e probatorio, onde evitare uno spezzettamento della disciplina che renda più difficile la ricostruzione della portata della definizione di residente a fini fiscali.

3. Art. 31-quater DPR 600/1973

La norma disciplina le rettifiche in diminuzione del reddito di una impresa residente, nel caso in cui le autorità fiscali del diverso Stato nel quale si trova una società controllante, controllata o collegata alla prima abbiano rettificato in aumento il reddito di questa in applicazione della disciplina domestica sui prezzi di trasferimento.

Ora, la lettera c) di tale disposizione si riferisce al caso in cui sia il contribuente italiano a presentare istanza di rettifica in diminuzione, laddove sia stata effettuata una rettifica in aumento divenuta definitiva e conforme al principio di libera concorrenza da parte di uno Stato con il quale sia in vigore una CDI che consenta un adeguato scambio di informazioni.

Come previsto dalla citata lettera c), le modalità per l'esercizio di tale opzione sono state disciplinate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 maggio 2018.

¹¹ Cfr. CGUE, sentenza 27 gennaio 2009, C-318/07, *Persche*.

Ebbene, questo provvedimento stabilisce che, nel caso in cui l'Ufficio reputi che la rettifica in aumento effettuata dall'altro Stato non sia conforme al principio di libera concorrenza, essa può negare la rettifica in diminuzione. In questo caso, il contribuente ha la possibilità di attivare una procedura di risoluzione delle controversie in vigore con l'altro Stato.

Ebbene, con riferimento al caso in cui la rettifica in aumento sia effettuata dall'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro dell'UE, sembra ragionevole sostenere che la procedura prevista dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate non sia rispettosa delle regole europee.

Da un lato, disconoscere la correttezza della rettifica in aumento effettuata dall'altro Stato senza l'attivazione degli strumenti di cooperazione internazionale è contrario al principio di leale collaborazione tra gli Stati membri nonché con l'obbligo di attivare siffatti strumenti stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in tutti i casi in cui la condotta unilaterale di uno Stato possa ostacolare una delle libertà fondamentali (cfr. sent. *Persche* C-318/07).

Dall'altro, la possibilità per il contribuente di fare ricorso ad uno strumento di risoluzione delle controversie non appare sufficiente, dal momento che interviene comunque *ex post* -quindi quando la situazione di doppia imposizione si è già verificata- ed impone al medesimo un eccessivo onere procedimentale (Corte di Giustizia, sent. *SGL* C-311/08).

Appare allora opportuno che la lettera c) dell'art. 31-quater DPR 600/1973 sia integrata, introducendo prima dell'ultimo paragrafo la seguente frase:

“Resta ferma l'attivazione, da parte dell'AF, degli strumenti vigenti di cooperazione fiscale internazionale nel caso in cui essa ritenga che la rettifica in aumento, effettuata da un altro Stato membro dell'UE, non sia conforme al principio di libera concorrenza”.

4. Imposta sui servizi digitali “ISD”

L'art. 1, comma 678, della L. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. “Legge di Bilancio 2020”), modificando l'art. 1 della L. 145/2018 (commi da 35 a 50), ha introdotto la nuova versione dell'Imposta sui servizi digitali (“ISD”), entrata in vigore dal 1° gennaio 2020. Il tributo è ispirato sostanzialmente alla proposta di Direttiva del Consiglio del 21 marzo 2018, COM(2018) 148 final.

L'ISD si configura come un'imposta indiretta sui ricavi lordi (al netto dell'IVA) generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti. I servizi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ISD sono quelli per i quali la partecipazione degli utenti a un'attività digitale costituisce un contributo fondamentale per l'impresa che svolge tale attività, e che le permette di ottenerne dei ricavi.

Soggetto passivo del tributo è la *legal entity*, ossia colui che rende i servizi digitali imponibili; come si dità, tuttavia, deve farsi riferimento ai fini della determinazione del requisito dimensionale all'intero gruppo di cui fa parte l'impresa. Quindi, se per un verso potrebbe risultare relativamente semplice accertare il volume d'affari in Italia di un soggetto economico, non appare immediato, per l'Amministrazione finanziaria italiana, raccogliere informazioni circa l'appartenenza del soggetto ad un gruppo soprastante, magari a livello mondiale, soprattutto se il soggetto in questione risulta privo di una stabile organizzazione in Italia.

Il soggetto passivo è tenuto alla presentazione di una dichiarazione annuale con riferimento all'ammontare dei servizi tassabili forniti, rilevando la mera fornitura del servizio e non anche il relativo pagamento dell'utente fruitore. Per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'ISD è nominata una singola società del gruppo.

Società e imprese non residenti fiscalmente in Italia, o privi di stabile organizzazione e di partita IVA, dovranno richiedere, ai fini dell'imposta, un numero identificativo alle Entrate¹². I soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono a tale gruppo sono solidalmente obbligati, alla stregua di responsabili d'imposta, per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali.

L'ISD non configurandosi come un'imposta sugli scambi – in quanto grava sul prestatore del servizio ed è, quindi, espressione di capacità contributiva di quest'ultimo – manifesta dei limiti in termini di ragionevolezza dell'imposizione proprio perché si basa sul parametro dei ricavi; essa appare, piuttosto, come un tentativo di superare le difficoltà nell'individuazione della corretta allocazione del reddito e della corretta determinazione dei costi di tali imprese.

Anche nella disciplina italiana i servizi considerati imponibili sono riconducibili a quelli indicati nella suddetta proposta di direttiva, ossia:

- a) la veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- c) la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Assume rilevanza la territorialità del servizio reso, la quale risulta collegata al dispositivo, o meglio all'individuazione dell'indirizzo di protocollo internet "IP" dell'utente, attraverso cui quest'ultimo ha potuto beneficiare di tale servizio. Pertanto, affinché un ricavo derivante da un servizio digitale possa considerarsi presupposto imponibile per un determinato periodo d'imposta, è necessario che l'utente del servizio medesimo sia localizzato in Italia in quel periodo.

Il parametro dell'indirizzo di protocollo internet "IP" non appare adeguato ai fini dell'identificazione della territorialità del servizio, e ciò sia in relazione all'assenza di una definizione nel diritto unionale di indirizzo "IP" (presente nella suddetta proposta di direttiva), sia in quanto non è dimostrata la sua affidabilità tecnica in termini di corretta ripartizione dell'imponibile derivante dalle suddette operazioni transnazionali. Tale collegamento, per giunta, potrebbe essere agevolmente oscurato dall'utente a suo piacimento, per esempio tramite l'adozione di un *client VPN* o di un servizio *proxy*¹³. Infine, l'applicazione concreta della normativa in tema di ISD si pone in contrasto con le norme sulla *privacy* che riconoscono all'utente il diritto a non essere geolocalizzato, in quanto i soggetti passivi sono obbligati a tenere traccia delle transazioni poste in essere con gli utenti che utilizzano strumenti elettronici localizzati nel territorio dello Stato¹⁴. Per giunta, essere localizzato in Italia non significa essere necessariamente un soggetto residente in Italia.

L'ammontare dei ricavi tassabili relativi ai servizi resi nel territorio dello Stato è pari al prodotto della totalità dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato.

¹² Per coloro che sono stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo con il quale l'Italia non ha concluso un accordo di cooperazione amministrativa per la lotta contro l'evasione e la frode fiscale e un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali, devono nominare un rappresentante fiscale per assolvere agli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'ISD.

¹³ L'utilizzo dell'indirizzo IP per geolocalizzare l'utente di un sito/servizio Web è considerata una pratica affidabile, probabilmente perché la porzione di utenti che fanno utilizzare una VPN piuttosto che un servizio *proxy* per nascondere il proprio indirizzo IP è esigua rispetto al numero complessivo dei fruitori di internet (cfr. <https://dl.acm.org/doi/10.1145/1971162.1971171>). Per aggirare i tentativi degli utenti di nascondere il proprio indirizzo IP con quello di un *proxy server* o una VPN si potrebbe far ricorso ad altre informazioni di "posizione" che potrebbero essere disponibili al *browser* dell'utente. Queste informazioni fanno riferimento, per esempio, a: a) sistemi di posizionamento globale (GPS); b) reti Wi-Fi disponibili attorno al dispositivo e intensità del segnale; c) ID cella GSM/CDMA a cui è connesso il dispositivo (nel caso di *smartphone*).

¹⁴ Si tratterebbe, quindi, di utilizzare forzatamente la tecnologia per geolocalizzare un utente che non intende esserlo, con questo andando contro la sua volontà, la quale è oggetto di tutela da parte della normativa sulla *privacy*.

Tale percentuale si determina in maniera differente in relazione alla tipologia di servizi digitali tassabili:

- per i servizi di cui al punto *sub a)*, la percentuale è pari alla proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato;
- per i servizi di cui al punto *sub b)*, la percentuale è pari alla proporzione delle operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato – qualora il servizio comporti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti – o, in tutti gli altri casi, alla proporzione degli utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato che consente di accedere a tutti o a parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare in questione;
- per i servizi di cui al punto *sub c)*, la percentuale è pari alla proporzione degli utenti per i quali tutti o parte dei dati venduti sono stati generati o raccolti durante la consultazione – quando erano localizzati nel territorio dello Stato – di un'interfaccia digitale.

I criteri di quantificazione dei ricavi tassabili relativi ai servizi resi nel territorio dello Stato sono impostati sulla scorta di parametri fattuali che, in termini di valore, non presentano un effettivo collegamento con gli utenti. Il collegamento, sia logico sia giuridico, tra l'entità dei ricavi da considerare prodotti nel territorio dello Stato ed i suddetti parametri fattuali (messaggi pubblicitari, operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi, ecc.) appare labile e non affidabile e, comunque, non in grado di garantire una adeguata ripartizione dei valori globalmente realizzati.

Tale criticità ha origine dal tentativo di affrontare le problematiche fiscali correlate all'avvento dell'economia digitale (*in primis* l'assenza di connessioni materiali delle relative attività delle imprese con un determinato ordinamento) attraverso la previsione di criteri di collegamento alternativi che prescindono dalla tradizionale nozione di stabile organizzazione (v. le conclusioni dell'A.G. Kokott nella causa *Google Ireland Limited*, C-482/18, del 12 settembre 2019). Ciò alimenta molte perplessità in quanto il criterio di collegamento dovrebbe individuare un legame stabile dell'impresa con un ordinamento giuridico diverso da quello di residenza ed, inoltre, dovrebbe essere anche caratterizzato da una indiscussa valenza economica, in quanto è proprio da tale legame che dovrebbe scaturire la legittimazione di uno Stato all'imposizione tributaria su una parte del ricavo/reddito prodotto dall'impresa.

L'applicazione dell'ISD potrebbe generare, in Italia, fenomeni di doppia o plurima imposizione, considerato che essa si trova a convivere con una nozione interna di stabile organizzazione che comprende anche quella c.d. "virtuale", ossia «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costituita in maniera tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio» (art. 162, lett. *f-bis* del TUIR), che potrebbe comportare l'attrazione in Italia dei medesimi ricavi colpiti con l'ISD. In linea con il modello europeo di alternatività tra l'ISD e l'introduzione di una stabile organizzazione digitale, sarebbe opportuno -qualora si reputi che la norma del TUIR appena menzionata comprenda l'ipotesi della significativa presenza digitale- prevedere espressamente che essa non potrà essere invocata in relazione alle attività già sottoposte alla digital tax.

L'ISD si applica su talune prestazioni di servizi digitali resi da soggetti esercenti l'attività d'impresa, che presentano – singolarmente o all'interno di un gruppo – le seguenti caratteristiche, in maniera congiunta, nell'anno solare:

- ricavi non inferiori ad euro 750.000.000;
- ricavi derivanti dall'esercizio di attività digitali realizzate nel territorio italiano non inferiori ad euro 5.500.000.

Secondo la proposta di direttiva del 2018, la prima soglia si rende necessaria per limitare l'applicazione dell'imposta a quelle imprese di grandi dimensioni che detengono posizioni di mercato consolidate che gli

consentono di usufruire maggiormente delle possibilità di aggregazione consentite dalla rete. La seconda soglia, invece, pari ad euro 50.000.000,00, si rende necessaria al fine di limitare l'applicazione dell'imposta a quei contribuenti che, nel contesto dell'Unione, abbiano una cosiddetta "impronta digitale significativa", quest'ultima in grado di influenzare enormemente le scelte degli utenti. La seconda soglia individuata dal legislatore italiano, parametrata in proporzione al contributo italiano al PIL europeo (circa 11 per cento), non appare adeguatamente rappresentativa del criterio di selezione individuato dal legislatore europeo.

L'ISD italiana, come è stato detto, costituisce un'imposta indiretta che non colpisce gli scambi, gravando sul prestatore del servizio. Essa appare compatibile con l'art. 401 della direttiva IVA, in quanto è volta ad assoggettare a prelievo una particolare capacità contributiva di talune imprese operanti nel settore digitale e, comunque, non è intesa a tassare il consumatore finale (CGUE, C-75/18).

L'ISD potrebbe configurare, invece, un aiuto di Stato, ex art. 107, par. 1, TFUE, a favore delle imprese nazionali che si trovano normalmente al di sotto dei parametri dimensionali richiesti per l'applicazione del tributo, in quanto apparirebbe piuttosto scontato lo scopo di assoggettare ad imposizione solo determinati soggetti non residenti, con il potenziale rischio di falsare o minacciare la concorrenza.

L'ISD potrebbe configurare, proprio in relazione alle soglie dimensionali, una discriminazione indiretta sulla base della nazionalità, potenzialmente lesiva delle libertà fondamentali, in quanto essa sarebbe destinata – secondo le intenzioni del legislatore – a colpire solo i proventi di soggetti non residenti che, altrimenti, potrebbero non risultare tassabili in Italia secondo le comuni regole di tassazione dei redditi d'impresa. Inoltre, tale tributo rischia di rappresentare una misura discriminatoria a danno delle imprese non residenti che agiscono in regime di libera prestazione di servizi, le quali potrebbero, di fatto, subire un'imposizione più gravosa rispetto a quelle nazionali (su cui cfr. Corte di Giustizia 12 giugno 2003, causa C-234/01 *Gerritse*; Corte di Giustizia 5 luglio 2016, causa C-522/04, *Commissione contro Belgio*; Corte di Giustizia 13 luglio 2016, causa C-18/15, *Brisal*).

Invero, sempre con riferimento ai parametri dimensionali richiesti dal legislatore italiano, potrebbero - almeno astrattamente - essere tassate anche alcune imprese nazionali, operanti nel settore, che hanno già regolarmente assolto le imposte sul reddito dovute, determinando a loro carico un fenomeno di plurima imposizione sulla medesima ricchezza, anche in relazione all'assenza di una espressa previsione di deducibilità dell'ISD dal reddito d'impresa.

Proposte: inserire nell'art. 99, comma 1, TUIR, in corsivo:

“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte, *compresa l'imposta sui servizi digitali*, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”.

Settore 3

Imposte dirette: libertà fondamentali e direttive europee

Pasquale Pistone - Università di Salerno

Lucio Cercone - Università della Campania

Introduzione

Questo sottogruppo ha analizzato la compatibilità della normativa italiana sulle imposte dirette con quella dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, con particolare riferimento alle libertà fondamentali e alle direttive vigenti in tale ambito.

L'adeguamento della normativa tributaria italiana al primato del diritto dell'Unione Europea solleva in questo contesto vari profili critici, che spingono a raccomandare al legislatore italiano l'opportunità di prestare maggiore attenzione alle pronunce tributarie della Corte di Giustizia dell'Unione Europea anche quando queste ultime abbiano a oggetto misure relative a ordinamenti di altri Stati membri, ma equivalenti a quelle in vigore in Italia. Questo problema assume maggior rilievo ove si tenga conto del numero limitato dei rinvii pregiudiziali da parte dei giudici tributari italiani in questo ambito e della generale lentezza nell'adeguamento degli interventi legislativi all'evoluzione giurisprudenziale europea, specialmente per quelle misure che vanno a vantaggio dell'esercizio dei diritti da parte del contribuente.¹⁵

Dopo aver esaminato le norme vigenti nell'ordinamento tributario italiano in materia di imposizione diretta e quelle di diritto primario¹⁶ e secondario dell'Unione Europea, si propongono i seguenti cinque interventi legislativi per ripristinare la compatibilità della normativa nazionale italiana con quella sovranazionale.

1. Beneficiario effettivo e trasposizione della direttiva UE sui flussi di interessi e royalties interni ai gruppi di società
2. Deroghe all'obbligo di comunicazione in base alla Direttiva DAC 6 e tutela del segreto professionale in materia tributaria
3. Normativa sulle società controllate estere
4. Ritenuta sui dividendi corrisposti ai fondi pensione istituiti al di fuori dello Spazio Economico Europeo
5. Limitata esenzione delle plusvalenze realizzate da società non residenti

Per ciascuna di queste misure verrà delineata la concreta proposta di modifica, accompagnata da alcune indicazioni relative alla motivazione della necessità dell'intervento e da alcuni brevi considerazioni di commento.

1. Beneficiario effettivo

¹⁵ E' emblematico il caso dell'adeguamento alle deduzioni e detrazioni personali al soggetto che, pur essendo non residente, si trova in una condizione simile a quella del soggetto residente. Cfr. CGUE, sentenza 14.2.1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31. Potrebbe infatti tuttora dubitarsi che la normativa dell'art. 24 t.u.i.r. sia pienamente compatibile con il principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea. Problemi ulteriori potrebbero indicarsi in merito alla compatibilità della normativa dell'art. 166 t.u.i.r. con la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sull'imposizione in uscita. Tenuto però conto delle incertezze che riguardano tali orientamenti giurisprudenziali con il contenuto dell'art. 5 della direttiva antielusione, l'adeguamento della normativa italiana allo stato attuale non rappresenta a nostro giudizio una priorità.

¹⁶ Con esclusione di quelle relative agli aiuti di Stato, oggetto di specifica analisi nel settore 4.

L'art. 26-quater d.p.r. 600/1973 traspone la direttiva 2003/49 sul pagamento di interessi e royalties tra società residenti in diversi Stati membri dell'Unione Europea.¹⁷

L'art. 26-quater utilizza le espressioni “beneficiario” e “beneficiario effettivo” per individuare i soggetti non residenti aventi diritto all'esenzione dalla ritenuta alla fonte in base alla suddetta direttiva.

In particolare, al co. 4 lett. c) il suddetto art. 26-quater stabilisce che i soggetti “beneficiari” degli interessi e canoni hanno diritto all'esenzione...se sono beneficiari effettivi di tali redditi, individuando le situazioni in cui tale qualifica è rinvenibile per le società non residenti (n. 1) e per le stabili organizzazioni (n. 2).

Per quel che concerne le società, il termine “beneficiario effettivo” implica il fatto di ricevere il pagamento in qualità di “beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona”.

Anche se tale definizione rispecchia pienamente quella presente nella versione italiana dell'art. 1, co. 4 della direttiva, l'impiego dell'aggettivo “finale” per qualificare il beneficiario effettivo lascia adito a perplessità concettuali, visto che la direttiva riguarda pur sempre pagamenti intersocietari, dunque effettuati nei confronti di un percettore che per sua propria natura non può essere beneficiario finale.

Il riferimento al beneficiario finale è però fuorviante tanto da un punto di vista terminologico, quanto da quello concettuale. Esso è invece più adeguato a riflettere la diversa finalità di individuare, ai fini dell'antiriciclaggio, “la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività, ovvero, nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale enti, ovvero ne risultano beneficiari”.¹⁸ In quest'ultimo caso, però la terminologia ufficiale utilizzata in lingua italiana, sia dalla direttiva, sia dalla normativa italiana di trasposizione è “titolare effettivo”.¹⁹

L'analisi plurilingue del testo della direttiva 2003/49/CE fornisce però elementi utili alla soluzione del problema, dimostrando l'anomalia della formulazione ufficiale nella lingua italiana, rispetto alle corrispondenti espressioni rinvenibile nelle altre lingue.²⁰ Ciò può facilmente cogliersi dal confronto con il testo in lingua inglese:

ITALIANO	ENGLISH
Una società di uno Stato membro è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni soltanto se riceve tali pagamenti <i>in qualità di beneficiaria finale</i> e non di intermediaria, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona.	A company of a Member State shall be treated as the beneficial owner of interest or royalties only if it receives those payments <i>for its own benefit</i> and not as an intermediary, such as an agent, trustee or authorised signatory, for some other person.

Un intervento legislativo è dunque quantomai auspicabile al fine di superare possibili criticità in sede di interpretazione e applicazione. Tale intervento riguarda in ogni caso l'art. 26-quater, ma andrebbe anche esteso alla terminologia impiegata nella versione ufficiale dell'art. 1, co. 4 della direttiva in lingua italiana.

Si suggerisce quindi la seguente formulazione:

- 1) “le società che ricevano i pagamenti di interessi e canoni per proprio conto e che quindi possano liberamente disporre dei suddetti redditi al momento della percezione. Tale qualifica è esclusa nel

¹⁷ Direttiva 2003/49/UE concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi.

¹⁸ Cfr. Direttiva 2005/60/CE e 2006/70/CE, trasposte nell'ordinamento italiano con d. lgs. 231/2007.

¹⁹ Nella terminologia utilizzata dalla versione inglese, tali direttive utilizzano il medesimo termine “beneficial owner” usato dalla direttiva 2003/49/CE.

²⁰ Nella lingua francese il testo usa l'espressione “*pour son compte*”, in quella olandese “*te eigen gunste*”, in quella portoghese “*por conta própria*”, in quella spagnola “*en su propio beneficio*”, in quella tedesca “*zu eigenen Gunsten*”.

caso in cui la società intervenga nel pagamento in funzione di intermediario di altra persona, come nel caso degli agenti, delegati o fiduciari”.

Peraltro questa formulazione potrebbe trovare applicazione anche quando il percettore del reddito è una stabile organizzazione, modificando la suddetta formula in modo da rispecchiare l'inerenza del pagamento alla stabile organizzazione stessa, come segue:

2) “le stabili organizzazioni cui il suddetto pagamento sia inerente, a condizione che sia effettivamente assoggettato a imposizione in base a una delle imposte elencate nell'allegato B o a imposte ad esse equivalenti, applicabili in aggiunta o in sostituzione delle stesse”

2. Tutela del segreto professionale e attuazione della DAC 6

La direttiva sull'assistenza mutua tra amministrazioni finanziarie consente a queste ultime di ottenere le informazioni necessarie all'esercizio dei controlli e dell'azione accertativa su tutto il territorio dell'Unione Europea. L'originario testo della direttiva UE 2011/16 è stato oggetto di ripetute modifiche, che lo hanno progressivamente esteso fino a consentire lo scambio automatico anche per quelle informazioni relative agli schemi transnazionali di pianificazione fiscale aggressiva, elusione ed evasione fiscale.

In particolare, il meccanismo della Direttiva 2018/822/UE (meglio nota come DAC 6) obbliga il contribuente e qualsiasi terzo a conoscenza di elementi generici e specifici (*hallmarks*) in grado di far ragionevolmente supporre la sussistenza di tali schemi a rivelarli all'amministrazione finanziaria, che a sua volta trasmette le informazioni in via automatica a quelle degli altri Stati membri dell'Unione Europea.

La DAC 6 inserisce nel sistema DAC l'art. 8 bis-ter, il cui comma 5 stabilisce il diritto di ciascuno Stato membro di:

“adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro. In tali circostanze, ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre agli intermediari la notifica, senza indugio, dei rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 a un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

Gli intermediari possono avere diritto all'esenzione, ai sensi del primo comma, soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni.”

Questa clausola di salvaguardia consente agli Stati membri di introdurre limitazioni all'obbligo di comunicazione per i cd. intermediari professionali, onde tutelarne il segreto professionale.

L'Italia si è avvalsa di questa facoltà. Infatti, l'art. 3 del d. lgs. 30.7.2020, n. 100 stabilisce l'esonero dall'obbligo di comunicazione per quelle informazioni qualificate ricevute dal cliente e strettamente connesse ad attività processuali (co. 4), o relative a ipotesi di autoincriminazione (co. 5).

Il co. 4 di tale disposizione mutua dall'art. 35, co. 5, d. lgs. 231/2007 (normativa antiriciclaggio) il criterio della connessione con il procedimento giudiziario per delimitare l'ambito del suddetto esonero. Così facendo, il legislatore italiano tutela il segreto professionale solo per le informazioni relative alle attività di difesa o rappresentanza innanzi all'autorità giudiziaria, o volte a evitare il procedimento giudiziario stesso.

L'esonero non copre invece tutte le altre informazioni, impedendo così ad avvocati e dottori commercialisti di opporre il segreto professionale in modo generale per i fatti di cui siano venuti a conoscenza nello svolgimento della propria attività svolta in forza di un regolare mandato professionale.

Pertanto, fermo restando l'obbligo – previsto dalla direttiva - di rispettare i “limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni” , si propone al legislatore nazionale di ampliare l'esonero

dall'obbligo di comunicazione per gli intermediari professionali, onde garantire il libero svolgimento delle loro attività nel rispetto della normativa vigente.

Pur riconoscendosi in astratto l'utilità dell'obbligo di comunicazione ai fini del contrasto agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, elusione ed evasione fiscale, i numerosi indicatori generici e specifici (*hallmarks*) della natura sospetta di uno schema di pianificazione fiscale determinano una notevole incertezza giuridica, in grado di ledere i diritti fondamentali del contribuente, tutelati dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. A ciò si aggiungono poi ulteriori elementi di criticità nei casi in cui i suddetti intermediari professionali abbiano una conoscenza soltanto parziale degli schemi posti in essere dal contribuente, anche con il coinvolgimento di altri soggetti.

Pertanto, se il legislatore nazionale decide di avvalersi delle deroghe a tutela del segreto professionale, deve applicare misure che limitino l'impatto restrittivo dell'obbligo di comunicazione sul segreto professionale in modo proporzionato all'esigenza tutelata.

Questo vale anche in merito all'obbligo, previsto nell'art. 3 co. 6, che obbliga gli intermediari professionali a informare gli altri intermediari coinvolti nello schema transfrontaliero. Infatti, anche in questo caso, la rivelazione del segreto professionale senza il consenso del contribuente interessato può determinare un contrasto con i principi e le norme dell'ordinamento giuridico italiano²¹.

Tenuto conto del potere dell'amministrazione finanziaria di acquisire informazioni in via automatica anche da altre fonti, risulta difficile giustificare entrambe le misure nell'ottica di una proporzionata tutela dell'interesse erariale in base al sistema previsto dalla direttiva europea sull'assistenza mutua.

Sembra allora opportuno suggerire una riforma che:

- Abolisca il criterio della connessione con le attività giudiziarie ai fini dell'esonero dall'obbligo di comunicazione degli schemi sospetti da parte degli intermediari professionali;
- Abolisca l'obbligo di informare gli altri intermediari coinvolti;
- Affermi la vigenza generale del segreto professionale in conformità alle norme dell'ordinamento giuridico italiano, consentendone il superamento in presenza di giusta causa su richiesta dell'amministrazione finanziaria e in presenza di debita prova in merito alla sussistenza della stessa.

3. Normativa sulle società controllate estere

²¹ L'abolizione del comma 6 del D. lgs. n. 100/2020 (obbligo di dover informare gli altri intermediari coinvolti o, in assenza, il contribuente, nel caso in cui l'intermediario si dovesse avvalere dell'esenzione attualmente prevista dalla norma) si impone in considerazione del fatto che, nell'attuale formulazione, l'intermediario professionista è obbligato a informare altri soggetti (altri intermediari professionali o il contribuente) delle specifiche cause di esonero. Questi ultimi, non potendo poi opporre l'esimente prevista dalla legge a favore del primo intermediario, dovranno trasmettere all'autorità competente le informazioni ricevute. In questo modo, allo stato, viene aggirato il divieto di autoincriminazione e quello di divulgazione di informazioni acquisite nel corso di attività strettamente connesse ad un procedimento giudiziario. L'attuale formulazione legislativa determina - anche sulla base dell'interpretazione della Corte di Giustizia (Corte di Giustizia, Grande Sez., sentenza 26.6.2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e aa.* (C-305/05, in Raccolta 2007 p. I-5305) ECLI:EU:C:2007:383), seppur inerente in materia di antiriciclaggio - una violazione del diritto al giusto processo in base all'art. 6 CEDU e alle norme contenute nel Titolo VI della CDFUE. Al limite, al fine di riflettere lo spirito della Direttiva, si potrebbe introdurre l'obbligo d'informare gli altri soggetti coinvolti (intermediari e/o contribuente) limitatamente al caso in cui il professionista intermediario opponesse il "segreto professionale". In tal caso, si potrebbe prevedere, previo consenso del contribuente, un obbligo d'informazione non dettagliato agli altri soggetti coinvolti potendo anche operare la clausola di salvaguardia attualmente prevista. In definitiva, sarebbe opportuno differenziare le due fattispecie una (quella attualmente in vigore) che viola l'art.6 della CEDU, e conseguentemente il diritto primario dell'Unione Europea, che impone un intervento abrogativo, dall'altra che, invece, dovrebbe prevedere un auspicabile intervento legislativo positivo volto ad armonizzare la previsione contenuta nella direttiva con il principio domestico del "segreto professionale".

La normativa sulle società controllate estere, contenuta nell'art. 167 t.u.i.r., è stata oggetto di numerose modifiche, fra cui da ultima quella con cui se ne è realizzato un adeguamento agli artt. 7 e 8 della Direttiva antielusione (ATAD), di cui attualmente costituisce la trasposizione nell'ordinamento tributario italiano.

La suddetta direttiva presenta alcuni profili di dubbia compatibilità con l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Europea. In relazione a essi non si ritiene però di suggerire una modifica al livello della legislazione tributaria italiana, almeno fino a quando la Corte non abbia avuto modo di chiarire completamente i suddetti profili.

Si segnalano invece problemi in relazione alla formulazione dell'art. 167 t.u.i.r. per quanto attiene alle modalità con cui tale disposizione incide sull'onere della prova.

In particolare, il co. 5 stabilisce che la società controllante italiana "può" fornire la prova dello svolgimento di un'attività economica effettiva mediante interpello. Il fatto di non stabilire un obbligo a questo riguardo determina *prima facie* una potenziale compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, che da sempre tutela il principio della libertà della prova.

Tuttavia, problemi di compatibilità con il diritto primario dell'Unione Europea sono rinvenibili in relazione ai successivi co. 11 e 12. Tali disposizioni creano un contesto che realizza di fatto un'inversione dell'onere della prova in relazione alla previa emanazione di un avviso rispetto a quello di accertamento e alla non necessità della prova nell'ipotesi in cui la società controllante abbia "scelto" di fare previo interpello. Quest'ultima situazione determina quindi una situazione in cui, a fronte dell'apparente libertà di scelta in relazione alla presentazione dell'interpello, le conseguenze che si determinano nel caso di mancata presentazione dello stesso potrebbero essere ben più onerose.

Si verificano quindi problemi di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, soprattutto tenendo conto che questa normativa può trovare applicazione anche in relazione alle società controllate costituite all'interno dell'Unione Europea e quindi rileva anche ai fini del diritto di stabilimento secondario, in relazione al quale vi sono state numerose pronunce da parte della Corte di Giustizia Europea.²²

Si propone quindi la soppressione dei commi 11 e 12 dell'art. 167 t.u.i.r.

4. Ritenute sui dividendi corrisposti ai fondi pensione istituiti al di fuori dello Spazio Economico Europeo

La tassazione dei dividendi è solo parzialmente regolata dal diritto secondario dell'Unione Europea. Al di fuori di tali ambiti, che sostanzialmente riguardano i dividendi intersocietari, gli Stati membri possono dunque esercitare la propria potestà impositiva al livello nazionale rispettando i soli limiti imposti dal diritto primario dell'Unione Europea, fra cui quelli in tema di protezione della libera circolazione di capitali e pagamenti.

La libera circolazione dei capitali applica il principio di non discriminazione in materia tributaria al fine di assicurare che le fattispecie transnazionali siano trattate non diversamente dal regime applicabile alle corrispondenti fattispecie nazionali a ciascuno Stato membro.

La libera circolazione dei capitali e pagamenti riguarda sia il Mercato Interno, sia i rapporti con i Paesi terzi. In particolare, la disciplina contenuta negli artt. 63 e ss. TFUE si configura come una tutela unilaterale fornita dal diritto dell'Unione Europea, dunque non soggetta a condizione di reciprocità con gli Stati terzi.

Secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea (anche in materia tributaria),²³ questa libertà opera indipendentemente dalla nazionalità del soggetto e con lo stesso ambito di applicazione

²² Cf. per tutte CGUE, sentenza 12.9.2006, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, in Raccolta, 2006 p. I-7995) ECLI:EU:C:2006:544.

²³ CGUE, sentenza 5.5.2011, *Prunus and Polonium* (C-384/09, in Raccolta 2011 p. I-3319) ECLI:EU:C:2011:276.

oggettivo nel Mercato Interno e nei rapporti con i Paesi terzi (anche al di fuori dello Spazio Economico Europeo).²⁴

Le principali differenze emergono in tema di deroghe espresse, previste all'art. 64 e ss. TFUE, e di giustificazioni fondate sui motivi imperativi di interesse generale (cd. *rule of reason*).

Tra le deroghe espresse va ricordata in particolare quella contenuta nell'art. 64 TFUE, che salvaguarda le restrizioni ai movimenti di capitale esistenti al 31 dicembre 1993 - data di entrata in vigore del Trattato di Maastricht e della liberalizzazione dei movimenti di capitale – relative a “investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari”. Secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea, il concetto di investimento diretto va inteso come impiego del capitale al fine di stabilire o mantenere un legame durevole e diretto fra il finanziatore e l'impresa cui tali fondi sono destinati per l'esercizio di un'attività economica.²⁵

Tra le deroghe fondate sulla *rule of reason* spicca quella relativa all'esigenza di effettuare un effettivo controllo fiscale.²⁶

L'art. 27, co. 3 d.p.r. 600/1973 disciplina il regime tributario applicabile ai dividendi corrisposti ai fondi pensione, stabilendo alla seconda frase una ritenuta a titolo d'imposta pari all'11% e dunque inferiore a quella altrimenti applicabile in base alla prima frase (pari al 27%) di tale articolo in relazione al pagamento di questo tipo di reddito nei confronti di tutti gli altri soci non residenti.

La minore imposizione trova imposizione nei confronti dei fondi pensione “istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo...”.²⁷

La formulazione della norma in questione tuttavia impedisce sempre l'applicazione della ritenuta ridotta ai fondi pensione istituiti nei Paesi terzi non SEE, indipendentemente da ogni altra considerazione. In questo modo, essa determina un sistematico trattamento meno favorevole per i fondi pensione istituiti al di fuori dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo (SEE). La scelta del legislatore tributario italiano non è riconducibile a obblighi derivanti dalle direttive e non può essere giustificata in base all'art. 64 TFUE, visto che è dubbio che i fondi pensione possano integrare gli estremi dell'investimento diretto, come in precedenza qualificato.

Si propone pertanto di modificare questa norma con la seguente formulazione:

“istituiti in Stati che consentano un adeguato scambio di informazioni”.

Si tratta a nostro giudizio di una scelta necessaria a evitare la possibile apertura di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea, e si è ben consapevoli che questo determinerà una possibile perdita di gettito tributario. Tuttavia, l'entità di quest'ultima andrà peraltro valutata anche tenendo conto del fatto che molti fondi pensione hanno già pianificato i loro investimenti in modo da evitare l'aggravio in questione, operando per il tramite di strutture intermedie già stabilite nell'Unione Europea.

5. Limitata esenzione delle plusvalenze realizzate da società non residenti

²⁴ CGUE, sentenza 18.12.2007, A (C-101/05, in Raccolta 2007 p. I-11531) ECLI:EU:C:2007:804.

²⁵ CGUE, sentenza 24.5.2007, causa C-157/05, *Holböck*, (C-157/05, ECR 2007 p. I-4051) ECLI:EU:C:2007:297, para. 34 e Id., sentenza 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, (C-35/11, pubblicata nella Raccolta elettronica) ECLI:EU:C:2012:707, para. 180 e 181.

²⁶ CGUE, sentenza 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* (C-436/08 e C-437/08, in Raccolta 2011 p. I-305) ECLI:EU:C:2011:61.

²⁷ In questo modo si risolvono le criticità rilevate in CGUE, sentenza 8.11.2012, C-342/10, *Commissione ./. Finlandia*, in Raccolta elettronica) ECLI:EU:C:2012:688.

In tema di tassazione delle plusvalenze non esiste al momento una normativa secondaria dell'Unione Europea. Pertanto, gli Stati membri possono esercitare la propria potestà impositiva al livello nazionale rispettando i soli limiti imposti dal diritto primario dell'Unione Europea, fra cui sono ricomprese le norme sulla libera circolazione di capitali e pagamenti, in precedenza delineate.²⁸

La Corte di Giustizia Europea ha affermato che l'applicazione di un diverso regime di tassazione delle plusvalenze realizzate dal non residente può determinare una violazione della libera circolazione di capitali.²⁹

Il sistema tributario italiano (art. 87, co. 2 t.u.i.r.) stabilisce la quasi non imposizione delle plusvalenze realizzate dalle società residenti, anche noto come *participation exemption*, ancorando tale regime all'ineducibilità delle minusvalenze. Questa sterilizzazione di plus- e minusvalenze non trova applicazione in relazione alle società non residenti, tranne nell'ipotesi in cui abbiano una stabile organizzazione italiana.

Le plusvalenze realizzate dalle società non residenti vengono così generalmente assoggettate al regime di imposizione sostitutiva al 26%, tranne in relazione alle fattispecie di esenzione previste dall'art. 23, co. 1, lett. f), n. 1 per le plusvalenze derivanti da partecipazioni in società negoziate su mercati regolamentati. Ove si consideri l'applicazione della *participation exemption* per le società residenti, questi limiti all'esenzione potrebbero dunque determinare una potenziale discriminazione nel caso di plusvalenze realizzate da società non residente che acquistino partecipazioni non qualificate in società italiane non negoziata sul mercato regolamentato.

Si propone dunque di eliminare la limitazione contenuta nell'art. 23, co. 1, lett. f) n. 1, esentando tutte le plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti per effetto di cessioni a titolo oneroso di azioni.

In questo modo, sarebbe eliminato ogni elemento di discriminazione, ripristinando la compatibilità con la libera circolazione dei capitali.

Al fine di prevenire possibili situazioni di doppia non imposizione, si potrebbe subordinare la esenzione a una clausola di tipo *subject-to-tax*, ossia tale da impedire l'applicazione della suddetta esenzione nelle ipotesi in cui il soggetto non residente non fornisca la prova dell'assoggettamento a tassazione nello Stato di residenza.

Questo meccanismo potrebbe essere formulato in modo da rimanere applicabile anche in presenza dell'esenzione normalmente applicabile in base all'ultimo paragrafo delle clausole convenzionali italiane che riflettono la formulazione dell'art. 13 del Modello di Convenzione OCSE.

²⁸ V. Punto 3.

²⁹ CGUE, sentenza 19.1.2006, *Bouanich* (C-265/04, in Raccolta 2006 p. I-923) ECLI:EU:C:2006:51.

Settore 4

La fiscalità di vantaggio

Pasquale Pistone - *Università di Salerno*

Paolo Barabino - *Università di Sassari*

Introduzione

Questo sottogruppo ha analizzato la compatibilità della normativa italiana sulle imposte dirette con il divieto di aiuti di Stato, contenuto negli artt. 107 e 108 TFUE.

A questo riguardo si è esaminato l'impatto della politica europea sulla concorrenza sulle scelte del legislatore italiano in materia tributaria, tenendo conto delle criticità emerse anche nel contesto dell'utilizzo della leva tributaria per il perseguimento delle finalità extrafiscali a vantaggio delle imprese.

L'evoluzione della portata del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria è chiaramente visibile ove si consideri il crescente numero di decisioni della Commissione Europea, molte delle quali sono attualmente oggetto di procedimenti pendenti davanti alla Corte di Giustizia Europea.

La natura molto dinamica di questa evoluzione rende difficile l'attuazione di una politica extrafiscale per le imprese da parte del legislatore italiano, creando problemi di incertezza giuridica, che possono impedire alle agevolazioni fiscali di incidere sul momento in cui si compiono le scelte d'impresa.

La nostra proposta di riforma una nuova politica delle agevolazioni fiscali alle imprese, che trasforma le attuali norme di deroga in veri e propri regimi speciali differenziati in ragione del settore oggetto dell'intervento extrafiscale. Questa nuova concezione ridimensiona l'impatto dei vincoli imposti dal divieto di aiuti di Stato e consente al legislatore italiano maggiori margini di manovra per sostenere il rilancio dell'economia, che rappresenta attualmente un'assoluta priorità per assicurare un futuro sostenibile al nostro Paese.

La proposta è imperniata su tre elementi fondamentali, che vengono di seguito brevemente descritti nei loro aspetti strutturali e successivamente delineati in modo più analitico nelle loro componenti specifiche.

In primo luogo, proponiamo di utilizzare i margini entro i quali il Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)³⁰ consente agli Stati membri di applicare misure tributarie selettive approvate ex ante dalla Commissione Europea, senza dunque alcuna necessità di notifica. In questo senso, le proposte che formuleremo di seguito riflettono i settori nei quali opera il RGEC, costruendo la politica di agevolazioni fiscali in modo speculare rispetto all'ambito di applicazione delle categorie oggetto della suddetta esenzione. Orientando la politica extrafiscale in tali settori e con misure formulate in modo da non superare le soglie di notifica,³¹ previste dal suddetto regolamento, sarà così possibile aumentare l'intervento dello stato nell'economia in modo coerente con gli obiettivi di rilancio della stessa, cui bisogna attualmente riconoscere priorità. Nell'**azione 1** si forniscono dettagli maggiori in relazione al contenuto di questa parte della proposta.

In secondo luogo, proponiamo di utilizzare, sulla falsariga di queste azioni, anche lo strumento delle cd. zone franche. Gli studi effettuati su queste tematiche hanno evidenziato la complessità della categoria delle zone

³⁰ Reg. UE 651/2014 e 1084/2017.

³¹ Art. 4 Reg. UE 651/2014.

franche,³² che comprendono al loro interno varie forme di detassazione.³³ L'analisi economica ne ha però dimostrato la loro utilità specialmente se utilizzate come laboratori in cui testare l'efficacia delle misure fiscali di incentivazione fiscale, concedendo una riduzione parziale del prelievo tributario o una completa esenzione per obiettivi meritevoli di tutela.³⁴

La compatibilità delle zone franche con il divieto di aiuti di Stato ha costituito oggetto di ripetuti interventi nelle decisioni di autorizzazione da parte della Commissione Europea, che hanno delineato un approccio spesso restrittivo nell'interpretazione della compatibilità con l'art. 107 TFUE. Tuttavia, si ritiene che la creazione dei regimi speciali differenziati possa fornire al legislatore tributario italiano rilevanti margini di manovra in relazione a quelle tipologie di intervento compatibili con il RGEC. In questo modo, si potrà consentire l'utilizzo delle zone franche per l'introduzione di laboratori in cui testare specifiche misure a sostegno dei settori oggetto del suddetto regolamento. Nell'**azione 2** si forniscono dettagli maggiori in relazione al contenuto di questa parte della proposta.

In terzo luogo, proponiamo di adottare alcune misure transitorie che potrebbero trovare applicazione a partire dal momento in cui cessa la sospensione del divieto di aiuti di Stato fino a quello in cui entreranno in vigore le riforme prospettate in base alle due precedenti proposte di azione. Queste misure, oggetto dell'**azione 3**, dovranno avere quindi un carattere strettamente transitorio, trovando applicazione per un periodo di tempo che, presumibilmente, non eccederà i due anni a partire dal momento in cui cesseranno gli effetti della sospensione del divieto di aiuti di Stato.

Anche se la pandemia non sembrerebbe rientrare prima facie tra le fattispecie di catastrofe naturale, di cui all'art. 107 (2) TFUE, riteniamo che essa condivida con tali situazioni l'effetto di determinare uno stravolgimento dell'economia degli Stati membri per cause imprevedute e imprevedibili, in cui il TFEU subordina la tutela della concorrenza alla preminenza del ripristino dello status quo ante. Non si esclude che per realizzare tale equiparazione possa essere necessario un riconoscimento di tale equiparazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea.

Per tale ragione, le misure rientranti nell'azione 3 dovranno quindi essere sviluppate concretamente una volta che si realizzi il riconoscimento della suddetta equiparazione. Nella misura in cui ciò si verificherà, anche se le misure oggetto dell'azione 3 andranno quindi notificate alla Commissione Europea. Tuttavia, quest'ultima non avrà margini discrezionali quanto all'autorizzazione delle suddette misure, quantomeno nella misura in cui le stesse siano volte alla rimozione dei danni che il COVID19 ha causato alle imprese italiane.

1. Azione 1 - Le agevolazioni fiscali in base al RGEC

1.1. Aspetti generali

Questo approccio aumenta la certezza giuridica per le imprese, riduce i tempi di istituzione e attuazione, aumentando il sostegno al rilancio dell'economia senza il rischio di censure da parte della Commissione Europea.

Da un punto di vista strutturale, questo approccio riflette in chiave teorica la trasformazione delle agevolazioni fiscali da misure derogatorie in regimi speciali differenziati, che riflettono l'esigenza di attuare

³² Laukkanen, A., Pistone, P., de Goede, J. (eds.), *Special Tax Zones*, IBFD Publications, Amsterdam, 2019. P.Barabino, *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020.

³³ De Castro Moreira G. Jr. e aa., *Types of Special Tax Zones*, in Laukkanen, A., Pistone, P., de Goede, J. (eds.), *Special Tax Zones*, cit., pp. 27-49.

³⁴ Cfr. Du, L., *Are the Special Tax Zone Policies Effective? Evidence from China's Economic and Technological Development Zones*, in Laukkanen, A., Pistone, P., de Goede, J. (eds.), *Special Tax Zones*, cit., pp. 157-187. Cfr. P.Barabino, *Le zone franche nel diritto tributario, op. cit.*, p. 19 e ss. sulla compatibilità costituzionale delle differenti forme di zone franche e sui margini a disposizione per un loro potenziamento; *idem*, p. 107 e ss. in ambito europeo .

politiche extrafiscali negli ambiti in cui queste ultime non producono un impatto dannoso sulla concorrenza nel mercato interno.

In particolare, proponiamo che la riforma sia imperniata sull'introduzione di agevolazioni fiscali nei seguenti cinque settori: 1) aiuti alle PMI; 2) aiuti alla ricerca e innovazione tecnologica; 3) aiuti alla formazione del personale specializzato; 4) aiuti con finalità di tutela ambientale; 5) aiuti per la tutela del patrimonio culturale.

Su queste stesse tipologie di intervento, tutte ricomprese all'interno dell'ambito di applicazione del RGEC, la azione n. 2 costruirà l'intervento con l'impiego delle zone franche in funzione di laboratorio per la sperimentazione di specifici interventi di riforma tributaria.

Di seguito, si forniscono alcuni elementi in relazione al contenuto specifico dell'azione n. 1 nelle sei aree in precedenza individuate. A queste proposte potrebbero aggiungersene ulteriori, nella misura in cui sia possibile formulare un intervento mirato compatibile con le categorie del RGEC, come ad esempio in relazione alle infrastrutture.³⁵

1.2. Aiuti alle PMI

1.2.1. Aspetti generali

Considerato che le ricorrenti problematiche delle PMI italiane derivano da una difficoltà a differenziare i prodotti sul mercato, a far conoscere le peculiarità degli stessi al fine di raggiungere un maggior numero di clienti, e a reperire liquidità per rinnovare i prodotti e renderli competitivi, allora in tali ambiti gli aiuti alle PMI previsti dal RGEC potrebbero assumere una rilevanza strategica in ragione della capacità di incentivare, in maniera immediatamente compatibile con l'UE, il tessuto produttivo nazionale.

Le PMI sono inoltre i soggetti maggiormente colpiti dalla crisi economica provocata dalla pandemia. Per questo esse sono sicuramente meritevoli di ricevere una serie di aiuti, anche di natura tributaria, finalizzati al recupero di una adeguata collocazione sul mercato concorrenziale, contribuendo, inoltre, a rilanciare l'economia post COVID19.

Ai fini dell'attuazione dell'intervento in esame, il concetto di PMI va inteso nell'accezione allo stesso attribuita dal RGEC³⁶. Pertanto, sono PMI quelle imprese che svolgono in modo abituale un'attività economica (anche in forma di impresa individuale o esercitata da società di persone, anche se relativa al settore dell'artigianato), occupando al massimo 250 lavoratori, con un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro e/o un bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro.

In relazione alle PMI il RGEC prevede varie soglie di notifica per l'esenzione della notifica degli aiuti.³⁷ E' pertanto entro tali limiti massimi che si propone l'introduzione di una serie di misure specifiche di incentivazione fiscale, consistenti principalmente in maggiorazioni delle deduzioni dei costi inerenti, detrazioni e crediti d'imposta, nonché in differimenti di imposizione. Di seguito, si prospetta una selezione di misure, alle quali potrebbero aggiungersene ulteriori all'interno delle categorie specificamente regolate dalla sezione 2 del RGEC.

1.2.2. Investimenti per l'innovazione dei prodotti

³⁵ Cfr. Sez. 13 RGEC sugli aiuti alle infrastrutture locali.

³⁶ Cfr. il combinato disposto dall'Art. 2, co. 1, n. 2 RGEC e Artt. 1 e 2 dell'Allegato I RGEC.

³⁷ Le soglie di notifica relative alle PMI sono indicate all'Art. 4, co. 1, lett. d), e), f) e l) RGEC 651/2014. A queste si aggiungono poi ulteriori soglie, applicabili in funzione delle diverse tipologie di settori di intervento. Non essendo prevista una specifica esclusione delle PMI, anche queste soglie possono trovare applicazione in tale contesto.

In conformità con quanto disposto dall'art. 17 RGEC ai commi 3, lett. a) e 6, lett. a) si propone l'introduzione di misure fiscali di aiuto all'investimento per sostenere gli investimenti della PMI nell'innovazione dei prodotti.

L'incentivo fiscale in questione potrebbe trovare applicazione sia nei casi di miglioramento delle tipologie di prodotto già offerte dall'impresa, sia in quelli di sviluppo di nuovi prodotti, e potrebbe consistere nella concessione di un credito d'imposta in misura pari al 20% del costo ammissibile per l'investimento.³⁸

Si propone inoltre l'introduzione di ulteriori incentivi fiscali all'innovazione, che troveranno applicazione alle PMI con un sostegno di maggiore intensità rispetto al quadro generale di intervento.³⁹

1.2.3. Attività di consulenza straordinaria

In linea con quanto stabilito nell'art. 18 RGEC, si propone l'introduzione di una maggiorazione della deduzione fiscale in misura massima pari al 50% dei costi documentati relativi alle attività di consulenza svolte da soggetti esterni con finalità di sostegno alla crescita economica della PMI.

Nel rispetto della disposizione dell'art. 18, co. 4 RGEC, non sono deducibili i costi di esercizio ordinari dell'impresa connessi ad attività ordinarie, quali ad esempio la consulenza fiscale, legale o la pubblicità.

1.2.4. Valorizzazione del capitale umano

In conformità con l'art. 31, co. 4, lett. b) RGEC, si propone l'introduzione di una maggiorazione della deduzione dei costi documentati relativi alle attività di formazione del personale dipendente, in misura pari al 70% di tali attività, anche nel caso in cui le stesse siano oggetto di servizi prestati da soggetti esterni.

1.2.5. Aiuti per l'accesso delle PMI ai finanziamenti: *crowdfunding* per start-up e per attività già esistenti⁴⁰

L'introduzione di agevolazioni fiscali per facilitare l'accesso delle PMI ai finanziamenti può realizzarsi attraverso varie misure, accomunate dalla comune *ratio* comune di aumentare l'attrattività dell'investimento nel capitale di rischio, anche con l'impiego di sovvenzioni, purché entro i limiti stabiliti dal RGEC.

Nel caso di PMI di nuova costituzione, l'incentivazione fiscale allo start-up si articolerà sulla base di un piano organico aziendale, in base al quale troveranno applicazione, per un periodo massimo di sette anni, ammortamenti accelerati, credito d'imposta per gli investimenti e differimento della tassazione degli utili d'impresa, a condizione che gli stessi siano destinati al rafforzamento del capitale di rischio dell'impresa. L'applicazione delle misure di incentivazione fiscale testé prospettate rispetterà i limiti massimi stabiliti nell'art. 22 RGEC.

Si propone inoltre l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti di capitale di rischio nelle piattaforme alternative di negoziazione specializzate nelle PMI. Tale misura, conformemente a quanto indicato dall'art. 23 RGEC, trova applicazione in favore di investitori privati e della piccola impresa.

Per le start-up innovative, sarà inoltre necessario trasformare le detrazioni d'imposta al 50%, attualmente in vigore,⁴¹ in modo da abbandonare i più stretti margini di manovra previsti dal regolamento sugli aiuti *de minimis* in favore dell'introduzione di un regime speciale differenziato, sia per l'entità, che per i destinatari (inclusando quindi anche soggetti imprenditori).

³⁸ V. Art. 18, co. 6, lett. a) RGEC.

³⁹ V. Infra sub 1.3.

⁴⁰ COM (2014) 172 final, Bruxelles, 27.3.2014, Sfruttare il potenziale del *crowdfunding* nell'Unione europea; da ultimo vedasi Regolamento UE 2020/1503 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 7 ottobre 2020, relativo ai fornitori europei di servizi di *crowdfunding* per le imprese, e che modifica il Regolamento (UE) 2017/1129 e la Direttiva (UE) 2019/1937.

⁴¹ Art. 38 DL 34/2020, conv. con mod. L 77/2020.

1.3. Aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione

1.3.1. Aspetti generali

Anche se il RGEC non contiene disposizioni specifiche in relazione all'esenzione degli aiuti fiscali, esso non impedisce l'applicazione dell'impiego di questo strumento in relazione alle varie fattispecie esentative da esso regolate, tenuto anche conto del fatto che sia le sovvenzioni, sia gli aiuti fiscali rientrano nell'ambito del divieto di cui all'art. 107 TFUE secondo modalità sostanzialmente analoghe.

Gli interventi agevolativi vanno differenziati in ragione delle quattro categorie di ricerca indicate nell'art. 25, co. 2 RGEC, ossia a) ricerca fondamentale, b) ricerca industriale; c) sviluppo sperimentale, e d) studi di fattibilità, in relazione al quale sono previste diverse misure per l'intensità dell'aiuto dal successivo co. 5, che possono ammettere un maggior sostegno per le PMI o alcune collaborazioni.⁴²

Su questa base si propone l'intervento di riforma, che può articolarsi nelle misure di seguito descritte. Ad esse possono aggiungersene ulteriori a sostegno di specifiche attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica

1.3.2. Maggiorazione della deduzione per costi di ricerca

Si propone l'introduzione di un incentivo fiscale per i costi di ricerca del tipo previsto dall'art. 9 della proposta di direttiva sulla base imponibile comune (CCTB),⁴³ articolandolo secondo modalità che risultino compatibili con il RGEC.

Pertanto, nel caso di costi di ricerca inerenti all'attività dell'impresa, sarà possibile aumentare la deduzione, ad eccezione dei costi relativi alle attività materiali immobilizzate mobili sostenuti nel corso dello stesso esercizio. La formulazione concreta della suddetta deduzione troverà diversa applicazione in ragione delle quattro tipologie di ricerca previste dall'art. 25, co. 2 RGEC, variando dal 25% al 100% e con le maggiorazioni previste dal successivo co. 3 dell'art. 25 RGEC.

1.3.3. Incentivi fiscali alla digitalizzazione

Per tutti gli investimenti relativi alla digitalizzazione dell'impresa, ivi compresa l'introduzione di sistemi di telelavoro, viene proposto un credito d'imposta in misura pari al 50% dei costi documentati.

1.3.4. Poli di innovazione per la salute

In conformità con l'art. 27 RGEC si propone l'introduzione di misure fiscali, a favore di poli di innovazione rivolti alla tutela della salute: in particolare, in ragione dell'art. 27, co. 5 RGEC si potrebbe istituire un aiuto all'investimento rappresentato da un credito d'imposta pari al 50% dei costi materiali e immateriali sostenuti per la creazione del polo di innovazione e un aiuto al funzionamento, in ragione di quanto previsto dall'art. 27, co. 7 RGEC,, di durata pari a 10 anni, rappresentato da contributi in conto esercizio correlati alle spese del personale e a quelle di gestione/amministrazione.

Le suddette agevolazioni a favore dei poli di innovazione in oggetto, ovverosia reti tra soggetti imprenditori e non che abbiano la funzione di tutelare la salute dell'individuo⁴⁴, consentirebbero di incentivare, ad esempio, la ricerca di alimenti il cui consumo non danneggi la salute dell'uomo e che anzi vada a vantaggio della stessa (principio di prevenzione) quali, ad esempio, la produzione di bevande senza zuccheri aggiunti (specularmente all'effetto della c.d. *sugar tax*).

1.4. Aiuti alla formazione del personale specializzato

⁴² V. Art. 25, co. 6 RGEC.

⁴³ COM (2016) 685 final del 25.10.2016 "Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società.

⁴⁴ Cfr. P. Barabino, *La "salute" nel diritto tributario tra agevolazioni e regimi fiscali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 5/2020.

Il costo del personale specializzato rappresenta una tipica voce di bilancio che incide significativamente sull'entità dei componenti negativi. In un periodo economico particolarmente difficile, è importante incoraggiare l'impresa a non rinunciare a un incremento del livello di formazione dei dipendenti, che altrimenti potrebbe riflettersi sulla qualità dei beni o dei servizi prodotti e, in definitiva, sull'attitudine a produrre reddito da parte dell'impresa.

L'introduzione dell'innovazione tecnologica e la digitalizzazione dell'impresa, con il rafforzamento delle modalità di telelavoro possono dunque rappresentare obiettivi meritevoli di un intervento specifico di incentivazione, che potrebbe realizzarsi in conformità a quanto stabilito dalla sezione 5 del RGEC e trovare applicazione anche alle spese relative ai formatori e ai costi di consulenza per la formazione.

L'obiettivo potrebbe essere quello di incoraggiare le imprese multinazionali a utilizzare il telelavoro con base in Italia per quanto concerne le attività di elevata specializzazione, compensando quindi il divario di competitività legato all'alto costo del lavoro.

In conformità a quanto disposto dall'art. 31 RGEC, si propone l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti effettuati con questa finalità, con maggiorazioni applicabili nel caso in cui le suddette spese siano sostenute da PMI.

1.5. Aiuti per la tutela dell'ambiente e recupero economia *post* COVID19

Il RGEC consente ampi margini di manovra per l'inserimento di interventi, anche di natura fiscale, a tutela dell'ambiente, in conformità con la rilevanza di tale obiettivo, che è in grado di giustificare significative limitazioni alla concorrenza in base al diritto europeo.

L'intervento con funzione di tutela ambientale giustifica "qualsiasi azione volta a porre rimedio o a prevenire un danno all'ambiente fisico o alle risorse naturali causato dalle attività di un beneficiario, a ridurre il rischio di un tale danno o a promuovere un uso più razionale delle risorse naturali, ivi inclusi le misure di risparmio energetico e l'impiego di fonti di energia rinnovabili".

Le misure in questione devono rafforzare la tutela ambientale rispetto ai valori già indicati a livello europeo, ai quali occorre in ogni caso adeguarsi. La caratteristica principale dell'intervento proposto è quello di rendere la tutela ambientale particolarmente attraente per gli investimenti, così da attrarre maggiori capitali nelle imprese ecocompatibili e immetterli più rapidamente nel ciclo produttivo a sostegno di una più rapida ripresa economica.

L'intervento legislativo proposto potrebbe modulare l'impiego di incentivi fiscali alle imprese virtuose con disincentivi per le imprese inquinanti, che potrebbero riguardare tanto le imposte dirette, quanto quelle indirette.

Per quel che concerne le imposte dirette, gli incentivi fiscali potrebbero consistere nella parziale detassazione degli utili reinvestiti dall'impresa per la riduzione dell'inquinamento. Si ritiene che la formulazione dell'art. 36 RGEC consenta buoni margini di manovra per interventi volti a promuovere una tutela ambientale a livelli più elevati rispetto a quelli della media dell'Unione Europea. Queste misure potrebbero poi combinarsi con la applicazione di un'aliquota maggiorata IRES per quelle imprese che non rispettino i livelli di inquinamento fissati a livello governativo.

Tenuto conto dell'art. 38 RGEC, si propone l'introduzione di un credito di imposta parziale per gli investimenti (in misura pari al 30% dei costi ammissibili, maggiorato al 50% per le piccole imprese),

combinato con l'applicazione di aliquote IVA ridotte per l'acquisizione di impianti con maggiore efficienza energetica.⁴⁵

Un diverso tipo di intervento, sempre relativo alle imposte dirette, è poi quello che riguarda la concessione di crediti d'imposta, applicabile anche ai soggetti privati, per l'acquisto di autoveicoli con propulsione ibrida.⁴⁶ A questo riguardo, si ritiene compatibile con l'Art. 36 RGEC una concessione del credito pari al 40% del costo di acquisto, con maggiorazione fino al 60% nel caso di piccola impresa.

1.6. Aiuti per la tutela del patrimonio culturale

Il patrimonio culturale costituisce una potenziale inesauribile risorsa per la creazione di ricchezza sul territorio italiano, ma anche un settore in cui gli effetti del deterioramento dovuti ai fattori ambientali rendono difficilmente sostenibile la effettiva salvaguardia per le future generazioni.

L'ordinamento tributario italiano contiene già importanti misure di incentivazione fiscale alla tutela del patrimonio culturale, fra cui può ricordarsi in particolare il cd. art bonus⁴⁷ e il crowdfunding.⁴⁸ La formulazione della sezione 11 RGEC consente ampi margini di manovra, che potrebbero consentire una estensione dell'ambito di applicazione di queste misure.

2. Azione 2 - Le zone franche

Si propone un intervento di riforma che comprende anche un rafforzamento generalizzato dello strumento delle zone franche in ambiti territoriali del nostro Paese in cui sia possibile sperimentare l'impatto delle politiche di sostegno all'impresa con l'introduzione di regimi speciali differenziati a vantaggio di specifiche tipologie di attività produttive. Nel contesto della maggiore certezza giuridica ex ante, che la coerenza di tali misure con il RGEC potrebbe determinare, l'impiego delle zone franche potrebbe quindi contribuire a rafforzare il sostegno al rilancio dell'economia già attuato con la ampia defiscalizzazione proposta in base all'azione 1, testando la validità ed efficacia delle suddette misure.

A tal fine occorre però realizzare un generale adeguamento delle misure esistenti nell'ordinamento tributario italiano alle logiche che caratterizzano la riforma che qui si propone.

Le tipologie di zone franche presenti attualmente in Italia⁴⁹ sono fondamentalmente le **zone franche urbane** (ZFU, art. 1, commi da 341 a 341-ter, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e ss.mm.ii.), le **zone franche doganali** (ZFD, Codice doganale unionale Regolamento (UE) 952/2013, TUD Dpr n. 43/1973) e le **zone economiche speciali** (ZES, Decreto legge 20 giugno 2017 n. 91, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2017 n. 123 e DPCM istitutivi e attuativi).

Le ZES sono state introdotte di recente e assumono già una compatibilità con l'UE in ragione della Carta degli aiuti di Stato a finalità regionali e quindi delle lett. a) e c) del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE (art. 1, comma 98, legge 208/2015).

Le ZFD, per il momento, possono essere trascurate in quanto già disciplinate a livello europeo e la loro scarsa applicazione nel nostro ordinamento non pare essere riconducibile a una questione di compatibilità

⁴⁵ Tali ultimi aspetti andranno discussi con il sottogruppo 5, onde verificare le possibili misure per un intervento legislativo di riforma.

⁴⁶ Questo tipo di intervento potrebbe poi riguardare anche il settore della navigazione marittima e della nautica in generale. Cfr. per una proposta normativa siffatta nel settore della nautica P. Barabino, *Una proposta normativa green per la nautica*, in *Rivista italiana di Diritto del turismo*, n. 31/2020.

⁴⁷ Tale misura, introdotta dalla legge 29.7.2014 n. 106, consiste nell'attribuzione di un credito d'imposta fino al 65% degli investimenti a tutela del patrimonio culturale.

⁴⁸ Tale misura interviene con vari interventi di incentivazione, che riguardano anche la tassazione del reddito d'impresa.

⁴⁹ Per un approfondimento sulla panoramica di zone franche attualmente vigenti in Italia e sui principi di diritto tributario coinvolti cfr. diffusamente P. Barabino, *Le zone franche nel diritto tributario*, op. cit.

UE, quanto piuttosto a un atteggiamento incerto da parte del nostro legislatore, che finora non ha puntato in modo deciso su tale strumento di politica tributaria.

Con riferimento alle ZFU, se si vuole perseguire l'idea di implementare l'uso delle zone franche sfruttando le opportunità offerte dal Regolamento generale di esenzione per categoria, considerata l'autonomia del modello riconosciuta dalla Commissione Ue (cfr. aiuto di Stato N 346/2009 Italia – Zone franche urbane, punti 32-38), allora occorrerebbe plasmare la disciplina delle ZFU adattandola alle differenti categorie già “autorizzate” a livello sovranazionale; diversamente, sarebbe auspicabile un riconoscimento della ZFU e una tipizzazione all'interno del Regolamento UE di esenzione.

Si suggerisce l'introduzione delle seguenti nuove tipologie di zone franche:

- 2.1. **“zona franca archeologica” (ZFA)**: utilizzare gli aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio (art. 53 RGEC) per individuare delle ZFA presso tutti i siti archeologici presenti sul territorio nazionale (art. 53, comma 2, lett. b) RGEC) all'interno delle quali beneficiare di aiuti agli investimenti e al funzionamento (art. 53, comma 3 RGEC) in misura pari all'80% dei costi ammissibili (art. 52, comma 8 RGEC);
- 2.2. **“zona franca verde” (ZFV)**⁵⁰ finalizzata a contrastare il fenomeno dello spopolamento nelle zone a bassissima densità demografica, potrebbe essere concepita quale aiuto a finalità regionale prevedendo un insieme di agevolazioni i) al funzionamento (art. 15 RGEC) rivolte a compensare i costi aggiuntivi del trasporto di merci prodotte nelle zone ammissibili; ii) per investimenti (art. 14 RGEC) materiali, immateriali e per costi salariali relativi a nuovi posti di lavoro (durata biennale), a condizione che l'investimento venga mantenuto nella zona per almeno 5 anni;
- 2.3. **“zona franca per la bonifica” (ZFB)**⁵¹: siti contaminati da bonificare e nei quali avviare attività imprenditoriali ecosostenibili attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 100% dei costi ammissibili per la bonifica (art. 45 RGEC) e pari al 50% per lo svolgimento dell'attività *green* per una durata pari a 7 anni (tale ultima agevolazione dovrà essere invece autorizzata dalla Commissione europea o limitata dal regime *de minimis* per una immediata compatibilità seppur di entità ridotta).

Inoltre, in conformità con quanto indicato in relazione all'azione 1, è possibile ipotizzare la creazione di ulteriori zone franche, per esaminare la fattibilità di interventi in altre aree coperte dal RGEC, fra cui quella relativa alle infrastrutture. In tale ambito, si ritiene che sussistano gli estremi per studiare la creazione di zone franche per intervenire con la creazione di infrastrutture di interscambio modale e miglioramento del sistema di trasporti.

3. Azione 3 – Le misure transitorie per l'uscita dalla pandemia COVID19

La formulazione specifica del concetto di catastrofe naturale nell'art. 50 RGEC impedisce di sviluppare una politica generalizzata di incentivazione fiscale per il superamento della crisi economica derivante dalla pandemia COVID19. Tutte le misure proposte nell'azione 1 assumono pertanto la veste di interventi che raggiungono un effetto equivalente in modo compatibile con lo spirito dell'intervento di riforma che qui si propone per la ripresa economica post pandemia COVID19. In tale contesto si inquadrano anche gli interventi simmetrici dell'azione 2, volti a concentrare la sperimentazione delle suddette misure di agevolazione fiscale in laboratori di crescita, circoscritti territorialmente, ovverosia nelle proposte normative delle zone franche.

⁵⁰ In altra sede le ZFV sono state ipotizzate quale aiuto di Stato da autorizzare in deroga o limitato al regime *de minimis* prevedendo esenzioni da imposte sul reddito, Irap, imposta municipale unica e contributi previdenziali. Cfr. P. Barabino, *Le “zone franche verdi”: una proposta normativa “green oriented” contro il fenomeno dello spopolamento*, in *Tax news*, n. 1/2020. Attività di ricerca coordinata dal Prof. Valerio Ficari all'interno della Associazione.

⁵¹ Cfr. P. Barabino, *Le “zone franche per la bonifica” (ZFB): dal fitorimedio alla economia verde*, in *Report con suggerimenti per la revisione normativa in materia di bonifiche*, 1 giugno 2020, p. 30 e ss. Attività di ricerca coordinata con G. Selicato.

Tuttavia, la predisposizione e attuazione di queste misure potrebbe però non essere realizzabile nel momento immediatamente successivo all'uscita dalla pandemia COVID19. Per questa ragione, si propone l'introduzione di misure di agevolazione fiscale di durata limitata, prevedibilmente non superiori a uno o due anni, e con funzione transitoria. Tali agevolazioni fiscali sono indispensabili per la immediata riattivazione dell'economia a partire dal momento in cui cesserà la sospensione del divieto di aiuti di Stato.

Pertanto, nella misura in cui il Consiglio dell'Unione Europea riuscirà a ottenere che la Commissione qualifichi, anche in via interpretativa, la pandemia COVID19 come una situazione di fatto equiparata alle catastrofi naturali, quindi in grado di giustificare l'esenzione obbligatoria, previa notifica dell'aiuto di stato, si suggerisce l'introduzione di misure agevolative fiscali – cd. **azione 3** - a vantaggio delle imprese formulate in modo da andare al di là delle logiche della compensazione degli effetti prodotti dalla pandemia COVID19, onde consentire la immediata riattivazione dell'economia. Ciò potrebbe però essere particolarmente problematico in pratica, tenuto presente che la Commissione Europea normalmente ammette la concessione dei vantaggi selettivi solo per la rimozione dei danni causati dalle catastrofi naturali.⁵²

Le misure dell'azione 3 cesseranno al termine di questo breve regime transitorio, cedendo il passo all'introduzione delle azioni 1 e 2 in precedenza delineate.

⁵² Cfr. Pistone, P., Traversa, E., European Fiscal and Tax Policies for Damaged Areas: the European Legal Framework for References, in Basilavecchia, M., Del Federico, L., Mastellone, P. (eds.), Tax Implications of Natural Disasters and Pollution, Kluwer Law International, 2015, pp. 15-41.

Settore 5

Iva nazionale e giurisprudenza europea: proposte di riforma

Adriano Di Pietro - *Università di Bologna*

Introduzione

1. Disciplina nazionale dell'iva e vincoli interpretativi della Corte di Giustizia per assicurare il primato del diritto europeo

I vincoli posti ai legislatori nazionali da un regime fiscale armonizzato in ambito europeo come quello dell'iva sono tanto più efficaci quanto più fondati su criteri interpretativi oggettivi e consolidati: quelli che rappresentano l'esito naturale del ruolo istituzionale affidato alla Corte di Giustizia. Infatti, questa è l'unica autorità alla quale l'ordinamento europeo ha riconosciuto, in via esclusiva, tale competenza. Alle interpretazioni della Corte quindi si devono adeguare le iniziative normative nazionali in un vincolo normativo necessario

In questo quadro, quindi, si possono muovere le proposte di riforma: garantire la sempre coerente adeguatezza della disciplina iva italiana ai principi e alle soluzioni interpretative formulate e contenute nella giurisprudenza europea. Una verifica opportuna e necessaria che consenta di analizzare, per ciascun settore, la disciplina nazionale attuale e l'elaborazione giurisprudenziale sull'interpretazione delle direttive sull'iva da un lato, per terminare, dall'altro, con proposte di riforma articolate per singole disposizioni a coerente attuazione dell'interpretazione della Corte.

2. Un confronto settoriale tra disciplina nazionale e giurisprudenza della Corte

Un confronto questo tra disciplina nazionale e giurisprudenza della Corte che si sarebbe rivelato, per la sua analiticità, troppo impegnativa da svolgere nel breve tempo previsto. Si sono privilegiate, quindi, le soluzioni interpretative più rilevanti per gli aspetti qualificanti dell'iva. Sono, per disciplina nazionale ed interpretazione europea, caratteri di pronta evidenza. Come tali, non richiedono un'ampia esposizione. Una soluzione, questa, che è apparsa più coerente con il carattere stesso dell'impegno proposto: valorizzare più e meglio i vincoli d'interpretazione e di attuazione della disciplina europea che era il principio ispiratore della proposta e al quale indirizzare l'elaborazione.

Così, verificando il grado di disarmonia nazionale o di cattiva armonizzazione delle scelte italiane nei confronti dei principi interpretativi affermati e consolidati dalla Corte, si potrà più agevolmente garantire in futuro una piena responsabilità normativa nazionale. Quella richiesta, appunto, per ricondurre l'attuazione dell'iva ai principi e ai criteri interpretativi della Corte di Giustizia

3. Le proposte non tanto di una riforma ma di un adeguamento normativo nazionale necessitato dall'evoluzione giurisprudenziale europea

Quella che si propone non è, per questo, una riforma nel senso pieno dell'innovazione normativa, frutto di una diversa ed elaborata visione politica. Piuttosto, vale come un adeguamento normativo nazionale. Quello reso necessario a mano a mano che l'operato della Corte di Giustizia rileva, nella naturale e responsabile opera interpretativa, le soluzioni ritenute coerenti con le Direttive. Queste poi si rivelano, per necessità, i criteri vincolanti per gli Stati, tenuti, a loro volta, a modificare i propri ordinamenti per garantire le soluzioni di armonizzazione adottate dalla Corte. Le modifiche proposte, quindi, devono essere effettive perché rispondenti alla corretta interpretazione dovuta all'unico organo cui l'ordinamento europeo attribuisce in via esclusiva tale compito. Le modifiche, inoltre, devono essere efficaci per assicurare una sempre maggiore corrispondenza dell'esercizio dell'autonomia normativa nazionale con il primato del diritto europeo.

4. Le soluzioni operative

Si è cercato, quindi, di affrontare in maniera distinta, il confronto delle soluzioni nazionali con quelle interpretative offerte dalla Corte. Si sono così privilegiate quelle che abbiano avuto un maggior riscontro nella giurisprudenza, cercando di articularle per i caratteri essenziali dell'imposta.

Elaborazioni e proposte

1. Stabile organizzazione

1.1. Disciplina attuale

In merito nell'art.7, comma 1, lett. d) del dpr 633/1972 è espressamente previsto che per “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*” si intende un *soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato* o ivi residente che *non abbia stabilito il domicilio all'estero*, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

1.2. Modifiche euro unitarie

L'attuale previsione nazionale è rimasta tale senza specificare i caratteri qualificanti la stabile organizzazione. Il regolamento 282/2011 del 15 marzo 2011 di esecuzione della direttiva 2006/112 CE ha, all'art.11, espressamente previsto che:

La stabile organizzazione designi qualsiasi organizzazione diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art.10 del regolamento CE 282/2011 caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione

La stessa qualificazione è riscontrabile per individuare i debitori d'imposta verso l'erario dall'art.53

1.3. Proposta di riforma

Nell'art.7 del dpr 633 dopo il primo comma è aggiunto un comma 1 bis che preveda:

La stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art.10 del regolamento CE 282/2011 caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione

riproducendo così la previsione dell'art.11 del regolamento 282/2011 del 15 marzo 2011, che pur è già di diretta applicabilità

1.4. Numero di identificazione stabile organizzazione

1.4.1. Disciplina attuale

La disciplina attuale richiede un numero d'identificazione del cedente con il relativo obbligo d'indicarlo nei documenti e negli atti rilevanti ai fini iva. Non vi è nessuna indicazione che valga per parametro di stabile organizzazione

1.4.2. Modifiche euro unitarie

Il terzo comma dell'art.11 del regolamento 282/2011 del 15 marzo 2011 prevede espressamente : *Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione*

Il comma quarto dello stesso art.53 del regolamento prevede, invece, che se tuttavia venga emessa una fattura con numero d'identificazione iva attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione alla

stessa, si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione dei beni o alla prestazione di servizi in tale Stato membro.

1.4.3. Proposte di riforma

Aggiungere un periodo al comma 1 bis

Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione.

con applicazione quindi di una disposizione del regolamento di diretta efficacia

2. Numero d'identificazione per gli scambi intra UE

2.1. Disciplina attuale

Il numero d'identificazione rilasciato dallo Stato membro di appartenenza è ora l'unico elemento richiesto per gli scambi intra Ue per individuare l'operatore economico europeo cessionario, destinatario dei beni dall'art. 50 del DL 30 agosto 1993, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427

Si tratta di un numero importante ma non sufficiente a garantire né il cedente, né lo Stato di appartenenza di quest'ultimo, dell'efficace ed effettiva identificazione. I cedenti nazionali possono affidarsi alla propria Agenzia chiedendole di verificare. A sua volta l'Agenzia nazionale potrà avvalersi della collaborazione dell'Agenzia dello Stato di appartenenza del cessionario. Non sono previsti però vincoli e termini collaborativi che ne dimostrino l'efficacia. Inoltre la richiesta può limitarsi alla verifica del numero senza poi controllare l'effettiva attività del soggetto così identificabile.

2.2. Proposte di modifica

Si dovrebbero invece

da un lato

potenziare l'efficacia e l'utilizzabilità dei modelli intrastat che gli operatori economici sono già tenuti a presentare

dall'altro

utilizzare la certificazione riguardante la conformità attraverso un procedimento di risk assesment. Il modello CTP Certified Taxable Person diventa, infatti, un requisito documentale per ottenere l'esenzione Iva per gli scambi infracomunitari e l'applicazione della relativa inversione contabile

Non sembra di efficacia determinante il VIES la cui utilità come motore di ricerca è poi rimessa all'efficacia delle banche dati nazionali alle quali è collegata. Serve a semplificare la procedura di richiesta bilaterale che caratterizza comunque l'attuazione del regime intra UE ma senza un'efficacia europea.

3. Cessioni di beni

3.1. Disciplina attuale

La formulazione dell'art.2 del dpr 633, prevede che: *Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*

Una scelta normativa, questa, rimasta immutata fin dal 1973, e coerente con l'assetto della circolazione dei diritti reali che ha ispirato il presupposto oggettivo dell'iva. Nel tempo si è accentuata la difformità applicativa tra la previsione delle direttive e la disciplina nazionale. Nella formulazione del 2006 e poi del

regolamenti di attuazione del 2015, si conferma la previsione dell'applicazione dell'imposta nella maniera più ampia. Cioè anche oltre i canoni degli ordinamenti nazionali sulla circolazione giuridica di beni

3.2. *Evoluzione interpretativa euro unitaria*

Si è consolidata l'interpretazione della giurisprudenza europea (C-185/01, *Auto Lese Holland* punto 32; C-88/09, *Graphic Procede* (punto 16); C-118/11, *Eon Asset* (punto 39); C-165/11, (punto 50); C-78/12, *Evita K* (punto 33); C-494/12, *Dixon Retail* (punto 20); ad una circolazione dei beni di carattere obiettivo (C-419/17 P - *Deza v ECHA*, punto 38, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, (punto 7); C-255/02, *Halifax*, (punto 51); C-354/03, *Optigen*, (punto 39); C-435/03, *British American Tobacco International e Newman Shipping*, (punto 35); C-223/03, *University of Huddersfield*, (punti 42 e 43); C-111/05, C-237/09, *De Fruytier*, (punto 24); C-53/09, *Loyalty Management UK e Baxi Goup*, (punto 45); C-497/09, *Bog e a.* (punto 59), non fondata sull'effettiva proprietà come invece definita dalla previsione dell'art.2/633,

quella che considera cessione anche la disponibilità di fatto del bene come se fosse il proprietario

3.3. *Proposte di riforma*

Per garantire la conformità normativa, e non solo interpretativa, della disciplina italiana sarebbe opportuno aggiungere un periodo all'art.2/633. Specificando:

*In ogni caso sono considerate (per mettere in evidenza la differenza con il **costituiscono** che caratterizza la previsione della proprietà) cessioni di beni gli atti che a titolo oneroso comportano il trasferimento o l'attribuzione della disponibilità anche di fatto del bene come proprietario*

4. **Vendita con incanto**

4.1. *Regime nazionale*

Si tratta di una vendita che con le formalità procedurali che la caratterizzano, valorizza, pur sempre, l'effetto traslativo che la connota. L'effetto traslativo potrebbe comunque prevalere indipendentemente dalle connotazioni procedurali che lo qualificano

4.2. *Interpretazione euro unitaria*

Nella giurisprudenza europea (C-125/12 *Promociones y Construciones*, (punto 32) si afferma l'effetto traslativo con la particolarità di far rientrare nella vendita giudiziale per pubblico incanto qualsiasi vendita d'immobili effettuata da un debitore giudiziario

4.3. *Proposta di riforma*

Manca nell'art.2/633 un riferimento specifico alle vendite giudiziali. Questo appare nel regolamento 282/2011 che annovera invece all'art.15 tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici anche quelli tradizionali di vendita all'asta. Potrebbe essere coerente integrare l'art.2/633 con riferimento ampio alle vendite giudiziali. Si propone quindi di aggiungere all'art.2/633 un numero 7 con l'esplicita previsione:

le vendite giudiziali per pubblico incanto effettuate da un debitore giudiziario

5. **Prestazioni di leasing**

5.1. *Regime nazionale*

In mancanza di una previsione specifica, il regime delle prestazioni di leasing dovrebbe esser ricondotto a quello delle prestazioni di servizi. La mancanza ancora, nonostante interventi parziali, di una tipicità nel contratto e le possibilità di definirlo a seconda della varietà degli obblighi assunti e degli effetti prodotti, rende inadeguata una risposta normativa di carattere generale per prestazioni di servizi. Sarebbe quindi

opportuno utilizzare un criterio interpretativo che permettesse di attribuire un regime fiscale coerente con il contenuto e gli effetti di un contratto, ancora atipico

5.2. Interpretazione euro unitaria

In mancanza di una previsione nelle direttive, quella riformata e quella di attuazione, vale una soluzione interpretativa coerente con quella della giurisprudenza europea. Quella che fonda l'assimilazione ad un contratto normalmente identificabile come prestazione di servizi ad altro di cessione di beni sulla base degli effetti giuridici attribuibili. Nel caso del leasing l'interpretazione della giurisprudenza è quella di assimilarlo ad una cessione quando l'autonomia contrattuale gli attribuisca effetti traslativi. (C 185/01, *Auto Lease Holland* (punto 35); C-224/11, *Leasing sp zoo* (punto 37); C.164/16 *Mercedes-Benz Financial Services UK* (punto 33).

5.3. Proposta di modifica

Si propone pertanto di aggiungere all'art.2/633 secondo comma, il numero 7. Il testo che si propone prevede:

Le prestazioni di leasing sono assimilabili ad una cessione quando vengano trasferiti gli elementi qualificanti la proprietà

Un'integrazione testuale questa, che pur senza un'efficacia generale, consentirebbe ai contribuenti di definire il contenuto del contratto atipico con la consapevolezza della diversa efficacia ai fini dell'iva come cessione invece che come prestazione di servizi. Una consapevolezza che poi sarebbe opponibile all'Agenzia nell'attività di controllo della coerenza delle scelte contrattuali con il regime fiscale applicabile.

6. Soggettività passiva degli enti non commerciali

6.1. Regime nazionale

L'art.4 del dpr 633, distingue la soggettività degli enti non commerciali in relazione ai settori di attività commerciale esercitate. Una soluzione di carattere oggettivo che non prende in considerazione i riferimenti ai mercati in cui operino gli enti pubblici o, più in generale, quelli non commerciali. Questo dovrebbe consentire di mantenere l'assetto attuale con riferimento ai settori di attività economica esercitata. Come tale, il carattere oggettivo dell'attività può quindi esser considerato compreso nei dati economici senza essere collegato a mercati di riferimento sia esso locale o nazionale od europeo.

Così la scelta normativa italiana si affida all'effettività e quindi non tiene conto della potenzialità della concorrenza. Per questo sarebbe opportuno procedere ad un'integrazione della disciplina attuale

6.2. Interpretazione euro unitaria

L'interpretazione della giurisprudenza europea valorizza anche la potenzialità della concorrenza e non solo la sua effettività (C-288/07 *Commissioners of Her Majesty's Revenue and Custom* (punto 79), ricondotta al solo mercato locale (C-288/07 *Commissioners of Her Majesty's Revenue and Custom* (punto 53), ma con effetti di distorsione concorrenziale di una certa importanza, anche a danno dello stesso ente (C-102/08 *Finanzamt Dusseldorf* (punto 73). Questo amplia, di conseguenza, l'ambito di applicazione dei vincoli europei. Un carattere che dovrebbe esser declinato secondo elementi economici e non solo giuridici. Questo rende pur sempre più difficile utilizzare parametri generali per giudicare la compatibilità europea delle scelte normative nazionali. Così però se ne affida il giudizio non più solo all'oggettiva definizione normativa. Così il contribuente è tenuto a qualificare, nelle scelte gestionali, quale sia la sua posizione soggettiva o, meglio, quale sia l'ambito di operatività dell'iva, anche oltre l'effettività delle operazioni compiute

6.3. Proposte di riforma

Per assicurare una maggiore conformità quindi all'interpretazione europea, la disciplina italiana dovrebbe ampliare la propria previsione. Si dovrebbe integrare l'art.4/633 aggiungendo a **fatte** una specificazione che consenta di realizzare tale obiettivo.

La proposta, per non alterare eccessivamente il quadro normativo italiano, stabile fin dalla introduzione dell'iva, sarebbe quella di aggiungere alla previsione di *fatte* che sta ad indicare un'effettiva realizzazione anche quello di *previste o programmate*. Così il dato normativo integrato permetterebbe di tenere in considerazione il legame anche solo potenziale, come rileva la giurisprudenza della Corte, con i settori di attività commerciale che l'ente, proprio perchè non commerciale, non solo possa svolgere ma intenda svolgere. Una soluzione che apparirebbe coerente con il carattere variabile della previsione delle attività commerciali che intenda svolgere un ente che non le consideri come oggetto principale del proprio operare.

7. Operazioni unitariamente considerate

7.1. Regime nazionale

I regimi nazionali che regolano le operazioni ne identificano i caratteri qualificanti. Quello italiano si riferisce alle operazioni accessorie all'art.12/633. Non prevede, invece, di offrire i criteri che riguardino le operazioni complesse, cioè quelle che coinvolgono più operazioni. In questo caso l'incertezza diviene interpretativa: bisognerebbe adottare un criterio oggettivo che permetta di applicare regimi d'imponibilità sicuri perchè applicabili ad una o più operazioni. Infatti lo stesso legislatore, con la giurisprudenza e la prassi, sono molto più attenti al dato formale, ricercando non tanto indici di unità economica, ma piuttosto indici di unità giuridica, con la conseguente individuazione di criteri non derogabili ed in grado di evidenziare il collegamento giuridico fra le prestazioni dell'operazione composita.

7.2. Interpretazione euro unitaria

Manca, nel succedersi delle fonti europee, una soluzione normativa cui il legislatore nazionale dovrebbe o potrebbe affidarsi. Sopperisce in questo caso una consolidata interpretazione della Corte di Giustizia che ha riconosciuto che:

Un'operazione è considerata come unica quando uno o più elementi sono così direttamente connessi da formare un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.

La Corte di Giustizia, guidata dal principio di unità economica, dimostra di adottare un'interpretazione di tipo funzionale: (C-461/08, *Don Bosco*, (punto 37); C-88/09, *Grafic Procedé* (punto 19); C-224/11, *Leasing ap zoo* (punto 30); C-392/11, *Field Fischer watrhouse* (punto 16 e 26); C-18/12, *Mesto Zamberk*, (punto 28); C-463/16, *Stadiom Amsterdam* (punti 22 e 23); C-153/17, (punti 30 e 31). Con la sola necessità di una valutazione unitaria delle prestazioni strettamente collegate (C-173/88, *Henriksen* (punto 38)) e condotta alla luce delle circostanze concrete in cui le operazioni vengono poste in essere (C-231/94, *Faaborg-Geling Linien* (punto 41).

7.3. Proposta di riforma

Considerando la sicura utilità della soluzione interpretativa adottata dalla Corte si potrebbe poi formalizzare l'efficacia dell'interpretazione con un precetto operativo nazionale. Pertanto si potrebbe aggiungere un comma all'art.6/633 che preveda:

Un'operazione è considerata come unica quando uno o più elementi sono così direttamente connessi da formare un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso

8 Operazioni esenti

8.1. Prestazioni educative

8.1.1. Disciplina attuale

La formula rimasta sostanzialmente immutata dalla sua previsione nell'art.10/633, al n° 20, comma 1, considera esenti dall'imposta sul valore aggiunto "le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti

La scelta nazionale di attuazione si affida così ad un'ampia previsione di istituti o scuole riconosciuti senza ulteriore specificazione per quel che riguarda efficacia del riconoscimento e competenze dell'autorità che possa effettuarlo

8.1.2. *Previsione euro unitaria*

L'art 132, par. 1, comma 1, lett m), della Direttiva 112/CE prevede che siano esenti:

le prestazioni.... effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro come aventi finalità simili.

Così, per gli altri organismi diversi dagli enti pubblici, (che ricadono nella previsione dell'esenzione per i servizi educativi forniti con modalità commerciali, C-319/12 *Minister Finansow* (punto 39), la direttiva si affida, in termini generali, ad un riconoscimento dello Stato membro, senza naturalmente differenziare le competenze degli enti autorizzati al riconoscimento. Queste infatti vengono rimesse alle discipline degli Stati membri.

8.1.3 *Proposte di modifica*

Per evitare le incertezze interpretativa manifestate nella giurisprudenza e nella prassi; per meglio definire il ruolo e l'efficacia del riconoscimento pubblico di un ente che gestisce la riqualificazione e la riconversione professionale; per stabilire un rapporto diretto anche per il corso o i corsi riconosciuti, si propone di modificare l'attuale disposizione dell'art.10 al n° 20, comma 1. Sarebbe opportuno adottare un formula più coerente con la previsione dell'art.132/112, pur nelle competenze amministrative definite dall'Italia e quindi disporre che:

le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù, le prestazioni d'insegnamento scolastico per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti da un ente della P.A o da altro soggetto competente nella materia riguardante lo specifico corso.

8.2. **Prestazioni sportive**

8.2.1. *Disciplina attuale*

Le prestazioni sportive non sono testualmente annoverate tra quelle cui si applica l'esenzione. La loro esenzione è applicabile per assimilazione a quelle del n.20 dell'art.10 relativa a *prestazioni educative e didattiche di ogni genere*. Manca invece una specifica applicazione dell'art.132 paragrafo 1 lettera m della direttiva 112, che annovera tra le operazioni esenti le prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica resa da enti senza scopo di lucro

8.2.2. *Previsione euro unitaria*

La soluzione normativa dell'art.132 della direttiva 112 valorizza, nell'interpretazione giurisprudenziale europea, la funzione dell'esenzione. Come tale caratterizzata dalla *“partecipazione a competizioni sportive non organizzate e non finalizzate, per valorizzare esclusivamente le prestazioni di singoli che esercitano lo sport (C-253/07 Canterbury Hockey Club (punto 29); o dalla promozione della pratica dello sport in ampi strati della popolazione” (C-18/12 Město Žamberk (punti 21 e 22); o dal favore per le attività che arrecano beneficio alla salute fisica o mentale di coloro che praticano lo sport regolarmente” (C-90/16, The English Bridge Union, (punto 41); C-18/12, Město Žamberk (punti 23, 25); anche se i beneficiari non siano aderenti all'ente (C-495/12, Bridport and West Dorset Golf Club (punto 31).*

Inoltre, è stato riconosciuto che le esenzioni delle prestazioni sportive prescindono dall'identità e dalla forma giuridica del destinatario

8.2.3. *Proposte di modifica*

Per rendere coerente la previsione nazionale con quella della direttiva 112, si propone o di aggiungere un numero all'art.10 o d'integrare il n.20 dell'art.10 prevedendo di applicare il regime di esenzione Iva specificatamente

“per le prestazioni di servizi se strettamente connesse con la pratica dello sport o l'educazione fisica non finalizzate a competizioni sportive per arrecare beneficio alla salute fisica e mentale e per questo fornite da organismi senza scopo di lucro a tutti gli utenti”.

9 Aliquota ridotta medicinali

9.1. Disciplina nazionale

il DPR 633/1972, al n. 114 della tabella parte III prevede di assoggettare ad aliquota del 10% *medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale.*

9.2. Interpretazione euro unitaria

Una formula così ampia va resa però coerente con l'intento di riduzione del carico di applicazione dell'imposta che aveva ispirato la scelta normativa. Si comprende così l'interpretazione giurisprudenziale a definire il campo di applicazione in funzione di una precisa corrispondenza delle attività beneficiarie con l'uso umano o veterinario.

La giurisprudenza europea, infatti, ha escluso che la nozione di prodotto farmaceutico possa comprendere ogni dispositivo, strumento, materiale o apparecchio per uso medico generale. Ciò, nella convinzione che un'aliquota Iva ridotta alle sostanze medicinali possa esser correttamente applicata soltanto nei limiti in cui esse siano idonee ad essere utilizzate direttamente dal consumatore finale per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari (*C-360/11, Regno di Spagna (punto 43,50 e 90)*). Questo comporta, di conseguenza, l'esclusione dell'aliquota ridotta ai dispositivi medici, al materiale, agli strumenti ed agli apparecchi destinati all'uso generale e destinati ad uso veterinario. In coerenza, quindi, non è consentita l'applicazione di un'aliquota Iva ridotta ai dispositivi medici, al materiale, agli apparecchi ed agli strumenti che possono essere utilizzati esclusivamente al fine di prevenire, diagnosticare, trattare, alleviare e curare malattie o affezioni dell'essere umano o degli animali (*C-360/11, Regno di Spagna (punto 67)*). Nemmeno poi il regime agevolativo può esser esteso agli strumenti ed ai sussidi tecnici essenzialmente o principalmente utilizzati per alleviare le disabilità fisiche degli essere umani e degli animali (*C-360/11, Regno di Spagna (punto 75)*).

9.3. Proposta di modifica

In coerenza con l'interpretazione giurisprudenziale europea pare opportuno specificare per chiarezza applicativa ed evitare maggiore coerenza con le direttive europee che al n.114 della tabella allegato III del dpr 633, dopo l'inciso, compresi i prodotti omeopatici inserire:

(medicinali pronti per l'uso umano o veterinario) funzionale, esclusivamente, a cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari a favore del diretto beneficiario.

10. Regime per cassa

10.1. Disciplina attuale

Il regime di applicazione dell'iva per cassa per le cessioni di beni è attualmente limitato a imprese e professionisti minimi

10.2. Modifiche euro unitarie

La duplicazione introdotta dal regime nazionale che stabilisce l'iva per cassa per le prestazioni di servizi a differenza delle cessioni di beni, rappresenta già una soluzione originale rispetto alla generale previsione

della direttiva rifiuta. Questa, rinnovando la tradizione della sesta direttiva, si riferisce in via generale all'esecuzione di beni o servizi. In ambito europeo però non si possono trascurare gli effetti economici di un regime generalizzato che costringe cedenti o prestatori ad anticipare l'iva con il relativo rischio di ritardo nel pagamento se non addirittura di inadempimento. Si tratta di effetti economici che saranno poi sicuramente aggravati dalla crisi in atto.

D'altra parte, invece, ricondurre l'imponibilità dell'iva al solo momento di cassa per cessioni e prestazioni potrà produrre sul piano europeo, una riduzione dei costi amministrativi con l'effetto di facilitare la sopravvivenza delle piccole e medie imprese.

10.3. Proposte di riforma

Consapevoli delle difficoltà di coordinamento con i principi europei si potrebbe proporre l'attuazione di quello che viene definito *cash accounting scheme*. L'obiettivo è pur sempre quello di consentire agli Stati membri di proteggere le piccole e medie imprese dalle conseguenze economiche provocate dall'applicazione anche alle sole cessioni di beni dell'iva al momento degli effetti traslativi. Le imprese cedenti infatti, continuerebbero così sopportare il peso economico dei ritardi nel pagamento da parte dei loro clienti, se non addirittura degli inadempimenti, fino anche alla chiusura delle procedure concorsuali

Così si potrebbe unificare il termine in cui diventa esigibile l'iva: anche per le cessioni di beni quando viene incassato il corrispettivo delle operazioni comprese le cessioni di beni per l'emissione della fattura.

Si propone di modificare l'art. 6 primo comma, primo periodo prevedendo:

Le cessioni di beni si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo

Una scelta necessaria ma che non potrebbe essere adottata unilateralmente dall'Italia senza una condivisione con la Commissione europea. Come tale sarebbe una deroga giustificata dalla contingenza pandemica e quindi legata alla relativa evoluzione. Gli effetti economici però sono destinati a prolungarsi anche oltre il momento patologico e, prevedibilmente, anche per anni. Sarebbe giustificato, quindi, rimettere in discussione una scelta compiuta in anni risalenti, affidando, comunque, al momento del pagamento l'applicazione dell'imposta quale che sia l'operazione imponibile di riferimento. Una soluzione che, comunque, per diventare stabile e di sistema necessiterebbe di un impegno di tutti gli Stati membri, con il loro unanime consenso

11. Diritto di detrazione

11.1. Disciplina nazionale

La previsione attuale si regola sull'effettiva realizzazione delle operazioni attive e passive compiute formalmente dal soggetto passivo. La formula utilizzata però è rimasta in sostanza indifferente alle specifiche soluzioni interpretative offerte dalla giurisprudenza della Corte nel corso degli anni. Tra l'altro confermato dall'ampia se non consolidata giurisprudenza di legittimità che ritiene che l'Agenzia delle entrate possa limitarsi a provare, anche con presunzioni, la mancanza di idonea dotazione personale e strumentale come indice dell'inidoneità del soggetto a fornire beni o servizi richiesti

Una soluzione, invece, più attenta all'interpretazione europea si riscontra nell'ordinanza n.23166/2017 e nella sentenza 967/2016 e, soprattutto, nell'ordinanza 10649/2018, emesse dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. Infatti, si rileva, in coerenza con gli argomenti della Corte di Giustizia, tanto da essere esplicitamente richiamati, che «l'onere probatorio che si richiede all'Amministrazione finanziaria [...] non è solo quello di dimostrare che il soggetto interposto [cioè il soggetto fatturante] è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata [...] ma anche quello di provare [...] la consapevolezza di essa, da parte del contribuente»

Per questo è opportuno riformulare l'art.17 per tener conto di questi risultati interpretativi, volti a rendere più sicura ed efficace l'applicazione dell'iva, proprio con riferimento al diritto di detrazione che rappresenta un carattere originale e qualificante l'imposta:

a) Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti

In coerenza con l'attuale formulazione, se l'iva fosse stata addebitata per un'operazione oggettivamente o soggettivamente inesistente non sarebbe stato fondato consentirne la detrazione

a 1) Interpretazione euro unitaria

Consapevole degli effetti del rigore interpretativo che comporta sempre e comunque la perdita della detrazione, l'interpretazione della Corte di Giustizia ha introdotto un criterio soggettivo che consenta di tener conto del grado di consapevolezza del contribuente coinvolto in una sequenza di operazioni inesistenti. In definitiva, dopo il ricorrente rifiuto di una serie d'indicatori dello consapevolezza del contribuente che avrebbe quindi dovuto o potuto spere quali: il mancato possesso da parte del soggetto fatturante della licenza di imprenditore individuale o di un numero di partita Iva (C-277/14, PPUH Stehcemp, (punto 52); C-324/11, Tóth (punto 34) e C-80/11 e C-142/11 Mahagében e Dávid (punto 39); , l'impossibilità di identificare il vero fornitore del bene o del servizio fatturato e la circostanza che il soggetto fatturante deve considerarsi sostanzialmente inesistente (C-277/14, PPUH Stehcemp (punto 53) o, comunque, privo degli attivi, delle risorse personali e delle strutture materiali necessari all'effettuazione dell'operazione indicata in fattura o, ancora, non in grado di fornire i beni oggetto della compravendita (C-277/14, PPUH Stehcemp (punto 49); C-18/13, Maks Pen (punto 48); C-33/13, Jagiello (punto 43); l'omesso adempimento da parte del soggetto emittente la fattura dei propri obblighi di dichiarazione e di versamento dell'Iva (C-80/11, Mahageben Kit (punto 50); C-642/11, Stroy Trans EOOD, (punto 48); C-528/17, Božičević Ježovnik ,(punto 37).

Il diritto di detrazione quindi va riconosciuto al contribuente che pur coinvolto in un'operazione rivelatasi inesistente non sapeva né poteva sapere di concorrere ad un'operazione illecita.

Una soluzione condivisibile che richiede però una verifica per casi, data la scarsa significatività delle registrazioni europee con il VIES per verificare la soggettività degli operatori stranieri. Non bastano quindi elementi di fatto su cui fondare presunzione per escluder la detrazione. Un effetto questo che come ha in via consolidata affermato la Corte può essere attribuito solo d elementi su cui l'F potesse fondare il sospetto che il soggetto acquirente non fosse sostanzialmente esistente o non disponesse di attivi di risorse personali o di strutture materiali necessarie per operare in coerenza con la posizione fiscale dichiarata

Una soluzione che afferma l'importanza della consapevolezza del contribuente a fronte dell'effettività dell'operazione. Come tale andrebbe recepita nel nostro ordinamento

a 2) Soluzione proposta

Si propone d'integrare l'art.19/633 con la previsione di un periodo che disponga:

Il diritto di detrazione va comunque riconosciuto a chi in buona fede non sapesse o no potesse sapere che fosse inesistente l'operazione alla quale fosse stata addebitata l'imposta

b) Nesso con operazioni a valle

b 1) Disciplina nazionale

La formula nazionale rimasta immutata potrebbe apparire descrittiva. Infatti, si limita a prevedere la detrazione dell'imposta assolta o dovuta o addebitata in relazione ai beni o ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa arte o professione.

b2) Interpretazione euro unitaria

L'art.11 della sesta direttiva stabilisce la regola della detraibilità direttamente “in positivo”, prescrivendosi il diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti “nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta

Segnatamente, da entrambe le disposizioni emerge che la detrazione dell'IVA pagata a monte dal soggetto passivo può riguardare soltanto l'imposta dovuta o assolta per i beni che gli sono stati forniti, e per i servizi che gli sono stati prestati, nell'ambito delle sue attività professionali

Coerentemente con la natura dell'imposta e con lo scopo dell'istituto della detrazione, il “campo di applicazione” della detrazione – sottolinea la Corte – dovrebbe tendenzialmente corrispondere alla sfera delle attività economiche del soggetto passivo (C-165/86, *Leesportefeuille “Intiem”* (punto 14). Ciò “in coerenza con il principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA”, secondo il quale “l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte” (C-62/93, *BP Soupergaz* (punto 18). Di conseguenza il “cedente deve avere la possibilità di prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario (*Aktiengesellschaft*) per detrarre l'IVA sulle prestazioni a monte acquisite ai fini delle operazioni soggette ad imposta del cessionario” (C-137/02, *Faxworld*, (punto 42). Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (C-62/93, *BP Soupergaz*, (punto 18) ; cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, (punto 43), nonché cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, (punto 47).

Un principio, questo che giustifica, quindi, la detraibilità anche per l'imposta gravante su quelle che sono spese generali che “presentano un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (C-29/08, *SKF*, (punto 58); C-124/12, *AES-3C* (punto 28). Lo stesso principio giustifica inoltre che i servizi acquisiti dal cedente al fine di realizzare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni sarebbero immediatamente e direttamente connessi con l'intera attività economica svolta prima della stessa cessione (C-408/98, *Abbey National*, (punto 35),

Sarebbe più efficace, in coerenza con quanto riconosciuto dalla Corte di Giustizia, rendere evidente il collegamento con le operazioni piuttosto che con beni o servizi impiegati.

b3) Proposta di riforma

Integrare l'art.19 inserendo dopo *in relazione, diretta ed immediata*

Per fare riferimento, invece, alle operazioni a valle, come afferma la giurisprudenza della Corte di Giustizia, sarebbe necessario riformulare l'intero primo comma dell'art.19/633.

12. Rimborso

12.1. Termine decennale per richiedere

12.1.1. Disciplina nazionale

Per l'applicazione dell'art.38 bis/633, che regola l'esecuzione del rimborso, si richiede oltre all'indicazione della somma rimborsabile nella dichiarazione anche la presentazione del modello VR.

Una previsione, questa, che sembrerebbe attribuire efficacia costitutiva alla formale richiesta di rimborso. Invece, si ritiene che l'istanza di rimborso non integri il fatto costitutivo del diritto ma solo il presupposto di esigibilità del credito. Per ottenerlo basterebbe la semplice indicazione nella dichiarazione della somma richiesta a rimborso, senza alcun altro adempimento per il contribuente. In coerenza, la richiesta di rimborso sarebbe soggetta al termine decennale e non a quello biennale previsto dall'art. 21, comma 2 del Dlgs 546/1992, che, in funzione della presentazione della domanda giudiziale, prevede: “*la domanda di*

restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”

12.1.2. Interpretazione euro unitaria

Quella che si propone appare una soluzione interpretativa coerente con la giurisprudenza europea che ha ribadito e riaffermato in diverse occasioni che: *Non solo che Il rimborso deve essere effettuato in un termine ragionevole ma soprattutto che le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta.*

12.1.4. Proposte di riforma

Per questo, anche al di fuori di un conflitto interpretativo europeo, si potrebbe proporre di valorizzare il primo comma dell'art. 38 bis proponendo di

aggiungere dopo le parole *fatta, in via esclusiva, in dichiarazione annuale.*

S'introdurrebbe così un'integrazione testuale dell'art.38 bis, primo comma. Questa rafforzerebbe l'efficacia della sola richiesta in dichiarazione, senza risollevare problemi applicativi come quelli che sono sorti con l'AF che considera la presentazione del modello VR come condizione per il riconoscimento del rimborso

12.2. Documentazione e garanzia per rimborsi superiori a 30.000 euro

12.2.1. Disciplina nazionale

L'art.38 bis ha stabilito un termine di tre mesi dalla presentazione della dichiarazione per l'esecuzione di rimborsi . Una previsione che assume carattere generale ma è sottoposto, quando gli ammontari dei rimborsi superino i 30.000 euro, ad attestazioni e garanzie richieste nei commi 3 e 4. Un apparato documentale, questo, giustificato dall'interesse nazionale. Però, con documentazione da un lato e prestazioni di garanzia dall'altro, subordina l'effettuazione del rimborso ad adempimenti che richiedono tempo per predisporli e aumentano il costo in misura diversa a seconda del tipo di garanzia.

12.2.2. Interpretazione euro unitaria

Si ricorda l'efficace affermazione della giurisprudenza europea che in termini di rimborso ha affermato che *le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta.* il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (*C-25/07, Sosnowska, (punto 17); C-446/18 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (punto 35).*)

Nel caso italiano, la disciplina attualmente prevista dall'art.38bis/633 commi 3 e 4, mette in evidenza un rischio finanziario per il contribuente. Tale quello costituito dal ritardo del rimborso per effetto delle modalità applicative cui la disciplina italiana condiziona l'erogazione dl rimborso. Tale quello del costo aggiuntivo per attestazioni e garanzie che il contribuente deve presentare per assicurare poi l'esito finanziario del rimborso; quello dalla cui efficacia dipende poi il rispetto della neutralità dell'iva

12.2.3. Proposte di riforma

Pare legittimo, quindi, il dubbio che attestazioni richieste e garanzia da presentare ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art.31 bis, siano scelte nazionali che garantiscono certamente l'interesse finanziario italiano. Però il costo e il tempo degli adempimenti richiesti rappresentano due variabili importanti che possono provocare, con varietà di effetti a seconda delle categorie dei contribuenti, quel rischio finanziario che, secondo la Corte, sarebbe tale da pregiudicare la stessa neutralità dell'iva. Però, l'incidenza di costo e tempo varia anche in ragione della posizione economica e finanziaria del contribuente che vorrebbe far valere il proprio diritto.

Quindi si propone di riformare i commi 3 e 4 dell'art.31 bis prevedendo che le modalità di rimborso:

- non dovrebbero esser commisurate solo all'entità della somma da rimborsare ma anche alle caratteristiche finanziarie e patrimoniali del soggetto richiedente

- le variabili economiche e finanziarie da attestare dovrebbero essere, con l'evoluzione dell'informatizzazione dell'applicazione dell'iva, già sufficientemente conosciuti dall'AF. Pertanto basterebbe una sola conferma dei dati già acquisiti, nella stessa dichiarazione dl contribuente senza ulteriori attestazioni.

Inoltre si potrebbe, per una conoscenza diretta da parte dell'AF tramite il sistema informatico, ricondurre la garanzia ad una richiesta giustificata dall'AF sulla base di elementi soggettivi ed oggettivi di contribuenti e della loro attività e non considerarla un requisito con effetti generali come è richiesto attualmente dall'art,38 bis.

13. Accordo transattivo

13.1. Disciplina attuale

Il comma 3 dell'art.26/633 condiziona l'esercizio della variazione al termine di un anno e per di più decorrente dall'effettuazione dell'operazione imponibile. Una scelta dichiaratamente antiabuso per ricondurre poi la variazione nell'ambito della dichiarazione annuale. Una scelta che ha finito con l'escludere l'efficacia ai fini iva degli accordi transattivi che, come avviene di norma, pongono fine a controversie già iniziate con l'effetto di estinguerne il giudizio. Quello proprio in cui la cognizione del giudice e il confronto giudiziale tra le parti non consente certo di considerarle come forme di accordi elusivi. A maggior ragione la scelta normativa definisce in maniera autoritaria un regime di rettificabilità dell'operazione in un termine inadeguato a riflettere gli esiti delle vicende giudiziarie instaurate dai contraenti. Così toglie ogni possibilità per i contribuenti di adottare scelte alternative al regime previsto.

La soluzione appare irragionevole. Non vi sarebbe interesse erariale da salvaguardare là dove si sia riconosciuto in via giudiziale che sussistevano irregolarità nel rapporto di scambio e quindi la scelta delle parti di estinguere il giudizio con una transazione era da considerarsi preferibile piuttosto che attendere a lungo l'esito di un giudizio senza possibilità di prevederne l'esito.

13.2. Interpretazione euro unitaria

In definitiva, il termine annuale rende sostanzialmente impossibile l'esercizio di un diritto che va riconosciuto come garanzia della neutralità dell'iva. Non tiene conto, infatti, di consolidate interpretazioni europee che non accettano che un regime relativo al recupero di un'imposta sia affidato ad una presunzione (C-146/19 SCT d.d. punto 35) Secondo l'Organo di Giustizia europea, è contraria alle disposizioni dell'Unione la normativa di uno Stato membro che rifiuta, a un soggetto passivo Iva, il diritto alla riduzione dell'Iva assolta e relativa a un credito non recuperabile qualora egli abbia omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore e dimostri che, se avesse insinuato il credito, questo non sarebbe stato riscosso.

A maggior ragione in questo caso addirittura ad un regime fiscale che a sua volta richiede un'applicazione autoritaria senza consentire modalità alternative.

Comunque sempre che non sia necessario attestare la buona fede del soggetto fatturante

13.3. Proposte di modifica

Si tratterebbe di differenziare la transazione in sede giudiziale dalla altre con effetti diversi: la prima dovrebbe essere annoverata tra le ipotesi che giustificano la variazione, la seconda, dovrebbe pur sempre consentire la prova contraria.

Più specificatamente:

Integrare la formulazione dell'art.26 comma due /633 aggiungendo *dopo sconti previsti contrattualmente*

o nel caso di transazione conclusa nel corso di un procedimento giudiziario

Integrare il terzo comma dell'art.26 prevedendo dopo *in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti :*

al di fuori di un procedimento giudiziario

Rimarrebbe da prendere posizione con un'apposita integrazione della questione ancora dibattuta in giurisprudenza ma fuori della previsione specifica euro unitaria dell'imponibilità o meno delle obbligazioni assunte in un accordo transattivo con il quale le parti rinunciano a contenziosi pendenti.

Settore 6
Procedimento e processo tributario

Simone Francesco Cociani - *Università di Perugia*

Menita Giusy De Flora - *Università di Salerno*

Maria Pia Nastri - *Università Suor Orsola Benincasa, Napoli*

Fabio Saponaro - *Università di Roma Unitelma Sapienza*

Introduzione

Il sottogruppo ha analizzato la normativa italiana in tema di procedimento e processo tributario e la sua compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, nonché con la giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Dall'analisi della normativa europea e dei numerosi interventi della Corte di Giustizia sono emerse numerose criticità e la necessità di proporre interventi legislativi nazionali per dare compiuta attuazione al diritto dell'Unione Europea.

Le varie tematiche analizzate possono essere enucleate in quattro diverse azioni come di seguito riportato.

Nell'**azione 1** (parr. 1, 2 e 3) si è evidenziata la necessità di garantire un'immediata ed efficace tutela del contribuente che sia preventiva rispetto a quella apprestata in sede processuale. Tale tutela si ritiene che possa essere garantita prevedendo un generale diritto al contraddittorio nel procedimento tributario, nonché il diritto del contribuente di poter accedere alle informazioni che lo riguardano, in quanto tali diritti si ritiene che rappresentino il presupposto per l'esercizio effettivo del diritto al giusto procedimento e processo. Ad essi, si è ritenuto di dover aggiungere anche il diritto a non autoincriminarsi.

Nell'**azione 2** (parr. sub 4.1 e 4.2.) l'attenzione si è focalizzata sulla mancanza di una adeguata tutela dei diritti del contribuente a non essere sottoposto a due procedimenti (*ne bis vexari*) e a non dover affrontare due giudizi (con relative spese). Come proposto nei parr. 1 e 2, appare evidente la necessità di prevedere una tutela *ex ante* attraverso l'introduzione dell'obbligo del contraddittorio preventivo a pena di nullità dell'atto successivamente notificato al contribuente. Occorre, inoltre, prevedere nel procedimento tributario il divieto di *ne bis in idem* a carico dello stesso soggetto.

Per quanto concerne la declinazione del principio del *ne bis in idem* nella sua dimensione procedimentale – ovvero per quanto concerne il *ne bis vexari* – questo Sottogruppo si è coordinato con l'attività svolta dal Sottogruppo 7 che ha trattato l'impatto del diritto UE sul sistema sanzionatorio. In tale contesto la proposta elaborata in tema di *ne bis in idem* (nelle sue declinazioni *ne bis puniri* e *ne bis vexari*) si ritiene possa essere utilmente condivisa anche in una dimensione esclusivamente procedimentale di tipo amministrativo tributario. Peraltro, se si osserva che – in particolare per quanto concerne il *ne bis vexari* – la giurisprudenza della Corte di Giustizia sembra alludere ad un'interpretazione del principio non necessariamente basata sulla sola dimensione penalistica rispetto alla quale, invece, sembra necessariamente più ancorata la giurisprudenza della Corte EDU, pare allora possibile – sebbene in via prospettica – convenire sulla qualificazione della norma del Trattato EDU alla stregua di uno *standard* minimo di tutela (in quanto condizionato dall'oggetto e dai limiti del processo in quella sede), cui potrebbe aggiungersi un più elevato *standard* di tutela – di matrice più propriamente comunitaria – capace di dispiegare i suoi effetti anche in ambiti, procedimentali e processuali, ulteriori rispetto alla mera dimensione penalistica.

Con questa chiave di lettura, dunque, sembrerebbe potersi prospettare l'operare del *ne bis vexari* anche rispetto a tutti quei casi in cui il provvedimento amministrativo tributario – e il relativo procedimento – abbiano per oggetto non solo l'irrogazione di sanzioni o di sovrattasse (in realtà qualificabili come

sostanzialmente “penali”⁵³) ma, in definitiva, ma anche rispetto agli altri casi in cui vi sia comunque una limitazione della libertà del contribuente.

Naturalmente, per le ragioni appena accennate, la relativa proposta normativa potrebbe necessitare di un qualche minimo adattamento rispetto alla proposta elaborata in seno al Sottogruppo 7.

Nell’**azione 3**, concernente la riscossione (par. 8), si è rappresentata la necessità di garantire una maggiore partecipazione del contribuente nel procedimento di assistenza amministrativa europea nella riscossione dei tributi. La proposta prende spunto dall’opportunità di prevedere un contraddittorio nella fase prodromica all’affidamento del carico all’agente della riscossione e, comunque, dall’opportunità di prevedere una tutela più ampia del contribuente esecutato dinanzi al giudice nazionale, nell’ipotesi di violazione dei principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

Nell’**azione 4** (parr. 5, 6 e 7) sono state analizzate le tematiche relative al processo tributario ed, in particolare, al par. 5), il diniego di autotutela e l’accertamento con adesione e la loro impugnabilità in caso di rifiuto espresso o tacito; al par. 6) è stata esaminata la prova testimoniale, prospettando l’opportunità di introdurre una forma di testimonianza scritta nel processo tributario italiano. Quest’ultimo, come noto, non prevede la possibilità dell’introduzione di tale prova. Tale proposta trova la sua legittimazione in quanto la giurisprudenza europea sembra affermare il principio secondo cui i divieti in tema di possibilità probatorie possono essere compatibili con il sistema del processo tributario solo se da ciò non ne derivi un grave pregiudizio della posizione del contribuente ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile, nonché al fine di garantire il rispetto del principio della parità delle armi, il cui mancato riconoscimento implicherebbe una lesione dei diritti del singolo garantiti dal diritto dell’Unione Europea.

In relazione alla sospensione cautelare (par. 7) viene evidenziata la necessità di limitare la verifica alla sola sussistenza del *fumus boni iuris*, eliminando la difficile dimostrazione, a carico del contribuente, del *periculum in mora* nel rispetto della tutela effettiva del contribuente ex art. 47 Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, nonché dell’integrità patrimoniale, così come individuata dall’art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, quale riconoscimento ulteriore alla tutela del patrimonio dell’individuo, e come altresì previsto dall’art. 1 del Primo protocollo addizionale della CEDU.

Nei paragrafi seguenti, verranno brevemente descritte le tematiche analizzate, le criticità emerse ed evidenziate le proposte di modifiche legislative.

1. Diritto al contraddittorio. Giusto procedimento e giusto processo (M.G. De Flora)

La bontà di un sistema fiscale non scaturisce solo da una corretta configurazione dei differenti tributi, ma anche dalla rilevanza sia dei procedimenti diretti ad un’effettiva applicazione dei tributi stessi, sia dalla loro attuazione amministrativa.

L’asimmetria conoscitiva che connota la struttura del rapporto di imposta e la circostanza che la posizione dei contribuenti risulta sempre più frequentemente oggetto di indagini complesse, acuisce la rilevanza di prevedere un generale diritto al contraddittorio nel procedimento tributario.

L’instaurazione di un contraddittorio tra le parti dell’obbligazione tributaria permette, infatti, un’effettiva percezione della realtà dei fatti, nonché una corretta interpretazione giuridica degli stessi.

In uno Stato di diritto, è fondamentale il rispetto alla certezza del diritto: ogni soggetto deve conoscere, in qualsiasi momento, la sua sfera di attuazione giuridica ed i limiti della stessa, deve poter sapere preventivamente quali sono le conseguenze che l’ordinamento ricollega al compimento di un determinato atto giuridico e quali sono i propri diritti affinché possa avere la piena certezza che la sua situazione sarà oggetto di tutela

Il contribuente, pertanto, deve partecipare innanzitutto nella fase del procedimento tributario, al fine di fornire, con finalità non solo collaborative, ma anche difensive, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un’obiettiva determinazione della materia imponibile.

⁵³ Alla stregua dei parametri elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU.

Il contraddittorio quindi, svolgerebbe sia la funzione di utile contrappeso al diritto alla prova, sia costituirebbe un idoneo strumento per un miglior accertamento della conoscenza del fatto, attraverso l'apporto partecipativo di ogni interessato all'approccio cognitivo.

Inoltre, il contraddittorio rinverrebbe il proprio fondamento anche in altri valori costituzionali, quali: il principio di uguaglianza; i precetti di buon andamento e di imparzialità dell'azione della Pubblica Amministrazione, unitamente ai corollari dell'economicità e dell'efficacia.

Il legislatore tributario italiano ha mostrato un crescente *favor* verso forme di collaborazione tra il Fisco ed il contribuente. Tuttavia, le norme italiane che introducono obblighi per l'Ufficio di natura partecipativa hanno un carattere derogatorio ovvero eccezionale, in quanto ammettono la partecipazione del soggetto passivo soltanto in determinate ipotesi specificamente disciplinate.

L'attualità e l'importanza della ricerca di forme di tutela del contribuente durante lo svolgimento di attività di controllo è testimoniata anche da alcune importanti pronunce delle Corti di Giustizia⁵⁴ in tema di contraddittorio endoprocedimentale che i giudici europei hanno elevato a principio generale del diritto dell'Unione Europea, in quanto diretta ed immediata manifestazione del diritto di difesa. In particolare, la Corte ha richiamato tra i diritti fondamentali il principio del diritto alla difesa, evidenziando che tale principio è destinato ad incidere principalmente sulla disciplina dei procedimenti amministrativi e, quindi, risulta essere autonomo e distinto rispetto alla garanzia di un processo equo ed entro un termine ragionevole, nonché al diritto alla tutela piena ed effettiva, che interessano, invece, le attività giurisdizionali. Quindi, il rispetto del diritto di difesa deve trovare applicazione in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione si propone di adottare un atto capace di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario, al quale deve essere riconosciuto il diritto di esporre le proprie ragioni prima della conclusione del procedimento tributario.

Inoltre, si evidenzia che il diritto di essere ascoltati implica anche che l'Amministrazione presti tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni così presentate dall'interessato analizzando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando la sua decisione, laddove l'obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all'interessato di comprendere le ragioni opposte alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa.⁵⁵

E' altresì necessario considerare che la consacrazione, a livello europeo, del principio del contraddittorio procedimentale quale principio fondamentale dell'Unione Europea è avvenuta, a livello normativo, con la proclamazione contenuta nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Inoltre, l'art. 47 della Carta sancisce il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva e, tra i requisiti di tale tutela, figura il principio del contraddittorio che deve essere applicato ad ogni procedura che possa sfociare in una decisione che pregiudichi sensibilmente gli interessi di un soggetto. In particolare, il principio di effettività del diritto dell'Unione Europea postula innanzitutto la necessaria elaborazione di un "progetto di provvedimento", per consentire al destinatario la conoscenza delle pretese che la Pubblica Autorità intende formulare, assicurando, in tal modo al destinatario, il diritto ad essere ascoltato e la possibilità per quest'ultimo di difendersi prima dell'eventuale emanazione dell'atto amministrativo lesivo⁵⁶ dei suoi interessi.

Un altro elemento che richiede il principio di effettività è rappresentato dalla circostanza che il destinatario dell'atto possa beneficiare di un congruo termine per realizzare una difesa efficace. A tal riguardo, assume rilevanza la sentenza *Sopropé* in precedenza citata, in quanto nella stessa è contenuta una generale definizione del concetto di "termine ragionevole", valida, non solo per la fase giurisdizionale, ma anche per quella procedimentale. In particolare, i giudici europei hanno affermato l'opportunità che sia il legislatore nazionale a fissare un termine minimo di esplicazione del dialogo che deve essere instaurato prima

⁵⁴ Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*; Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*.

⁵⁵ Corte di Giustizia, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore*.

⁵⁶ La lesione deve pregiudicare «in maniera sensibile» gli interessi del soggetto controllato, non avendo rilievo su atti che non si riflettano in modo significativo sulla sfera (patrimoniale e/o personale) di quest'ultimo. V. Corte di Giustizia, 26 settembre 2013, causa C-418/11, *Texdata*.

dell'emissione del provvedimento, in attuazione dei principi di eguaglianza e di certezza del diritto. Dalla succitata sentenza ne deriva, per quanto in questa sede interessa, che il contraddittorio anticipato è sempre doveroso, a prescindere dal luogo e dalla modalità di realizzazione dell'istruttoria fiscale, che, però, influenzano l'adeguata configurazione del "termine ragionevole".

Infine, il principio di effettività esige che il provvedimento lesivo contenga (come evidenziato anche in precedenza) una motivazione rafforzata, ossia è necessario che l'Amministrazione interessata analizzi, con la dovuta attenzione, le osservazioni eccepite dalla parte coinvolta ed indichi, in modo sufficientemente dettagliato e concreto, i motivi per i quali ritiene di dover comunque procedere all'emanazione dell'atto.⁵⁷ In questo modo, l'interessato potrà comprendere le ragioni per le quali l'Amministrazione ha deciso di non considerare le argomentazioni addotte dal destinatario dell'atto lesivo. In altri termini, per garantire l'effettività del contraddittorio endoprocedimentale è altresì necessario statuire un obbligo di valutazione effettiva delle deduzioni difensive addotte dal contribuente a carico dell'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà considerarle nella formazione della decisione sull'*an* e sul *quantum debeatur*, così come dovrà esplicitare le ragioni che inducono a disattendere le osservazioni del contribuente.

Pertanto, anche il diritto dell'Unione Europea prevede la necessità di garantire una tutela per il contribuente anteriore alla fase processuale.

Tale conclusione si desume altresì dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo,⁵⁸ che si è pronunciata sulla possibilità di anticipare la tutela delle garanzie del contribuente ad una fase anteriore a quella contenziosa.

Come è noto, l'orientamento tradizionale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ritiene che l'art. 6 della CEDU non sia applicabile anche ai rapporti tributari, in quanto quest'ultimi rientrerebbero nel potere di imperio degli Stati aderenti al Consiglio d'Europa ed anche perché sarebbe impossibile ricondurre le controversie relative all'obbligazione tributaria a quelle attinenti ai diritti e doveri di carattere civile e penale a cui si riferisce il succitato art. 6.

La sentenza *Ravon* in precedenza citata non contiene, né espressamente, né implicitamente, alcun *revirement* rispetto all'orientamento tradizionale della Corte di Strasburgo,⁵⁹ ma dalla stessa emerge che i giudici ritengono non sufficiente l'affidamento della cura degli interessi meritevoli di tutela ad un soggetto terzo, imparziale ed indipendente (ossia il giudice), considerando necessario altresì il riconoscimento di garanzie procedurali, tra le quali assume rilievo preminente il contraddittorio, che, di fatto, costituisce un'efficace garanzia, non surrogabile dall'indipendenza dell'organo garante.⁶⁰

⁵⁷ Corte di Giustizia, 5 novembre, 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punto 42 e ss.; Corte di Giustizia, 22 novembre 2012, causa C-277/11, *M*, punto 88.

⁵⁸ Il riferimento è al caso *Ravon* (Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 21 febbraio 2008, *Ravon e altri c. Francia*), concernente l'applicabilità delle garanzie ex art. 6 all'istruttoria tributaria finalizzata alla ricerca di elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati.

⁵⁹ Come è noto, il lavoro ricostruttivo ed interpretativo dei giudici di Strasburgo ha portato ad un tendenziale estensione dell'ambito di applicazione della Convenzione. Nel corso tempo, la Corte ha, infatti, considerato i cambiamenti intervenuti nella società evidenziando, pertanto, una *vis* espansiva della sua giurisprudenza in ambito tributario. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha riconosciuto, pertanto, l'applicabilità della CEDU: alle sanzioni amministrative tributarie; alle controversie in tema di agevolazioni tributarie (Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 26 marzo 1992, *Editions Périscope c. Francia*); alle controversie in tema di diritti di prelazione del Fisco (Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*); ai rimborsi tributari (Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 3 ottobre 2003, *Buffalo c. Italia*; Id., 22 ottobre 2003, *Cabinet Diot c. Francia*) ed, infine, come suesposto, alle verifiche fiscali, ammettendo, pertanto, il sistema delle garanzie convenzionali anche nel settore più autoritativo dell'azione amministrativa, ossia l'istruttoria amministrativa.

⁶⁰ Sul punto v. anche Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 24 luglio 2008, *André altri c. Francia*; Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 18 settembre 2008, *Kandler e altri c. Francia*; Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 16 ottobre 2008, *Maschino*; Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 20 novembre 2008, *Società IFB*; Corte Europea dei Diritti Umani, sentenza 10 dicembre 2009, *Joubert*.

E' possibile osservare che se i diritti procedurali debbano essere garantiti anche in presenza di misure volte a realizzare un interesse essenziale della comunità internazionale nel suo complesso (In tal senso, v. Corte di Giustizia, 3 settembre

Inoltre, la garanzia di un giusto procedimento comporta la possibilità di garantire un giusto processo per tutte le misure che sono in grado di incidere sulla sfera giuridica dell'interessato.

L'attuale orientamento della giurisprudenza italiana⁶¹ sul tema del contraddittorio non è condivisibile, perché il diritto di instaurarlo nella fase procedimentale non può essere subordinato alla natura del tributo ed alla procedura di recupero in concreto attivata dall'Amministrazione finanziaria, in quanto ciò determinerebbe irragionevoli disparità di trattamento tra i contribuenti. Inoltre, è necessario considerare che sovente il procedimento adottato (rimesso spesso ad una scelta arbitraria dell'Amministrazione finanziaria) ovvero l'atto con cui vengono avanzate le pretese concernente i tributi armonizzati e non armonizzati è unico. Quindi, sarebbe operativamente difficile realizzare una netta separazione tra i succitati tributi.

Inoltre, l'art. 5-ter del d. lgs. n. 218/97 (così come modificato dall'art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58) che ha introdotto l'obbligo per gli Uffici di notificare ai contribuenti, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, un invito al contraddittorio, non può essere considerato una norma di portata generale sulla partecipazione, in chiave di contraddittorio, del contribuente nel procedimento tributario, dato che la suddetta normativa attiene ad una fase circoscritta del procedimento e si inserisce nell'ambito dell'accertamento con adesione.

Sulla base delle considerazioni in precedenza esposte e considerando altresì la circostanza che l'atto può divenire definitivo se non tempestivamente impugnato dal contribuente e che l'avviso di accertamento è un provvedimento dotato di effetti esecutivi, si suggerisce:

- l'introduzione di un principio generale al contraddittorio nel procedimento tributario attraverso una specifica norma all'interno dello Statuto del contribuente, che precisi altresì, in maniera chiara ed inequivocabile, le conseguenze in caso di mancata instaurazione del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nonché le conseguenze in caso di omessa considerazione, nella motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, delle argomentazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio.

Si suggerisce la seguente formulazione:

1. *L'Ufficio, prima dell'emissione di un qualsiasi atto, ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti per l'attività di accertamento.*
2. *L'emissione dell'atto non preceduta dall'invito di cui al comma 1 determina la nullità dell'atto.*
3. *L'atto eventualmente emesso dall'Ufficio dovrà essere motivato considerando anche i dati e le notizie di cui al comma 1.*

- eliminazione dell'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997, in quanto l'introduzione della norma dello Statuto dei diritti del contribuente, suggerita nel punto precedente, avrebbe portata generale.

Eliminazione dell'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997.

2. Tutela giudiziale *ex ante* e rispetto delle regole dello stato di diritto durante le procedure internazionali di assistenza mutua (M.P. Nastri)

2008, cause riunite C-402/05 e C-415/05, *Kadi*), devono essere a maggior ragione osservati anche nell'ambito dei procedimenti tributari, nei quali sono in gioco gli stessi elementi di natura personale di tipo essenzialmente proprietario.

⁶¹ Il riferimento è, in particolare, alla posizione espressa nella sentenza Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823, che statuisce che il contraddittorio ha una generale applicazione solo nelle materie armonizzate; mentre, invece, per i tributi non armonizzati, non sussiste un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito della formazione dell'atto, ma deve essere instaurato soltanto nei casi espressamente previsti.

I diritti del contribuente, nonostante i rinnovati rapporti con l'amministrazione finanziaria siano ispirati sempre di più alla collaborazione, non trovano nella fase del procedimento tributario una adeguata tutela.

L'attività impositiva dell'amministrazione finanziaria rientra, come noto, nell'attività amministrativa in senso tecnico con la conseguenza della diretta applicabilità della l. 241/90. In ambito tributario, tuttavia, risulta preclusa l'applicazione dei principi della partecipazione al procedimento e del diritto di accesso agli atti ai sensi rispettivamente degli artt. 13 co. 2 e 24 c. 1 lett. b); le suddette disposizioni escludono espressamente la partecipazione e l'accesso ai procedimenti tributari, ferme le particolari norme che li regolano.

Occorre chiarire che il diritto di accesso nel nostro ordinamento trova la sua giustificazione nel principio del buon andamento, dell'imparzialità e della trasparenza dell'amministrazione, ex art. 97 Cost. Sotto questo aspetto deve essere collocato il dovere di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa; l'A.F. agisce con imparzialità, trasparenza e nel rispetto del principio di buon andamento, evitando discriminazioni e disparità di trattamento. Il diritto di accesso contribuisce a garantire il corretto esercizio del diritto alla difesa ex artt. 24 e 113 della Cost.

In ambito tributario la legge 27 luglio 2000 n. 212, non contiene un'esplicita previsione normativa in merito ai citati aspetti sancendo invece, agli artt. 5, 6 e 7 l'obbligo di informazione, chiarezza degli atti e semplificazione, nonché di motivazione degli atti; sono poi le singole leggi d'imposta a sanzionare l'azione amministrativa in caso di carenza di detti diritti del contribuente⁶². Il diritto di accesso può essere inteso anche come attuazione del diritto all'informazione sancito dall'art. 21 Cost. comportando un obbligo in capo alla A. F. di consentire al richiedente l'accesso ai documenti.

L' A. F. oppone il proprio rifiuto all'accesso agli atti ogni qualvolta sussiste un "superiore interesse" previsto dalla legge, che pregiudica l'indagine consentendo la conoscenza delle informazioni⁶³. Occorre precisare inoltre, che il diritto di accesso agli atti tributari non si identifica con il generico interesse di ogni contribuente a verificare il buon andamento dell'attività amministrativa; il soggetto ha il diritto ad informarsi mediante l'accesso agli atti tributari, e tale diritto può essere sacrificato solo in costanza del superiore interesse dello Stato che consiste nella sollecita e pronta riscossione delle risorse necessarie a garantire le funzioni pubbliche essenziali. Sebbene l'inaccessibilità ai documenti tributari imponga all'amministrazione finanziaria di mantenere il segreto al fine di concludere il procedimento istruttorio senza interferenze, non sempre l'interesse fiscale è minato dall'accesso del contribuente agli atti, considerato che non sempre si traduce in un inquinamento di prove. L'esigenza di riservatezza e celerità della fase istruttorio, ad esempio, non subisce alcuna limitazione nel caso in cui i documenti non siano modificabili dal contribuente. Una corretta ponderazione tra i contrapposti interessi, innanzi chiariti, potrebbe suggerire quindi la necessità di limitare il diritto di accesso agli atti alle sole ipotesi in cui la conoscenza preventiva degli atti da parte del contribuente si concretizzi in un effettivo pericolo per la riscossione delle imposte dovute. Solo in tal caso troverebbe giustificazione il suddetto limite all'esercizio del diritto di accesso.

La partecipazione del contribuente nella fase del procedimento tributario appare, pertanto, un'esigenza crescente al fine di perseguire il buon andamento all'A. F. (attraverso la corretta determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta) e garantire il diritto alla difesa da parte del contribuente.

Nell'attuale contesto normativo in cui i rapporti tra fisco e contribuente sono sempre più improntati al dialogo e alla collaborazione, il divieto di accesso agli atti nel procedimento tributario appare lesivo dei diritti del contribuente e non conforme alla normativa europea.

Occorre infatti considerare la necessità che l'ordinamento tributario italiano si conformi alla disciplina ed agli orientamenti euro unitari in attuazione dei principi contenuti negli artt. 41 e 47 CDFUE.

Le considerazioni sin qui espresse possono trovare applicazione anche in un'ottica europea ed internazionale: l'ordinamento tributario italiano, infatti, non riconosce la tutela giuridica *ex ante* in relazione all'esercizio

⁶² Ad es. art. 42 co. 3 d.p.r. 600/73 (omessa o carente motivazione, mancata allegazione dell'atto cui si fa rinvio o riproduzione del contenuto essenziale).

⁶³ Il diritto di accesso introdotto dalla L. n. 241/1990 (art. 22 e ss.) e successivamente modificato con le leggi n. 15 e n. 80/2005 e con il d. lgs. n. 97/2016, riconosce detto diritto quale principio generale dell'ordinamento.

“dell’assistenza mutua” a livello internazionale ed europeo svolta in modo non conforme agli obblighi stabiliti dalla legge.

Sulla base della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia si evince la necessità di prevedere la tutela del contribuente con riferimento a:

a) diritto di consultare il proprio fascicolo riguardante un controllo fiscale

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, con la nota sentenza *Glencore Agriculture Hungary*⁶⁴ ha sancito che nel caso in cui l’A. F. intenda basare la propria decisione su elementi di prova ottenuti nell’ambito di procedimenti penali e di procedimenti amministrativi connessi, il soggetto passivo deve avere la possibilità di ricevere, previa richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo su cui l’A. F. ha fondato la motivazione dell’atto, fatta eccezione del caso in cui superiori obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell’accesso a dette informazioni e a detti documenti.

Il pieno rispetto dell’esercizio dei diritti della difesa impone all’A. F., prima dell’adozione di un atto pregiudizievole, di mettere a disposizione del contribuente, destinatario del provvedimento impositivo, il fascicolo relativo al controllo effettuato presso il suo fornitore (i documenti su cui si fondano le contestazioni, i verbali redatti e le decisioni assunte); appare lesiva dei diritti del contribuente la prassi secondo cui l’Amministrazione comunichi indirettamente, per estratto, al contribuente soltanto una parte degli elementi raccolti nell’ambito del procedimento amministrativo e/o penale nei confronti del fornitore.

Occorre consentire al soggetto passivo il diritto di esaminare gli elementi di prova, compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali l’A. F. intende fondare la propria decisione, e assicurare, inoltre, allo stesso il diritto di poterli contestare nel corso del procedimento di cui è oggetto.

Il soggetto passivo deve, in sintesi, poter avere accesso durante il procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l’amministrazione intende fondare la propria decisione o che possano essere utili per l’esercizio dei diritti della difesa, salvo che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso⁶⁵.

Il giudice adito con un ricorso proposto avverso il provvedimento impositivo deve, inoltre, poter verificare la legittimità dell’ottenimento e dell’utilizzo di tutti gli elementi acquisiti nel corso dei procedimenti amministrativi o penali connessi.

Occorrono, in mancanza di una effettiva previsione normativa nel nostro ordinamento tributario, maggiori garanzie a tutela del contribuente nella fase istruttoria, al fine di garantire il corretto svolgimento del procedimento.

L’interpretazione della Corte di Giustizia consente ulteriori riflessioni in merito all’accesso al proprio fascicolo⁶⁶. I giudici europei, con una recente sentenza hanno stabilito che, qualora al contribuente sia inibito l’accesso al proprio fascicolo tributario, non motivato da ragioni superiori, detta preclusione rende nullo l’accertamento solo se il giudice constata che, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento avrebbe avuto esito diverso.

b) tutela al diritto di accesso ai documenti di terzi

La necessità di introdurre già nella fase procedimentale la tutela effettiva del contribuente emerge dalle più recenti interpretazioni della Corte di Giustizia anche in relazione all’accesso ai documenti di terzi.

La sentenza della Corte di Giustizia *Berlioz*⁶⁷ ha chiarito che, se un soggetto a cui viene richiesta un’informazione specifica nel contesto della cooperazione amministrativa regolata dalla direttiva 2011/16/UE rifiuta di fornire questa informazione, l’irrogazione della sanzione prevista dalla normativa nazionale per il rifiuto non è applicata automaticamente; al giudice nazionale viene riconosciuto, il potere di verificare se

⁶⁴ Cfr. CGUE, sent. 16 ottobre 2019, C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary*.

⁶⁵ Cfr. CGUE, sent. 9 novembre 2017, C-298/16, *Teodor Ispas*.

⁶⁶ Cfr. CGUE, sent. 4 giugno 2020, C-430/18, *SC. CF*.

⁶⁷ Cfr. CGUE, sent. 16 maggio 2017, C-682/15, *Berlioz Investment Fund*.

l'informazione richiesta risulta pertinente rispetto agli scopi di prevenire le evasioni e le frodi, in caso contrario potrà rideterminare le sanzioni inflitte. I giudici europei hanno dichiarato che la Carta dei diritti fondamentali dell'UE trova applicazione considerato che le autorità del Lussemburgo, per infliggere un'ammenda alla *Berlioz* a seguito del suo rifiuto di fornire le informazioni richieste, hanno attuato la direttiva dell'Unione sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale. La sentenza ha quindi chiarito che il giudice nazionale, a cui è stato sottoposto il ricorso contro la sanzione inflitta a seguito dell'inottemperanza ad una decisione di ingiunzione, deve poter esaminare la legittimità al fine di garantire il rispetto del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo ex art. 47 CDFUE. La decisione di ingiunzione, precisa la Corte è legittima solo se le informazioni richieste sono «prevedibilmente pertinenti» ai fini dell'indagine tributaria condotta dallo Stato membro che le richiede.

I giudici europei anche nella sentenza *État Luxembourgeois*⁶⁸ hanno riconosciuto il diritto a un ricorso effettivo garantito dalla Carta dei diritti fondamentali secondo cui è fatto obbligo di consentire alle persone che detengono informazioni di cui l'amministrazione nazionale richiede la comunicazione, nell'ambito di una procedura di cooperazione tra Stati membri, di proporre un ricorso diretto avverso tale richiesta. Gli Stati membri possono privare di detto rimedio giurisdizionale diretto il contribuente, oggetto dell'indagine tributaria e i terzi interessati dalle informazioni di cui trattasi, sempre che vengano garantiti altri rimedi giurisdizionali che consentano a questi ultimi di ottenere un controllo in via incidentale su detta richiesta⁶⁹.

Alla luce delle considerazioni emerse dall'interpretazione dei giudici europei sinteticamente espone sub a) e sub b) si propongono le seguenti modifiche normative volte a consentire la partecipazione del contribuente al procedimento, eliminando la preclusione assoluta del diritto di accesso tramite l'introduzione di "una prova di resistenza" a carico dell'A. F. che dovrà motivare il diniego di accesso. In questo caso, salvo la sussistenza di un "superiore interesse", sarà la stessa A. F. a dover fornire la prova che la mancata consultazione del fascicolo da parte del contribuente non avrebbe cambiato il risultato.

Il giudice dovrà decidere se la mancata consultazione del fascicolo da parte del contribuente abbia leso il suo diritto alla difesa e se invece, venendo in possesso di determinate informazioni, avrebbe potuto difendersi preventivamente, evitando l'emissione dell'avviso di accertamento o mutandone il contenuto.

Si propone la seguente modifica al testo dell'art. 13, comma 2, legge n. 241/90:

Art. 13 (Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione)

2. *Dette disposizioni si applicano anche alla materia tributaria, per quanto da essa non specificamente regolato e nella misura in cui siano compatibili con la stessa.*

Si propone, inoltre, una modifica alla legge n. 212/2000, attraverso l'introduzione di una norma che preveda l'inserimento, oltre a quanto già suggerito nei paragrafi 1 e 3 della presente proposta, anche di quanto segue:

- *Al contribuente deve essere consentito, durante il procedimento, l'accesso a tutti gli elementi raccolti anche nel corso di procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possano essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, salvo che obiettivi di interesse generale giustificano la restrizione di tale accesso, pena la nullità dell'avviso di accertamento.*
- *E' fatto obbligo all'amministrazione tributaria di informare i soggetti interessati prima di procedere all'assistenza mutua transnazionale, pena la nullità dell'avviso di accertamento.*⁷⁰

⁶⁸ Cfr. CGUE, sent. 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État Luxembourgeois* contro B.

⁶⁹ La Corte ha precisato, inoltre, che una richiesta di informazioni può validamente avere ad oggetto categorie di informazioni, anziché informazioni precise, se tali categorie sono delimitate mediante criteri che ne determinano il carattere "prevedibilmente pertinente". Cfr. CGUE, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État Luxembourgeois*, cit..

⁷⁰ Eventualmente inserire, invece, nell'art. 6, co. 1 bis L. 212/2000.

Si propone, altresì, la seguente modifica dell'art. 24, comma 1, lett. b), consentendo il diritto di accesso, salvo motivi di superiore interesse e l'introduzione della prova di resistenza a carico dell'A. F.:

Art. 24 co.1, lett. b) Esclusione del diritto di accesso:

1. Il diritto di accesso è escluso:

b) nei procedimenti tributari, per i quali l'amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare il pregiudizio all'attività istruttoria in corso. Restano le particolari norme che regolano il procedimento tributario.

3. *Diritto a non auto incriminarsi* (M.G. De Flora)

La tutela del diritto a rimanere in silenzio ed a non autoincriminarsi mira ad evitare che l'interessato sia obbligato a rilasciare, in via forzata, dichiarazioni che ne provino la responsabilità penale, senza, quindi, poter legittimamente giustificare la mancata esibizione di documenti da parte dell'interessato.

Non è espressamente previsto né dall'art. 6 CEDU, né dalle disposizioni contenute agli artt. 48-50 Carta di Nizza, ma si ricava, in via interpretativa, come espressione del diritto al giusto processo.

In merito all'esistenza di un nucleo di diritti procedurali del contribuente, la Corte Europea dei Diritti Umani⁷¹ ha rilevato l'incompatibilità con l'art. 6 della CEDU della gravosa sanzione amministrativa tributaria irrogata dalle Autorità fiscali a carico di un contribuente che si era rifiutato di produrre una serie di documenti richiesti durante una verifica fiscale. La Corte si è, quindi, pronunciata sul diritto del contribuente di tacere durante le attività istruttorie, statuendo che il diritto al silenzio ed il principio a non auto-incriminarsi costituiscono *standard* internazionali generalmente riconosciuti che si collocano alla base della nozione di equo processo. Pertanto, in linea con la propria pregressa giurisprudenza,⁷² la Corte ha evidenziato che l'irrogazione di sanzioni a fronte della mancata produzione di documenti richiesti infrange il diritto al silenzio e comporta una violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU.

Nella materia tributaria, il diritto a non auto incriminarsi non può essere invocato in modo da ledere il generale obbligo di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria, posto a carico del contribuente e di soggetti terzi, cui la legge impone di tenere la documentazione necessaria all'attuazione del prelievo tributario e, pertanto, non potrà neanche validamente giustificare la mancata esibizione di scritture contabili in sede di controllo richieste da parte degli organi ispettivi.

Per poter assicurare una piena ed effettiva tutela di tale diritto in materia tributaria, si considera che sia necessario che trovi applicazione, non solo in sede processuale, ma anche procedimentale ed anche anteriormente all'emanazione dell'atto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, si ritiene, considerando anche la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo,⁷³ che la protezione di tale diritto debba estendersi a partire dal momento in cui l'Amministrazione venga a conoscenza di fatti dotati di una potenziale rilevanza penale, di cui dovrebbe rendere edotto il soggetto interessato, affinché questa possa decidere la propria strategia di difesa come normalmente accade con la comunicazione dell'avviso di garanzia in base alla procedura penale applicabile nell'ordinamento italiano.

Tale diritto troverebbe applicazione per tutte le prove assunte contro la volontà di tale soggetto ovvero senza la possibilità per quest'ultimo di provare in proprio favore.⁷⁴ Ogni prova assunta in violazione di tale diritto dovrebbe, quindi, essere inutilizzabile quando il procedimento ed il processo nel complesso abbiano violato tale diritto.⁷⁵

Sulla base delle considerazioni in precedenza esposte, si suggerisce:

⁷¹ CEDU, sentenza 5 aprile 2012, *Chambaz c. Suisse*.

⁷² CEDU, sentenza 8 febbraio 1996, *Murray c. Regno Unito*; CEDU, sentenza 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*.

⁷³ CEDU, 8 febbraio 1996, *Murray*.

⁷⁴ CEDU, 3 maggio 2001, *J.B. ./ Svizzera*.

⁷⁵ CEDU, 29 giugno 2007, *O'Halloran e Francis*.

- l'introduzione di una norma all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente che statuisca l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di informare il soggetto interessato di fatti dotati di una potenziale rilevanza penale e della conseguente inutilizzabilità di ogni prova adottata in violazione di tale diritto.

Si suggerisce la seguente formulazione:

1. *L'Ufficio, anche prima dell'emanazione dell'atto, ha l'obbligo di informare il contribuente dei fatti dotati di potenziale rilevanza penale.*

2. *Qualsiasi prova adottata senza il rispetto dell'obbligo di cui al precedente comma è inutilizzabile.*

4. Autotutela sostitutiva e unicità dell'atto di accertamento (M.P. Nastri)

4.1 L'autotutela sostitutiva

Nel diritto tributario, come noto, l'autotutela è stata introdotta dall'art. 68 d.p.r. 287/1992, poi abrogato dall'art. 23 del d.p.r. 107/01 e successivamente reintrodotta con l'art. 2 *quater* del d.l. 564/94 conv. in l. 656/94. Completa l'*iter* normativo l'introduzione del regolamento introdotto con d.m. 37/97. L'istituto introdotto nell'ordinamento tributario prevede il potere-dovere da parte dell'ufficio dell'A. F. che ha emesso un atto illegittimo o infondato, anche se divenuto definitivo e salvo i casi di giudicato sostanziale favorevole all'A. F., di annullare o revocare detti atti viziati. La *ratio* dell'introduzione dell'autotutela è, come noto, da ravvedere nel tentativo di superare l'indisponibilità del credito tributario e di limitare la responsabilità dei funzionari circoscritta al dolo ed alla colpa grave (art. 2-*septies*, l. 656/94).

L'annullamento o la revoca di un atto può avvenire su istanza di parte o su iniziativa dell'ufficio con la conseguenza che il caso di annullamento di un atto viziato da un errore formale può determinare l'emissione, nel termine di decadenza, di un altro atto, che sostituisce il precedente.

Il tema dell'autotutela sostitutiva coinvolge l'esame di un tema classico del diritto tributario che tocca l'unicità e la globalità dell'accertamento.

Ai nostri fini occorre verificare se la pretesa tributaria, esercitata, nei termini di decadenza possa frammentarsi per ciascun periodo d'imposta.

Senza alcuna pretesa di esaustività occorre, pertanto, rammentare che il caso di autotutela sostitutiva differisce dall'ipotesi di accertamento integrativo; per le imposte dirette e per l'Iva, come noto, è prevista la possibilità da parte dell'A. F., sempre nel termine decadenziale, di integrare o modificare l'accertamento mediante la notificazione di nuovi avvisi sulla base, però, della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. In tali circostanze, l'A. F. dovrà indicare a pena di nullità i nuovi elementi e gli atti o fatti venuti a conoscenza dall'ufficio, evitando così che il potere di autotutela sostitutiva consenta di aggirare il limite posto agli accertamenti integrativi. Secondo la giurisprudenza consolidata ciascuno degli atti conserva la sua autonoma esistenza ed efficacia. In tale ipotesi, pertanto, l'A. F. dovrà emettere un accertamento integrativo,⁷⁶ non configurandosi l'autotutela sostitutiva nel caso in cui il nuovo atto, sia fondato su nuovi e sopravvenuti elementi.

Sul tema dell'autotutela sostitutiva l'orientamento della giurisprudenza non è pacifico. Secondo la più recente interpretazione della Cassazione, l'ufficio non può sostituire in autotutela un avviso di accertamento

⁷⁶ Diverso è il caso esaminato dalla Suprema Corte (v. Cass. civ. Sez. VI - 5, ord. 7 settembre 2020, n. 18625) in cui l'A.F. ha posto in essere una modifica in diminuzione del precedente avviso di accertamento ha comportato non la sostituzione dell'atto impositivo originariamente opposto dal contribuente, ma solo la sua riduzione quantitativa. Si esclude in questo caso che ci si trovi di fronte ad un caso di vera e propria autotutela sostitutiva. Ciò corrisponde al principio secondo cui "in tema di accertamento delle imposte, la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente".

con un altro modificato sulla base di una diversa valutazione *ex post* degli stessi elementi⁷⁷. Secondo altro orientamento della Cassazione, invece, l'esercizio della autotutela sostitutiva da parte della A. F., mediante sostituzione di un precedente atto impositivo con effetti di correzione di un precedente atto di imposizione, non pone alcun limite al riesame, se il precedente atto viene annullato ed emesso un nuovo avviso⁷⁸. L'A. F. può, ad esempio, sostituire l'atto emanato carente di motivazione con un nuovo avviso diversamente motivato⁷⁹. Il dibattito giurisprudenziale concerne la possibilità di sostituire un precedente avviso illegittimo, con un altro contenente modifiche sia degli elementi formali, sia sostanziali.

La questione da esaminare in questa sede è, tuttavia, in relazione alla tutela del contribuente, non tanto sotto il profilo della duplicazione di un tributo o della doppia imposizione o del risarcimento del danno, ma del diritto a non essere sottoposto a due procedimenti e a non dover affrontare due giudizi con relative spese (*ne bis vexari*).

L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e l'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu tutelano il diritto inviolabile a non essere perseguito o condannato due volte per il medesimo illecito in

⁷⁷ Cfr. Cass., sent. 14 marzo 2020, n.7293 che testualmente chiarisce: "la sostituzione in autotutela è istituto diverso dall'accertamento integrativo, in quanto solo il secondo può fondarsi sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi fatti di evasione". Non è quindi ammesso che l'avviso sostitutivo possa essere fondato su una mera rivalutazione dei fatti o giuridica degli stessi elementi posti alla base di quello annullato in autotutela. In tal senso v. Cass., sent. 3 giugno 2015, n.11421. Sotto il profilo europeo occorre sottolineare che la Corte di Giustizia ha ammesso eccezionalmente la correzione di errori formali cfr. CGUE, sent. 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade SpA*.

⁷⁸ Cfr. Cass., ord., 05 ottobre 2018, n. 24496 che testualmente chiarisce: "... *omissis*...in proposito, con specifico riferimento al potere di riforma dell'atto impositivo, è stato precisato: a) che l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicchè, rimosso con effetto "*ex tunc*" l'atto di accertamento illegittimo od infondato, la Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto la potestà impositiva (cfr. Cass. 5 sez. 20.7.2007 n. 16115, id. 20.6.2007 n. 14377, entrambe in materia di imposte reddituali; Cass. 5 sez. 8.07.2015 n. 14219); b) che dalla non consumazione del potere impositivo, in caso di annullamento o revoca dell'atto viziato, discende il corollario che il provvedimento di riforma adottato in sede di autotutela, non dispone per l'avvenire ma retroagisce al momento della applicazione imposta, proprio in quanto viene a sostituirsi all'originario atto impositivo (cfr. Cass. 5 sez. 21.1.2008 n. 1148; id. 30.12.2009 n. 27906 - entrambe in materia di imposte sui trasferimenti -); c) che il rimedio della "autotutela sostitutiva" differisce dal potere di integrazione dell'atto impositivo in quanto quest'ultimo presuppone la esistenza di un precedente valido atto di imposizione, mentre il primo richiede quale condizione necessaria la eliminazione (anche implicita nel caso in cui l'atto riformato riproduca lo stesso contenuto dell'atto sostituito: Cass. 5 sez. 3.8.2007 n. 17119) del precedente atto impositivo illegittimo od infondato; d) che la riforma dell'atto impositivo non è limitata ai soli vizi formali, ma può estendersi a "tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto" (Cass. 5 sez. 23.2.2010 n. 4272 - in materia di imposte reddituali - che richiama espressamente la sentenza 22.2.2002 n. 2531, e riconduce la condizione necessaria della nullità formale alla sola ipotesi di "sostituzione di un precedente atto impositivo con altro avente contenuto identico" e quindi alle sole ipotesi di "correzione" del medesimo atto - peraltro il principio è affermato come obiter in quanto nel caso concreto la "sostituzione" dell'atto impositivo si era resa necessaria in conseguenza di una successiva dichiarazione parzialmente modificativa di quella precedentemente presentata dal contribuente -); e) che il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e del divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (cfr. Cass. 5 sez. 16.7.2003 n. 11114; Cass. 5 sez. 20.11.2006 n. 24620; Cass. 5 sez. 8.07.2015 n. 14219; Cass., sez. 6-5, 17.06.2016 n. 12661), nonché del diritto di difesa del contribuente; (Cass. 5 sez. 26.3.2010 n. 7335; Cass. 5 sez. 8.07.2015 n. 14219; Cass., sez. 6-5, 17.06.2016 n. 12661); la giurisprudenza di questa Corte ha, al riguardo, ricercato un bilanciamento tra gli interessi contrapposti (esercizio del potere impositivo; esercizio del diritto di difesa del contribuente), affermando che il potere di autotutela implica l'obbligo dell'Amministrazione di annullare il precedente atto impugnato dal contribuente, ovvero riconoscendo all'atto "sostitutivo" adottato in pendenza di lite un effetto caducante automatico dell'atto "sostituito" ("la tutela del diritto di difesa del contribuente ed in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto"), con la conseguenza che, in entrambi i casi, l'atto sopravvenuto viene a riflettersi sul processo in corso determinando la cessazione della materia del contendere, per venir meno dell'oggetto stesso della impugnazione e quindi dell'interesse del contribuente ad ottenere una pronuncia su un atto che non regola più il rapporto;... *omissis*".

⁷⁹ Cfr. Cass., sent. 21 marzo 2018, n. 7033, secondo cui è legittima l'emanazione da parte dell'Ufficio di un nuovo avviso di accertamento, sostitutivo di quello già precedentemente notificato al contribuente ed annullato in sede di autotutela, perché privo di motivazione.

relazione al quale sia già intervenuta una sentenza di assoluzione o di condanna definitiva. In ambito Cedu, il *ne bis in idem* trova esplicitazione quale divieto di un doppio procedimento a carico dello stesso soggetto, e quale divieto di irrogare più sanzioni per il medesimo fatto di reato.

Sul punto la Corte di Giustizia⁸⁰ ha ricordato che, secondo una costante giurisprudenza, “il giudice nazionale incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le norme di diritto dell’Unione ha l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando, all’occorrenza di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale”⁸¹.

Si potrebbe pertanto prevedere, come già esposto in relazione al contraddittorio preventivo, l’inserimento di una norma sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario consentendo, anche in caso di istanza di autotutela (nei casi di richiesta di annullamento di un atto) l’obbligo di contraddittorio preventivo pena la nullità dell’atto emesso in mancanza di detta fase preventiva.

Inoltre, considerato che nel nostro ordinamento manca una adeguata tutela dei diritti del contribuente a non essere sottoposto a due procedimenti e a non dover affrontare due giudizi con relative spese e il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno⁸², si propone la seguente modifica: introduzione di una norma nello statuto dei diritti del contribuente contenente una esplicitazione del divieto di *ne bis in idem* nel procedimento tributario (salvo l’eventuale riconoscimento espresso del diritto al risarcimento del danno nel rispetto dell’art. 41 CDFUE).

Si suggerisce l’introduzione della seguente norma all’interno della legge n. 212/2000:

Al fine di garantire l’unicità delle attività di verifica e accertamento è fatto divieto all’amministrazione finanziaria di ripetere atti nulli in relazione alla medesima pretesa impositiva.

In considerazione di quanto illustrato nell’introduzione, la norma testè prospettata potrebbe trovare una applicazione più ampia anche in relazione ad ogni forma di duplicazione di atti nel procedimento tributario. In tal modo, essa svolgerebbe una funzione supplementare rispetto a quella di contrasto al *ne bis in idem*, come di seguito verrà chiarito.

4.2. Il principio del *ne bis vexari* (S.F. Cociani)

Come già osservato nella relativa proposta elaborata dal Sottogruppo 7, cui per comodità si rinvia, il principio del *ne bis in idem* può essere declinato nelle due dimensioni: **i)** sostanziale, ovvero *ne bis puniri*; **ii)** procedimentale-processuale, ovvero *ne bis vexari*. Quest’ultima si ritiene possa risultare d’interesse anche per quanto concerne le tematiche oggetto di esame nell’ambito del Sottogruppo 6.

In altri termini, poiché il diritto a non essere vessato per essere più volte sottoposto a processo, ovvero ad un procedimento amministrativo destinato ad incidere negativamente sulle situazioni giuridiche soggettive del destinatario, in dipendenza dello stesso fatto naturalistico, ben può risultare applicabile alla materia tributaria, quanto meno in tutti quei casi in cui il processo, ovvero il procedimento amministrativo, siano

⁸⁰Cfr. CGUE, sent. 29 aprile 1999, C-224/97, *Ciola*; CGUE, sent. 7 maggio 2013, C-617/10, *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson*.

⁸¹ Ribadendo quanto già rilevato nella propria sentenza CGUE, 22 giugno 2010, C-188/10 C-189/10, *Melki*, p. 46, la Corte di Giustizia ha aggiunto che «sarebbe incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto dell’Unione qualsiasi disposizione facente parte di un ordinamento giuridico nazionale o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, che porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto dell’Unione per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare tale diritto, il potere di fare, all’atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente siano d’ostacolo alla piena efficacia delle norme dell’Unione».

⁸² Sul punto la Corte di Giustizia ha affermato che uno Stato membro è obbligato a risarcire i danni arrecati ai singoli per violazioni del diritto comunitario che gli sono imputabili per qualsiasi ipotesi di violazione del diritto comunitario, qualunque sia l’organo di tale Stato la cui azione od omissione ha dato origine alla trasgressione CGUE, sent. 30 settembre 2003, C-224/01, *Gerhard Köbler/Repubblica d’Austria*; sent. 13 giugno 2006, C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo Spa, in liquidazione/Repubblica italiana*.

destinati a concludersi con la possibile applicazione di una sanzione di natura “sostanzialmente” penale (ancorché dall’ordinamento formalmente definita come “amministrativa”), allora, anche in ragione dei non pochi casi di duplicazione di procedimenti tributari riscontrabili nell’attuazione amministrativa della norma tributaria, ben si comprende l’opportunità di introdurre un principio volto ad evitare inutili, quanto odiose, e quindi indebite, duplicazioni di procedimenti in capo allo stesso contribuente per il medesimo fatto (*rectius*: presupposto d’imposta).

Una simile prospettazione, nella dimensione procedimentale-processuale di natura tributaria, peraltro, potrebbe altresì giovare di alcuni spunti evolutivi che è parso di cogliere in alcuni passaggi della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, per sua natura, sembra meno condizionata dalla rigorosa colorazione penalistica delle fattispecie poste alla base delle elaborazioni del principio in discorso affermate ad opera della Corte EDU.

In ogni caso, venendo ora alla giustificazione dell’opportunità di codificare il principio del *ne bis vexari* (anche) in ambito procedimentale-processuale tributario, a titolo esemplificativo, risulta ormai accertato – almeno in dottrina – come un disinvolto ricorso all’accertamento parziale *ex art. 41-bis* del d.p.r. n. 600/1973 si ponga in contrasto con il disposto di cui all’art. 41-*bis* predetto e, soprattutto, con il disposto di cui al successivo art. 43 del medesimo d.p.r. n. 600/1973, ovvero rispetto al principio di unicità e globalità dell’avviso di accertamento.

Più in particolare, qualora l’ufficio – come peraltro è prassi piuttosto diffusa – procedesse ad accertare la posizione del contribuente per il tramite dell’accertamento parziale anche facendo leva su segnalazioni dello stesso ufficio, e pure nel caso in cui questo non abbia già raccolto prove *certe e dirette*, ovvero di *pronto impiego*, e, dunque, qualora il ricorso all’accertamento parziale risulti fatto strumentalmente, al fine di riservare all’ufficio stesso la possibilità di successivamente riaccertare il medesimo contribuente, per la stessa annualità, con un successivo accertamento parziale, eludendo così i limiti posti dalla disciplina dell’accertamento integrativo o modificativo, si avrebbe – oltre ad una violazione delle regole di cui agli artt. 41-*bis* e 43 predetti (che peraltro stenta ad essere riconosciuta in giurisprudenza) – una evidente violazione del diritto del contribuente a non essere vessato dall’ufficio con molteplici procedimenti di accertamento relativi alla stessa annualità e, quindi, in definitiva, relativi al medesimo presupposto d’imposta.

Altra ipotesi – non infrequente nella pratica – che sembra poter essere contenuta invocando il *ne bis vexari* potrebbe risultare quella costituita dal ricorso all’autotutela sostitutiva, specie allorché il contribuente abbia già impugnato il relativo provvedimento avanti al giudice tributario. Al riguardo, è noto che la giurisprudenza di legittimità consente all’a.f. di annullare un proprio provvedimento impositivo (perché ritenuto illegittimo) e sostituirlo con un altro, di identico contenuto, ma emendato dei vizi originari (vizi che possono anche essere non solo di forma). E ciò la giurisprudenza consente che l’ufficio faccia – purché nel rispetto degli originari termini di decadenza – anche in pendenza di giudizio, sulla base della considerazione che l’emissione del primo atto non consumerebbe la potestà d’imposizione dell’a.f.⁸³.

Ebbene, non v’è dubbio che quando l’a.f. abbia emanato un provvedimento impositivo (in ipotesi viziato) e (come tale) successivamente impugnato avanti al giudice tributario, il successivo annullamento del provvedimento e la conseguente sostituzione dello stesso con altro provvedimento impositivo emendato dal vizio (magari dall’ufficio appreso proprio a seguito della originaria impugnazione da parte del contribuente), pone un problema di compatibilità con il principio del *ne bis vexari* perché impone allo stesso contribuente di impugnare anche il successivo provvedimento impositivo (al fine di svolgere delle contestazioni nel merito).

Insomma, nel caso ipotizzato, è evidente che lo stesso contribuente sarebbe costretto a subire (e a difendersi in) due distinti procedimenti giudiziari (ancorché il primo possa essersi concluso con la vittoria della parte privata conseguente all’annullamento – da parte dell’Ufficio disposto in via di autotutela – del primo provvedimento⁸⁴), in ragione della separata impugnazione di ciascuno dei due distinti provvedimenti

⁸³ Cfr. di recente, Cass., sent. 6 luglio 2020, n. 13807.

⁸⁴ Invero, assai frequentemente, seppur impropriamente, il giudice tributario si limita a dichiarare cessata la materia del contendere, invece che accogliere il ricorso del contribuente con conseguente condanna alle spese di lite della parte soccombente (cosa che – come noto – non avviene in caso di dichiarazione della cessata materia del contendere).

impositivi (verosimilmente comprensivi delle sanzioni amministrative irrogate), emanati entrambi in relazione al medesimo fatto imponibile (o supposto tale).

In conclusione, sulla base dei casi sopra ipotizzati – come detto tutt’altro che infrequenti nella pratica – l’affermazione del principio del *ne bis vexari* anche nel solo ambito procedimentale/processuale amministrativo tributario costituirebbe un fattore di innalzamento del grado di tutela del contribuente e, in definitiva, del grado di civiltà dello stesso ordinamento tributario, troppo spesso esposto a disinvolute prassi amministrative non adeguatamente comprese e censurate in sede giudiziaria.

Conseguentemente, si propone di introdurre la seguente norma all’interno della legge 27 luglio 2000, n. 212: “*Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di una sentenza definitiva ovvero di un provvedimento amministrativo non più impugnabile*”.

5. Il diniego di istanza di autotutela e di accertamento con adesione (M. P. Nastri)

a) Il diniego di istanza di autotutela

In tema di autotutela occorre porre delle brevi premesse in tema di giurisdizione, atti impugnabili e natura dell’autotutela.

La giurisprudenza di legittimità, come noto, ha riconosciuto la giurisdizione tributaria avverso il rifiuto espresso o tacito dell’A. F. in merito al diniego di autotutela ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. 546/92⁸⁵; la Cassazione ha interpretato estensivamente la portata dell’art. 19 del d.lgs. 546/92 sulla base del carattere generale della giurisdizione tributaria dell’ art.2 del d.lgs. 546/92 ampliando il novero degli atti impugnabili autonomamente. La Corte di Cassazione ha più volte chiarito che l’elenco degli atti impugnabili non è tassativo ed è consentita l’impugnazione di atti non compresi nell’elenco purché contengano “la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria”.

Corre l’obbligo, tuttavia, di soffermarsi sulla natura discrezionale o doverosa dell’esercizio di autotutela, tema controverso e dibattuto in dottrina e giurisprudenza.

La *querelle* giurisprudenziale con la sentenza della Corte Costituzionale n. 181 del 2017 sembrava essersi conclusa escludendo l’impugnabilità del diniego. La Corte Costituzionale sul tema ha chiarito che l’annullamento del provvedimento impositivo potrà avvenire soltanto per eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l’esercizio di tale potere, basato su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente.

Il potere di autotutela non costituisce un ulteriore mezzo di tutela per il contribuente introducendo un ulteriore vaglio del giudice su un atto divenuto definitivo; il rifiuto espresso di autotutela potrà essere oggetto di impugnazione solo per vizi propri del diniego (es. notifica, mancanza di motivazione) e non nel merito della pretesa tributaria. L’impugnabilità del rifiuto tacito, a seguito dell’istanza del contribuente, quale mero sollecito, verrebbe invece esclusa in considerazione della discrezionalità dell’agire dell’A. F.

Esaminando la questione sotto altro profilo il ripristino alla legalità violata e la giusta imposizione implicano il riconoscimento della natura vincolata dell’A. F.⁸⁶.

La Corte di Cassazione⁸⁷ ha di recente nuovamente esaminato la questione reintroducendo l’impugnabilità del diniego di autotutela, sia espresso che tacito, nonché l’ammissibilità del sindacato del giudice tributario al quale è consentito, in presenza di un rilevante interesse generale, la rimozione dell’atto.

⁸⁵ Cfr. Cass. SS. UU., sent. 19 agosto 2005, n. 16776.

⁸⁶ Si segnala a conferma di quanto evidenziato in tema di discrezionalità e doverosità il recentissimo orientamento della Suprema Corte. Cfr. Cass., ord. 25 settembre 2020, n. 20200.

⁸⁷ Cfr. Cass., ord. 26 settembre 2019, n. 24032.

L'atto, in caso di mancata impugnabilità del diniego, produrrà pertanto effetti nella sfera giuridica del contribuente, precludendogli la possibilità di veder riconosciute le proprie ragioni in una fase antecedente al processo e privandolo di qualsiasi strumento di tutela.

Le considerazioni sin qui espresse sono altresì supportate da una lettura in chiave euro unitaria. In questa più ampia ottica la finalità perseguita dall'autotutela non deve essere ravvisata solo in relazione al perseguimento della buona amministrazione e del ripristino della legalità, ma anche nell'ambito della tutela dei diritti del contribuente, nel rispetto della tutela giurisdizionale effettiva *ex art. 47 CDFUE*.

L'A. F. dovrebbe, infatti, essere tenuta ad emettere un provvedimento di diniego espresso⁸⁸, debitamente motivato, la cui impugnabilità dovrebbe trovare espressa previsione nel nostro ordinamento. Solo la motivazione espressa potrà consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto alla difesa; il rifiuto tacito di autotutela priva il destinatario del diritto alla motivazione di un atto che, però, è in grado di incidere sulla sfera giuridica del contribuente e pertanto dovrebbe essere impugnabile al fine di garantire la tutela dello stesso nelle sedi competenti.

In caso di rifiuto tacito (immotivato) alla luce dei principi europei dovrebbe, pertanto, essere ugualmente garantita al contribuente la tutela effettiva *ex art. 47 CDFUE*. In alternativa potrebbe essere ipotizzata una tutela differita, con ricorso avverso un atto successivo ad es. impugnazione di una iscrizione a ruolo successiva al diniego tacito di annullamento di un avviso di accertamento.

L'annullamento dell'atto illegittimo e la concreta attuazione dell'art. 97 Cost., ripropone la doverosità dell'agire dell'A. F. e consente di riconoscere la possibilità di impugnare il diniego (espresso o tacito) anche nei casi definitività o giudicato. L'A. F. nel rispetto del principio di imparzialità, correttezza e buona amministrazione nel caso in cui venga a conoscenza o informata dell'illegittimità dell'atto dovrebbe procedere obbligatoriamente all'annullamento dell'atto viziato⁸⁹.

L'obbligo di riesaminare e rimuovere atti impositivi definitivi o passati in giudicato può derivare anche da atti giuridici di diritto comunitario e sebbene la Corte di Giustizia ritenga generalmente il giudicato intangibile⁹⁰ in tema di autotutela la Corte si è espressa nella sentenza *Kühne & Heitz* e nella sentenza *Lucchini* ribadendo il pieno diritto all'autotutela e la disapplicabilità del giudicato se in contrasto con atti o norme in violazione dei diritti europei⁹¹.

A ulteriore sostegno dell'impugnabilità del diniego di autotutela vi è la considerazione che il mancato o ingiustificato ritiro dell'atto che costringa il contribuente ad un'azione giudiziaria conclusasi a suo favore può integrare l'illecito dell'A. F. e il conseguente giudizio civile per il risarcimento del danno.

⁸⁸ Cfr. Cass, ord. 23 gennaio 2019, n. 1803 ove è chiarito che per stabilire se un atto amministrativo costituisce conferma impropria (atto meramente confermativo), e quindi non autonomamente impugnabile, o invece conferma in senso proprio, e quindi atto autonomamente impugnabile nei termini, si dovrà verificare se l'atto successivo sia stato adottato con o senza una nuova istruttoria ed una nuova ponderazione dei presupposti di fatto e di diritto posti alla base del provvedimento originario. L'atto di conferma, diversamente da quello meramente confermativo, prevede una nuova istruttoria a cui segue un provvedimento di conferma che assorbe e sostituisce quello confermato. In caso di diniego espresso di autotutela si potrà valutare se l'atto di diniego sia confermativo o meno, elemento da cui discende l'eventuale ulteriore impugnazione (cd. conferma propria). In caso di silenzio dell'A. F. (non annoverabile tra i casi di silenzio rifiuto o diniego tacito di autotutela) l'atto deve intendersi meramente confermativo (conferma impropria) e quindi non impugnabile. Pertanto, secondo detto orientamento sembrerebbe che solo nel caso di diniego espresso, attraverso la conferma cd. propria, si avrà un riesame con una nuova valutazione in fatto e in diritto.

⁸⁹ In tal senso anche Circ. Guardia di finanza n. 1/2018, in merito all'applicazione dell'autotutela ai propri atti.

⁹⁰ Sulla stabilità del giudicato, cfr. CGUE, sentenza 1 giugno 1999, C- 126/97, *Eco Swiss*; CGUE, sentenza 30 settembre 2003, C- 224/01 *Köbler*; CGUE, sentenza 16 marzo 2006 C- 234/04, *Kapferer*.

⁹¹ Cfr. CGUE, sent. 13 gennaio 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz NV*; CGUE, Grande Sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato contro Lucchini S.p.A.* Secondo i giudici europei se un atto d'imposizione è contrario al diritto comunitario, l'autorità fiscale deve annullarlo, anche nel caso in cui l'atto amministrativo è divenuto definitivo per mancata impugnazione o quando il giudice ha rigettato il ricorso con sentenza passata in giudicato. In tema di giudicato e contrasto con norme comunitarie v. CGUE, sentenza 3 settembre, C-2/08, *Fallimento Olimpiclub Srl*.

Si potrebbe inoltre, prevedere, analogamente a quanto già esposto in altre ipotesi, l'inserimento di una norma sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario consentendo, anche in caso di istanza di autotutela (nei casi di richiesta di annullamento di un atto) l'obbligo di contraddittorio preventivo e l'annullamento dell'atto emesso in mancanza di detta fase preventiva⁹².

b) Il diniego di istanza di accertamento con adesione

La partecipazione effettiva del contribuente nel procedimento tributario può essere implementata anche in merito all'istituto dell'accertamento con adesione, con particolare riferimento all'ipotesi di diniego.

In merito all'impugnabilità del diniego di accertamento con adesione, la valutazione in ordine all'accoglimento dell'istanza del contribuente è tra le attività discrezionali svolte dall'A. F.

Nel par. 1 si è fatto già cenno all'importanza di inserire una norma di portata generale in tema di contraddittorio preventivo ed alla conseguente opportunità di abrogare l'art. 4 *octies* del d.l. 30 aprile 2019 n. 34, recentemente introdotto in tema di invito a comparire preventivo in tema di accertamento con adesione, tuttavia nelle more di un possibile intervento è opportuno evidenziare che la disposizione è limitata alle sole imposte dirette, Iva e Irap e che in caso di mancata adesione l'avviso di accertamento emesso dovrà essere motivato tenendo conto dei documenti e delle motivazioni fornite dal contribuente in caso di contraddittorio.

Potrebbero, pertanto, configurarsi differenti ipotesi: diniego espresso (ma non adeguatamente motivato) a seguito di contraddittorio preventivo (limitatamente alle imposte dirette, Iva e Irap) suscettibile quindi di impugnazione oppure, istanza di adesione del contribuente con riferimento ad altre imposte (registro, successioni e donazioni o eventualmente tributi locali) ipotesi che, secondo l'orientamento della costante giurisprudenza⁹³, non prevede come obbligatorio il contraddittorio preventivo con esclusione della nullità dell'avviso di accertamento⁹⁴. In questo caso si configurerebbe un divieto tacito e ovviamente immotivato.

Occorre chiarire che in un'ottica europea il contribuente in caso di diniego espresso (ma non adeguatamente motivato, o tacito, e quindi privo di motivazione), all'istanza di accertamento con adesione sarebbe privato di tutela in una fase antecedente al processo.

Ciò è evidentemente contrario al principio di una tutela giurisdizionale effettiva ai sensi dell'art. 47 CDFUE. Simmetricamente a quanto già esposto in caso di autotutela, resta l'obbligo per l'A. F. di motivare il diniego adeguatamente al fine di garantire al contribuente la possibilità di esercitare il proprio diritto alla difesa.

In merito all'opportunità di inserire una norma di portata generale in tema di contraddittorio preventivo si suggerisce

l'introduzione di una norma nello Statuto dei diritti del contribuente come evidenziato nel paragrafo 1 della presente proposta.

Considerata anche la tormentata *querelle* giurisprudenziale in materia, che richiede da tempo una soluzione in sede legislativa, si potrebbe prevedere l'esplicita impugnabilità del diniego (espresso o tacito) di autotutela e accertamento con adesione attraverso l'introduzione all'art. 19 della lett. h) *ter* del d.lgs. 546/92.

Si suggerisce il seguente testo da inserire nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992:

“h -ter) il diniego espresso o tacito di autotutela e di accertamento con adesione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti”.

6. La prova testimoniale nel processo tributario (F. Saponaro)

⁹² Cfr. art. 4 *octies* del D.L. 30 aprile 2019 n. 34: “5. Fuori dei casi di cui al co. 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invitoducialcomma comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”.

⁹³ Cfr. Cass., sent. 10 gennaio 2018 n. 474; Cass., ord., 1 giugno 2016 n.11438.

⁹⁴ Cfr. Cass., SS. UU., sent.17 febbraio 2010 n.3676.

Come noto, la rilevanza probatoria delle dichiarazioni testimoniali nel rito tributario è ostacolata dal generale divieto della prova testimoniale previsto dall'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, in virtù della possibile ridotta garanzia di veridicità di quanto affermato dai terzi e per via della mancata previsione di sanzioni in relazione alla eventuale falsità di quanto dichiarato. Sono, quindi, sorti dubbi sulla loro rilevanza probatoria. Tuttavia ciò pare generare frizioni con il principio dell'inviolabilità del diritto di difesa, della parità delle parti e del giusto processo.

Volendo preliminarmente soffermarsi sul dato normativo, occorre partire dal dato di fatto costituito dalla mancata previsione, da parte del legislatore tributario, dell'ammissibilità della prova testimoniale, oltre che del giuramento, stanti la natura pubblicistica del rapporto di imposta e l'esigenza di speditezza che caratterizza il processo tributario: pertanto esso si fonda essenzialmente su prove documentali. Occorre, però, ricordare come l'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, in ordine ai poteri delle Commissioni Tributarie, ha attenuato la natura inquisitoria del processo tributario, conferendo allo stesso un carattere prevalentemente dispositivo: conseguenza di ciò è che il giudice tributario ha ampio spazio istruttorio-deduttivo nei limiti dei fatti e delle prove addotti dalle parti.

Nel considerare il processo tributario come fondamentalmente "scritto", il legislatore non ha ritenuto di inserire la prova testimoniale (art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/92): ciò evidenzia che tale divieto è di carattere meramente processuale.

Del tutto diversamente, invece, dispongono alcune norme regolanti l'istruttoria amministrativa: l'art. 51, n. 4), D.P.R. n. 633 del 1972, dispone che, in corso di verifica, l'Ufficio possa "invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse"; similmente, l'art. 32, n. 8-bis), D.P.R. n. 600 del 1973, permette all'Ufficio "di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi".

Dalla lettura di tali norme, quindi, risulta evidente un forte divario tra la fase della verifica e quella del giudizio. I verificatori hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni ovvero informazioni da soggetti terzi, dichiarazioni od informazioni che possono essere utili all'A.f. per condurre le proprie indagini tributarie. Durante l'eventuale giudizio, a meno che le dichiarazioni introdotte dall'A.f. non siano messe in discussione dal contribuente, il giudice non può verificare la veridicità di quanto dichiarato dai soggetti terzi in questione, non essendo appunto ammessa la prova testimoniale.

Deve aggiungersi, poi, che spesso l'A.f. utilizza dichiarazioni che derivano dal processo penale, magari rese nella fase delle indagini preliminari, ovvero dichiarazioni rese da terzi alla Guardia di Finanza (o dalla stessa sollecitate o richieste) nel corso della sua attività di polizia giudiziaria, svolta nell'ambito della fase prodromica alla emissione dell'avviso di accertamento.

L'insieme di queste considerazioni ha sollecitato una istanza di incostituzionalità dell'art. 7, D.Lgs. 546/1992. In merito, tuttavia, la Corte Costituzionale, investita della questione, ha ritenuto tale divieto non contrastante con la Costituzione (con gli artt. 3, 24 e 53, in particolare).⁹⁵ Ed infatti, quanto all'art. 3 Cost. (che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della "parità delle armi"), è stato ritenuto che il divieto della prova testimoniale trovi giustificazione sia nella spiccata specificità del processo tributario, in uno con la particolare configurazione dell'organo decidente e con il rapporto sostanziale oggetto del giudizio, sia nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale, sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'A.f. attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale. Quanto all'art. 24 Cost., secondo la Corte tale divieto non sarebbe lesivo del diritto di difesa, poiché il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa. Da ultimo, sostiene la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

⁹⁵ Corte Cost., sentenza n. 18 del 2000.

La Corte, però, ha pure precisato che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'A.f. nella fase procedimentale, dato che le dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e richiede l'osservanza di determinate formalità: da ciò il riconoscimento alle dichiarazioni raccolte dall'A.f. nella fase dell'accertamento del valore proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Sulla stessa linea di pensiero si è posta più volte la Suprema Corte di Cassazione. Si tratta, quindi, a ben vedere, di un'efficacia diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale.

Sulla scorta di tali premesse, la Corte conclude ritenendo che per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, tenuto conto del nuovo art. 111 Cost., il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale deve essere necessariamente riconosciuto anche al contribuente per garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa: anche per il contribuente tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di elementi indiziari, che necessitano di essere valutati assieme ad altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione. Ciò non vuol dire che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'A.f. nella fase di accertamento: se ciò avviene, il Giudice tributario (ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dalle dichiarazioni di terzi) utilizzerà gli ampi poteri istruttori riconosciuti dall'art. 7, co. 1, D.Lgs. n. 546 del 1992.

A partire dalla citata sentenza della Corte Costituzionale, vi è stata sul punto una evoluzione della giurisprudenza di merito e di legittimità che, ribaltando gli orientamenti espressi dalla Corte Costituzionale, ha man mano ritenuto che potesse essere ammessa nel processo tributario, con valore di prova liberamente apprezzabile dal giudice, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata da un terzo e prodotta dal ricorrente a sostegno delle proprie argomentazioni. Detto atto di notorietà, che ha il valore proprio delle dichiarazioni provenienti da terzi, per la parte in cui il pubblico ufficiale assume direttamente attestazioni, ha valore di prova legale, mentre, per il contenuto delle dichiarazioni rese dal dichiarante, assume valore di prova indiziaria, liberamente valutabile dal giudice, e non di prova legale.⁹⁶ Con ciò si è aperta una breccia all'utilizzo anche nel processo tributario della prova testimoniale. In sostanza, è stato ritenuto che il divieto di prova testimoniale si riferisca strettamente alla prova testimoniale da assumere nel processo, istituito necessariamente orale, a iniziativa di parte e richiedente la formulazione di capitoli e il giuramento dei testi. Tale divieto, quindi, non pregiudica l'utilizzabilità del giudice tributario di dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali. Successivamente, la Corte raggiunge una soluzione di compromesso, tenendo conto, da un lato, della possibilità per l'A.f. di acquisire dichiarazioni verbalizzate e dall'altro, delle insopprimibili esigenze di difesa e di uguaglianza delle parti che devono escludere la possibilità che solo ad una di esse sia consentito fare entrare nel giudizio con pieno valore probatorio elementi orali, per altro raccolti senza la garanzia del contraddittorio: il punto di equilibrio, viene così individuato nella compressione del valore probatorio delle dichiarazioni verbali, fino ad escludere che le stesse possano da sole essere sufficienti a fondare la pretesa dell'ufficio e a motivare la decisione del giudice sulla legittimità dell'avviso di accertamento.⁹⁷

Dal punto di vista del diritto europeo, e con riferimento alla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, in un momento successivo alla sentenza *Ferrazzini*,⁹⁸ ha affermato nella causa *Jussila*,⁹⁹ secondo la quale l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo "solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale dei ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile".

⁹⁶ V. in particolare Cass., n. 5746/2010.

⁹⁷ Cass., n. 16229/2010.

⁹⁸ CEDU, 12 luglio 2001, *Ferrazzini*, ricorso n. 44759/98.

⁹⁹ CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila*, ricorso n. 73053/0143.

La pronuncia prendeva in considerazione la posizione di un cittadino finlandese, che adiva la CEDU allegando di non essere stato in grado di difendersi in modo adeguato perché il sistema tributario in vigore nel Paese scandinavo non prevedeva, di norma, un'udienza pubblica, e conseguentemente la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale, unico mezzo, secondo il ricorrente, che gli avrebbe consentito di controinterrogare i funzionari che avevano curato l'accertamento.

La Corte, nel decidere sulla controversia, ha stabilito che i principi sanciti dall'art. 6, par. 1, CEDU – il quale prevede che ogni persona ha diritto che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale – non sono applicabili al processo tributario, a meno che non sia oggetto del contenzioso anche la sanzione amministrativa tributaria, che, come noto, la giurisprudenza europea assimila a quella penale. La Corte, poi, affrontando il problema specificamente posto dal ricorrente, ha concluso che l'assenza della pubblica udienza e la conseguente impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario sono da ritenersi compatibili con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione “solo se da tali divieti non derivi un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile”. Nel caso di specie tale pregiudizio è stato, in concreto, escluso, ma in linea di principio l'eventuale divieto generalizzato e irrimediabile si porrebbe in insanabile contrasto con l'art. 6 della CEDU, che sancisce il principio del giusto processo.

La Corte di Giustizia, intervenendo in relazione ad una fattispecie avente ad oggetto il disconoscimento del diritto alla detrazione Iva,¹⁰⁰ ha ritenuto, tra l'altro, in punto di concreto esercizio del diritto di difesa, che “...il principio della parità delle armi, che costituisce parte integrante del principio della tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'unione, sancito dall'art. 47 della Carta, in quanto è un corollario, come, segnatamente, il principio del contraddittorio, della nozione stessa di equo processo, implica l'obbligo di offrire a ciascuna parte una possibilità ragionevole di esporre la propria posizione, comprese le proprie prove, in circostanze che non la pongano in una situazione di svantaggio rispetto all'avversario”¹⁰¹. Ciò posto, un primo profilo di criticità in relazione alla corretta applicazione del principio del contraddittorio nel sistema tributario è rappresentato proprio dal divieto di assunzione della prova testimoniale e delle dichiarazioni di terzo.

Da quanto suesposto, appare evidente la criticità insita nella norma italiana – art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992 – la quale prevede un divieto generalizzato di ricorrere alla possibilità della prova testimoniale; non pare, parallelamente, essere del tutto appagante (e, quindi, sostitutivo della prova testimoniale) il ricorso alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio quale veicolo per introdurre una parvenza di prova testimoniale nel processo tributario, atteso che la sua introduzione e la sua concreta considerazione sono il frutto di un percorso giurisprudenziale che, per quanto meditato, può sempre essere oggetto di cambiamento, non offrendo così garanzie di certezza in ordine all'utilizzo di tale strumento per il contribuente che deve difendersi innanzi alla Commissione Tributaria.

Conseguentemente, si propone la modifica dell'art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992, come segue (in corsivo):

4. A seguito di motivata istanza da parte del soggetto richiedente (la motivata istanza pare essere necessaria al fine di impedire un abuso dello strumento istruttorio – n.d.r.), la Commissione Tributaria può decidere di ammettere prova testimoniale, da rendersi nelle forme e nei modi di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile, sui fatti oggetto del giudizio.

7. La sospensione cautelare (M.G. De Flora – M.P. Nastri)

¹⁰⁰ CGUE, sentenza 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*.

¹⁰¹ Di analogo tenore, cfr. CGUE, sentenza 17 luglio 2014, C-169/14, *Sánchez Morcillo e Abril García*; CGUE, 16 maggio 2017, C-682/15, *Berlioz Investment Fund*).

7.1 Il quadro giurisprudenziale e normativo di riferimento

La tutela cautelare nell'ambito del processo tributario è stata, come noto, profondamente rivisitata dalla legge delega del 2014, n. 23 (decreto delegato del 24 settembre 2015, n. 156).

L'art. 9, in particolare, ha modificato gli artt. 47 e 52 d.lgs. n. 546/1992, introducendo, inoltre, l'art. 62-*bis*.

La sospensione cautelare dell'atto impugnato, disciplinata dall'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, era, prima della riforma, di competenza esclusiva della Commissione tributaria provinciale e, pertanto, si esauriva con la pubblicazione della sentenza di primo grado, fatta salva l'ipotesi concernente la sospensione in secondo grado delle sanzioni amministrative.

Prima della citata riforma sono stati numerosi i tentativi di ampliare l'ambito di applicazione del procedimento di sospensione dell'atto impugnato alle sentenze di primo e di secondo grado. Tuttavia, è solo in seguito all'intervento della Corte Costituzionale (con la sentenza del 17 giugno 2010, n. 217) che è stata prevista l'applicazione della sospensione cautelare anche nelle fasi successive al primo grado di giudizio.

La Corte di Cassazione¹⁰² ha, poi, anch'essa ribadito che, ai ricorsi per Cassazione proposti contro le sentenze delle Commissioni tributarie regionali, si applica l'art. 373 c.p.c.¹⁰³

La Corte Costituzionale, con la successiva sentenza del 26 aprile 2012, n. 109, è nuovamente intervenuta sul punto confermando l'orientamento in merito all'applicazione dell'art. 373, c.p.c.

Completa l'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale la sentenza della Corte di Cassazione a sezioni unite del 7 aprile 2014, n.8053, che ha ulteriormente confermato l'applicabilità dell'istituto di cui all' art.373 c.p.c. anche nell'ambito del processo tributario¹⁰⁴. La sospensione dell'esecutività della sentenza della Commissione tributaria regionale, regolarmente impugnata, viene in tal modo riconosciuta al contribuente fino alla successiva pronuncia della Corte di Cassazione.

Al descritto complesso *iter* giurisprudenziale ha fatto seguito la citata riforma di cui al d.lgs. n. 156/2015, che ha sostanzialmente operato una sorta di rafforzamento di quanto già chiarito in sede giurisprudenziale e sistematizzando il dettato normativo ed eliminando il limite applicativo del giudizio di primo grado.

Come chiarito con il d.lgs. n.156/2015, analogamente a quanto disciplinato dal codice di procedura civile, al contribuente viene espressamente riconosciuto il potere di richiedere la sospensione cautelare la sospensione dell'esecutività della sentenza, se sussistono gravi e fondati motivi e degli effetti esecutivi dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile.

7.2 I requisiti: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*

La modifica apportata all'art. 47 non ha mutato l'impianto generale della disposizione nei presupposti, ravvisabili nella possibilità per il ricorrente di chiedere alla Commissione tributaria provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato.

Il contribuente che abbia proposto ricorso e che si sia regolarmente costituito può richiedere che venga sospesa l'esecuzione dell'atto impugnato solo se sussistono i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

¹⁰² Cfr. Cass., sent. 24 febbraio 2012, n. 2845.

¹⁰³ In tale pronuncia, si è anche sottolineato che la specialità della materia tributaria e, al contempo, l'esigenza di garantire il pagamento delle imposte, postulano una più rigorosa ed attenta valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

¹⁰⁴ La Corte, pur riconoscendo l'applicabilità al processo tributario dell'art. 373 c.p.c., ha tuttavia diversamente argomentato l'inclusione della tutela cautelare sulla base della considerazione che l'art. 373 c.p.c. è norma specifica per il ricorso per Cassazione e che l'art. 62 del d.lgs. n. 546/92 stabilisce l'applicabilità al ricorso tributario per Cassazione le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili. Pertanto, secondo la Corte, non sarebbe ravvisabile alcun tipo di incompatibilità con le disposizioni del processo tributario ed anche con l'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992.

All'indomani della riforma citata anche al giudice di appello è riconosciuto, analogamente a quanto disciplinato dall'art. 283 c.p.c., il potere di sospendere in tutto o in parte l'esecuzione della sentenza impugnata e l'esecutività dell'atto.¹⁰⁵

L'art. 52, c. 2 del d.lgs. n. 546/1992 fa riferimento alla possibilità di sospendere l'atto in caso di danno grave e irreparabile, senza però fare alcun espresso riferimento alla sentenza. La sospensiva, tuttavia, sembrerebbe essere rivolta alla sentenza ed il riferimento all'atto è da intendersi come orientato agli atti esecutivi che derivano dalla conferma dell'atto impositivo tramite sentenza.

Analogamente a quanto disposto dall'art. 47 d.lgs. n. 546/92, il contribuente può chiedere, in ogni caso, la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

La sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato verrà concessa solo nel caso in cui il contribuente si trovi in determinate condizioni economiche e finanziarie tali da poter pagare senza subire un danno grave.

Si considera che la dimostrazione del requisito del *fumus boni iuris* permette di conciliare la caratteristica degli atti di produrre immediatamente effetti con l'esigenza di prevedere una forma di tutela per il contribuente, rappresentata dalla sospensione dell'atto.

Si ritiene che l'ulteriore dimostrazione della sussistenza del requisito del *periculum in mora* produca una violazione del diritto ad una tutela immediata ed efficace del contribuente (art. 47 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea) nell'ambito del sistema dell'impugnazione degli atti, rendendo più gravoso l'ottenimento della sospensione da parte di quest'ultimo e permettendo, anche in presenza di vizi o irregolarità, che l'atto possa produrre temporaneamente i suoi effetti.

Si ritiene inoltre, che l'eliminazione della dimostrazione del requisito del *periculum in mora* permetterebbe anche di rispettare l'integrità patrimoniale, così come individuata dall'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, quale riconoscimento ulteriore alla tutela del patrimonio dell'individuo, e come altresì previsto dall'art. 1 del Primo protocollo addizionale della CEDU e dall'art. 17 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea¹⁰⁶.

E' necessaria, inoltre, un'ultima considerazione in relazione agli atti sospendibili non espressamente richiamati.¹⁰⁷ Sia la dottrina che la giurisprudenza ritengono, come innanzi chiarito, che l'elencazione contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 non sia da interpretarsi in maniera tassativa: è, quindi, condiviso che, nel caso vi sia un atto non compreso nell'elenco contenente "la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria" e potenzialmente pregiudizievole nei confronti del contribuente, debba poter essere impugnato anche in sede cautelare. La valutazione, tuttavia, andrà effettuata caso per caso.

La proposta legislativa di inserimento all'art. 19 della lettera h) *ter* contenente un'espressa introduzione tra gli atti impugnabili dei casi di diniego innanzi descritti, consentirebbe, invece, la tutela effettiva del contribuente anche in sede cautelare.

Sulla base delle precedenti considerazioni si suggerisce, pertanto, l'eliminazione del requisito del *periculum in mora*.

Si suggerisce il seguente testo dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992:

1. *Il ricorrente può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositata in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.*

¹⁰⁵ Cfr. Ag. Entr. Circ. n. 38/E *cit.*

¹⁰⁶ Per ulteriori approfondimenti v. J. KOKOTT, R. MILLER, P. PISTONE, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente, la fase 1 del progetto* dell'international law association sul diritto tributario internazionale, in DPTI 2, 2020.

¹⁰⁷ Cfr. Circ. 98/E del 23 aprile 2016 ove si evince che l'A. F. ritiene non sospendibili i provvedimenti espliciti o impliciti di diniego di rimborso.

Si suggerisce il seguente testo dell'art. 52 del d.lgs n. 546/92:

1. L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi

8. Assistenza amministrativa in materia di riscossione (F.Saponaro)

La direttiva 2010/24/UE del 16 marzo 2010, in materia di assistenza amministrativa nell'attività di riscossione, ha introdotto la nozione di "titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito". Esso, sul piano sostanziale, rispecchia il titolo iniziale dello Stato membro richiedente ed è il presupposto di base per le misure di recupero, senza necessità di alcuna forma ulteriore di riconoscimento, completamento o sostituzione nello Stato membro adito.

L'aggettivo "uniforme", usato in questo caso dal legislatore comunitario, risulta correlato alla compilazione, da parte dell'autorità richiedente o sotto la sua responsabilità, di un modulo *standard*, allegato al Regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011, contenente una serie di informazioni (obbligatorie e facoltative) che vengono attinte dal titolo iniziale.

L'avvio della procedura di recupero è assoggettato ad una doppia condizione: è indispensabile che il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione non risulti contestato nello Stato richiedente ed, inoltre, l'autorità richiedente deve aver già avviato le procedure di recupero adeguate a disposizione nel suo ordinamento.

Il D.Lgs. n. 149 del 14 agosto 2012, con il quale si dà attuazione alla direttiva 2010/24/UE, ha previsto all'art. 8, commi 5 e 6, che l'agente della riscossione, con raccomandata semplice, informi il debitore di aver preso in carico le somme da riscuotere. Tale comunicazione contiene in allegato il titolo uniforme, in forza del quale – e senza preventiva notifica della cartella di pagamento o di altra forma di intimazione – l'agente della riscossione procede, in qualsiasi momento, ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Sulla base dello stesso titolo può essere iscritta l'ipoteca di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973.

Le fasi del recupero del credito e delle eventuali contestazioni sono caratterizzate da un intenso scambio di comunicazioni tra le autorità amministrative coinvolte, mentre si ravvisa l'evidente scarso coinvolgimento del debitore esecutato.

Sul piano della tutela del contribuente, l'art. 9 del D.Lgs. n. 149 del 14 agosto 2012 prevede il rinvio alle autorità competenti dello Stato membro richiedente per quanto concerne le possibili contestazioni del contribuente relative al credito, al titolo iniziale o a quello uniforme, e alla validità di una notifica effettuata da parte di un'autorità dello Stato membro richiedente; il contribuente che intende contestare la validità di una notifica effettuata dallo Stato membro adito e gli atti della procedura esecutiva adottata dallo stesso Stato membro adito, invece, deve rivolgersi all'organo competente di detto Stato, secondo le normative in esso vigenti.

L'incremento delle procedure di recupero di crediti di provenienza estera intraprese nei confronti di soggetti residenti in Italia (si v. la relazione della Commissione europea del 18 dicembre 2017, COM(2017) 778 final) pone un problema concreto di tutela del soggetto passivo esecutato nel nostro Paese.

Ed infatti, dalla suesposta breve disamina è evidente che, in rapporto alla concreta tipologia e natura degli eventuali vizi che potrebbero inficiare il titolo esecutivo uniforme, sia più gravoso per il soggetto passivo adire l'autorità dello Stato membro richiedente con riferimento a quei vizi fondanti la pretesa impositiva, piuttosto che con riferimento a quei vizi, meramente formali o procedurali, di cui può dolersi innanzi all'autorità competente dello Stato richiesto.

Orbene, posto che uno dei principi generali affermatasi a livello europeo è quello secondo cui gli atti adottati dagli Stati membri, pur se adottati in virtù del regime di assistenza reciproca istituito dalla direttiva 2010/24/UE, devono comunque rispettare i diritti fondamentali garantiti nell'Unione (tra cui è certamente compreso il diritto ad un ricorso effettivo, ex art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione), è evidente che la previsione secondo cui, al fine di contestare la concreta sussistenza del credito, il debitore debba essere onerato di rivolgersi all'autorità competente dello Stato richiedente costituisca una

limitazione/compressione del diritto ad un ricorso effettivo. Non si evince in nessun modo che gli atti dello Stato membro richiedente debbano poter essere contestati/impugnati solo dinanzi ai giudici di tale Stato membro richiedente, soprattutto qualora sia stata riscontrata la violazione dei diritti fondamentali dell'Unione.

Il regime di mutua assistenza, pur se fondato sul principio di fiducia reciproca e pur se pensato al fine di agevolare l'attuazione concreta delle pretese creditorie nei vari Stati membri, non può spingersi fino al punto di comprimere il diritto del soggetto passivo a contestare effettivamente ed efficacemente la pretesa creditoria innanzi all'autorità competente del proprio Stato, in quanto il prevedere che egli debba rivolgersi all'autorità competente di un altro Stato (quello richiedente) già equivale ad una compressione di tale diritto.

Sebbene la direttiva 2010/24/UE non consenta di contestare la legittimità di una decisione o di un provvedimento amministrativo prodromico alla riscossione a mezzo di un titolo uniforme dinanzi all'autorità giudiziaria dello Stato membro adito, la Corte di Giustizia ha evidenziato che, in casi eccezionali, il giudice dello Stato adito può negare, invocando la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, l'esecuzione di una domanda di recupero.¹⁰⁸ Inoltre, l'autorità di uno Stato membro può addirittura rifiutare l'esecuzione di una domanda di recupero riguardante un credito – nella specie una sanzione pecuniaria inflitta da un altro Stato membro – sulla scorta del rilievo che la decisione che infligge tale sanzione non sia stata correttamente notificata all'interessato prima che la domanda di recupero fosse presentata all'autorità competente dello Stato membro adito.¹⁰⁹

Criticità e proposte di modifica:

1) Mancata previsione di una qualche forma di tutela amministrativa della posizione giuridica soggettiva del contribuente: nel D.Lgs. n. 149 del 2012 non è previsto, ad esempio, il diritto al contraddittorio, ossia il diritto ad essere ascoltato prima dell'adozione di un provvedimento amministrativo che presuppone, a monte, un dovere di informazione dell'autorità procedente.

Per cui, all'art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 149/2012, occorre aggiungere la seguente integrazione (in corsivo): «Su domanda dell'autorità richiedente dell'altro Stato membro ed in forza del titolo uniforme, gli uffici di collegamento, secondo le competenze previste dall'art. 3, comma 3, dopo aver esaminato, *in contraddittorio con il debitore*, la documentazione e la correttezza della richiesta, procedono (...) affidando la riscossione delle somme richieste (...) agli agenti della riscossione (...). *Eventuali irregolarità riscontrate, in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza comportano la sospensione della procedura di recupero del credito. L'ufficio di collegamento nazionale comunica le ragioni della sospensione all'autorità richiedente*».

All'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012, occorre prevedere un comma 3-bis (in corsivo), che potrebbe essere formulato come segue: «L'assistenza di cui al comma 1 non viene fornita quando a seguito di sospensione intervenuta ai sensi dell'art. 8, comma 3, l'autorità richiedente non abbia fornito, entro 90 giorni (o comunque in un termine ritenuto congruo – n.d.r.), *spiegazioni adeguate idonee a superare le irregolarità riscontrate, anche in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza*».

2) Mancata previsione della tutela giudiziaria della posizione giuridica soggettiva del contribuente dinanzi al giudice nazionale.

Conseguentemente, l'art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 149 del 2012, potrebbe essere formulato prevedendo la seguente integrazione (in corsivo) «L'interessato che intende contestare la validità di una notifica effettuata dallo Stato membro adito e gli atti della procedura esecutiva adottata dallo stesso Stato membro e, *in ogni caso, nell'ipotesi di violazioni dei principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 52, comma 5*, deve adire l'organo competente di detto Stato, secondo le disposizioni normative in esso vigenti».

¹⁰⁸ CGUE, sentenza 14 gennaio 2010, C-233/08, *Kyrian*.

¹⁰⁹ CGUE, sentenza 26 aprile 2018, causa C-34/07, *Commissione/Lussemburgo*.

Settore 7

L'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria

Roberta Alfano - *Università di Napoli*

Simone Francesco Cociani - *Università di Perugia*

Introduzione

Questo sottogruppo ha analizzato l'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria. Al riguardo, i relativi principi sovranazionali, espressamente sanciti nella Convenzione EDU e nella Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea, esercitano un ruolo assai significativo anche in tema di sanzioni tributarie, siano esse di natura amministrativa o penale, ancorché tale ambito, per consolidata tradizione, risulti considerato di competenza esclusiva del legislatore interno. La Corte EDU e, con le modalità più incisive sue proprie, la Corte di Giustizia hanno previsto esplicitamente, anche con riferimento alle sanzioni, un sistema di garanzie per il contribuente, nel rispetto della logica "sostanzialistica" propria del diritto tributario in genere e del sistema sanzionatorio in particolare così come costantemente vivificati dalla giurisprudenza delle predette Corti.

Il lavoro consta di due riflessioni, tese ad un medesimo risultato. Posto il silenzio del legislatore in merito al recepimento dei principi evidenziati in sede europea, con funzione di garanzia per il contribuente, si intendono proporre alcuni suggerimenti.

In primo luogo, con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie, l'inserimento di un articolo *ad hoc* nello Statuto dei diritti del contribuente che faccia chiaro riferimento in tema di sanzioni tributarie ai principi europei in genere, con un richiamo esplicito ai principi di proporzionalità e non discriminazione. Nella convinzione della necessaria implementazione della piena "europeizzazione" della normativa tributaria italiana, si intende prevederne una applicazione generalizzata e non strettamente correlata alle imposte armonizzate. Tali principi devono essere specificamente inseriti anche nel D.Lgs. 472/1997 (ad. Esempio quale art. 6 *bis*) ; contestualmente, per quanto riguarda la peculiare vicenda IVA del diniego di esenzione obbligatoria e del diritto a detrazione, posta la univoca posizione della giurisprudenza europea, si suggerisce, di concerto con il sottogruppo 5, una specifica previsione anche nell'art. 19 del D.P.R. 633/1972.

A seguire, si suggerisce l'inserimento nella L. 212/2000 della previsione del divieto del *bis in idem*, quest'ultimo in entrambe le sue declinazioni: sostanziale (*ne bis puniri*) e procedimentale-processuale (*ne bis vexari*). Per quanto concerne quest'ultimo profilo (*ne bis vexari*), questo sottogruppo si è coordinato con il Sottogruppo 6, incaricato di esaminare i profili procedimentali e processuali.

Principi europei in tema di sanzioni amministrative tributarie

Roberta Alfano

Introduzione

Fra le diverse fattispecie sanzionatorie che ricorrono con sistematica frequenza nelle questioni sottoposte al giudizio della Corte di Giustizia si rileva una nutrita giurisprudenza relativa all'illegittimità delle sanzioni tributarie lesive del principio di proporzionalità e delle sanzioni tributarie discriminatorie, che trovano una particolare declinazione per le cd. "sanzioni improprie". Punto di partenza della giurisprudenza della Corte è la constatazione che in via generale anche nei settori d'imposizione più dettagliatamente disciplinati dal diritto europeo quali *in primis* l'IVA¹¹⁰, il legislatore dell'Unione ha lasciato la materia delle sanzioni

¹¹⁰ «La direttiva IVA non prevede espressamente un sistema di sanzioni in caso di inosservanza degli obblighi previsti in tale direttiva ed ai quali soggiacciono i soggetti passivi d'imposta». CGUE, 20 giugno 2013, Causa C-259/12, *Rodopi*, punto 31.

amministrative tributarie ai legislatori degli Stati membri a titolo di competenza residuale. La Corte ha però costantemente affermato, che se, da un lato, *“in mancanza di armonizzazione della normativa dell’Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa (europea), gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate”*, dall’altro *“Essi (Stati membri) sono tenuti a esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell’Unione e dei suoi principi generali”*¹¹¹. La Corte ha motivato in modo preciso l’obbligo per gli Stati membri di prevedere sanzioni tributarie rispettose dei principi generali dell’ordinamento europeo - prevalentemente trasportati nella carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea - che rappresentano sensibili limiti ai poteri d’azione dei legislatori e delle amministrazioni fiscali degli Stati membri.

Le normative nazionali in tema di sanzioni tributarie nei settori disciplinati da direttive di armonizzazione fiscale costituiscono dunque *“attuazione del diritto dell’Unione”* ex art. 51, par 1, CDFUE, in mancanza di sanzioni *ad hoc* nelle direttive; obbligatorio dunque per lo Stato assicurare l’effetto utile della direttiva nella previsione della sanzione¹¹². Tale principio, recentemente ribadito e meglio specificato¹¹³, evidenzia una inequivocabile garanzia per i contribuenti assoggettati ai tributi armonizzati a livello europeo affinché le sanzioni rispettino sia i diritti fondamentali sanciti dalla Carta, sia tutti i principi generali dell’ordinamento dell’Unione.

Ciò premesso appare opportuno ribadire in estrema sintesi i principi europei a fondamento delle sanzioni, soffermandosi, oltre che sul principio per antonomasia, ovvero la proporzionalità anche su altri principi cardine che, nel rispetto del diritto europeo, devono improntare l’impianto sanzionatorio: i principi di non discriminazione, di effettività e del rispetto del diritto alla difesa,

Per i principi di proporzionalità e non discriminazione appare opportuno rilevarne il fondamento nella giurisprudenza CGUE e prevederne un esplicito richiamo nella proposta normativa. Per gli altri appare opportuno ricostruire, in estrema sintesi, il percorso del giudice europeo, ma richiamarli nell’articolato meramente con riferimento ai “principi europei”

2. Il principio di proporzionalità

Il principio cardine è certamente quello di proporzionalità - criterio generale cui debbono essere rapportati i provvedimenti normativi, amministrativi e giurisdizionali secondo cui gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che consentano di raggiungere efficacemente l’obiettivo perseguito dal diritto interno, con il minor pregiudizio possibile per gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell’Unione¹¹⁴ - che impone in campo sanzionatorio di non eccedere quanto necessario al raggiungimento degli scopi normativi perseguiti. Il principio è stato codificato in campo penale nell’art. 49, par. 3, CDFUE. La CGUE ha esteso il principio,

¹¹¹ *Ceteris pluribus*, CGUE, 19 luglio 2012, causa C- 263/11, *Redlihs*, punto 44 e C-259/12; 20 giugno 2013, causa C-259/12 *Rodopi*, punto 31, in tema di sanzioni IVA; 22 marzo 2017, causa C-497/15, *Euro-Team*, punto 39 sulla direttiva 1999/62/CE relativa ai pedaggi autostradali e all’imposizione sui veicoli pesanti.

¹¹²CGUE, 16 maggio 2017, causa C 682/15, *Berlioz Investment Fund*. In relazione ad una legislazione nazionale che prevedeva una sanzione pecuniaria a carico di un contribuente/società per azioni che aveva rifiutato di fornire all’amministrazione fiscale del proprio Stato i nominativi e le quote di partecipazione dei propri azionisti nel contesto di uno scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali di diversi Stati membri attivato sulla base delle disposizioni della direttiva 2011/16/UE in tema di cooperazione amministrativa nel settore fiscale la CGUE ha affermato in primo luogo che al fine di assicurare l’*“effetto utile”* della direttiva 2011/16/UE gli Stati membri devono prevedere nella legislazione di trasposizione della direttiva stessa delle sanzioni pecuniarie *“che garantiscano che gli amministrati siano adeguatamente incitati a dar seguito alle domande formulate dalle autorità tributarie e, di riflesso, consentano all’autorità interpellata di ottemperare al suo obbligo nei confronti dell’autorità richiedente.*

¹¹³ CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agricolture Hungary*, punto 59: costituisce *“attuazione del diritto dell’Unione”* ai sensi dell’art. 51.1 della Carta dei diritti fondamentali, sia il provvedimento finale di sanzione, che il previo atto di rettifica dell’IVA dovuta dal soggetto passivo in seguito all’accertamento di una frode

¹¹⁴ CGCE, 15 dicembre 2005, sentenza C-148/04, *Unicredit*; CGCE, 6 ottobre 2009, sentenza C-153/08, *Commissione/Spagna*.

ancor prima dell’emanazione della Carta anche alle sanzioni amministrative¹¹⁵, affinandolo e migliorandolo, anche alla luce dell’intrinseco legame con la Convenzione EDU¹¹⁶. La CGUE ha esplicitamente evidenziato che le sanzioni “*non devono essere così sproporzionate rispetto alla gravità dell’infrazione da risolversi in un ostacolo alle libertà sancite dal Trattato*”¹¹⁷.

Il principio era stato previsto dall’art. 8 della legge Delega n. 23/2014 e recepito, nelle sue grandi linee, nel D.lgs. n. 158/2015. Evidente appare la difficoltà a porre in essere un articolo realmente utile per la definizione di siffatto principio. Nondimeno, appare opportuno che sia ribadito il ruolo guida della proporzionalità affinché la determinazione della sanzione amministrativa tributaria – in maniera più incisiva di quanto già realizzatosi a seguito della precedente riforma – sia direttamente correlata alla gravità intrinseca dell’infrazione, in particolare con riferimento alle conseguenze finanziarie per l’erario, alla partecipazione del contribuente a meccanismi fraudolenti, alle oggettive difficoltà di accertamento della violazione.

3. Il principio di non discriminazione

Il principio di non discriminazione sulla base della nazionalità deve essere rispettato in tutti i settori di legislazione che, come quello delle sanzioni tributarie, sono ancora di competenza dei legislatori nazionali. In particolare la CGUE ha tradizionalmente riconosciuto un effetto diretto alle corrispondenti norme del Trattato aventi ad oggetto le quattro libertà fondamentali di circolazione, dunque anche in tema di sanzioni tributarie. La CGUE ha da tempo evidenziato¹¹⁸ e recentemente confermato - applicando sinergicamente i due principi di non discriminazione e di proporzionalità¹¹⁹ - che la diversità degli elementi costitutivi di un illecito e/o la maggiore o minore difficoltà con la quale può essere rivelata una violazione in tema di IVA possono giustificare la previsione, in diritto nazionale, di sanzioni differenziate e più severe per le violazioni più difficili da scoprire¹²⁰; tuttavia, pur in tale diversità di elementi costitutivi e delle difficoltà nell’accertamento delle due categorie di infrazioni, il legislatore nazionale deve prevedere regimi

¹¹⁵ *Ex multis*: dalle più risalenti alle più recenti: CGCE, 22 maggio 1997, causa C-389/95, *Klattner*; CGUE, 19 luglio 2012, causa C-263/11 *Redlifs*; CGUE, 20 giugno 2013, causa C-259/12 *Rodopi*; CGUE, 2 giugno 2016, causa C-81/15 *Karelia*; CGUE, 22 marzo 2017, causa C-497/15 *Euro-Team*; CGUE, 4 ottobre 2018, causa C-384/17, *Link Logistic* (che procede ad una interessante ricostruzione del principio); CGUE 8 maggio 2019, causa C-712/17, *EN.SA*; CGUE, 7 novembre 2019, causa C-68/18, *SC Petrotel-Lukoil*

¹¹⁶ CGUE, 4 ottobre 2018, causa C-384/17, *Link Logistic*: nel procedere ad una ricostruzione del principio, la CGUE rileva che il diritto ad una sanzione proporzionata alla gravità dell’infrazione ex art. 49.3 CDFUE corrisponde ad un diritto garantito dalla Convenzione EDU. Di conseguenza, ex art. 52, par. 3 CDFUE “il significato e la portata degli stessi (diritti) sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione “. Pertanto, le condizioni stabilite dalla Corte EDU in materia di proporzionalità delle sanzioni sono applicabili a controversie riguardanti violazioni di norme tributarie nazionali costituenti attuazione di direttive UE di armonizzazione fiscale, e questo in forza del combinato disposto degli articoli 17 (“Diritto di proprietà”), 51.1 (attuazione del diritto dell’Unione da parte degli Stati membri), 52.1 (limitazioni all’esercizio dei diritti e delle libertà fondamentali) e 52.3 (corrispondenza fra un diritto fondamentale CEDU e un diritto fondamentale UE) CDFUE. Per la CGUE la Corte EDU ha costantemente valutato in relazione alle circostanze di ogni caso di specie, se una sanzione di natura pecuniaria, penale o amministrativa, comporta un onere o una privazione eccessiva per il soggetto colpito dalla sanzione stessa. Da questo principio giurisprudenziale della Corte EDU consegue, per la CGUE ai fini della definizione del principio di proporzionalità in diritto dell’Unione, non soltanto che la sanzione inflitta deve riflettere la gravità dell’infrazione, ma anche che nella determinazione del tipo e dell’importo della sanzione l’amministrazione fiscale di ogni Stato membro deve tenere conto delle specifiche circostanze di ogni ipotesi di violazione di norme tributarie.

¹¹⁷ CGCE, 12 luglio 2001, Causa C-262/99, *Louloudakis*.

¹¹⁸ GCCE, 25 febbraio 1988 Causa C -299/86, *Drex*; CGCE, 2 agosto 1993, causa C-276/91 *Commissione c. Francia*;

¹¹⁹ CGUE, 26 maggio 2016, causa C-48/15, *NN International*; CGUE, 25 luglio 2018, causa C-553/16 *TTL « EOOD »*. CGUE, 3 marzo 2020, causa C-482/18 *Google Ireland*. Le tre pronunce in tema di libera prestazione dei servizi ex art. 56 TFUE applicano sinergicamente i due principi di non discriminazione e di proporzionalità, ponendo in essere un sensibile limite alla potestà d’azione dei legislatori nazionali in materia di sanzioni tributarie, a parità di violazioni degli obblighi sia formali che sostanziali in tema di riscossione di imposte armonizzate e non armonizzate

¹²⁰ Principio confermato anche in CGUE, 2 maggio 2018, causa C -574/15, *Scialdone*, C-574/15, del 2.05.2018, punti 58 e 59, nell’ipotesi di sanzioni penali previste rispettivamente per omesso versamento IVA e omesso versamento delle ritenute alla fonte per le imposte sui redditi.

sanzionatori quanto meno assolutamente comparabili, tanto nei confronti dei debitori d'imposta residenti nello Stato, quanto nei confronti dei debitori d'imposta con sede in altri Stati membri. Appare dunque opportuno prevedere - sia nell'ipotesi di sanzioni tributarie riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato che nell'ipotesi di sanzioni riferite a fattispecie transnazionali equivalenti - il dovere di applicare sanzioni sostanzialmente analoghe.

4. Il principio del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo

Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo, sancito dall'art. 47, comma 1 CDFUE ha trovato, sin dalla metà degli anni ottanta del secolo scorso, la sua matrice nella giurisprudenza della Corte di Giustizia¹²¹ ed è stato recentemente richiamato in materia di sanzioni tributarie in tre diverse pronunce. L'art. 47 della Carta è stato invocato per contestare dinanzi al giudice amministrativo il provvedimento dell'amministrazione finanziaria che aveva inflitto ad una società una sanzione pecuniaria per il rifiuto di accedere ad una richiesta di fornire i nominativi e le quote di partecipazione dei propri soci, nel contesto di uno scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali disciplinato dalla direttiva 2011/16/UE¹²². Parimenti, l'art. 47 della Carta, ha legittimato il diritto del contribuente in materia di sanzioni tributarie e della relativa procedura di riscossione transfrontaliera di cui alla direttiva 2010/24/UE, la propria giurisprudenza in tema di notificazione del testo integrale del provvedimento sanzionatorio ed il diritto del destinatario degli stessi *“di comprendere effettivamente e completamente il senso e la portata dell'azione avviata nei suoi confronti all'estero, in modo tale da poter utilmente far valere i suoi diritti nello Stato membro di origine (dell'atto)”*¹²³. Infine, sempre in nome dell'effettività, la CGUE ha avvalorato il potere del giudice di verificare la legittimità ed il rispetto dei principi di cui alla CDFUE nell'assunzione di prove in procedimenti amministrativi connessi in cui il soggetto passivo IVA non era parte, qualora tali prove poste a fondamento da parte dell'amministrazione di un successivo provvedimento sanzionatorio¹²⁴. L'inclusione da parte della CGUE delle norme tributarie nazionali che prevedono sanzioni, nel campo di applicazione *ratione materiae* della CDFUE comporta una sensibile elevazione del livello di tutela dei diritti del contribuente europeo, conseguita *anche* con il riconoscimento, in via interpretativa, di penetranti poteri di sindacato giurisdizionale al giudice nazionale adito dal contribuente con il ricorso contro il provvedimento sanzionatorio.

5. Il principio del rispetto dei diritti della difesa

La giurisprudenza europea ha chiaramente sancito che Il contribuente deve in ogni circostanza – procedimentale e processuale – avere la facoltà di incidere nella definizione del provvedimento di cui sarà destinatario. Rinviano al lavoro del sottogruppo 6 in merito alle reiterate violazioni a tale principio europeo in sede procedimentale, occorre rilevare che, anche in sede sanzionatoria, deve essere garantita la possibilità per il contribuente di manifestare le proprie ragioni sui diversi elementi sui quali l'amministrazione intenda fondare la sua decisione. I destinatari di decisioni che, come quelle aventi ad oggetto sanzioni, incidono negativamente sugli interessi degli amministrati, hanno il diritto di essere ascoltati o comunque di presentare osservazioni durante il procedimento amministrativo e, in ogni caso, prima dell'adozione del provvedimento finale; ciò anche se la legislazione europea applicabile o quella nazionale di trasposizione non prevedano tale fase del procedimento, consistente nella previa audizione dell'interessato¹²⁵. In applicazione del principio generale del rispetto dei diritti della difesa, il destinatario di un provvedimento sanzionatorio deve poter aver accesso al fascicolo e a tutti gli atti sui quali l'amministrazione fiscale intende fondare la propria decisione

¹²¹ *Ex multiis*, CGCE, 15 maggio 1986 Causa C- [222/84](#), *Johnston*: nell'ipotesi di violazione della libera circolazione dei lavoratori, la Corte ha stabilito l'esigenza quale principio generale di diritto comunitario di assicurare un rimedio di natura giurisdizionale contro qualsiasi decisione di un'autorità nazionale, al fine di assicurare al singolo la tutela effettiva del suo diritto.

¹²² Sentenza *Berlioz Investment Fund*, cit., punti 83 e 89.

¹²³ CGUE, 26 aprile 2018, causa C-34/17 del 26.04.2018, *Donnellan*, punto 58.

¹²⁴ Sentenza *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punti 65, 67 e 69.

¹²⁵ CGUE, sentenza *Glencore*, cit., punti 39, 41 e 42 e prima ancora CGCE, del 15 ottobre 1987, causa C – 222/86, *Heylens e a.*, punto 15.

¹²⁶. Il diritto di accesso assume una cogenza ancora più pregnante di quella del diritto al contraddittorio con una tutela dai confini più dilatati: se infatti la giurisprudenza ha, in alcune fattispecie, in qualche modo diminuito la forza espansiva del diritto al contraddittorio, subordinato alla prova della sua imprescindibilità per la decisione finale e per il quale risulta sempre possibile una sanatoria, la CGUE ritiene che l'accesso al fascicolo dell'autorità finanziaria non possa subire compressione alcuna, pena la possibile nullità dell'intera procedura che ne dipende fino a travolgere la stessa decisione finale. Il diritto alla difesa nella sua duplice declinazione di diritto al contraddittorio e diritto d'accesso deve trovare un fisiologico bilanciamento con il principio di certezza del diritto, su cui si fonda la tutela dell'interesse fiscale. Il contribuente, deve mantenere, in ogni momento – dunque anche in sede sanzionatoria - un ruolo attivo, pur accettandosi che il “*principio del rispetto dei diritti della difesa non è una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti nella misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti*”¹²⁷.

5.1. Segue : *accessorium sequitur principale*

Altro principio correlato che deve essere applicato anche alle sanzioni tributarie è *accessorium sequitur principale*¹²⁸: la Corte ha chiaramente e da tempo evidenziato che l'illegittimità per incompatibilità con il diritto dell'Unione di una disposizione legislativa di uno Stato membro ne paralizza la pretesa punitiva¹²⁹ e ne ha in seguito trasposto l'applicabilità alla materia tributaria¹³⁰.

Proposta (principi generali)

Alla luce della sintetica ricostruzione dei principi applicabili alle sanzioni tributarie si propone l'inserimento all'interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 di un articolo dedicato alle sanzioni amministrative tributarie e alla necessità che le sanzioni rispettino i principi europei con particolare riferimento ai principi di proporzionalità e non discriminazione.

La disposizione di principio dovrebbe essere inserita anche nel D.Lgs. n. 472/1997 (previsione di un articolo *ad hoc*, ad esempio art. 6 *bis*, specificamente rubricato: Principi europei).

6. Limiti europei alle c.d. sanzioni improprie - Premessa

La tendenza del legislatore a sottrarsi al rispetto dei principi - costituzionali ed europei - cui la norma deve essere sottomessa, attraverso l'ambigua qualificazione di una fattispecie, proprio per eludere l'applicazione della garanzia sottese ad una determinata qualificazione, trova in campo sanzionatorio frequente applicazione. Per il contribuente che non abbia rispettato determinati obblighi prestabiliti, la norma e la prassi amministrativa, in molteplici situazioni, stabiliscono ulteriori aggravii dalla più variegata qualificazione, su cui il dibattito interno risulta particolarmente vivace a partire dalla denominazione¹³¹.

¹²⁶ CGUE, sentenza *Glencore*, cit., punti 37, 43, 52, 53 e 55: “*ogni eventuale restrizione a determinati documenti deve essere giustificata da obiettivi di interesse generale e non costituire una limitazione sproporzionata in grado di ledere la sostanza stessa del diritto di difesa del contribuente*”.

¹²⁷ CGUE, sentenza *Glencore*, cit., punti 43.

¹²⁸ Il principio è stato sviluppato dalla giurisprudenza della Corte, in due sentenze in materia di diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi, CGCE, 15 dicembre 1983, causa C- 5/83 *Rienks*, punti 10 e 11 e CGCE, 6 marzo 2007, causa C-338/04, *Placanica*, punti 69, 70 e 71. In quest'ultima si rileva l'incompatibilità, anche qualora la violazione di tale disposizione di diritto nazionale preveda l'applicazione di sanzioni penali e l'autorità giudiziaria del medesimo Stato membro abbia avviato un procedimento penale contro il soggetto che si è reso responsabile della violazione

¹²⁹ CGCE, 15 dicembre 1983, causa 5/83, *Rienks*; CGCE, 6 marzo 2007, causa C-338/04, *Placanica*, in materia rispettivamente di diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi.

¹³⁰ CGCE, 22 maggio 1997, causa C-389/95, *Klattner*.

¹³¹ Cfr. *inter alia*, L. DEL FEDERICO, in particolare, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, a cura di, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 519; ID., *Le sanzioni atipiche: esperienza italiana e quadro europeo*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2, 2014, p. 57; ID., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in

Nell'ambito di tale magmatica categoria di cd. "sanzioni improprie", che soffre ogni tentativo di tipizzazione e che dal punto di vista interno ha trovato molteplici e discutibili applicazioni occorre prioritariamente tentare di operare alcuni distinguo, in ragione del supporto offerto dalla giurisprudenza CGUE in tema di imposte armonizzate. Ciò non esclude il successivo tentativo di estendere, anche per tali fattispecie, i principi anche alle imposte non armonizzate.

7. Sanzioni improprie per infrazioni di natura meramente formale: 7.1. diniego di esenzione IVA

Nutrita la giurisprudenza che dichiara l'illegittimità del diniego di esenzione obbligatoria – - come nell'ipotesi di cessione di beni all'esportazione¹³² - posto in essere allo scopo di sanzionare irregolarità formali commesse dal contribuente. Per la CGUE il dettato della direttiva IVA, il principio generale della neutralità fiscale ed il principio di proporzionalità impongono agli Stati membri di prevedere l'esenzione o il diritto a detrazione IVA se i requisiti sostanziali per l'applicazione dell'esenzione stessa sono soddisfatti, anche qualora determinati "requisiti formali", non siano stati rispettati dal soggetto passivo¹³³. Unica eccezione per considerare legittimo tale diniego è che "la violazione di certi requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti"¹³⁴, nel rispetto però di una reale oggettività che non conceda margine ad interpretazioni. E' ammissibile la previsione di una diversa e proporzionata sanzione per tale violazione¹³⁵, ma occorre evitare ad ogni costo, che il diniego possa comportare una doppia imposizione palesemente contraria al principio generale di neutralità dell'IVA¹³⁶.

7.2. Diniego del diritto a detrazione dell'IVA pagata "a monte"

Dal punto di vista quantitativo la maggior parte delle fattispecie si riferisce al diniego di detrazione IVA pagata a monte di beni e servizi utilizzati nell'esercizio dell'attività economica.

Occorre nuovamente operare un distinguo fra diniego del diritto a detrazione opposto al soggetto passivo nell'ambito di operazioni imponibili lecite e, i casi in cui lo stesso diniego sia motivato dall'amministrazione con la partecipazione vera o presunta del soggetto passivo ad una o più operazioni fraudolente.

Nell'ipotesi di operazioni lecite, appare decisamente nutrita la casistica sottoposta al vaglio della CGUE in cui il diritto a detrazione è stato negato per inosservanza di requisiti od obblighi qualificati dalla Corte come formali¹³⁷.

Riv. Dir. Trib., n. 6, 2014, p. 693; ID., *Sanzioni proprie ed improprie*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, p. 1325.

¹³² CGCE, 27 settembre 2009, causa C-409/04, *Teleos*; CGUE, 19 dicembre 2012 causa C-563/12 *BDV Hungary Trading*; CGUE, 17 luglio 2014, causa C-272/13 *Equoland*; CGUE, 19 aprile 2018, causa C-580/16, *Firma Hans Bühler*.

¹³³ CGCE, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Colleé*. Nell'ipotesi di cessione intracomunitaria di beni che aveva effettivamente avuto luogo, ma rispetto alla quale l'amministrazione tributaria aveva rifiutato di prevedere l'esenzione IVA in quanto il venditore non aveva fornito nei termini la prova contabile della cessione stessa. Analogamente CGUE, 6 settembre 2012 causa C-273/11 *Mecsek*.

¹³⁴ CGUE 6 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR*: il diniego veniva motivato nei confronti di un venditore per la ragione che l'amministrazione tributaria dello Stato membro di destinazione dei beni aveva cancellato il numero d'identificazione dell'acquirente dei beni stessi. CGUE, 9 febbraio 2017 causa C-21/16 *Euro-Tyre*, in cui il diniego era stato motivato per mancata iscrizione nel sistema VIES.

¹³⁵ CGCE, 21 ottobre 2016, causa C-24/15 *Plöckl*: la Corte ha rilevato che la mancanza del requisito identificativo ha carattere formale e non può eccedere quanto necessario per conseguire il legittimo obiettivo di assicurare l'esatta percezione dell'imposta e prevenire le frodi; CGUE, 20 giugno 2018 causa C-108/17 *Enteco Baltic*; CGUE, 17 ottobre 2019, causa C-653/18 *Unitel*.

¹³⁶ Sentenza *Firma Hans Bühler*, cit.: il diniego di esenzione IVA fondato sulla violazione dell'obbligo, qualificato come meramente formale dalla Corte stessa, di presentare nel termine gli elenchi riepilogativi, potrebbe determinare addirittura una doppia imposizione, posto che sarebbero assoggettati ad imposta sia l'acquirente intermedio, nello Stato membro con il cui numero di identificazione IVA il soggetto passivo ha effettuato la cessione, sia l'acquirente finale, nello Stato membro di destinazione finale dei beni.

¹³⁷ Molteplici gli esempi di tali infrazioni in tema di IVA. Fra queste, in particolare, in ordine cronologico: 1) erronea iscrizione di alcune operazioni imponibili nel solo registro degli acquisti in esenzione IVA, in caso *reverse charge*:

La CGUE ha insistentemente ribadito la distinzione fra presupposti sostanziali e requisiti formali: solo quelli previsti dagli artt. 167 e ss della direttiva IVA 2006/112/CE possono considerarsi sostanziali ed incidere sul diritto di detrazione. Da questa fondamentale distinzione, la Corte ha dedotto che, in applicazione del principio generale di neutralità dell'IVA, la detrazione dell'imposta pagata a monte deve essere sempre accordata quando i soggetti passivi hanno adempiuto agli obblighi sostanziali, anche se taluni obblighi formali sono stati omissi. Il diniego del diritto a detrazione delle normative nazionali o delle prassi delle amministrazioni tributarie nazionali per violazioni formali sono dunque contrarie alla direttiva IVA per violazione "a monte" del principio di proporzionalità¹³⁸.

7.3. segue: applicazione dell' aliquota più elevata nel settore delle accise a titolo di sanzione per infrazioni di natura formale

Analoga violazione a monte del principio di proporzionalità si evidenzia nell'ipotesi speculare in tema di accise in il cui livello di tassazione non sia stato fissato espressamente dalla direttiva. Con riferimento ai carburanti, la CGUE ha recentemente dichiarato illegittima l'applicazione dell'aliquota più alta prevista per il gasolio, a titolo di sanzione, per la mancata presentazione preventiva di una domanda di classificazione all'amministrazione doganale riferita ad un carburante il cui livello di tassazione non era stato fissato espressamente da tale direttiva¹³⁹. La CGUE ha confermato che gli Stati membri possono prevedere l'irrogazione di una sanzione pecuniaria per la violazione di requisiti formali, ma senza rimettere in discussione l'assoggettamento ad accisa armonizzata di un combustibile, come quello di cui alla causa *a quo*. L'obbligo imposto agli operatori economici del settore di presentare una domanda per la classificazione dei prodotti energetici ai fini della determinazione dell'accisa applicabile ha infatti per la CGUE il solo scopo di consentire all'amministrazione di controllare il corretto pagamento dell'imposta e pertanto non rientra fra i presupposti sostanziali.

8. Sanzioni per infrazioni di natura non tributaria: diniego di esenzione IVA

CGCE, 8 maggio 2008, causa C-95/07 *Ecotrade*; 2) inosservanza dell'obbligo di registrare il fatturato e l'importo IVA dovuta mediante registratori di cassa: CGUE, 29 luglio 2010, causa C-188/09, *Profaktor*; 3) indicazione nella fattura di una data errata dell'esecuzione della prestazione di servizi imponibile: CGUE, 15 luglio 2010, causa C-368/09 *Pannon*; utilizzazione dei beni acquistati ai fini dell'esercizio dell'attività imponibile, effettuata prima della registrazione ad opera del soggetto passivo IVA: CGUE, 21 ottobre 2010, causa C-385/08, *Nidera*; 5) mancata rettifica di fatture relative a prestazioni di servizi di costruzione e mancata presentazione di una dichiarazione complementare IVA di rettifica, a seguito dell'applicazione retroattiva di una legge nazionale modificativa delle fatture: CGUE, 30 settembre 2010, causa C-392/09, *Uszodaépítő*; 6) emissione di fatture intestate ai soci prima della costituzione della società, per l'acquisto di beni immobili d'investimento - nella fattispecie cave di pietra - poi conferiti dai soci nella società stessa: CGUE, 1 marzo 2012, causa C-280/10, *Polski Trawertyn*; 7) versamento tardivo IVA dovuta a seguito di un acquisto intracomunitario di veicoli industriali: CGUE, 12 luglio 2012, causa C-284/11 *EMS – Bulgaria Transport*; 8) mancata annotazione nel registro IVA dell'acquirente delle fatture emesse dal venditore: CGUE, 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*; 9) acquisto di beni e di servizi di costruzione impiegati successivamente in operazioni imponibili - nella fattispecie vendita di immobili - effettuate prima che il soggetto passivo avesse ottenuto la registrazione a fini IVA: CGUE., 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie*; 10) fatture che non soddisfano i requisiti formali di cui all'art. 226 della direttiva IVA 2006/112/CE, qualora l'amministrazione disponga già di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'esercizio del diritto a detrazione: CGUE 15 settembre 2016, causa C-516/14, *Barlis 06-Investmentos immobiliarios*; 11) mancata indicazione sulla fattura del numero di identificazione IVA del prestatore di servizi ed impossibilità di procedere alla rettifica della medesima fattura con effetto retroattivo al periodo d'imposta in cui la fattura era stata emessa, ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione: CGUE, 15 settembre 2016, causa C-518/14, *Senatex*; 12) emissione di fattura ad opera di un contribuente in seguito cancellato dal registro dei soggetti passivi IVA per inattività: CGUE, 19 ottobre 2017, causa C-101/16, *Paper Consult*; 13) fattura sprovvista dell'indicazione del luogo in cui il soggetto passivo emittente esercita l'attività economica: CGUE, 15 novembre 2017, causa C-374/16, *Geissel*; 14) annullamento temporaneo del numero di identificazione del soggetto passivo che aveva effettuato gli acquisti per mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, successivamente riattivato: CGUE, 12 settembre 2018, causa C-69/17, *Siemens Gamesa*; 15) impossibilità di rettifica della dichiarazione IVA ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione per inizio attività di verifica fiscale: CGUE, 26 aprile 2018, causa C-81/17, *Zabrus Siret*.

¹³⁸ Sentenza *Ecotrade* cit. punto 64.

¹³⁹ CGUE, 7 novembre 2019 causa C-68/18 *SC Petrotel-Lukoil*.

L'analisi della giurisprudenza della Corte ha consentito di evidenziare come i legislatori e/o le amministrazioni finanziarie hanno, in diverse fattispecie, hanno negato un'esenzione obbligatoria per un fine estraneo a quello della direttiva IVA, al fine di sanzionare violazioni relative a norme di legge affatto diverse. In ragione del principio di neutralità fiscale, che non consente ai fini dell'assoggettamento ad IVA una generale distinzione fra attività lecite ed attività illecite, tale diniego non è ammissibile neppure nell'ipotesi in cui sia stato motivato dalla volontà di reprimere attività svolte senza le opportune autorizzazioni¹⁴⁰ ovvero di sanzionare un reato¹⁴¹ o il mancato rispetto di una norma amministrativa¹⁴². Resta, naturalmente, “ *impregiudicata la competenza degli Stati membri a reprimere le trasgressioni delle loro leggi ...mediante opportune sanzioni, quand'anche comportino conseguenze pecuniarie*”¹⁴³.

9. Il diniego - legittimo - del diritto a detrazione IVA pagata “a monte” nel caso di operazioni fraudolente

La Corte di Giustizia ha evidenziato che il diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata “a monte” non può essere compromesso dalla circostanza che nella catena di operazioni imponibili senza che questi ne sia al corrente o possa venirne a conoscenza, rientri un'altra operazione imponibile, precedente o successiva a quella effettuata dal soggetto passivo, che si configura quale frode IVA¹⁴⁴.

Gli operatori che adottano tutte le misure ragionevoli per assicurarsi che le operazioni poste in essere non facciano parte di un meccanismo di frode IVA devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto di detrazione¹⁴⁵. Di converso, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere, che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un più vasto piano di frode IVA, dev'essere considerato come partecipante a tale disegno fraudolento e gli sarà negato il diritto a detrazione: “*il diritto dell'Unione impone alle autorità (amministrative) e ai giudici nazionali di negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente*”¹⁴⁶. Spetta alle amministrazioni finanziarie fornire tale prova. Secondo la CGUE il diniego di un vantaggio fiscale previsto o consentito dalla direttiva IVA (detrazione, esenzione, rimborso d'imposta) in caso di comportamenti fraudolenti o abusivi, non equivale ad imporre un obbligo al debitore dell'imposta. Tale diniego costituisce invece la mera conseguenza della constatazione che le condizioni oggettive richieste dalla medesima direttiva ai fini dell'ottenimento di

¹⁴⁰ CGCE, 11 giugno 1998 causa C-283/95 *Fischer* riguardanti rispettivamente l'offerta senza autorizzazione di giochi d'azzardo e CGCE, 25 febbraio 1999, causa C -349/96 *Card Protective Plan/CP*, e la prestazione di servizi assicurativi da parte di un operatore che non era una compagnia di assicurazione debitamente autorizzata.

¹⁴¹ CGUE, Ordinanza , 7 luglio 2010 causa C-381/09, *G. Curia c. Amministrazione delle Finanze*. Era contestato il diniego di esenzione per un'attività di concessione di prestiti di cui all' art. 135.1.B) della direttiva IVA 2006/112 ad usura. La CGUE ha infatti evidenziato che tale diniego persegue un fine estraneo a quello della Sesta direttiva [IVA] ed è pertanto illegittimo posto che la direttiva prevede l'esenzione obbligatoria dall'IVA delle attività di concessione di prestiti.

¹⁴² CGUE, 3 ottobre 2019, causa C-329/18, *Altic*. In tema di diniego di detrazione IVA assolta a monte a seguito di un acquisto di semi di colza e dalla concomitante irrogazione di una sanzione pecuniaria, posto che il soggetto passivo IVA non aveva rispettato gli obblighi relativi all'individuazione dei suoi fornitori ai fini della rintracciabilità degli alimenti, ex art.18, par. 2 del regolamento UE n. 178/2002/CE.

¹⁴³ Sentenza *G. Curia c. Amministrazione delle Finanze*, cit., punto 24.

¹⁴⁴ *Ex multiis*, in ordine cronologico: CGCE, 12 gennaio 2006, causa C-354/04 *Optigen*; CGCE, 6 luglio 2006 , causa C-439/04, *Kittel*; CGE, 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*; CGUE, 21 giugno 2012, causa C-80/11 *Mahagebén*; CGUE, 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Toth* CGUE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik Food*; CGUE, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy Trans* e causa C-643/11, *LVK*; CGUE, 28 febbraio 2013, causa C-563/11, *Forwards* ; CGUE, 14 marzo 2013, causa C-527/11, *Ablessio*; 6 febbraio 2014, Ordinanza causa C-33/13, *Jagello*; CGUE, 13 febbraio 2014, causa C-18/13, *Maks Pen*; CGUE, 13 marzo 2014, causa C-107/13, *Firin*; CGUE, 18 dicembre 2014, causa C-131/13, *Italmoda*; CGUE, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, *Stehcemp*; CGUE, 28 luglio 2016, causa C-332/15, *Astone*; CGUE, 7 marzo 2018, causa C-159/17, *Dobre*.

¹⁴⁵ Analogamente nell'ipotesi di importazioni di beni seguite da una cessione intracomunitaria - CGUE, 25 ottobre 2018, causa C-528/17 *Bozicevic Jezovnik* –ovvero di un trasferimento dei prodotti - CGUE, 14 febbraio 2019, causa C-531/17 *Vetsch Int. Transport* - nel cui ambito si realizzi una successiva frode dell'acquirente, la Corte ha chiarito che se l'importatore ha agito in buona fede, l'amministrazione non può reclamare nei suoi confronti il pagamento dell'IVA a posteriori a seguito di verifica che ha rivelato la frode commessa dall'acquirente dei prodotti importati.

¹⁴⁶ Sentenze *Bonik*, cit., punti 35-37 e *Maks Pen*, cit., punti 26 e 34,

tale vantaggio fiscale non sono in concreto da considerare sussistenti¹⁴⁷. La regolarità dell'operazione è dunque un presupposto sostanziale e non formale del diritto a detrazione¹⁴⁸.

Proposta (limiti europei alle cd. sanzioni improprie)

Alla luce della sintetica ricostruzione giurisprudenziale si suggerisce, ribadendo la convinzione di una necessaria e sempre più generalizzata applicazione dei principi europei, che l'articolo *ad hoc* riferito alle sanzioni amministrative tributarie nell'alveo della Statuto dei contribuenti, prosegua con la previsione di una disposizione che stabilisca che nei confronti del contribuente, che abbia trasgredito ad un obbligo di carattere formale o non tributario non possa essere maggiorata l'imposta, negando l'applicazione di esenzioni, detrazioni, detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero. Tali comportamenti del contribuente non possono parimenti comportare nei suoi confronti un inasprimento dei poteri di accertamento dell'Amministrazione per modalità meramente funzionali a finalità di verifica successive del regolare adempimento dell'obbligazione tributaria. Il divieto di sanzionare comportamenti posti in essere dal contribuente in violazione di prescrizioni di legge di natura non tributaria, deve comportare che siffatti comportamenti siano sanzionati esclusivamente dalle autorità di controllo competenti - ivi compresi i giudici penali - sulla base delle legislazioni di settore o della norma penale. Tale previsione permetterebbe di estendere quanto emerso dalla giurisprudenza CGUE in tema di sanzioni improprie armonizzate possa trovare applicazione estensiva per le diverse e nutrite fattispecie di sanzioni improprie *tout court*.

Con riferimento specifico all'IVA, si suggerisce, di concerto con il sottogruppo 5, l'inserimento di uno specifico punto 6 all'art. 19, D.P.R. 633/1972.

Il principio del *ne bis in idem*

Simone Francesco Cociani

10. Introduzione

L'affermazione nella giurisprudenza CEDU e CGUE del principio del *ne bis in idem* ha messo in luce sia i limiti del c.d. "doppio binario" sanzionatorio, sia la crisi del principio di specialità e, più in generale, la criticità dei rapporti tra sanzioni amministrative e sanzioni penali.

11. Dalla pregiudiziale tributaria alla rinnovata illusione panpenalistica. La crisi del principio doppio binario

Per meglio comprendere l'opportunità dell'intervento in questa sede proposto è opportuno dar conto, per sommi capi, delle principali tappe che hanno caratterizzato l'evoluzione dei rapporti tra sistema penale tributario e sistema amministrativo tributario.

Al riguardo, è noto che la declaratoria d'incostituzionalità¹⁴⁹ della c.d. "pregiudiziale tributaria" di cui all'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che a sua volta prevedeva, quale condizione di procedibilità (per i soli tributi diretti), l'intervenuta definitività dell'accertamento dell'imposta, indusse il legislatore a varare la legge 7 agosto 1982, n. 516 (di conversione del d.l. n. 429/1982) con cui accolse la soluzione di scollegare

¹⁴⁷ Sentenza *Kittel*, punto 53. Sentenza *Bonik*, punto 38. Sentenza *Firin*, punto 41. Sentenza *Italmoda*, cit. punto 57.

¹⁴⁸ La sua mancanza permette di negare l'applicazione del principio di neutralità fiscale, che "*non può essere validamente invocato da un soggetto passivo che abbia intenzionalmente preso parte a tale frode e abbia messo in pericolo il funzionamento del sistema comune dell'IVA*". CGUE, 5 ottobre 2016, causa Causa C-576/15, *Maya Marina*, punto 49.

¹⁴⁹ Cfr. Corte. Cost., 12 maggio 1982, n. 88.

gli illeciti penali dalle fattispecie di evasione, scegliendo di far coincidere i reati, prevalentemente, con semplici fattispecie prodromiche rispetto all'evasione. In quest'ottica la legge n. 516/1982 introdusse così il principio del c.d. "doppio binario", secondo il quale il processo penale (che aveva ad oggetto fattispecie prodromiche rispetto all'evasione) poteva aver inizio senza attendere il definitivo accertamento dell'imposta evasa. D'altra parte, anche il procedimento amministrativo poteva aver inizio autonomamente rispetto al procedimento penale.

Altrettanto noti, però, sono i guasti che un simile sistema determinò. Basti pensare alla criminalizzazione dei meri inadempimenti contabili di natura formale (c.d. "reati bagatellari") che, ingolfando le procure, portarono ad una depenalizzazione di prassi, lasciando altresì sostanzialmente impuniti i comportamenti realmente evasivi. Il sistema penale tributario aveva così perduto la sua funzione deterrente, anche perché la relativa sanzione non risultava realmente ancorata al principio di offensività.

A questo stato di cose cercò di rimediare la riforma penale tributaria attuata con d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 con la quale il legislatore dispose l'abrogazione di un'ampia serie di reati prodromici, di mero ostacolo al corretto adempimento dell'obbligo tributario, e, nel contempo, scelse di limitare la risposta repressiva di tipo penale a quei comportamenti ritenuti effettivamente pericolosi in termini evasione e di frode fiscale. Peraltro, al fine di restituire al sistema penale la sua funzione di *extrema ratio*, il legislatore scelse di introdurre un sistema di soglie quantitative il cui superamento costituiva condizione di punibilità della maggior parte dei comportamenti da esso preveduti come penalmente rilevanti.

Nel frattempo, la disciplina dell'illecito amministrativo tributario si era caratterizzata per una progressiva assimilazione a quella dell'illecito penale, e ciò proprio in ragione dell'estensione al primo di buona parte delle categorie sostanziali del secondo (basti pensare all'introduzione, anche in ambito amministrativo tributario, dei principi di personalità, imputabilità e colpevolezza).

Tuttavia, la spinta verso un diritto penale tributario "minimo" previsto dal d.lgs. n. 74/2000 esaurì ben presto la sua forza propulsiva. Difatti, poco dopo, il legislatore cominciò ad espandere il catalogo delle fattispecie criminose, giungendo a sanzionare anche la c.d. "evasione di necessità" (es. omesso versamento di Iva e ritenute) e tornando così a criminalizzare meri inadempimenti, per giunta senza che fosse richiesto l'elemento psicologico del dolo specifico. Agli interventi appena accennati, di lì a poco, ne fecero seguito altri, nel senso di: i) escludere la possibilità di concedere la sospensione condizionale della pena oltre una certa soglia di evasione; ii) abbassare le soglie di punibilità; iii) eliminare le ipotesi attenuate per i reati di utilizzazione ed emissione di fatture per operazioni inesistenti; iv) aumentare i termini di prescrizione; v) introdurre una condizione ostativa all'applicazione della pena su richiesta delle parti¹⁵⁰; vi) criminalizzare sia la condotta di esibizione o trasmissione all'a.f. di documenti falsi, a prescindere dalle conseguenze, sia la condotta del contribuente consistente nel rendere dichiarazioni mendaci all'a.f. in presenza di uno dei delitti previsti e puniti dal d.lgs. n. 74/2000¹⁵¹. Ancora, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il legislatore procedette poi a: i) rivedere le principali fattispecie criminose; ii) innalzare le soglie di punibilità delle singole fattispecie delittuose; iii) prevedere cause di non punibilità (ovvero attenuanti) per il contribuente che si fosse ravveduto entro determinati termini temporali; iv) collocare l'istituto della confisca per equivalente all'interno del d.lgs. n. 74/2000. Senonché, più recentemente, con il d.l. n. 124 del 26 ottobre 2019, convertito in l. n. 157 del 19 dicembre 2019, il legislatore è ancora una volta (estemporaneamente) intervenuto sul d.lgs. n. 74/2000, principalmente, per quanto in questa sede interessa, inasprendo le sanzioni detentive, abbassando le soglie di rilevanza penale, di tal guisa ampliando il perimetro delle fattispecie aventi rilevanza criminale e, infine, estendendo anche ai delitti tributari la confisca c.d. "allargata", o per sproporzione. Con lo stesso d.lgs. n. 124/2019, dopo un dibattito durato anni, il legislatore ha altresì esteso la responsabilità amministrativa degli enti pure a taluni reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000, quali: la dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), l'emissione di fatture false (art. 8), l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11). Da ultimo, il recente d.lgs. n. 75/2020, di attuazione della legge delega n. 117/2019, volta a trasporre la direttiva UE n. 1371/2017

¹⁵⁰ Cfr. d.l. 13 agosto 2011, n. 138, conv. in l. 14 settembre 2011, n. 148.

¹⁵¹ Cfr. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214.

(c.d. “Direttiva PIF”, a tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea), è ulteriormente intervenuto sul corpo del d.lgs. n. 74/2000, nel senso di prevedere un’eccezione alla non punibilità del delitto tentato di cui agli artt. 2, 3 e 4 del medesimo d.lgs. n. 74/2000, quando le relative condotte siano anche qualificate dalla presenza di sistemi fraudolenti transfrontalieri tali da consentire l’evasione dell’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Quanto sopra se da, un lato, ha reso evidente la funzione servente impropriamente assegnata al sistema penale tributario rispetto agli interessi erariali, dall’altro, ha certamente incrinato il principio di separatezza ed autonomia dei procedimenti penale ed amministrativo, invece posto alla base della riforma del 2000.

12. La crisi del principio di specialità

La separazione tra sistema penale tributario rispetto al sistema amministrativo tributario, pur in presenza della stessa funzione di tutela degli interessi finanziari dello stato ad entrambi i sistemi attribuita, cui si deve aggiungere la costruzione del modello sanzionatorio amministrativo tributario sulla base di quello penale di cui si è appena fatto cenno, indussero il legislatore della riforma attuata con il d.lgs. n. 74/2000 a rifiutare il principio del cumulo fra sanzioni amministrative e penali (di cui all’art. 10 della l. n. 516/1982) e recepire il principio di specialità, già in allora espresso nell’art. 9 della l. n. 689/1981 in materia di sanzioni amministrative. Fu così che, in attuazione della delega legislativa, l’art. 19 del d.lgs. n. 74/2000 affermò che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione che prevede una sanzione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa si applica la disposizione speciale.

Tale principio di specialità, dunque, avrebbe dovuto evitare che uno stesso soggetto potesse essere chiamato a rispondere due volte per il medesimo fatto. Peraltro, stante la maggiore ricchezza di contenuto della fattispecie penale rispetto a quella amministrativa, il principio in discorso avrebbe dovuto portare all’applicazione della sola sanzione penale (perché appunto caratterizzata da elementi specializzanti¹⁵²) rispetto a quella amministrativa. Senonché, la giurisprudenza di legittimità ha dato una lettura particolarmente restrittiva del principio di specialità, fino a giungere ad una sostanziale disapplicazione dello stesso. Più in particolare, come messo in evidenza dalla consolidata giurisprudenza della Corte cassazione, tra l’illecito amministrativo e quello penale non vi sarebbe un rapporto di specialità, bensì di progressione¹⁵³, con il risultato di rendere applicabili allo stesso soggetto, per il medesimo fatto naturalistico, entrambe le sanzioni (amministrativa e penale).

Invero, lo stesso legislatore aveva già circoscritto il principio in discorso per mezzo della disposizione di cui al secondo comma dell’art. 19 predetto, laddove si prevede che permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa nei confronti degli obbligati solidali, di cui all’art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997, purché non siano persone fisiche concorrenti nel reato. Tale temperamento del principio di specialità risulta spiegato – nella stessa Relazione governativa al d.lgs. n. 74/2000 – attraverso la constatazione che, talvolta, la sanzione amministrativa (specie quando di elevato ammontare) risulta maggiormente afflittiva (e dunque è altresì dotata di maggior deterrenza) rispetto a quella penale, perché, in concreto, quest’ultima può risultare suscettibile di sospensione condizionale, ovvero in quanto irrogabile in capo a meri prestanome. Peraltro, il medesimo legislatore, con l’art. 7 del d.l. 269/2003, aveva poi posto le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti personificati esclusivamente a carico della persona giuridica (con ciò restringendo l’ambito oggettivo di applicazione dell’art. 19, comma 2, predetto, ora applicabile, ad esempio, alle società di persone).

Sicché, per effetto della novella del 2003, per quanto concerne le persone giuridiche, stante la ontologica differenza tra i soggetti attivi cui le relative sanzioni risultano ascrivibili (essendo cioè la sanzione amministrativa destinata ad appuntarsi sulla persona giuridica mentre quella penale è destinata ad appuntarsi in capo alla persona fisica), il principio di specialità non opera; così come non opera – ex art. 19, comma 2, – nel caso di violazione fiscale commessa da società di persone.

¹⁵² Es.: presenza del dolo di evasione, di soglie quantitative di punibilità, di specifiche modalità di condotta, ecc.

¹⁵³ Cfr., *ex multis.*, Cass. pen., ss. uu., 28 marzo 2013, n. 37424 e 37425 su cui, criticamente, A. GIOVANNINI, *Le sanzioni omesse versamento dell’IVA davanti alla Corte di giustizia*, in *Corr. Trib.*, n. 6, 2016, 439.

13. La sovrapposizione di procedimenti e il cumulo di sanzioni nella prospettiva del principio del *ne bis in idem* così come offerta dalla Corte EDU

Il difficile rapporto tra sistema penale tributario e sistema amministrativo tributario, nelle rispettive dimensioni procedurali e processuali, da un lato, e sostanziali, dall'altro, dà spesso luogo ad una pluralità di procedimenti (cfr. art. 21 d.lgs. n. 74/2000) e ad un cumulo di sanzioni, in conseguenza dello stesso fatto naturalistico¹⁵⁴. Tali duplicazioni, pur avendo in passato positivamente superato l'esame di costituzionalità, sebbene in una prospettiva meramente interna¹⁵⁵, sono comunque tali da porsi in contrasto con il principio del *ne bis in idem* in entrambe le sue declinazioni: sostanziale (*ne bis puniri*) e, processuale (*ne bis vexari*), così come affermato dall'art. 4 del Protocollo VII della Convenzione Edu, nonché dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, come interpretati, rispettivamente, dalla giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE.

Più in particolare, come noto, la Corte di Strasburgo ha significativamente dilatato il campo di applicazione dell'art. 4, Protocollo VII, CEDU fino a ricomprendere le ipotesi di cumulo di sanzioni penali e sanzioni qualificate come amministrative nel diritto nazionale, ove irrogate allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti¹⁵⁶ (*ne bis puniri*); e ciò ha affermato la Corte EDU facendo leva sulla funzione deterrente e punitiva delle sanzioni amministrative tributarie¹⁵⁷, dal canto loro esaminate nel rispetto dei principi penalistici fissati dall'art. 6, comma 1, del Trattato¹⁵⁸. In altre parole, sulla base di tre appositi criteri, alternativi fra loro (ovvero: la qualificazione giuridica dell'infrazione e del relativo procedimento nel diritto nazionale applicabile, la natura stessa dell'infrazione e la finalità ed il grado di severità della sanzione)¹⁵⁹, i giudici di Strasburgo hanno qualificato come (sostanzialmente) "penali" numerose sanzioni che, negli ordinamenti dei singoli stati aderenti al Trattato, risultavano (formalmente) definite come "amministrative"¹⁶⁰.

Nella stessa prospettiva la Corte ha poi censurato la violazione del principio in discorso anche nella sua dimensione processuale (*ne bis vexari*)¹⁶¹, ancorché, in precedenza, avesse ritenuto accettabile una qualche duplicazione di procedimenti (penale e amministrativo), allorché fosse stato possibile constatare un collegamento sufficientemente stretto fra gli stessi da un punto di vista sostanziale¹⁶². Più in dettaglio, per quanto concerne la dimensione processuale del principio in discorso, la Corte ha negato il collegamento tra i due procedimenti – e quindi ha escluso qualsiasi giustificazione rispetto alla violazione del *ne bis vexari* – allorché ha ritenuto che il protrarsi dei due procedimenti per un periodo di quasi dieci anni (di cui solo uno dei quali comune ad entrambi) avesse in realtà esposto gli autori della violazione ad incertezza giuridica per un significativo lasso di tempo, tale da risultare incompatibile con il principio del *ne bis vexari*¹⁶³.

14. Segue. La sovrapposizione di procedimenti e il cumulo di sanzioni nella prospettiva del principio del *ne bis in idem* così come offerta dalla Corte di Giustizia

¹⁵⁴ Sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2015, I, 405 ss.

¹⁵⁵ Cfr. Corte cost., ord. n. 409/1991.

¹⁵⁶ Cfr. Corte EDU, II, sez., 4 marzo 2014, causa *Grande Stevens c. Italia*, nonché Corte EDU, sent., 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*; *Nykänen c. Finlandia* e Corte EDU, sent., 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*.

¹⁵⁷ Cfr. Corte EDU, 23 luglio 2002, causa *Janosevic c. Svezia*; Corte EDU 23 luglio 2002, causa *Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*.

¹⁵⁸ Su cui, di recente, si veda R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 228 ss., da consultare anche per i riferimenti di giurisprudenza e dottrina.

¹⁵⁹ La stessa Corte EDU ha in verità precisato che l'alternatività dei criteri «non impedisce di adottare un approccio cumulativo, se l'analisi separata di ogni criterio non permette di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di un'accusa in materia penale». Cfr. C. EDU Sentenza *Zolotukhin*, par. 52; sentenza *Grande Stevens*, par. 94; sentenza *Pirttimäki*, par. 46.

¹⁶⁰ Cfr. Corte EDU, sent. 8 giugno 1976, causa *Engel c. Paesi Bassi* e, successivamente, sent., 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*.

¹⁶¹ Cfr. C. EDU, sent., 18 maggio 2017, causa *Jóhannesson c. Islanda*.

¹⁶² Cfr. C. EDU, sent., 15 novembre 2016, causa *A e B c. Norvegia*.

¹⁶³ Cfr. C. EDU, sent., 18 maggio 2017, causa *Jóhannesson c. Islanda*. In dottrina P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 119.

Come accennato, anche la Corte di Giustizia UE non ha mancato di intervenire sul *ne bis in idem*, peraltro sin dagli anni Sessanta del secolo scorso. In ogni caso, specie dopo l'affermazione del principio in parola nell'art. 50 della CDFUE (che, come noto, secondo quanto espressamente previsto dall'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea, ha lo stesso valore giuridico dei trattati), il *ne bis in idem* ha assunto un particolare rilievo in tutti i settori di legislazione secondaria della UE e, quindi, anche in ambito tributario.

Volendo ora dar brevemente conto della lettura del *ne bis in idem* così come proposta dalla Corte di Giustizia, è senz'altro possibile riferire come i giudici di Lussemburgo abbiano affermato che è lecito ad uno Stato membro imporre ad un soggetto passivo, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, una prima sanzione qualificata in diritto nazionale come "amministrativa" e successivamente una seconda sanzione qualificata come "penale", a condizione che la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che deve essere verificata dal giudice nazionale alla luce dei tre criteri *Engel* di cui sopra¹⁶⁴. Conseguentemente, nella dimensione processuale, nel caso in cui «*la sovrattassa sia di natura penale, ai sensi dell'art. 50 della Carta, e sia divenuta definitiva, tale disposizione osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati nei confronti di una stessa persona*»¹⁶⁵. Peraltro, successivamente, la medesima Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che le leggi nazionali che prevedono sanzioni tributarie qualificate come amministrative e sanzioni tributarie penali, miranti entrambe a prevenire e/o a reprimere infrazioni IVA per assicurare la riscossione di tale imposta, costituiscono un'attuazione degli artt. 2 e 273 della direttiva IVA 2006/112/UE e dell'art. 325 TFUE e, di conseguenza, costituiscono anche un'attuazione del diritto dell'Unione ex art. 51, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali. Ciò posto, rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 50 della Carta, e del principio del *ne bis in idem* ivi contenuto, sia le norme di diritto nazionale che disciplinano i procedimenti sanzionatori amministrativi per violazioni della legislazione IVA, sia le norme che disciplinano i procedimenti penali aventi ad oggetto i reati IVA¹⁶⁶.

Tuttavia, va altresì rilevato che la Corte di Giustizia, nella sua più recente giurisprudenza, sembra aver attenuato la portata delle proprie precedenti pronunce. Difatti, più in particolare, i giudici di Lussemburgo hanno affermato che vi possono essere ragioni di interesse pubblico tali da giustificare una limitazione rispetto all'applicazione del principio del *ne bis in idem*. E, a tale riguardo, la riscossione integrale dell'IVA e la lotta contro le frodi, aventi ad oggetto tale "risorsa propria" del bilancio dell'Unione, costituiscono un obiettivo di interesse pubblico idoneo a giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni "di natura penale"¹⁶⁷. Peraltro, in tal caso, entrambe le categorie di procedimenti e di sanzioni devono riguardare «*scopi complementari vertenti, eventualmente, su aspetti differenti della medesima condotta di reato...*», talché il legislatore di uno stato membro può, con la previsione di sanzioni qualificate come "amministrative" nel diritto nazionale, legittimamente mirare a «*dissuadere e reprimere qualsiasi inadempimento, intenzionale o meno, alle norme afferenti alla dichiarazione e alla riscossione dell'IVA*» e, allo stesso tempo, con la previsione di sanzioni penali, può altresì mirare a «*dissuadere e reprimere inadempimenti gravi alla normativa IVA, i quali sono particolarmente deleteri per la società e giustificano l'adozione di sanzioni penali più rigorose*», sempreché la risposta complessivamente prevista, sia in termini di cumulo di sanzioni che di procedimenti, risulti non irragionevole e sproporzionata rispetto al fatto posto in essere¹⁶⁸.

A quest'ultimo riguardo la Corte di Giustizia, sebbene con riferimento ad un cumulo di sanzioni e procedimenti non derivanti da una violazione di carattere tributario, ha poi chiarito che qualora venga pronunciata nei confronti degli autori di una violazione amministrativa – costituente anche reato – una sentenza penale definitiva di condanna, la relativa sanzione penale in senso stretto deve assorbire per intero la pretesa punitiva dello Stato nella sua dimensione amministrativa, nel senso che deve essere precluso all'amministrazione competente di infliggere una sanzione amministrativa per la medesima condotta illecita

¹⁶⁴ Cfr. C. Giust., sent., 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*, punto 37.

¹⁶⁵ Cfr. C. Giust., sent., 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*, punto 34.

¹⁶⁶ Cfr. Corte Giust., sent., 5 aprile 2017, causa C-217/15 e C-350/15, *Orsi e Baldetti*, punto 16. Deve tuttavia precisarsi che, nel caso ora citato, la Corte ha poi ritenuto non sussistente alcuna violazione in ragione della mancata medesimezza della persona oggetto delle due sanzioni e dei relativi procedimenti (trattandosi di violazioni fiscali poste in essere da una società di capitali cui era stata irrogata la sanzione amministrativa, mentre quella penale era stata irrogata alla persona fisica legale rappresentante).

¹⁶⁷ Cfr. Corte Giust., sent., 20 marzo 2018, n. causa C-524/15, *Menci*.

¹⁶⁸ Cfr. Corte Giust., sent., 20 marzo 2018, n. causa C-524/15, *Menci*, 42 ss. e 58 s.

già penalmente sanzionata, così come deve essere impedito all'eventuale secondo giudice di proseguire il processo avente ad oggetto la legittimità della sanzione amministrativa¹⁶⁹. Ancora, specie per quanto attiene alla dimensione procedimentale (*ne bis vexari*), si noti come la Corte di Giustizia abbia altresì avuto modo di chiarire che l'art. 50 della CDFUE va interpretato nel senso che esso preclude, dopo una sentenza penale di assoluzione, la prosecuzione di un procedimento avente ad oggetto l'irrogazione di una sanzione amministrativa di natura penale, talché il giudice di detto procedimento deve chiudere il secondo processo senza procedere ad alcun ulteriore apprezzamento della condotta che ha integrato l'illecito penale, con l'annullamento *in limine* del provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa¹⁷⁰.

15. Il *ne bis in idem* nella più recente giurisprudenza della Corte costituzionale

Riferita la posizione delle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo sul tema del *ne bis in idem*, conviene ora accennare che anche la giurisprudenza della nostra Corte costituzionale, seppur con una certa prudenza, ha finalmente mostrato di essere senz'altro consapevole dei problemi che il principio in discorso pone rispetto all'ordinamento interno¹⁷¹. Limitando le considerazioni alle pronunce rese con riferimento alle violazioni di norme tributarie, la Corte afferma chiaramente che, sebbene la regola affermata con la sentenza sul caso *A e B contro Norvegia* renda meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, tuttavia non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato regime temporale e materiale a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali¹⁷². Peraltro, in questo percorso di progressivo avvicinamento alle posizioni espresse dalla Corte EDU, la Consulta non ha rinunciato a (più volte) sollecitare il legislatore a farsi carico del problema di compatibilità delle norme interne rispetto alle disposizioni della Convenzione EDU che, come noto, nell'interpretazione delle stesse ad opera della Corte di Strasburgo, costituiscono, quali norme interposte, il parametro di scrutinio di cui all'art. 117 Cost., nella parte in cui esso impone la conformazione della legislazione interna ai vincoli derivanti dagli obblighi internazionali, così condizionando il grado di rilevanza e la stessa valutazione dei profili di legittimità costituzionale delle norme interne¹⁷³.

Quanto al *ne bis vexari*, la Corte evidenzia che, pur in presenza di una pluralità di istituti e previsioni normative che permettono una regolamentazione dei rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria, è ipotizzabile che il contribuente possa essere sottoposto per lungo tempo a due giudizi per il medesimo fatto. E qualora il contribuente subisca un aggravio sanzionatorio, nell'ipotesi in cui il mancato raccordo fra giudizio penale e giudizio amministrativo si estenda anche alla fase di determinazione della pena, in tali circostanze, per la Consulta, potrebbe essere ipotizzata una violazione del principio del *ne bis in idem*. Pur tuttavia, la valutazione dell'esistenza di siffatti presupposti e delle predette condizioni deve essere rimessa al singolo giudice, che ha la competenza ad accertare – ferma un'attenta analisi delle circostanze del procedimento principale – che l'onere gravante sull'interessato dall'applicazione della normativa e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non sia eccessivamente gravoso e, dunque, sproporzionato rispetto alla gravità del fatto commesso.

16. L'indifferibilità di un intervento legislativo

¹⁶⁹ Cfr. Corte Giust., sent. 20 marzo 2018, causa C-537/16, *Garlsson*.

¹⁷⁰ Cfr. Giust., sent. 20 marzo 2018, causa C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

¹⁷¹ Cfr. Corte cost. n. 112/2016.

¹⁷² Cfr. Corte cost. n. n. 43/2018. Nella pronuncia in questione la Corte ha tuttavia escluso qualsivoglia violazione del *ne bis in idem*, per l'effetto ritenendo come il concorso fra la pena della reclusione prevista per i reati di cui al D.lgs. n. 74/2000 e le sanzioni pecuniarie applicate in sede amministrativa, permetta di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei. Per la Corte, infatti, l'espressa previsione della sanzionabilità in via amministrativa di una violazione fiscale che sia punita anche in sede penale esclude ogni violazione del principio in discorso.

¹⁷² Cfr. Corte cost. n. 43/2018

¹⁷³ Cfr. A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano 2020, 163.

Quanto precede suggerisce di rinnovare l'invito al legislatore, peraltro da più parti formulato anche in dottrina¹⁷⁴, di provvedere a più attentamente regolare i rapporti tra sistema penale tributario e sistema amministrativo tributario, meglio definendo ciascuna tipologia di illecito al fine di evitare un cumulo di sanzioni e di procedimenti privo di ragionevolezza e proporzionalità. A tal fine si potrebbe quindi – recuperando l'intuizione già posta alla base della precedente delega fiscale di cui alla legge. n. 23/2014 – opportunamente restringere il perimetro degli illeciti tributari, penalmente rilevanti, alle sole ipotesi più gravi e, nel contempo, limitare alla sola sanzione amministrativa tributaria le risposte a quelle violazioni consistenti nell'omesso versamento di somme dichiarate, ovvero a quegli illeciti privi di connotazioni frodatorie, se del caso, opportunamente graduando la risposta sanzionatoria amministrativa anche attraverso il ricorso alla categoria delle sanzioni interdittive¹⁷⁵.

Allo stesso tempo, si rende opportuno esplicitamente affermare il principio del *ne bis in idem* (in entrambe le sue declinazioni: *ne bis puniri* e *ne bis vexari*), anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, evitando così il cumulo tra sanzioni e procedimenti amministrativi e penali che, attualmente, come sopra esposto, danno luogo ad una complessiva risposta punitiva in capo al contribuente, in non pochi casi a dir poco eccessiva e, comunque, sproporzionata.

A ciò si aggiunga che, come anticipato, oltre al cumulo tra sanzioni amministrative e penali di tipo detentivo in dipendenza di uno stesso fatto naturalistico si possono oggi cumulare, in capo allo stesso soggetto, anche sanzioni penali di tipo amministrativo. E ancora, la confisca obbligatoria per tutti i delitti tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000, che deve essere (sempre) ordinata anche nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'art. 444 c.p.p., non operando tale misura solo limitatamente alla parte del profitto o del prezzo del reato corrispondente alle imposte che – secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità – il contribuente abbia effettivamente versato all'erario (art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000), costituisce un altro fattore che di possibile ulteriore aggravamento del cumulo. Pertanto, l'impropria funzione servente, a tutto vantaggio degli interessi erariali, dal legislatore assegnata al sistema penale, ha certamente contribuito a snaturare la funzione di *extrema ratio* tradizionalmente attribuita alla sanzione penale. Talché occorre quindi restituire razionalità, sistematicità, efficacia ed efficienza al sistema sanzionatorio nel suo complesso, senza eccessivamente (*rectius*: sproporzionatamente) conculcare i diritti del contribuente rispetto al quale la relativa tutela è ormai “multilivello”.

Pertanto, nella prospettiva, quanto meno, del riordino del sistema sanzionatorio, è certamente necessario tenere in adeguata considerazione i principi del diritto europeo, così come innervati dalla ormai consolidata giurisprudenza delle Corti EDU e di Giustizia UE.

Al riguardo, pare quindi opportuno affermare – sebbene con espressioni volutamente generali e atecniche (e perciò maggiormente coerenti con la giurisprudenza della Corte EDU) – il diritto di chiunque a non essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di una sentenza definitiva.

Allo stesso tempo, occorrerebbe altresì procedere ad un'opera di analisi e revisione delle risposte sanzionatorie previste dal nostro ordinamento, allo scopo di limitare il ricorso alla sanzione penale alle sole fattispecie più gravi, connotate da mendacio e/o frodolenza (nel senso penalistico del termine), rimettendo alla sanzione amministrativa l'affermazione del disvalore sociale di quelle condotte – pur sempre offensive per gli interessi erariali – tuttavia connotate dall'assenza di qualsivoglia malizia. E' questo il caso, ad esempio, dei reati di omesso versamento di ritenute Irpef o di omesso versamento dell'Iva (di cui, rispettivamente, agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000) che si caratterizzano per la mancanza dell'elemento soggettivo del dolo. Difatti, le condotte relative alle figure delittuose da ultimo richiamate, ormai, possono essere tempestivamente ed efficacemente contrastate con i mezzi (tecnico-informatici) di cui l'a.f. già dispone e, invero, non sembrano più attuali le ragioni che, un tempo, avevano indotto il legislatore a

¹⁷⁴ Da ultimo si veda R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 268.

¹⁷⁵ Cfr. F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul “ruolo” delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2017, 915, ove si ipotizza il ritorno alla regola dell'alternatività dei due tipi di sanzioni accolta, a suo tempo, dalla Legge n. 4/1929, per l'effetto limitando la risposta penale ai soli illeciti tributari rilevatori di un grave disvalore sociale, mentre, in tutti gli altri casi, prevedendo l'irrogazione di una sanzione amministrativa.

criminalizzare tali fattispecie. Ancora, non va trascurato che l'attuale fase negativa del ciclo economico è destinata a riflettersi sul numero delle condotte di omesso versamento di ritenute e di Iva che, in quanto rilevanti penalmente pur in assenza di dolo, rischiano di dar luogo a numerosissimi casi di applicazione della sanzione penale e della relativa obbligatoria confisca (da sequestro preceduta) in capo al medesimo contribuente già esposto alla sanzione amministrativa tributaria. A quest'ultimo riguardo, per quanto concerne la (invero da più parti auspicata) depenalizzazione di tali condotte caratterizzate dall'assenza del dolo, non si creda che un simile intervento possa costituire un incentivo all'evasione, se, invece, si osserva che, già ora, la sanzione penale non trova concreta applicazione nelle ipotesi prevedute, ad esempio, all'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 che, di fatto, limita la reazione dell'ordinamento alla sola sanzione amministrativa tributaria allorquando il contribuente abbia i mezzi per estinguere integralmente – sebbene prima dell'avvio del processo penale – il proprio debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi.

Viceversa, qualora volesse aumentarsi il grado di deterrenza del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, si potrebbe opportunamente prevedere di accompagnare – nei casi più gravi – la sanzione amministrativa di tipo pecuniario a sanzioni amministrative di tipo interdittivo (es.: chiusura dei locali, inibizione a contrarre con la p.a., sospensione dall'iscrizione in albi o elenchi, ecc.), probabilmente più efficaci – sotto il profilo della loro capacità di dissuasione – rispetto a quelle penali, la cui deterrenza, ormai, è sostanzialmente rimessa, come osservato, oltre che al d.lgs. n. 231/2001, agli istituti del sequestro e della obbligatoria confisca (cfr. artt. 12-*bis* e 12-*ter* d.lgs. n. 74/2000) che, per parte loro, hanno assunto un rilievo del tutto abnorme e, a volte, perfino sproporzionato rispetto alla reale portata dell'offesa.

Proposta (principio del *ne bis in idem*)

Alla luce della sintetica ricostruzione effettuata, si propone che interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 sia introdotta la seguente disposizione: “Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale definitivo”.

Si propone altresì di delegare il Governo a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla effettiva gravità dei comportamenti posti in essere, prevedendo:

- a) la punibilità con la pena detentiva per quei comportamenti fraudolenti, simulatori, mendaci, ovvero finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa;
- b) la punibilità con la sola sanzione amministrativa tributaria per quei comportamenti consistenti nell'omesso versamento di imposte o ritenute dovute o certificate;
- c) la punibilità degli illeciti amministrativi tributari, nei casi più gravi, anche con sanzioni amministrative di tipo interdittivo.

PROPOSTE NORMATIVE

L. 212/2000 (ad es: art. 10 *ter*)

Sanzioni amministrative tributarie

“Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. In continuità con quanto già definito dal decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, occorre stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità, il pieno adeguamento delle sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidano su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione

debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti.

Il mancato rispetto da parte del contribuente di adempimenti formali o meramente funzionali all'attività di accertamento ovvero la violazione di prescrizioni di legge di natura non tributaria non può comportare nei suoi confronti la perdita del diritto di esenzione, detrazione o deduzione dell'imposta previsto dalla legge, né l'aumento dell'imponibile, attraverso l'assunzione di elementi non specificamente definiti dalle singole leggi d'imposta. Tali violazioni non possono comportare la preclusione per il contribuente di mezzi di tutela, né potenziare i poteri di accertamento dell'Amministrazione. Nell'ipotesi di violazione di prescrizioni di norme di natura non tributaria è fatta salva la competenza del legislatore a reprimere tali violazioni mediante la previsione delle opportune sanzioni. I predetti limiti per l'Amministrazione finanziaria non trovano applicazione in tutte le fattispecie di partecipazione del contribuente ad operazioni fraudolente”.

“Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale definitivo”.

ULTERIORE DELEGA AL GOVERNO

Il Governo deve essere delegato a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla effettiva gravità dei comportamenti posti in essere, prevedendo:

- a) la punibilità con la pena detentiva per quei comportamenti fraudolenti, simulatori, mendaci, ovvero finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa;
- b) la punibilità con la sola sanzione amministrativa tributaria per quei comportamenti consistenti nell'omesso versamento di imposte o ritenute dovute o certificate;
- c) la punibilità degli illeciti amministrativi tributari, nei casi più gravi, anche con sanzioni amministrative di tipo interdittivo.

D.lgs. 472/1997 (ad es: art. 6. bis)

Principi europei

“Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. Nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni devono essere adeguate all'effettiva gravità dei comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidono su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti”.

Art. 19, D.P.R. 633/1972, punto 6

“6. Il contribuente deve poter esercitare il proprio diritto di esenzione obbligatoria ovvero di detrazione, secondo quanto previsto dal presente articolo e dal precedente art. 10, qualora gli sia contestata dall'amministrazione finanziaria l'osservanza di adempimenti formali o meramente funzionali all'attività di accertamento ovvero la violazione di norme di natura non tributaria. Il contribuente non può esercitare tale diritto nelle ipotesi di partecipazione ad operazioni fraudolente”.

ALLEGATO

Tavola sinottica delle proposte formulate in tutti i settori della ricerca in oggetto

Pasquale Pistone - Università di Salerno

Paolo Barabino - Università di Sassari

La seguente tavola sinottica riporta tutti gli interventi puntuali prospettati dallo studio per l'europizzazione del diritto tributario italiano

Settore	Argomento	Diritto UE interessato	Motivazione	Normativa italiana interessata dalla novella	Contenuto della novella
1. Interventi con portata generale					
			Interpretare le norme dello Statuto del contribuente in ragione dei principi UE	Art. 1 L. 212/2000	“(…) e dei diritti e principi dell’Unione Europea”
			Rendere esplicitamente applicabile la legge sul procedimento amministrativo al procedimento tributario	Art. 13, comma 2, L. 241/1990	(Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano) “salvo quanto da esse non disposto e con esse compatibili”
2. Esercizio della potestà impositiva a livello nazionale ed europeo	2.1. Residenza delle persone fisiche	libera circolazione e principio di proporzionalità	Superamento della presunzione assoluta di residenza in caso di iscrizione all’anagrafe della popolazione residente	Art. 2, comma 2, TUIR	“La persona fisica trasferitasi in un altro Stato membro dell’UE o appartenente allo SEE è sempre ammessa a provare l’effettività di tale trasferimento”
	2.2. Residenza delle società	libertà di stabilimento	La sede dell’amministrazione non è positivamente definita, lasciando l’Amministrazione	Art. 73, comma 3, TUIR	“Nel caso in cui l’AF ritenga che la sede dell’amministrazione di una società avente la propria sede legale

			finanziaria italiana libera di determinarla unilateralmente, sulla base dei soli elementi rinvenuti in Italia ed anche se l'insediamento della società nello Stato di residenza non sia puramente fittizio		in un altro Stato membro dell'UE debba essere collocata in Italia, essa attiva gli strumenti previsti dal diritto UE per lo scambio di informazioni con tale altro Stato. In ogni caso, la sede dell'amministrazione della società può essere collocata in Italia solo se l'AF provi che l'insediamento nell'altro Stato membro costituisce una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”.
	2.3. Rettifiche in diminuzione del reddito di una impresa residente	principio di leale collaborazione tra gli Stati membri	Nel caso in cui l'Ufficio reputi che la rettifica in aumento effettuata dall'altro Stato non sia conforme al principio di libera concorrenza, essa può negare la rettifica in diminuzione senza doversi consultare con l'amministrazione fiscale di tale Stato	Art. 31-quater DPR 600/1973, lett. c)	“Resta ferma l'attivazione, da parte dell'AF, degli strumenti vigenti di cooperazione fiscale internazionale nel caso in cui essa ritenga che la rettifica in aumento, effettuata da un altro Stato membro dell'UE, non sia conforme al principio di libera concorrenza”.
	2.4. Imposta sui servizi digitali “ISD”	Principio di territorialità, concorrenza leale, tutela della privacy, principio di non discriminazione residenti/non. Aiuti di Stato. Divieto di doppia imposizione	Assenza di una definizione di indirizzo “IP” nel diritto unionale e scarsa affidabilità tecnica ai fini del riparto. Contrasto con le norme a tutela della privacy. Ragionevolezza del prelievo. Misura discriminatoria a danno delle imprese non residenti. Aiuto di Stato per le imprese nazionali sotto soglia.	Art. 1, comma 36 della L. 30 dicembre 2018, n. 145	L'art. 1, comma 36 della L. 30 dicembre 2018, n. 145, dovrebbe essere modificato, in quanto la seconda soglia individuata dal legislatore italiano (euro 5.500.000) - parametrata al contributo italiano al PIL europeo (11 per cento circa) - non appare adeguatamente rappresentativa del criterio di selezione individuato dal legislatore

			<p>Rischio di doppia o plurima imposizione.</p>	<p>europeo.</p> <p>L'art. 99, comma 1, del TUIR, dovrebbe essere così modificato (v. corsivo) : “Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte, <i>compresa l'imposta sui servizi digitali</i>, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”.</p> <p>In linea con il modello europeo di alternatività tra l'ISD e l'introduzione di una stabile organizzazione digitale, sarebbe opportuno - qualora si reputi che l'art. 162 lett. f-<i>bis</i> del TUIR comprenda l'ipotesi della significativa presenza digitale - prevedere espressamente che essa non possa essere invocata in relazione alle attività già sottoposte all'ISD.</p> <p>L'art. 1, comma 40 <i>bis</i> della L. 30 dicembre 2018, n. 145, dovrebbe essere modificata (vedi corsivo) prevedendo «Il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento: a) al sistema di posizionamento globale (PS); b) alle reti WiFi disponibili</p>
--	--	--	---	---

					attorno al dispositivo e all'intensità di segnale.
3. Imposte dirette: libertà fondamentali e direttive europee	3.1. Beneficiario effettivo	Attuazione della Direttiva UE	Criticità sulla nozione di beneficiario effettivo/finale	Art. 26-quater d.p.r. 600/1973	1) “le società che ricevano i pagamenti di interessi e canoni per proprio conto e che quindi possano liberamente disporre dei suddetti redditi al momento della percezione. Tale qualifica è esclusa nel caso in cui la società intervenga nel pagamento in funzione di intermediario di altra persona, come nel caso degli agenti, delegati o fiduciari”. 2) “le stabili organizzazioni cui il suddetto pagamento sia inerente, a condizione che sia effettivamente assoggettato a imposizione in base a una delle imposte elencate nell'allegato B o a imposte ad esse equivalenti, applicabili in aggiunta o in sostituzione delle stesse”
	3.2. Tutela del segreto professionale e attuazione della DAC 6	Diritti fondamentali del contribuente	Ampliare l'uso della clausola di salvaguardia (deroghe a tutela del segreto professionale)		Abolire il criterio della connessione con le attività giudiziarie ai fini dell'esonero dall'obbligo di comunicazione degli schemi sospetti da parte degli intermediari professionali; Abolire l'obbligo di informare gli altri intermediari coinvolti. Consentire il superamento della vigenza generale del segreto professionale in presenza di giusta causa su richiesta

					dell'amministrazione finanziaria e in presenza di debita prova in merito alla sussistenza della stessa.
	3.3. Normativa sulle società controllate estere	Direttiva antielusione (ATAD) e libertà fondamentali	Criticità sull'inversione dell'onere della prova in relazione alla previa emanazione di un avviso rispetto a quello di accertamento e alla non necessità della prova nell'ipotesi in cui la società controllante abbia "scelto" di fare previo interpello.	Art. 167 T.U.I.R.	soppressione dei commi 11 e 12 dell'art. 167 TUIR
	3.4. Ritenute sui dividendi corrisposti ai fondi pensione istituiti al di fuori dello SEE	Libera circolazione dei capitali	Trattamento sfavorevole per i fondi pensione istituiti al di fuori dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo (SEE)	Art. 27, co. 3 d.p.r. 600/1973	"istituiti in Stati che consentano un adeguato scambio di informazioni".
	3.5. Limitata esenzione delle plusvalenze realizzate da società non residenti	Libera circolazione di capitali e pagamenti	potenziale discriminazione nel caso di plusvalenze realizzate da società non residente che acquistino partecipazioni non qualificate in società italiane non negoziata sul mercato regolamentato. Possibili situazioni di doppia non imposizione	Art. 23, co. 1, lett. f) n. 1 T.U.I.R.	eliminare la limitazione contenuta nell'art. 23, co. 1, lett. f) n. 1, esentando tutte le plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti per effetto di cessioni a titolo oneroso di azioni. Al fine di prevenire possibili situazioni di doppia non imposizione, si potrebbe subordinare la esenzione a una clausola di tipo subject-to-tax, ossia tale da impedire l'applicazione della suddetta esenzione nelle ipotesi in cui il soggetto non residente non fornisca la prova dell'assoggettamento a tassazione nello Stato di residenza

4. La fiscalità di vantaggio	4.1. Aiuti alle PMI 4.1.1. Investimenti per l'innovazione dei prodotti	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	ricorrenti problematiche delle PMI italiane derivano da una difficoltà a differenziare i prodotti sul mercato, a far conoscere le peculiarità degli stessi al fine di raggiungere un maggior numero di clienti, e a reperire liquidità per rinnovare i prodotti e renderli competitivi		In conformità con l'art. 17 RGEC ai commi 3, lett. a) e 6, lett. a): credito d'imposta in misura pari al 20% del costo ammissibile per l'investimento.
	4.1.2. Attività di consulenza straordinaria	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)			In conformità con l'art. 18 RGEC: maggiorazione della deduzione fiscale in misura massima pari al 50% dei costi documentati relativi alle attività di consulenza svolte da soggetti esterni con finalità di sostegno alla crescita economica della PMI.
	4.1.3. Valorizzazione del capitale umano	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)			In conformità con l'art. 31, co. 4, lett. b) RGEC: introduzione di una maggiorazione della deduzione dei costi documentati relativi alle attività di formazione del personale dipendente, in misura pari al 70% di tali attività, anche nel caso in cui le stesse siano oggetto di servizi prestati da soggetti esterni.
	4.1.4. Aiuti per l'accesso delle PMI ai finanziamenti: crowdfunding per start-up e per attività già esistenti	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)			Per le PMI start-up: per un periodo massimo di sette anni, ammortamenti accelerati, credito d'imposta per gli investimenti e differimento della tassazione degli utili d'impresa, a condizione che gli stessi siano destinati al

					<p>rafforzamento del capitale di rischio dell'impresa (art. 22 RGEC).</p> <p>Credito d'imposta per gli investimenti di capitale di rischio nelle piattaforme alternative di negoziazione specializzate nelle PMI (art. 23 RGEC) a favore di investitori privati e della piccola impresa.</p> <p>Ampliamento della portata della detrazione 50% per le start-up innovative dai limiti de de minimis alle esenzioni RGEC</p>
	<p>4.2. Aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.</p> <p>4.2.1. Maggiorazione della deduzione per costi di ricerca</p>	<p>Aiuti di Stato</p> <p>Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)</p>			<p>Maggiorazione della deduzione dei costi di ricerca inerenti all'attività d'impresa con una gradazione dal 25% al 100% (art. 25 RGEC)</p>
	<p>4.2.2. Incentivi fiscali alla digitalizzazione</p>	<p>Aiuti di Stato</p> <p>Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)</p>			<p>Credito d'imposta in misura pari al 50% dei costi documentati relativi alla digitalizzazione dell'impresa</p>
	<p>4.2.3. Poli di innovazione per la salute</p>	<p>Aiuti di Stato</p> <p>Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)</p>	<p>Per tutelare la salute dell'individuo attraverso la ricerca di prodotti alimenti salutari e per incentivarne il consumo</p>		<p>credito d'imposta pari al 50% dei costi materiali e immateriali sostenuti per la creazione del polo di innovazione e un aiuto al funzionamento, durata pari a 10 anni, rappresentato da contributi in conto esercizio correlati alle spese del personale e a quelle di gestione/amministrazione (art. 27 RGEC)</p>
	<p>4.3. Aiuti alla</p>	<p>Aiuti di Stato</p>	<p>incoraggiare l'impresa a non</p>		<p>credito d'imposta per investimenti</p>

	formazione del personale specializzato	Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	rinunciare a un incremento del livello di formazione dei dipendenti		con maggiorazioni applicabili nel caso in cui le spese siano sostenute da PMI (art. 31 RGEC)
	4.4. Aiuti per la tutela dell'ambiente e recupero economia post COVID19	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Aumentare il livello di tutela ambientale e stimolare la ripresa dell'economia in senso ecosostenibile		Parziale detassazione degli utili reinvestiti dall'impresa per la riduzione dell'inquinamento. Aliquota maggiorata IRES per quelle imprese che non rispettino i livelli di inquinamento fissati a livello governativo. (art. 36 RGEC). Credito d'imposta parziale per gli investimenti (in misura pari al 30% dei costi ammissibili, maggiorato al 50% per le piccole imprese), combinato con l'applicazione di aliquote IVA ridotte per l'acquisizione di impianti con maggiore efficienza energetica (art. 38 RGEC). Crediti d'imposta, applicabile anche ai soggetti privati, per l'acquisto di autoveicoli con propulsione ibrida. pari al 40% del costo di acquisto, con maggiorazione fino al 60% nel caso di piccola impresa (art. 36 RGEC)
	4.5. Aiuti per la tutela del patrimonio culturale	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Tutelare e valorizzare il patrimonio culturale quale occasione di creazione di ricchezza		Estensione delle misure già previste per il c.d. art bonus e per il crowdfunding (art. 11 RGEC).
	4.6. Le zone franche 4.6.1. "zona franca archeologica" (ZFA)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Rafforzamento generalizzato dello strumento delle zone franche		utilizzare gli aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio (art. 53 RGEC) per individuare delle ZFA presso tutti i siti archeologici presenti sul territorio nazionale (art.

					53, comma 2, lett. b) RGEC) all'interno delle quali beneficiare di aiuti agli investimenti e al funzionamento (art. 53, comma 3 RGEC) in misura pari all'80% dei costi ammissibili (art. 52, comma 8 RGEC)
	4.6.2. "zona franca verde" (ZFV)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Contrastare il fenomeno dello spopolamento e incentivare la produzione in senso ecosostenibile		finalizzata a contrastare il fenomeno dello spopolamento nelle zone a bassissima densità demografica, potrebbe essere concepita quale aiuto a finalità regionale prevenendo un insieme di agevolazioni i) al funzionamento (art. 15 RGEC) rivolte a compensare i costi aggiuntivi del trasporto di merci prodotte nelle zone ammissibili; ii) per investimenti (art. 14 RGEC) materiali, immateriali e per costi salariali relativi a nuovi posti di lavoro (durata biennale), a condizione che l'investimento venga mantenuto nella zona per almeno 5 anni;
	4.6.3. "zona franca per la bonifica" (ZFB)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Bonificare i siti contaminati e stimolarvi l'insediamento di forme di impresa green		siti contaminati da bonificare e nei quali avviare attività imprenditoriali ecosostenibili attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 100% dei costi ammissibili per la bonifica (art. 45 RGEC) e pari al 50% per lo svolgimento dell'attività green per una durata pari a 7 anni (tale ultima agevolazione dovrà essere invece

					autorizzata dalla Commissione europea o limitata dal regime de minimis per una immediata compatibilità seppur di entità ridotta).
	4.7. Le misure transitorie per l'uscita dalla pandemia COVID19	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Superare i limiti dell'art. 107, par. 2 TFUE relativi al mero ripristino del danno subito		Misure di agevolazione fiscale di durata limitata, prevedibilmente non superiori a uno o due anni, e con funzione transitoria, in stand by fino a quando il Consiglio UE riuscirà a ottenere che la Commissione qualifichi, anche in via interpretativa, la pandemia COVID19 come una situazione di fatto equiparata alle catastrofi naturali.
5. Iva nazionale e giurisprudenza europea: proposte di riforma	5.1. Stabile organizzazione		Assenza di definizione dei caratteri qualificanti la SO e del numero di identificazione della SO	Art.7, comma 1, lett. d) del d.p.r. 633/1972	Inserire comma 1bis: "La stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art.10 del regolamento CE 282/2011 caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione". "Disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per identificare una stabile organizzazione".
	5.2. Numero d'identificazione per		Insufficienza da parte del numero d'identificazione a		Potenziare l'efficacia e l'utilizzabilità dei modelli intrastat

	gli scambi intra UE		garantire il cedente e lo Stato di appartenenza di quest'ultimo, dell'efficace ed effettiva identificazione		che gli operatori economici sono già tenuti a presentare. Utilizzare la certificazione riguardante la conformità attraverso un procedimento di risk assesment.
	5.3. Cessioni di beni		Adattamento della norma alla reale circolazione dei beni non più fondata sulla mera proprietà	Art. 2 DPR 633/1972	Inserire: "In ogni caso sono considerate cessioni di beni gli atti che a titolo oneroso comportano il trasferimento o l'attribuzione della disponibilità anche di fatto del bene come proprietario"
	5.4. Vendita con incanto		Manca nell'art.2/633 un riferimento specifico alle vendite giudiziali	Art. 2 DPR 633/1972	Inserire al n. 7: "le vendite giudiziali per pubblico incanto effettuate da un debitore giudiziario"
	5.5. Prestazioni di leasing		Assenza di una previsione specifica in ragione della atipicità del contratto con conseguente questione di qualificazione alla stregua di una cessione di beni o di una prestazione di servizi		Inserire al n. 7: "Le prestazioni di leasing sono assimilabili ad una cessione quando vengano trasferiti gli elementi qualificanti la proprietà".
	5.6. Soggettività passiva degli enti non commerciali		La norma vigente assume un criterio oggettivo derivante dall'attività svolta prescindendo dal dinamismo del mercato concorrenziale	Art. 4 DPR 633/1972	Nel numero 2 del secondo comma dopo fatte aggiungere "previste o programmate"
	5.7. Operazioni unitariamente considerate		Recepimento della giurisprudenza CGE al fine di colmare incertezza interpretativa	Art. 6 DPR 633/1972	Inserire: "Un'operazione è considerata come unica quando uno o più elementi sono così direttamente connessi da formare un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso"

	<p>5.8. Operazioni esenti. 5.8.1. Prestazioni educative. 5.8.2. Prestazioni sportive</p>		<p>definire meglio il ruolo e l'efficacia del riconoscimento pubblico di un ente che gestisce la riqualificazione e la riconversione professionale.</p> <p>Manca un riferimento specifico alle prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica resa da enti senza scopo di lucro</p>	<p>Art. 10 DPR 633/1972, al n° 20, comma 1.</p> <p>Art. 10 DPR 633/1972, inserire al comma 1 un ulteriore numero, il 27 quinquies comma 1.</p>	<p>“le prestazioni educative dell’infanzia e della gioventù, le prestazioni d’insegnamento scolastico per la formazione, l’aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti da un ente della P.A o da altro soggetto competente nella materia riguardante lo specifico corso”</p> <p>Inserire: “per le prestazioni di servizi se strettamente connesse con la pratica dello sport o l’educazione fisica e se fornite da organismi senza scopo di lucro”</p>
	5.9. Aliquota ridotta medicinali		Coerenza della applicazione dell’aliquota ridotta del 10% per fini di cure mediche e veterinarie	Tabella allegato III del DPR 633/1972	Inserire: “(medicinali pronti per l’uso umano o veterinario) funzionale, esclusivamente, a cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari a favore del diretto beneficiario.”
	5.10. Regime per cassa		proteggere le piccole e medie imprese dalle conseguenze economiche provocate dall’applicazione anche alle sole cessioni di beni dell’iva al momento degli effetti traslativi.	Art. 6 DPR 633/1972 primo comma primo periodo	Modifica, previa autorizzazione UE: “Le cessioni di beni si considerano effettuate all’atto del pagamento del corrispettivo”
	5.11. Diritto di detrazione		Riconoscere l'importanza della consapevolezza del contribuente a fronte dell'effettività dell'operazione.	Art. 19 DPR 633/1972 dopo il primo periodo del primo comma Inserire Nel primo comma dopo in	Inserire: “Il diritto di detrazione va comunque riconosciuto a chi non sapeva e non poteva sapere che fosse inesistente l'operazione alla quale fosse stata addebitata

			Rendere evidente il collegamento con le operazioni piuttosto che con beni o servizi impiegati .	relazione	l'imposta" Inserire: "(...in relazione) diretta e immediata"
	5.12 Rimborso 5.12.1 Termine decennale 5.12.2 Documentazione e garanzia per rimborsi superiori a 30.000 euro		Il rimborso deve essere effettuato in un termine ragionevole ma soprattutto le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta. le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta.	Art. 38bis DPR 633/1972	Inserire: "(...fatta), in via esclusiva, (in sede di dichiarazione annuale...) Riformare i commi 3 e 4 dell'art.38 bis prevedendo che le modalità di rimborso: - non dovrebbero esser commisurate solo all'entità della somma da rimborsare ma anche alle caratteristiche finanziarie e patrimoniali del soggetto richiedente - le variabili economiche e finanziarie da attestare dovrebbero essere, con l'evoluzione dell'informatizzazione dell'applicazione dell'iva, già sufficientemente conosciuti dall'AF.
	5.13 Accordo transattivo		il termine annuale rende sostanzialmente impossibile l'esercizio di un diritto che va riconosciuto come garanzia della neutralità dell'iva.	Art. 26 comma 2 DPR 633/1972 Art. 26 comma 3 DPR 633/1972	Aggiungere: "(...sconti previsti contrattualmente) o nel caso di transazione conclusa nel corso di un procedimento giudiziario". Aggiungere: "(...in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti) al di fuori di un procedimento giudiziario".

<p>6. Procedimento e processo tributario</p>	<p>6.1. Diritto al contraddittorio</p>	<p>Diritto di difesa e al contraddittorio endoprocedimentale</p>	<p>Mancanza di un diritto al contraddittorio con portata generale</p>	<p>L. 212/2000 L. 58/2019</p>	<p>introduzione di un principio generale al contraddittorio nel procedimento tributario attraverso una specifica norma all'interno dello Statuto del contribuente, che precisi altresì, in maniera chiara ed inequivocabile, le conseguenze in caso di mancata preventiva instaurazione del contraddittorio con il contribuente e di omessa considerazione, nella motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, delle argomentazioni adottate dal contribuente in sede di contraddittorio; eliminazione dell'art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, in quanto l'introduzione della norma dello Statuto dei diritti del contribuente, suggerita nel punto precedente, avrebbe portata generale.</p>
	<p>6.2. Tutela giudiziale ex ante e rispetto delle regole dello stato di diritto durante le procedure internazionali di assistenza mutua</p>	<p>Diritto di accesso ai documenti durante il procedimento Diritto di difesa</p>		<p>art. 13, comma 2, l. n. 241/90: L. 212/2000 dell'art. 24, comma 1, lett. b), l. 241/90</p>	<p>Si propone la seguente modifica al testo dell'art. 13, comma 2, legge n. 241/90: Art. 13 (Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione) 2. Dette disposizioni si applicano anche alla materia tributaria, per quanto da essa non specificamente regolato e nella misura in cui siano compatibili con la stessa. Si propone, inoltre, una modifica</p>

					<p>alla legge n. 212/2000, attraverso l'introduzione di una norma che preveda l'inserimento, oltre a quanto già suggerito nei paragrafi 1 e 3 della presente proposta, anche di quanto segue:</p> <p>Al contribuente deve essere consentito, durante il procedimento, l'accesso a tutti gli elementi raccolti anche nel corso di procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possano essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, salvo che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso, pena la nullità dell'avviso di accertamento.</p> <p>E' fatto obbligo all'amministrazione tributaria di informare i soggetti interessati prima di procedere all'assistenza mutua transnazionale, pena la nullità dell'avviso di accertamento.</p> <p>Si propone la seguente modifica dell'art. 24, comma 1, lett. b), consentendo il diritto di accesso, salvo motivi di superiore interesse e l'introduzione della prova di resistenza a carico dell'A. F.:</p> <p>Art. 24 co.1, lett. b) Esclusione del diritto di accesso:</p> <p>1. Il diritto di accesso è escluso:</p> <p>b) nei procedimenti tributari, per i</p>
--	--	--	--	--	--

					quali l'amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare il pregiudizio all'attività istruttoria in corso. Restano le particolari norme che regolano il procedimento tributario.
	6.3. Diritto a non auto incriminarsi	diritto al giusto processo		L. 212/2000	Introduzione di una norma all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente che statuisca l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di informare il soggetto interessato di fatti dotati di una potenziale rilevanza penale e della conseguente inutilizzabilità di ogni prova adottata in violazione di tale diritto.
	6.4. L'autotutela sostitutiva	<i>Ne bis vexari e ne bis in idem</i>	Nel nostro ordinamento manca una adeguata tutela dei diritti del contribuente a non essere sottoposto a due procedimenti e a non dover affrontare due giudizi con relative spese e il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno	L. 212/2000	Si suggerisce l'introduzione della seguente norma all'interno della legge n. 212/2000: Al fine di garantire l'unicità delle attività di verifica e accertamento è fatto divieto all'amministrazione finanziaria di ripetere atti nulli in relazione alla medesima pretesa impositiva.
	6.5. Il diniego di istanza di autotutela e di accertamento con adesione	Diritto al contraddittorio endoprocedimentale Obbligo di motivazione Diritto alla tutela effettiva	Necessità di perseguire una tutela giurisdizionale effettiva ai sensi dell'art. 47 CDFUE	L. 212/2000 Art. 19 del D. Lgs. 546/1992	Si suggerisce l'introduzione di una norma nello Statuto dei diritti del contribuente come evidenziato nel paragrafo 1 della presente proposta. (1. L'Ufficio, prima dell'emissione di un qualsiasi atto, ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire

					<p>di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti per l'attività di accertamento.</p> <p>2. L'emissione dell'atto non preceduta dall'invito di cui al comma 1 determina la nullità dell'atto.</p> <p>3. L'atto eventualmente emesso dall'Ufficio dovrà essere motivato considerando anche i dati e le notizie di cui al comma 1)</p> <p>Si suggerisce di inserire nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 la seguente lettera: “h -ter) il diniego espresso o tacito di autotutela e di accertamento con adesione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti”.</p>
	6.6. Assistenza amministrativa in materia di riscossione	gli atti adottati dagli Stati membri, pur se adottati in virtù del regime di assistenza reciproca istituito dalla direttiva 2010/24/UE, devono comunque rispettare i diritti fondamentali garantiti nell'Unione	tutela del soggetto passivo esecutato nel nostro Paese.	Art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 149/2012. Art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012 Art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 149 del 2012	All'art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 149/2012, occorre aggiungere la seguente integrazione (in corsivo): «Su domanda dell'autorità richiedente dell'altro Stato membro ed in forza del titolo uniforme, gli uffici di collegamento, secondo le competenze previste dall'art. 3, comma 3, dopo aver esaminato, in contraddittorio con il debitore, la documentazione e la correttezza della richiesta, procedono (...) affidando la riscossione delle somme richieste (...) agli agenti

					<p>della riscossione (...). Eventuali irregolarità riscontrate, in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza comportano la sospensione della procedura di recupero del credito. L'ufficio di collegamento nazionale comunica le ragioni della sospensione all'autorità richiedente».</p> <p>All'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012, occorre prevedere un comma 3-bis (in corsivo), che potrebbe essere formulato come segue: «L'assistenza di cui al comma 1 non viene fornita quando a seguito di sospensione intervenuta ai sensi dell'art. 8, comma 3, l'autorità richiedente non abbia fornito, entro 90 giorni (o comunque in un termine ritenuto congruo – n.d.r.), spiegazioni adeguate idonee a superare le irregolarità riscontrate, anche in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza».</p> <p>l'art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 149 del 2012, potrebbe essere formulato prevedendo la seguente integrazione (in corsivo) «L'interessato che intende contestare la validità di una notifica effettuata dallo Stato membro adito e gli atti della procedura esecutiva</p>
--	--	--	--	--	--

					adottata dallo stesso Stato membro e, in ogni caso, nell'ipotesi di violazioni dei principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 52, comma 5, deve adire l'organo competente di detto Stato, secondo le disposizioni normative in esso vigenti».
	6.7. La prova testimoniale nel processo tributario	principio dell'inviolabilità del diritto di difesa, della parità delle parti e del giusto processo.	divieto generalizzato di ricorrere alla possibilità della prova testimoniale e scarsa tutela della dichiarazione dell'atto notorio	Art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992	modifica dell'art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992, come segue (in corsivo): «4. A seguito di motivata istanza da parte del soggetto richiedente (la motivata istanza pare essere necessaria al fine di impedire un abuso dello strumento istruttorio – n.d.r.), la Commissione Tributaria può decidere di ammettere prova testimoniale, da rendersi nelle forme e nei modi di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile, sui fatti oggetto del giudizio».
7. L'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria	7.1. Principi europei in tema di sanzioni amministrative tributarie	Tutela delle situazioni giuridiche soggettive (artt. 49.3 e 52. 1 CDFUE). Giurisprudenza CEDU e soprattutto GCUE.	Alla luce della sintetica ricostruzione dei principi applicabili alle sanzioni tributarie si propone l'inserimento all'interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 di un articolo dedicato alle sanzioni amministrative tributarie (ad esempio art. 10 <i>ter</i>) e alla necessità che le sanzioni rispettino i principi europei, con particolare	L. 212/2000 (ad es: art. 10 <i>ter</i>)	Sanzioni amministrative tributarie “Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. In continuità con quanto già definito dal decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, occorre stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità, il pieno adeguamento delle sanzioni all'effettiva gravità dei

			<p>riferimento ai principi di proporzionalità e non discriminazione.</p> <p>Si suggerisce che la disposizione generale sui principi sia inserita anche nel D.Lgs. n. 472/1997 (previsione di un articolo <i>ad hoc</i>, ad esempio art. 6 <i>bis</i>).</p> <p>Parimenti, con riferimento specifico alla peculiare vicenda del diniego di esenzione obbligatoria e del diritto a detrazione IVA, si suggerisce, di concerto con il settore 5, l'inserimento di uno specifico punto 6 all'art. 19, D.P.R. 633/1972</p>	<p>comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidano su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti.</p> <p>Il mancato rispetto da parte del contribuente di adempimenti formali o meramente funzionali all'attività di accertamento ovvero la violazione di prescrizioni di legge di natura non tributaria non può comportare nei suoi confronti la perdita del diritto di esenzione, detrazione o deduzione dell'imposta previsto dalla legge, né l'aumento dell'imponibile, attraverso l'assunzione di elementi non specificamente definiti dalle singole leggi d'imposta. Tali violazioni non possono comportare la preclusione per il contribuente di mezzi di tutela, né potenziare i poteri di accertamento dell'Amministrazione. Nell'ipotesi di violazione di prescrizioni di norme di natura non tributaria è fatta salva la competenza del legislatore a reprimere tali</p>
--	--	--	--	---

				<p>D.lgs. 472/1997 (ad es: art. 6. <i>bis</i>)</p>	<p>violazioni mediante la previsione delle opportune sanzioni. I predetti limiti per l'Amministrazione finanziaria non trovano applicazione in tutte le fattispecie di partecipazione del contribuente ad operazioni fraudolente”.</p> <p style="text-align: center;">Principi europei</p> <p>“Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. Nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni devono essere adeguate all'effettiva gravità dei comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidono su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti”.</p>
--	--	--	--	---	--

				Art. 19, D.P.R. 633/1972, punto 6.	“6. Il contribuente deve poter esercitare il proprio diritto di esenzione obbligatoria ovvero di detrazione, secondo quanto previsto dal presente articolo e dal precedente art. 10, qualora gli sia contestata dall’amministrazione finanziaria l’osservanza di adempimenti formali o meramente funzionali all’attività di accertamento ovvero la violazione di leggi di natura non tributaria. Il contribuente non può esercitare tale diritto nelle ipotesi di partecipazione ad operazioni fraudolente”.
	7.2. <i>Ne bis in idem</i> <i>Ne bis puniri</i> <i>Ne bis vexari</i>	Tutela delle situazioni giuridiche soggettive (art. 4 VII Protocollo CEDU e art. 50 CDFUE). Giurisprudenza CEDU (a partire da <i>Grande Stevens; A e B; Jöhanesson</i>) e CGUE (a partire da <i>Åkerberg Fransson</i>)	La decisa affermazione nella giurisprudenza CEDU e CGUE del principio del <i>ne bis in idem</i> ha messo in luce i limiti del c.d. “doppio binario” sanzionatorio, come pure la sostanziale caduta in desuetudine del principio di specialità (così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità) e, più in generale, la criticità	L. 212/2000	Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale definitivo.

			<p>dei rapporti tra sanzioni amministrative e sanzioni penali (specie dopo l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti per reati tributari) sicché si rende opportuno affermare il principio del <i>ne bis in idem</i> anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, evitando così il cumulo tra sanzioni e tra procedimenti, amministrativi e penali, che invece, attualmente, impediscono un'effettiva tutela del contribuente</p>		
--	--	--	--	--	--

* * *