



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

COMITATO DI DIREZIONE

- > Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
- > Prof. Fabrizio Amatucci
- > Prof. Massimo Basilavecchia
- > Prof. Lorenzo Del Federico
- > Prof. Maria Cecilia Fregni
- > Prof. Alessandro Giovannini
- > Prof. Manlio Ingrosso
- > Prof. Salvatore Muleo
- > Prof. Salvatore Muscarà
- > Prof. Giovanni Puoti
- > Prof. Marilena Rispoli
- > Prof. Salvatore Sammartino
- > Prof. Francesco Tesaro
- > Prof. Loris Tosi
- > Prof. Francesco Santoni (CO-DIRETTORE) (*Diritto del lavoro*)

COMITATO SCIENTIFICO

- > Prof. Andrea Amatucci
- > Prof. Emilio Balletti
- > Prof. Angelo Contrino
- > Prof. Daria Coppa
- > Prof. Paola Coppola
- > Prof. Alfonsina De Felice
- > Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
- > Prof. Stefano Fiorentino
- > Prof. Andrea Giovanardi
- > Prof. Agostino E. La Scala
- > Prof. Enrico Marelo
- > Prof. Giuseppe Melis
- > Prof. Mario Nussi
- > Prof. Maria Cristina Pierro
- > Prof. Pasquale Pistone
- > Prof. Federico Putaturo
- > Prof. Gaetano Ragucci
- > Prof. Francesco Randazzo
- > Prof. Alessandro Turchi
- > Prof. Lucia Venditti
- > Prof. Antonello Zoppoli

Innovazione e Diritto Rivista di Diritto tributario e del lavoro si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato.

INDICE**Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria**

di Fabrizio Amatucci.....pag. n. 3

Costituzione, cittadinanza, organizzazione sindacale

di Antonello Zoppoli.....pag. n. 20

Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria

di Pasquale Pistonepag. n. 44

L'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo nella mediazione per le controversie civili e commerciali

di Caterina Verrignipag. n. 73

Misure ablatorie a garanzia del credito erariale nella fase di verifica e di accertamento tributario

di Francesco Montanaripag. n. 90

PARTE SECONDA – GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI, DOCUMENTAZIONE

CASSAZIONE – sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372 pag n. 107

I limiti “esterni” all’attuazione del principio dell’abuso del diritto per le operazioni di riorganizzazione societaria: riflessioni a margine della sentenza della Cassazione n. 1372 del 21 gennaio 2011.

di Antonio Visconti pag. n. 117

CASSAZIONE, sez. lav., 16 febbraio 2011, n. 3821 pag n. 134

La natura giuridica del licenziamento discriminatorio tra causa e motivo illecito

di Roberto Sgobbo pag. n. 139

Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria

di Fabrizio Amatucci

Abstract:

Temporal effects of judgements of incompatibility of the Court of Justice in tax matters.

Limiting the temporal extent of the effectiveness of the judgements of the Court of Justice, normally retroactive, which state national charges incompatible with Union law, is particularly important because this effectiveness is closely connected with the right to reimbursement by the State of unduly paid taxes. Every attempt to limit the effects of decisions, dictated by the needs of the States to avoid financial turmoil of considerable extent and shared by the case law, is aimed at finding a date (*dies a quo*) from which taxpayers can exercise the right to reimbursement, but it must always to comply with principles such as effectiveness, equivalence, and legitimate expectations.

La limitazione dell'efficacia nel tempo delle sentenze di Corte di Giustizia naturalmente retroattive, che dichiarano incompatibili tributi nazionali con il diritto comunitario, assume particolare rilevanza in quanto si collega strettamente all'effettività del diritto al rimborso da parte dello Stato membro dei tributi indebitamente versati. I diversi tentativi di limitare gli effetti delle sentenze dettati dalle esigenze degli stati di evitare sconvolgimenti finanziari di notevole entità, condivisi dalla stessa giurisprudenza comunitaria sono volti ad individuare una data (*dies a quo*) dalla quale i contribuenti possono far valere il diritto al rimborso, ma non possono prescindere dal rispetto di principi come l'effettività, l'equivalenza e la tutela dell'affidamento .

1 – Problematiche derivanti dalla limitazione dell'efficacia temporale delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia

La recente tendenza della Corte di Giustizia di limitare nel tempo, su richiesta degli Stati membri, gli effetti (*ex tunc*) delle proprie sentenze¹ ed in particolare la portata dell'interpretazione di norme tributarie nazionali dichiarate incompatibili con il diritto comunitario, ha assunto particolare rilevanza in quanto si collega strettamente all'effettività del diritto al rimborso del tributo indebitamente versato da parte dello Stato membro coinvolto nei confronti del contribuente² e dunque alla sfera di garanzie che, pur essendo salvaguardata dal diritto comunitario, resta regolata prevalentemente dagli ordinamenti interni³. L'individuazione di una data dalla quale è possibile far valere i propri diritti e lo spostamento temporale dell'efficacia delle proprie sentenze interpretative da parte della Corte di Giustizia, ha fatto sorgere dubbi derivanti prevalentemente dalla distinzione che dovrebbe operare tra le sentenze interpretative e le leggi di interpretazione autentica⁴ e dall'incompetenza in tale settore del giudice comunitario⁵. Relativamente alla prima di tali interessanti obiezioni mosse è opportuno rilevare che, se si considera che la Corte di giustizia solitamente interpreta una disposizione comunitaria (direttiva) così

¹ Cfr sent. *Denkavit* causa 23.3.1980 C- 61/79, sent. *Barra*, causa 309/85 del 22.2.1988, e *Barreira Perez* del 3.10.2002 C- 347/00, e *Lünebeber* del 17.2.2005 causa C-453/02, ove è chiarito che la sentenza deve essere applicata dal giudice anche a rapporti sorti prima della sentenza interpretativa.

² MICELI, *Indebito comunitario* ..., 2009, 222, considera gli effetti negativi che può avere tale intervento limitativo sui rapporti pendenti e le ricadute nel campo del rimborso dei tributi

³ La Corte di Giust. ha affermato nella sentenza *Marks and Spencer* C 62/00 dell'11.7.2002 che "In mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)".

⁴ In tal senso MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze della Corte di Giustizia*, *Rass trib.*, 2005, 431, secondo il quale la limitazione nel tempo degli effetti della sentenza sposta il baricentro verso una concezione normativa delle sentenze della Corte simile a quella della Corte costituzionale piuttosto che quella di precedente sostenuta privilegiata dalla Corte nella propria giurisprudenza.

FRANSONI, *Riflessioni critiche sulla limitazione degli effetti* 377-382, osserva che è necessario individuare il fondamento del potere del giudice di disporre degli effetti nel tempo delle proprie pronunce e ritiene che proprio il carattere di sentenze interpretative risulta determinate per stabilire la reale portata della clausola posta al fine delimitarne l'efficacia nel tempo.

⁵ Si è ritenuto infatti che tale potere limitativo temporale competerebbe al giudice nazionale il quale è deputato a garantire l'applicazione del diritto comunitario nel pieno rispetto delle procedure nazionali. Secondo D'ANGELO, *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed efficacia limitata nel tempo* in *Rass. trib.*, 2005, 1911, il giudice comunitario nel caso in cui limita gli effetti svolge un ruolo ulteriore, non limitandosi ad interpretare, ma sancisce contemporaneamente la compatibilità con il diritto comunitario per un determinato lasso temporale.

come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata al momento della sua entrata in vigore⁶, ma senza incidere sui rapporti esauriti⁷ e che la portata retroattiva delle sentenze garantisce l'effetto utile del diritto comunitario (sent. Corte giust. *Roquet Frères* 13.2.1992 causa C-210/90), è difficile individuare un elemento distintivo di tale attività rispetto a quella di interpretazione autentica svolta dal legislatore nazionale se non nella maggiore forza che scaturisce dalla sentenza interpretativa che sancisce definitivamente la compatibilità comunitaria di un determinato orientamento. Inoltre l'interpretazione delle norme comunitarie, attribuita espressamente dall'art. 234 dal Trattato UE alla Corte di Giustizia, corrisponde a quella resa dalla nostra Corte costituzionale che dichiara con efficacia *ex tunc* l'illegittimità preesistente alla pronuncia⁸. Gli effetti dunque risalgono al momento dell'entrata in vigore della legge istitutiva del tributo in quanto la pronuncia definisce la portata della norma comunitaria così come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata sin dall'origine⁹. Uno dei maggiori problemi temporali derivanti dalla declaratoria di illegittimità costituzionale e di incompatibilità comunitaria nasce proprio dal fatto che essa, in entrambi i casi, fa cessare l'efficacia di una legge tributaria *ex tunc*, in quanto la legge illegittima equivale ad una legge mai esistita e, pertanto, gli effetti collegabili a quest'ultima dovrebbero essere considerati mai sorti¹⁰.

Per quanto riguarda il rilievo mosso circa la competenza in materia di limitazione degli effetti temporali delle sentenze interpretative, il problema appare più complesso poiché si deve riconoscere che risulterebbe certamente più idoneo a svolgere tale compito il giudice nazionale e ciò, non tanto nei casi in cui viene individuata (cfr. sent. Corte

⁶ Cfr. TESAURO G. *op.cit.*, 215. Sentenze della Corte di Giust. del 19.12.1961, causa 7/61 in *Racc.*, p. 619 e del 15.6.1970, causa 28/96, in *Racc.*, p. 187; su tali problemi vedi oltre par. 4.

⁷ Il problema del limite dei rapporti esauriti si è posto in ambito comunitario nella sentenza della Corte di Giust. *Salumi*, cause 66-127-128/79 del 27.3.1980, in *Racc.*, 1237. Cfr. inoltre sent. *Denkavit* del 27.3.1980, causa 66/79 e 61/78. Nella sentenza *Surul* causa C 262/96 del 4.5.1999 è affermato che Considerazioni tassative di certezza del diritto ostano a che vengano rimessi in questione rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato.

⁸ Va tuttavia chiarito che l'incompatibilità della norma interna con il diritto comunitario e la sua cessazione di efficacia non rendono inesistente la prima, ma provocano la sua *disapplicazione* direttamente da parte del giudice nazionale. La Corte Costituzionale, con dec. n. 168 / 1991, si è allineata a tali indirizzi espressi dalla Corte di Giust. (Sentenza Corte Giust. *Luck*, causa 34/76 del 4.4.1968, in *Racc.*, p. 334) precisando che la diretta applicazione del diritto comunitario non provoca la caducazione delle norme interne incompatibili, bensì la mancata applicazione di queste ai casi di specie.

⁹ Cfr. sentenze Corte Giustizia *Fantask* causa C- 188/95 del 2.12.1997, *Carbonati Apuani* C- 72/03 del 9.9.2004,

¹⁰ Cfr. TESAURO F., *Compendio...*, cit., 19. ONIDA, in *Illegittimità costituzionale di leggi limitatrici dei diritti e decorso del termine di decadenza*, in *Giur. Cost.*, 1965, 514 sostiene la tesi dell'illegittimità costituzionale di una norma fin dalla data della promulgazione ritenendo che è un assurdo giuridico, logico e morale far prevalere una norma ordinaria incostituzionale su quella della Costituzione per l'intero periodo anteriore alla pronuncia; rileva inoltre che la norma ordinaria incostituzionale non vincola il giudice ad applicarla, ma a rifiutarne l'applicazione in attesa di accertamento della sua illegittimità da parte della Corte. Chiarisce bene la distinzione tra legge di abrogazione e sentenza di illegittimità costituzionale FALSITTA, *Man dir trib.*, 57, Padova, 2003, secondo il quale "la sentenza costituzionale di accoglimento ha una efficacia distruttiva superiore a quella propria della legge, la quale dispone per l'avvenire e non ha di norma efficacia retroattiva, neppure quando si limita ad abrogare una legge anteriore. L'efficacia *ex tunc* è una caratteristica ontologica delle sentenze in discussione".

Giust. Barra, *Denkavit* v. oltre) una specifica circostanza anteriore che ha fatto sorgere l'affidamento da parte dei cittadini attraverso un intervento da parte dello stesso giudice comunitario (come l'esistenza di una precedente sentenza della stessa Corte su analoga vicenda) , ma nei casi in cui si considerano rilevanti ai fini del *dies a quo* e della decadenza o prescrizione dell'azione di rimborso determinati comportamenti /adempimenti procedurali¹¹ (presentazione dell'istanza rimborso, ricorso ecc.. entro una certa data) da parte dei contribuenti che hanno reso pendente ed ancora vivo il rapporto Fisco-contribuente . Tuttavia se si considera che, attraverso la restituzione dell'indebito si elimina un ingiustificato arricchimento dello Stato che ha violato la normativa comunitaria, appare ragionevole attribuire il compito di limitare in generale gli effetti temporali della sentenza ad un organo sovranazionale imparziale come la Corte di giustizia in grado di contemperare gli interessi finanziari dello Stato membro e quelli dei cittadini contribuenti¹² E' certo comunque che la Corte di Giustizia, pur venendo incontro (attraverso la limitazione temporale degli effetti della sentenza) alle esigenze degli stati di evitare sconvolgimenti finanziari di notevole entità che deriverebbero dai rimborsi di norme tributarie dichiarate incompatibili, non può prescindere dal rispetto di principi di origine comunitaria come l'effettività¹³ e la tutela dell'affidamento¹⁴ . A ciò si deve aggiungere che,

¹¹ Sent. Sarul 262/96 *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* C-437/97 del 9.3.2000. Risulta da una giurisprudenza consolidata che, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di ripetizione di tributi nazionali indebitamente riscossi, spetta all'ordinamento giuridico interno dei singoli Stati membri stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario.

¹² DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 139 osserva che l'interesse finanziario dello Stato membro può diventare un fattore giustificativo della limitazione nel tempo degli effetti della sentenza della Corte di Giustizia così come l'interesse fiscale viene assunto dalla nostra corte costituzionale per giustificare la limitazione alle libertà del contribuente . Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia la limitazione temporale degli effetti della sentenza può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta (v. sent. Barra , Legros,, *EKW* cit.)

¹³ Il principio dell'effettività, in base al quale le norme interne non devono rendere "impossibile o eccessivamente difficile" l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario, trova il suo fondamento nell'art. 10 (ex art. 5) del Trattato UE, che impone la leale cooperazione tra Comunità e Stati membri per assicurare l'adempimento degli obblighi ed il soddisfacimento dei diritti posti implicitamente dalle norme comunitarie che limitano la potestà tributaria degli Stati membri.

¹⁴ Tale principio assume particolare rilevanza nel diritto comunitario. Cfr. . MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale processuale tributario* in *Dir e prat. trib.*, 2009, 440, LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196, VILLANI , *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*, in *Fiscalitax* , 2009 1188, il quale ricorda che tale tutela non opera soltanto a livello orizzontale, cioè tra singoli cittadini od operatori economici dell'Unione, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e che la violazione del principio di legittimo affidamento riguarda non solo gli atti di tipo amministrativo ma anche quelli di tipo legislativo. Vedi sentenze Corte di Giust. *Racke II* causa 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, in *Racc.*, 1982 ,3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983 causa 224/82, in *Racc.*, 1983, 2539, C-17/01 del 29.4.2004. Nella sentenza Trib. I Grado Comunità Europee, 22 gennaio 1997, n.115, in Riv dir. int. 1997, 817 si legge: "Il principio di buona fede è una norma di diritto internazionale consuetudinario che vincola la Comunità" e "Il principio di buona fede è il corollario, nel diritto internazionale pubblico, del principio di tutela del legittimo affidamento che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario".

Tale divieto non è assoluto e può derogarsi al principio di certezza delle situazioni giuridiche che non consente la retroattività di atti comunitari , in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere (interesse pubblico concreto e più consistente sent Corte Giust. causa 35/91 del 22.3.1961) e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (sentenza 22 novembre 2001, causa C-110/97, *Paesi Bassi/ Consiglio*, Racc. pag. I-8763, punto 151). Il legittimo affidamento inoltre non potrà mai essere invocato nel caso in cui l'operatore economico si rendesse autore di una violazione manifesta della normativa comunitaria, come si può leggere nella sent. Tribunale di I grado, sent. del 26/9/2002, causa T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl/ Commissione*. Un operatore economico diligente deve

essendo l'efficacia retroattiva delle sentenze interpretative volta essenzialmente a garantire l'eguaglianza e il diritto di difesa dei contribuenti¹⁵ evitando pregiudizi derivanti dal fattore temporale, un'attività limitativa non giustificata da particolari e rilevanti interessi nazionali, potrebbe facilmente determinare la violazione di tali principi fondamentali.

In tal senso inaccettabile appare l'identificazione da parte dello stesso organo emanante o del legislatore di una data futura per la decorrenza degli effetti della propria sentenza interpretava¹⁶, escludendo tutte le fattispecie sorte anteriormente e quelle oggetto di esame nel giudizio a quo.

Grande civiltà giuridica in tale contesto è dimostrata in proposito da quegli ordinamenti che adottano il meccanismo del *prospective overruling* che consente, attraverso la fissazione di una regola transitoria che limita gli effetti retroattivi dell'eventuale nuovo orientamento giurisprudenziale, di evitare capovolgimenti repentini ed effetti dannosi dell'abbandono di una consolidata giurisprudenza, garantendo allo stesso tempo il ricambio e la flessibilità giuridica interpretativa. In tal senso sembra essersi pronunciata anche la nostra Corte di Cassazione nella sentenza 22282 del 26.10.2011 che ha riconosciuto che ove l'*overruling* si connota del carattere dell'imprevedibilità si giustifica una scissione tra il fatto e l'effetto o decadenza che ne dovrebbe derivare e dunque in tali casi dovrà escludersi l'operarsi di preclusioni o di decadenza.

Le problematiche più complesse derivanti dal fenomeno dell'autolimitazione delle proprie sentenze da parte della Corte di Giustizia, consistono infatti nell'individuazione, nel rispetto dell'effettività equivalenza e non discriminazione, del momento da considerare per contenere gli effetti temporali delle sentenze interpretative e, più precisamente, del termine iniziale (*dies a quo*) dal quale si possono esercitare azioni di rimborso per tributi indebitamente riscossi per contrasto con diritto comunitario che deriva dalla particolarità

essere in grado di accertarsi la procedura per l'emanazione di una norma tributaria agevolativa (compatibile con gli aiuti di Stato) sia stata rispettata (sent Unicredito Italiano C-148/04 del 15.12.2005).

¹⁵ A. PACE *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale* in AA VV, in ..., Milano, 1989. *Effetti temporali delle sentenze della Corte cost*

¹⁶ Cfr. conclusioni vdi Sent. *Defrenne* 8.4.1976, causa 43/75- *van Landschot* del 29.6.1988, causa 300/86 oltre par. 4.

Il 9 novembre 2007 la Corte Costituzionale, con l'ormai nota ordinanza n.377 ha, dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità sollevata con riguardo all'art.7 della L.212/2000 nella parte in cui prevede che gli atti dei Concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento. L'art.36, comma 4-ter del D.L. 248/2008, emanato successivamente all'ordinanza, nel sancire la nullità delle cartelle "mute" solo per i ruoli consegnati a partire dal 1° giugno 2008, fissa incomprensibilmente un limite temporale successivo alla pronuncia che esplica un effetto sanante nei confronti di tutte le cartelle emesse dall'entrata in vigore della legge n. 212/2000 fino alla data fatidica stabilita dal legislatore.

di alcuni atti comunitari come le direttive che necessitano della corretta attuazione nell'ordinamento¹⁷.

2 – Comparabilità rispetto alle situazioni di ripetibilità dell'imposta derivante da illegittimità costituzionale

Le tematiche, che riguardano la limitazione dell'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia esaminate, risultano più complesse di quelle analoghe¹⁸ relative alla declaratoria di incostituzionalità di leggi tributarie a causa della particolarità e dell'autonomia che contraddistingue le norme procedurali nazionali in materia tributaria.

L'efficacia *ex tunc* delle sentenze di illegittimità costituzionale consente, allo stesso modo delle sentenze di incompatibilità comunitaria, ai contribuenti di esercitare il diritto al rimborso con esclusione dei casi in cui i rapporti sono esauriti, come il passaggio in giudicato di una sentenza, che produce tra le parti un effetto vincolante tale da non consentire che si rimetta in discussione una controversia, come la prescrizione che fa decadere la pretesa sostanziale di chi fa valere un proprio diritto, e la decadenza che impedisce l'azione in giudizio¹⁹.

Se si considerasse, in seguito alla pronuncia di incostituzionalità inesistente *ab origine* l'obbligazione tributaria, la riscossione potrebbe configurare gli estremi di un indebito oggettivo per cui il contribuente può, dopo la dichiarazione di incostituzionalità, purchè nel termine decennale, esperire la relativa azione innanzi al giudice ordinario²⁰.

Tale tesi non è generalmente condivisa dalla giurisprudenza la quale, per evitare una portata troppo ampia e incontrollabile della decisione della Corte, ha spesso disconosciuto il diritto al rimborso nascente dall'incompatibilità con una norma di rango

¹⁷ Meno problematici sono gli effetti temporali delle sentenze della Corte di Giustizia sulle controversie anteriori a queste ultime pendenti innanzi ai giudici nazionali. Tali giudici non potranno ignorare infatti l'esistenza della pronuncia della Corte di giustizia e quindi si uniformeranno ad essa.

¹⁸ L'efficacia *ex tunc* non è illimitata nel tempo in quanto non si può concepire l'eliminazione integrale di tutti gli effetti di una legge, seppure incostituzionale, dalla sua emanazione e la modifica di quelle situazioni che hanno raggiunto un certo grado di definitività e che risultano irreversibili (Cfr. PATRONO, *Vicende della legge*, in *Enc. del diritto*, Milano, 913, CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II t., Padova, 1971, 174, PACE A. *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, *Quaderni costituzionali*, 1989, I, 5).

¹⁹ vedi sent. Corte Cassaz. del 22.6.1973 n. 1707, 5869 del 28.11.1989 e Cass. SS. UU. 9.6.1989, 2786

²⁰ FALSITTA, *Manuale dir. trib.*, Padova 1995, ritiene che, pur mancando nella legislazione tributaria una disposizione analoga all'art. 2033 c.c. che sancisce esplicitamente la ripetibilità dell'indebito, non può dubitarsi dell'esistenza del divieto di arricchirsi ingiustificatamente ai danni di altri quale principio a carattere generale.

superiore di una legge che di conseguenza risulta invalida, anziché nulla²¹. Non essendo previsto espressamente nel nostro ordinamento dalla legge il caso di rimborso derivante dalla declaratoria di incostituzionalità, risulterebbe necessario un intervento legislativo che indicasse con chiarezza i termini di decadenza e prescrizione²² delle azioni di rimborso di tributi dichiarati illegittimi costituzionalmente.

Diversamente dal caso dell'incompatibilità della legge con il diritto comunitario inoltre, non sembrano esserci dubbi riguardo l'individuazione del *dies a quo* per poter esercitare il diritto al rimborso da indebito versamento sorto a causa dell'incostituzionalità. Non sarebbe infatti concepibile il riferimento ad un'azione del contribuente prima della sentenza della Corte Costituzionale ai fini del riconoscimento del rimborso se si considera che, fino alla pronuncia di illegittimità costituzionale, la norma resta infatti pienamente efficace anche per gli organi amministrativi che devono applicarla e per i giudici. Il diritto al rimborso, salvo il limite dei rapporti esauriti²³, nasce con la decisione della Corte Costituzionale ai sensi dell'art. 136 Cost. quale unico organo in grado di pronunciarsi sulla illegittimità.

3 – Giustificazioni delle limitazioni degli effetti retroattivi delle sentenze

Il giudice comunitario solitamente limita gli effetti delle sentenze in materia tributaria, oltre nei casi in cui la sentenza determinerebbe gravi sconvolgimenti finanziari²⁴, in quelli di obiettiva rilevante incertezza giuridica sul punto chiarito dalla sentenza²⁵. La principale causa di giustificazione da parte degli Stati membri delle gravi conseguenze

²¹ PIERANDERI, voce *Corte costituzionale*, in *Enc. dir.* X, 979, considera che “il timore degli effetti della dichiarazione di incostituzionalità sugli atti e i fatti precedenti ha determinato l'esigenza di qualificare come invalidità, anziché come nullità il vizio di illegittimità della legge. Ciò per rendere più agevole il mantenimento di situazioni create anteriormente alla sentenza della Corte” (sent. Corte Costituzionale n. 168 del 8-18.4.1991).

²² FALCONE, *op. cit.*, 10141.

²³ La Cassazione nella sentenza 2786 sez Un del 9.6.1989 ha affermato che la pronuncia di incostituzionalità della norma impositiva incide sui rapporti precedentemente sorti e non ancora esauriti alla data di pubblicazione della stessa e cioè nei casi in cui il contribuente non abbia pagato in base ad una iscrizione a ruolo impugnata o abbia a versato e proposto istanza di rimborso. Secondo DE MITA in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 457, la definitività del rapporto può derivare solo dalla mancata impugnazione di atti dichiarativi o costitutivi di esso e non di altri atti. L'ipotesi secondo la quale l'imposta dichiarata diventa definitiva se non si contesta l'atto di riscossione, non ha fondamento nella legge. Nel concetto di rapporto esaurito non possono rientrare le situazioni che si producono per mancata proposizione dei rimedi contro degli atti della riscossione.

²⁴ In tal senso Sentenze *Blaizot* C -24/86 del 2.2.1988 e *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90. Cfr. MARIANI *Gli effetti nel tempo delle sentenze pregiudiziali interpretative della Corte di Giustizia*, in *Il diritto dell'UE*, 2007, 633.

²⁵ MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009., 221, osserva che l'esperienza mostra come tra i due requisiti per la limitazione temporale degli effetti della sentenza interpretativa, quello dei gravi sconvolgimenti finanziari ed economici ha una importanza molto limitata.

finanziarie derivanti dal numero dei rapporti pendenti e dalla perturbazione dei sistemi nazionali coinvolti dall'efficacia nel passato della declaratoria di incompatibilità comunitaria in materia tributaria, è considerata dalla Corte di Giustizia del tutto eccezionale (sent. *Zytopiia* del 10.5.2001 causa C-294/99 e sent. *Bautia* del 13.2.1996 causa C-197/94²⁶) da sola insufficiente²⁷ ed in grado di determinare una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei contribuenti²⁸ (sent. *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93).

Per quanto riguarda invece la rilevante incertezza giuridica²⁹ si è rilevato che l'autolimitazione può derivare dall'obiettiva incertezza giuridica che può generare affidamento da parte del contribuente il quale può aver pensato di agire correttamente seguendo ad es. un consolidato orientamento (derivante da giurisprudenza comunitaria mancante o da contrastanti comportamenti adottati dalle istituzioni comunitarie). La novità dell'interpretazione o l'evoluzione giurisprudenziale tranne i casi esaminati di *overruling* o di *capovolgimento* rispetto all'orientamento consolidatosi in precedenza consentono pertanto più di ogni altra giustificazione, una limitazione degli effetti temporali della sentenza interpretativa. Tuttavia tale valutazione che è stata effettuata per la maggior parte in casi che non riguardavano la materia tributaria, non può che spettare all'organo giurisdizionale comunitario ed è condivisibile nel caso di mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali ritenute incompatibili col diritto comunitario (ad es. con il divieto di aiuti di Stato). Il giudice comunitario dovrebbe invece tener conto degli effetti sfavorevoli nei confronti dei contribuenti nella misura in cui la limitazione dell'efficacia della sentenza interpretativa comporta il mancato esercizio del diritto al rimborso di un tributo la cui conformità al diritto comunitario era incerta giuridicamente.

²⁶ Si è affermato in tale sentenza che la decisione della Corte di giustizia deve estendersi a rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa, se sono soddisfatte le condizioni che permettono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma, quando la situazione è poco chiara e si possono temere conseguenze finanziarie per rapporti giuridici posti in essere in buona fede nel passato.

Anche nel caso *EKW* della Corte di Giust. cit. è stata considerata tale giustificazione facendo salvi i rapporti esauriti.

²⁷ Nel caso *Meilicke* C-292/04 del 3.6.2007 è stato infatti affermato dall'Avv gen Tizzano che l'entità delle conseguenze finanziarie derivanti da una limitazione degli effetti nel tempo di una sentenza non può essere, di per sé sola, determinante. Il rischio di gravi ripercussioni economiche difficilmente è giustificabile sulla base della sola valutazione dei dati numerici; esso presuppone piuttosto un giudizio di valutazione della Corte sulla base dei fatti dedotti dallo Stato membro che presenta la richiesta. La Corte deve resistere alla tentazione di ricondurre il livello di gravità delle conseguenze a livello economico all'entità delle eventuali ripercussioni finanziarie ovvero degli eventuali importi in gioco. Pericoloso è nel lungo termine, anche tenuto conto della diversa forza economica dei vari Stati membri, partire dal presupposto che certi importi (anche se considerevoli) implicano comunque a priori un rischio di gravi ripercussioni economiche. Ciò potrebbe persino condurre, nella peggiore delle ipotesi, a una «discussione sui valori di soglia».

²⁸ Secondo la Corte di Giustizia in alcune sentenze le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza (v., in particolare, le citate sentenze *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93, punto 48, e 23 maggio 2000, causa C-104/98, *Buchner* e a., punto 41).

²⁹ V. conclus. avv gen sentenza *Meilicke* del 6.3.2007., *Blaziot* causa 24/86. In altra occasione la Corte ha ritenuto di aver ingenerato una situazione di incertezza a causa di una sentenza di diverso contenuto precedentemente (sent. *Sema Surul* 262/96) emanata.

4 -Limite temporale degli effetti delle sentenze e rispetto della tutela dell'affidamento

La tutela dell'affidamento, come esaminato, è uno dei limiti principali, sia dell'efficacia retroattiva delle norme nazionali che incidono sfavorevolmente sulla garanzie di diritto comunitario³⁰, che delle sentenze di incompatibilità comunitaria di tributi nazionali. Tale principio consente di individuare infatti un momento nel passato dal quale è possibile ragionevolmente che la sentenza produca i propri effetti. Esso, oltre ad adempimenti procedurali interni che verranno esaminati, può essere rappresentato da comportamenti o fatti che generano anteriormente alla sentenza fiducia e inducono il contribuente ad un certo comportamento³¹. In alcuni casi, ai fini dell'identificazione di tale momento, si è fatto riferimento ad una sentenza precedente che in una controversia simile ha già reso la sua interpretazione pronunciandosi sull'illegittimità comunitaria del tributo nazionale³².

Nelle Conclusioni dell'Avv gen Jacobs al caso italiano della Corte di Giustizia *Banca popolare di Cremona* (causa C-475/03 del 3.10.2006) riguardante la compatibilità dell'IRAP con la direttiva IVA, è possibile rilevare un utilizzo improprio (punti 75 e 76)³³ dei principi della tutela dell'affidamento e di certezza del diritto a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria per limitare l'efficacia nel tempo dell'eventuale sentenza di incompatibilità del nostro tributo regionale con il diritto comunitario ed accogliere la richiesta del governo italiano che era stata avanzata in udienza.

Innanzitutto appare evidente la difficoltà di identificazione di una situazione di legittimo affidamento in presenza di una mancata presa di posizione della Commissione, evidenziata

³⁰ Cfr par. 1 Il principio della tutela del legittimo affidamento osta a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto a detrazione da questo acquisito sulla scorta della sesta direttiva (sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer*, cit., punto 45).

³¹ I criteri per la determinazione dell'affidamento sono secondo parte della dottrina (MARCHESELLI op. cit., 448) sovrapponibili a quelli esistenti per l'ordinamento interno e sono costituiti essenzialmente dalla ragionevolezza della convinzione dell'interessato e meritevolezza della tutela nel caso in cui l'operatore sia prudente ed accorto (sent. causa 78/77 del 1.2.1978) e dalla assenza di interessi contrapposti prevalenti fondanti l'applicazione retroattiva (C-35/97 del 24.9.1998).

³² Cfr sent. della Corte di Giust. *Legros e Carbonati Apuani, Ten Over* C-109/91 del 6.10.1993

³³ In tali conclusioni si considera al p. 75 la possibilità per le parti di far valere l'interpretazione contenuta in tale sentenza per mettere in discussione rapporti giuridici instaurati in buona fede nel passato. Prima di decidere di imporre tale limitazione, essa verifica che siano soddisfatti due criteri essenziali, e cioè che le persone interessate debbono aver agito in buona fede e che deve sussistere un rischio di gravi difficoltà.

Al p. 76 si afferma che, per quanto riguarda la buona fede, la Corte ha tenuto conto in particolare della posizione assunta dalla Commissione in relazione alla normativa dello Stato membro. La Corte ha riconosciuto, ad esempio, che uno Stato membro può far valere il mancato avvio, da parte della Commissione, di un procedimento per inadempimento nei suoi confronti. Uno Stato membro deve tanto più aver diritto a far valere l'espressa accettazione da parte della Commissione della compatibilità della sua normativa con il diritto comunitario.

dallo stesso Avv. Gen.³⁴ come si evince dal punto 78 delle Conclusioni, ove si parla dell'”assenza di reazione critica da parte della Commissione sulla incompatibilità dell'IRAP” con il diritto comunitario e del fatto che l'Organo comunitario, a seguito dell'invio dei documenti da parte del Governo Italiano, nulla avesse aggiunto³⁵. Tale situazione risulta infatti ben diversa in ogni caso da quella esaminata nella sentenza *Legros* del 16-7-1992, causa C-163/90 e nel caso *EKW* del 9.3.2000 causa C-437/97³⁶ richiamato dall'Avv Gen. Jacobs, laddove al punto 56 si afferma che la Commissione CE aveva dato *espressamente* alle autorità governative l'assicurazione della compatibilità con il diritto comunitario del tributo oggetto della controversia.

La posizione della giurisprudenza comunitaria appare più chiara nei casi riguardanti gli aiuti di Stato ove è stato espressamente affermato (sent. Corte giust. *Unicredito Italiano* causa C-148/04 del 2005 cit.) che la valutazione di compatibilità di un aiuto con il mercato comune è nella competenza esclusiva della Commissione, sicchè un operatore economico diligente non può riporre affidamento in una decisione che non provenga da detta istituzione ed in ogni caso l'affidamento non può essere invocato per eludere le decisioni della Commissione (sent. 94/87 del 2.2. 1989).

Tra le situazioni che possono secondo la giurisprudenza comunitaria determinare l'affidamento da parte del contribuente e consentire l'effetto retroattivo delle sentenze o di norme tributarie nazionale e atti comunitari, è contemplato il caso dell' “Effetto annuncio”³⁷.

In Italia, a differenza di altri ordinamenti come la Svezia, Germania, Belgio e Spagna non è utilizzato obbligatoriamente il comunicato stampa o la comunicazione da parte del

³⁴ Al p. 80 si afferma infatti Non mi convince la tesi della Commissione dell'importanza da accordare alla lettera del 10 marzo 1997; essa era redatta in termini inequivocabili e firmata dal competente direttore generale, né è stata seguita da ulteriori azioni da parte della Commissione. Il rischio di gravi difficoltà appare inoltre reale; parafrasando i termini della sentenza *EKW*, un'efficacia temporale illimitata potrebbe «perturbare retroattivamente il sistema di finanziamento delle Regioni italiane»

Ai p. 85 e 86 poi si afferma: “alla luce dell'effetto delle varie tattiche che sono state o che possono ancora essere adottate in previsione della sentenza della Corte, e del pericolo di gravissima perturbazione del finanziamento regionale – senza alcun probabile beneficio complessivo a lungo termine per i contribuenti dato che ad ogni diminuzione nel finanziamento deve presumibilmente avviarsi con un'altra imposizione – potrebbe essere opportuno prendere in considerazione un orientamento diverso da quello seguito nella sentenza *EKW* e in altri casi.

Tale orientamento potrebbe ispirarsi a quello frequentemente seguito dalla Corte costituzionale tedesca: una declaratoria di incompatibilità subordinata ad una data futura prima della quale i singoli non possono far valere l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data scelta al fine di lasciare tempo sufficiente all'emanazione di una nuova normativa.

³⁵ E' evidente che l'assenza di reazione (silenzio) da parte della commissione UE nel caso IRAP non poteva generare affidamento non essendo in grado di divulgare e di favorire la conoscenza riguardo l'opinione dell'organo comunitario sulla presunta (in)compatibilità dell'imposta regionale con il diritto comunitario.

³⁶ Cfr. sui tale sentenza il commento di ARMELLA, *Brevi note sulla compatibilità...* in Riv Dir Trib., 2000 III, 143.

³⁷ F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, Rass Trib., 2010, 326

Ministero delle finanze di un disegno di legge proposto in Parlamento che prevede i suoi effetti nel passato dalla data del comunicato stesso (Vedi sentenza Corte giust. C-376/02 *Stichting Goed Wonen II*) ove tale procedura che consente il Parlamento che una nuova legge tributaria si applichi a partire dal giorno in cui il governo avrà inviato una lettera (ufficiale) che annuncia la sua intenzione di modificare la legge, è stata considerata in grado di giustificare la retroattività.

Tale strumento è in grado di favorire attraverso un'ampia divulgazione la conoscenza del provvedimento (disegno di legge) da parte del contribuente avvertendolo della futura adozione, potrebbe essere rilevante ai fini di determinare la prevedibilità utilizzata dalla giurisprudenza spesso per valutare e giustificare norme retroattive. Poco convincente tuttavia è in proposito l'approccio premiante seguito dall'Avv. Generale Tizzano del 10.11.2005 nelle conclusioni al caso *Meilicke* ai fini della limitazione degli effetti temporali³⁸.

Secondo tale orientamento assumerebbe rilevanza ai fini degli effetti della incompatibilità comunitaria la sentenza precedente della stessa Corte di Giust. che già si è pronunciata su di un caso ma vi sarebbe un *dies a quem* per esercitare il diritto al rimborso che coinciderebbe con la pubblicazione su Gazzetta uff. del rinvio pregiudiziale. L'individuazione di tale momento determinerebbe uno sbarramento temporale ai fini del mancato riconoscimento del rimborso dell'indebito da parte dei contribuenti ed ignorerebbe la rilevanza dell'adeguata pubblicità del potenziale contrasto con il diritto comunitario di quella vicenda. Ciò è in palese contrasto con l'effettività e con la tutela dell'affidamento. Tale approccio non è stato tra l'altro condiviso dall'avv gen Stix Hackl del 14.3.2006 nelle seconde conclusioni al caso IRAP (C-475/03 del 2006 cit.)³⁹.

³⁸Nella sentenza *Meilicke* C 292/04 del 6.3.2007 si afferma che l'incompatibilità comunitaria ha effetto dalla data di altar sentenza giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooyen*, che statuisce sull'interpretazione richiesta che essa non può essere fatta valere per ottenere crediti d'imposta relativi a dividendi percepiti prima di detta sentenza, fatti salvi i diritti di coloro che, prima di tale pronuncia e fino all'11 settembre 2004, data di pubblicazione della comunicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* dell'ordinanza di rinvio che ha dato origine al presente giudizio, abbiano presentato domanda volta ad ottenere quei crediti o impugnato la relativa decisione di rifiuto, purché i loro diritti non siano prescritti conformemente all'ordinamento nazionale.

Seguendo tale criterio, a restare esclusi dai benefici della presente sentenza dovrebbero essere quei soggetti che per molti anni non hanno fatto nulla per rivendicare il proprio credito d'imposta o per impugnare la relativa decisione di rifiuto, e che ora, invogliati dalla prospettiva della presente sentenza, hanno improvvisamente ritrovato uno stimolo per rispolverare le pretese a lungo sopite. la situazione di affidamento che avrebbe potuto essere individuata nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale che avrebbe consentito adeguata pubblicità è considerata ai fini dell'esclusione del riconoscimento del rimborso. L'Avv gen nelle sue conclusioni ritiene in proposito infatti che il rimborso andava concesso solo ai contribuenti più diligenti che avevano presentato istanza prima di tale momento

³⁹ L'Avv gen afferma infatti "Non penso che la pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale abbia fornito un'informazione equivalente nel presente caso, dato che qui manca l'elemento *Verkooyen*". La domanda di pronuncia pregiudiziale ha sollevato la questione della compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario, ma il risultato del rinvio non era assolutamente scontato come nella causa *Meilicke*, dove le disposizioni pertinenti del diritto comunitario erano già state interpretate dalla Corte in circostanze analoghe. Nel caso di specie, come

Inoltre, se pure si ritenesse l'annuncio (del rinvio pregiudiziale) in grado di non generare affidamento ma di limitare i diritti dei contribuenti, in presenza di pronuncia precedente simile, non dovrebbe ignorarsi che la tutela della buona fede e della certezza del diritto è generalmente considerata dalla giurisprudenza prevalente della CGCE quale limite alla retroattività che condiziona e vincola il legislatore e l'Amministrazione finanziaria nazionale garantendo il contribuente (v. sentenze Corte di Giust. *Racke II*, causa 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983) ⁴⁰. Tale principio viene invocato generalmente a *vantaggio* di quest'ultimo in presenza di una situazione **sfavorevole** determinata dall'operatività nel passato della norma tributaria o dal mutamento d'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e ciò consente di collegarla ad interessi ovunque costituzionalmente garantiti .

Il punto che merita maggiore attenzione è quello della limitazione dell'efficacia *ex tunc* della sentenza di incompatibilità della CGCE che normalmente è rappresentata dai **rapporti esauriti**⁴¹ che sorgono a seguito della decorrenza dei termini procedurali previsti dalle legislazioni nazionali per esercitare le azioni di rimborso⁴² .

Essendo oramai consolidato l'orientamento in base alla quale il *dies a quo* per calcolare i termini di decadenza decorre dal versamento del tributo, sembrano coesistere diversi orientamenti giurisprudenziali comunitari volti ad ampliare la categoria dei rapporti esauriti per arginare l'efficacia temporale *ex tunc* della sentenza di incompatibilità in materia tributaria limitando le richieste di rimborso, che possono così essere raggruppati:

ho dimostrato, la giurisprudenza non è stata del tutto inequivocabile nel suo giudizio sulla compatibilità con la sesta direttiva. Comunque, sembra pacifico che adesso ci sia una diffusa impressione – o quantomeno una speranza – in Italia sul fatto che la Corte probabilmente pronuncerà una sentenza in esito alla quale l'IRAP verrà dichiarata incompatibile con il diritto comunitario. L'individuazione di una data a partire dalla quale tale impressione sia divenuta concreta è destinata a risultare in qualche misura arbitraria, ma la presentazione delle prime conclusioni dell'avvocato generale Jacobs il 17 marzo 2005 è, sotto tale profilo, la meno arbitraria e la più oggettiva delle date. È da tale momento che è divenuta concreta la probabilità che la Corte pronunciasse una sentenza di tal genere; al contrario, se le sue conclusioni fossero giunte ad esiti diversi, le probabilità sarebbero state considerevolmente minori”.

⁴⁰ Resta infatti ipotizzabile in via eccezionale l'efficacia nel passato della norma comunitaria purchè sia salvaguardato il legittimo affidamento degli interessati ed il bilanciamento con altri principi o valori altrettanto fondamentali. TESAURO G., *Dir. comunitario*, Padova 2001, 130; LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196.

⁴¹ Va precisato che l'orientamento della Corte di Giustizia che comporta una compressione del diritto al rimborso a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria è riferibile secondo la precedente giurisprudenza CE ai soli rapporti esauriti (nella sentenza *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90 si afferma infatti che “*considerazioni sulla certezza del diritto escludono che effetti giuridici che si sono esauriti nel passato possano essere riconsiderati quando ciò influirebbe sul sistema di finanziamento locale*”).

Solo in via eccezionale la Corte, ritiene infatti di poter, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere la disposizione così interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede (v. sentenze *Blaziot*, punto 28; 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Legros* cit., punti 30-34, e 4 maggio 1999, causa C-262/96, *Sürül*, Racc. pag. 2685, punto 108, *Bidar*, causa 209/03 del 15.3.2005

⁴² Sent. Corte giust. Salumi cit.

a) la necessità ai fini del rimborso della presentazione dell'istanza alle autorità amministrative competenti prima dell'emanazione della sentenza.⁴³

b) la necessità ai fini del rimborso dell'azione giurisdizionale (ricorso) o la contestazione dell'imposizione attraverso impugnativa equivalente del rifiuto dell'Amministrazione finanziaria prima dell'emanazione della sentenza in grado di rendere pendenti i rapporti diversamente dalle mere azioni di rimborso che riguardano la fase amministrativa⁴⁴ (sent. *Surul* 262/96 del 4.5.1999 e *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* cit. punto 60). La possibilità di far rientrare tali soggetti tra coloro che sono legittimati al rimborso è stata giustificata in base al fatto che colui che ha presentato il ricorso lo ha fatto a proprie spese assumendosi i rischi insiti in ogni controversia giudiziaria .

c) l'efficacia futura o ultrattiva della declaratoria di incompatibilità “prima della quale non potrà far vale l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data scelta al fine di lasciare tempo sufficiente all'emanazione di una nuova norma nazionale sostitutiva di quella incompatibile”.

Tale ultima tesi (sostenuta dalla Corte di Giustizia in un lontano passato - vdi Sent. *Defrenne* 8.4.1976, causa 43/75- *van Landschot* del 29.6.1988, causa 300/86) era stata proposta quale possibile soluzione agli effetti finanziari dell'incompatibilità nel caso IRAP dall'Avv. Gen Jacobs nelle sue Conclusioni al punto 86⁴⁵.

Mentre i primi due orientamenti, pur essendo da considerare ad esclusivo vantaggio dell'Amministrazione finanziaria ed in grado di creare una preclusione dell'esercizio di un diritto formalmente esistente (come osservato dalla dottrina in tema di illegittimità

⁴³ Tale orientamento, sebbene sia stato notevolmente ridimensionato nel caso *Barra*, causa 309/85 del 22.2.1988, in quanto rende difficile e per certi versi impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti al diritto comunitario, è stato seguito dalla nostra Cassaz. nella sent. n. 2786/1989, per analoghe ragioni di restrizione dell'efficacia temporale della sentenza di illegittimità costituzionale dell'ILOR.

⁴⁴La diversa situazione che genera un differente disciplina deriva in tale caso dall'inerzia di soggetti titolari di rapporti esclusi i quali pur potendo adire un giudice, non hanno proceduto in tal senso.

La giurisprudenza della nostra Corte costituzionale 24.2.1995, n. 56, ha considerato illegittimo, ai sensi degli artt. 3 e 24 Cost., l'art. 12 dpr n. 641 del 26.10.1972 nella parte in cui non prevedeva, in materia di rimborso della tassa annuale di concessione governativa sulle società, in contrasto con il diritto comunitario, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Pur uniformandosi agli orientamenti della Corte di Giustizia tuttavia, non ha accolto l'eccezione relativa alla violazione da parte della norma processuale tributaria interna del principio di effettività, in quanto ha ritenuto che essa prescinde da un contrasto con il diritto comunitario. Per quanto riguarda il caso del rapporto esaurito per mancata impugnativa dell'atto di riscossione vedi De Mita, cit., 457.

⁴⁵ L'utilizzo improprio della buona fede mal si concilia con la tesi prospettata dall'Avvocato generale che vedrebbe esclusi anche i rapporti pendenti e in ogni caso, per essere condivisibile, dovrebbe trovare analogo fondamento su altri interessi nazionali costituzionalmente garantiti in grado di giustificare le gravi difficoltà come quello fiscale o la solidarietà, e comunque risultare ben argomentata dalla Corte.

costituzionale⁴⁶), riducono soltanto le possibilità di soddisfare il proprio diritto alla restituzione dell'indebito, l'ultimo orientamento risulta inaccettabile e irrispettoso dei diritti del contribuente perché, potendo escludere ogni possibile rimborso del tributo incompatibile al momento in cui è stata sostituita da nuova norme conforme al diritto comunitario, consentirebbe di neutralizzare completamente l'effetto della sentenza di incompatibilità comunitaria di tributi nazionali, vanificandola tutela giurisdizionale garantita dal diritto comunitario. Si riterrebbe infatti legittimo il versamento di un'imposta dichiarata incompatibile e si porrebbe in contrasto con il principio di *effettività* del diritto al rimborso sancito dalla stessa CGCE in base al quale il legislatore nazionale non deve rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario.

In tal caso tutto sarebbe reso più complicato dal fatto che la violazione dell'effettività non avviene da parte del legislatore, ma da uno stesso organo comunitario quale la Corte di Giustizia che, disponendo della finanza pubblica dei Paesi membri e delle garanzie dei contribuenti, rischia di diventare il vero titolare della sovranità in materia tributaria in grado di condizionare e limitare l'esercizio di un diritto del contribuente come quello al rimborso di imposte incompatibili con norme comunitarie indebitamente riscosse. Il compito della Corte di Giustizia dovrebbe invece essere esclusivamente quello di controllo dell'attività limitativa dell'efficacia temporale da parte del giudice nazionale il quale dovrà garantire il rispetto dell'effettività ed equivalenza garantendone la tutela rispetto ai parametri da essa stessa individuati.

5 – *Gli effetti temporali della sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 in materia di incompatibilità comunitaria del condono IVA*

La cessazione di efficacia del condono IVA attraverso incompatibilità comunitaria dichiarata dalla Corte di Giustizia con sentenza 17 luglio 2008 in causa C-132/06, ha fatto sorgere senza dubbio problematiche complesse in materia di tutela effettiva dei diritti del contribuente e di eventuali azioni di recupero da parte dell'A.F. che si riconnettono

⁴⁶ Cfr. MAFFEZZONI, *Le norme impositive costituzionalmente illegittime nella prospettiva dell'interesse fiscale*, Boll. trib. 1989, 368, De Mita, *Appunti di diritto tributario* Milano, 1997, 351.

all'efficacia temporale delle pronunce della Corte. Si è ritenuto in proposito che non siamo in presenza di un tributo versato indebitamente per contrasto con il diritto comunitario per il quale valgono le normali disposizioni in materia di rimborso, ma di una somma forfetaria simile ad un corrispettivo dell'immunità⁴⁷ che potrebbe far scattare l'esercizio del diritto al rimborso di quanto pagato dai contribuenti entro il termine decennale di prescrizione dalla data della sentenza. Non pochi dubbi ha generato tale interessante orientamento in quanto il condono, pur non essendo basato sui principi che regolano la materia tributaria, incide in ogni caso su norme tributarie riducendo forfetariamente il loro ammontare.

L'effetto particolare che scaturisce dal condono e dalla sua natura derogatoria, consiste nel determinare l'estinzione del diritto all'imposta che opererebbe senza il mutamento di norme tributarie sostanziali e procedurali, eliminandone in parte e per un periodo limitato le conseguenze giuridiche⁴⁸. Particolare è la situazione delle liti pendenti aventi ad oggetto l'irregolarità della domanda di condono ove, non essendo esaurito il rapporto fisco-contribuente, la sanatoria potrebbe essere considerata non valida, consentendo ai giudici di pronunciarsi sul merito con possibilità di recupero dell'IVA evasa. L'effetto di tale sentenza comunitaria secondo la nostra giurisprudenza è quello in tali casi di disapplicare la legge che ha previsto il condono IVA con incidenza sulle sentenze che, applicando la sanatoria hanno dichiarato l'estinzione del debito d'imposta⁴⁹.

Complessa è la valutazione degli effetti temporali della sentenza comunitaria sul condono IVA e della conseguente disapplicazione dal nostro ordinamento di una disposizione così particolare per incompatibilità con norme della sesta direttiva. Lo scenario potrebbe essere quello della decadenza dai benefici del condono che, si ricorda, ai sensi degli artt. 8 e 9 della L. 289/2002, garantivano ai contribuenti l'esenzione da ogni verifica diversa da

⁴⁷ v. CENTORE, *Condono IVA, la chance rimborsi*, Il sole 24 ore del 19.7.2008.

⁴⁸ FALSITTA, *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Fisco, 2003, 797

⁴⁹ Cfr. Sent. Cass. N. 20068 e 20009 del 18 settembre 2009 con le quali è stato affermato che, a seguito della sentenza della corte di Giustizia, deve essere disapplicata anche la legge 413/1991 nella parte in cui ha introdotto (anteriormente alla legge 289/2002) un condono in materia di IVA e deve essere cassata la sentenza di merito che applicando la sanatoria di cui alla legge n. 413 ha dichiarato estinto il processo relativo alle sanzioni ed all'imposta. Il principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria secondo la Cassazione deve essere applicato a prescindere da specifiche deduzioni di parte e non consente di ritenere compatibile con la normativa comunitaria Iva, non solo le definizioni oggetto della pronuncia dei giudici europei (condono tombale e integrativa semplice) ma anche altri provvedimenti di condono aventi portata diversa come, nel caso di specie, la definizione delle liti pendenti anche se previste da altre norme (nella circostanza il condono del 1991). Né viene ritenuto applicabile il principio di affidamento e buona fede, stante comunque la violazione alla normativa comunitaria. Cfr DE MITA *Per il condono IVA linea UE in cassazione*, Il Sole 24 ore del 13.10.2009 il quale si domanda se vi saranno ulteriori conseguenze a seguito dell'emanazione di tali sentenza come quella adombrata di un separato procedimento di infrazione nei confronti dello stato italiano.

quella riguardante la dichiarazione integrativa, l'estinzione delle sanzioni amministrative e l'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari nei confronti del contribuente. Bisogna valutare se tale intervento della Corte di Giustizia possa far riassumere (trattandosi di rapporti pendenti all'epoca dell'entrata in vigore della L. 289/2002) l'efficacia della norma procedimentale (art. 57 del dpr 633/1972) che fissa un termine di decadenza per l'accertamento IVA di quattro anni dalla presentazione della dichiarazione.

In realtà tale ipotesi - piuttosto remota - che presuppone un congelamento dei termini di decadenza dell'accertamento, e che trasferisce l'onere e la responsabilità derivante dalla violazione di normativa comunitaria dallo Stato ai contribuenti, potrebbe essere una logica conseguenza dell'efficacia *ex tunc* delle decisioni della CGCE che tuttavia è normalmente limitata dalla stessa giurisprudenza in casi esaminati di gravi conseguenze finanziarie⁵⁰. Nel caso del condono, tale interpretazione che determina un forte pregiudizio delle garanzie dei contribuenti e violazione della certezza del diritto, potrebbe in un'ottica non punitiva dello Stato inadempiente agli obblighi comunitari, essere giustificata dall'esigenza di recuperare un'IVA che era dovuta e di eliminare le gravi distorsioni al corretto funzionamento al sistema di tale imposta che il condono ha determinato.

Il più forte ostacolo alla retroattività della sentenza che può rappresentare una garanzia per i contribuenti ingannati da una sanatoria considerata successivamente illegittima ed alla conseguente possibilità di recupero da parte dell'A.F. di somme riguardanti un tributo non condonabile⁵¹, è rappresentato anche in tale caso dalla tutela della buona fede oggettiva che, come esaminato, è un principio generalmente considerato dalla stessa giurisprudenza prevalente della Corte di Giustizia che condiziona e vincola anche il legislatore e l'Amministrazione finanziaria nazionale⁵². Tale affidamento non è stato considerato una valida giustificazione tuttavia dalla Corte di Cassazione nella ipotesi del condono IVA esaminata nelle sentenze nn. 20068 e 20069 del 2009 cit., in quanto non sarebbe stato provocato *da specifici comportamenti degli organi comunitari*.

Bisognerebbe valutare se, attraverso l'impossibilità di ricorrere all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento, vista la particolarità della situazione e considerato che,

⁵⁰Vedi retro par. 3 Sent. CGCE *Bantia* 13.2.1996, Causa 197/94. sent. *Zytopia* del 10.5.2001 causa C-294/99

⁵¹F. AMATUCCI *Condono IVA e incompatibilità comunitaria*, *Boll. Trib.*, 2008, 1317

⁵²v. sentenza Corte di Giust. del 26.4.2005 C 376/02 e 8.6.2000 causa C-396/98.

secondo gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di giustizia esaminata, la violazione di norme comunitarie non crea affidamento, non sia possibile ritenere altrettanto illegittima e ingiustificata la richiesta dei contribuenti di restituzione delle somme versate a seguito di adesione al condono⁵³. In tal caso si eviterebbe il doppio svantaggio economico-finanziario del governo italiano di restituzione ai contribuenti quanto indebitamente versato a titoli di condono e di un'eventuale responsabilità nei confronti delle istituzioni comunitarie per aver rinunciato definitivamente al potere di verifica e di rettifica di somme spettanti costituenti in parte entrate proprie del bilancio UE

⁵³ DE MITA *Condono IVA non c'è spazio per i rimborsi* In *Sole 24 Ore* 24.7.2008 si pronuncia a sfavore della tesi del rimborso che determinerebbe un azzeramento dell'ordinamento tributario IVA. MEDICI. *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità* .. RDT, 2009, IV, 69 Tale tesi sarebbe basata sul principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria che la sentenza resa dalla Corte di Giustizia che afferma il contrasto di un tributo interno con una norma comunitaria fa sorgere un diritto alla ripetizione e che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti sorti prima della sentenza interpretativa.

Costituzione, cittadinanza, organizzazione sindacale

di Antonello Zoppoli *

Sommario: 1. Premesse, metodologica e di merito. - 2. Il senso del “lavoro”. - 3. Cittadinanza, lavoro, diritti sociali. - 4. Cittadinanza e organizzazione sindacale. - 5. Individuale e collettivo: uno sguardo al presente. - 6. L’attualità: la vicenda Fiat e l’organizzazione sindacale dinanzi alla nuova realtà; esigibilità degli accordi e titolarità del diritto di sciopero. - 7. (Segue) Cornice nazionale e contratto collettivo decentrato.

1. Premesse, metodologica e di merito.

Comincerei da due necessarie premesse, una metodologica l’altra di merito, concernenti aspetti di indubbio spessore e di ampio respiro, che toccherò giocoforza in modo sintetico. Il tema da esaminare presenta un’intrinseca problematicità, derivante da questioni di rilievo generale che interessano molti risvolti delle realtà su cui gli scienziati sociali si trovano, oggi, a riflettere, a prescindere dai punti di vista adottati. A parte quindi la necessità di procedere seguendo una ben determinata linea di riflessione, tutti e tre i profili del tema potrebbero essere oggetto di dubbi, magari in misura diversa a seconda degli angoli di visuale, ma comunque tali da rendere arduo un discorso d’insieme. Le ragioni sono note; giusto per ricordare alcuni emblematici punti di approdo, si pensi: a) alle istanze di revisione della nostra Carta costituzionale; b) alla perdita dell’identità degli Stati-Nazione e alla riduzione della loro sovranità; c) al progressivo indebolimento del soggetto sindacale, alle prese con una marginalizzazione del lavoro e un diffuso sgretolamento della dimensione collettiva. Non è il caso di addentrarsi in questo piano dell’analisi, che pure in seguito riprenderò: non solo e non tanto perché coinvolgerebbe direttamente tanti altri “saperi”, finendo per collocare probabilmente ai margini il giurista; quanto perché (condizionato forse dalla mia formazione giuridica) sono portato a guardare con diffidenza

* Lo scritto riproduce, con l’aggiunta di note di supporto al testo e di essenziali riferimenti dottrinali, la relazione svolta agli *Incontri introduttivi allo studio del diritto per gli studenti neo-iscritti all’a.a. 2011-2012. La Costituzione repubblicana: l’ordinamento e il progetto dell’unità d’Italia*, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza, 26-30 settembre 2011.

alle brusche cesure, per non dire ai salti storici (salvo ovviamente eventi così configurabili per definizione, come i capovolgimenti politico-istituzionali realizzati con la forza). Se non sono più di moda le ideologie che interpretavano la Storia secondo un preciso senso di direzione, non cederei tuttavia con facilità a letture ampiamente destrutturanti. Del contesto (di questo o quel tipo) in cui ci collochiamo, ci sono, tendenzialmente, tratti - più o meno estesi, di volta in volta definibili - che presentano una certa solidità e oggettività. Mi sovviene, al riguardo, il dibattito tra “post-moderni” e “realisti (o meglio “neo-realisti”), di recente tornato di attualità. La diffidenza di cui dicevo mi porta, da un lato, a guardare con interesse alla cd. “inemendabilità” del reale, al suo “carattere saliente”⁵⁴: mutevole nella effettiva ampiezza, ma, a mio avviso, concettualmente e concretamente insopprimibile (si da diffidare dell’equazione nietzschiana “fatti-interpretazione”); dall’altro lato, in una logica valutativa, a manifestare interesse per una concezione *dialogica* della “conoscenza”, per i *processi* conoscitivi improntati alla “discorsività”⁵⁵.

Su queste basi, proverei ad affrontare il tema affidatomi con due consapevolezza: 1) esso riguarda direttamente valori e principi *fondanti* il nostro ordinamento, come tali giuridicamente “vincolanti”⁵⁶ e di incontestabile attualità; 2) essere dinanzi a *profondi ma, evidentemente, non radicali cambiamenti*, di cui tenere adeguatamente conto e con i quali misurarsi avendo meno “presunte” certezze che in passato e, per converso, con una marcata propensione al dialogo, quale metodo problematico, ma irrinunciabile, di definizione e regolazione degli interessi in gioco. In effetti, sono, queste, due direttive metodologiche essenziali per il giurista “post-positivista”, che, nei decenni, ha visto mutare, prima, la dogmatica, e, poi, lo scenario delle dottrine politiche di riferimento: sono direttive essenziali vuoi perché siamo al cuore del “momento costituzionale”, per il suo eccezionale grado di coesione sociale emblematicamente considerato, da alcuni, un “nuovo” diritto naturale, che non si può “creare e ricreare a piacere, come tanti aspiranti rinnovatori della

⁵⁴ Ferraris, *Il ritorno al pensiero forte*, in *la Repubblica*, 8 agosto, 2011, p. 37; v. anche gli interventi di Flores d’Arcais, De Monticelli, Rorty, Vattimo, Ferraris, in *Micromega*, 5, 2011, pp. 3 e ss.

⁵⁵ Abignente, *Legittimazione, discorso, diritto. Il proceduralismo di Jürgen Habermas*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2003, p. 148; sul tema, cfr., tra i tanti, con prospettive diverse, Bauman *La decadenza degli intellettuali. Da legislatori a interpreti*, Universale Bollati Boringhieri, Torino, 2007, p. 215; Habermas, *Etica del discorso*, Laterza, Roma-Bari, 2004; Id., *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Guerini e Associati, Milano, 1996; Id., *Morale, Diritti, Politica*, Einaudi, Torino, 1992; Zaccaria, *L’arte dell’interpretazione*, Cedam, Padova, 1990, p. 210; Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992, 179 e ss.; D’Antona *Diritto sindacale in trasformazione*, in D’Antona (a cura di), *Letture di diritto sindacale. Le basi teoriche del diritto sindacale*, Jovene, Napoli, 1990, p. XX.

⁵⁶ Mengoni, *L’argomentazione nel diritto costituzionale*, in Mengoni, *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Saggi, Giuffrè, Milano, 1996, p. 124, che aggiunge: “sia pur non con la forza stringente del sillogismo sussuntivo”.

Costituzione pretendono di fare”⁵⁷; vuoi perché, nelle Costituzioni del Novecento, i valori/principi, per la intrinseca duttilità - resa evidente dalla loro “maggiore apertura semantica” come dalla “tecnica del bilanciamento” che ne caratterizza l’applicazione⁵⁸ - costituiscono una pietra miliare dell’equilibrio *mobile* tra *diritto* e *realtà*, svolgendo una “funzione essenzialmente dinamica”⁵⁹. D’altronde - è stato eloquentemente osservato in relazione ai “principi di eguaglianza e libertà” (ai quali ampiamente ci rifaremo) - si tratta di principi “che una coscienza sociale largamente diffusa riscriverebbe oggi”⁶⁰.

È il caso di sottolineare, in questo passaggio introduttivo, come quanto detto - e quindi le pagine che seguono - sia nitida prova della estrema ricchezza e della intensa vitalità del *diritto*.

2. Il senso del “lavoro”.

La seconda premessa, di merito, riguarda una questione che fa da sfondo a tutto il tema che ci occupa, in relazione alla quale - giovandomi peraltro dell’impostazione appena delineata - vorrei provare a fissare alcuni snodi essenziali per lo sviluppo dell’analisi.

La nostra Costituzione si apre con un principio molto importante: “L’Italia è una Repubblica democratica, fondata sul lavoro”. Molti ricorderanno che per pochi voti (12), dopo lunghe discussioni, l’Assemblea Costituente preferì l’attuale formula a quella di “Repubblica dei lavoratori”, ritenuta troppo connotata in senso classista. E, nel perentorio rifiuto di precedenti esperienze (che valorizzavano la nascita, il censo, il ceto), l’art. 1 costituisce la prima espressione dell’incontro di varie correnti di pensiero sotteso alla Carta costituzionale (socialista/comunista, liberale/riformista, cattolico/sociale)⁶¹. Un punto di arrivo, comune alle Costituzioni dei paesi più avanzati, di un percorso cominciato nel secolo XIX, con l’avvio dell’era industriale: nel quale il “lavoro” ha costituito, da subito, il necessario interlocutore dei possessori di capitale e delle strutture produttive, e, via via, un soggetto sempre più al centro dell’attenzione in quanto protagonista della “questione sociale”⁶²; per divenire, dopo le drammatiche esperienze belliche del Novecento, vero

⁵⁷ Zagrebelsky, *op. cit.*, p.155.

⁵⁸ Mangoni, *L’argomentazione*, cit., pp. 120 e 122.

⁵⁹ Zagrebelsky, *op. cit.*, p. 202.

⁶⁰ Romagnoli, *La costituzione venuta dal futuro*, in *DLM*, 2011, p. 10.

⁶¹ La formulazione della norma, nei termini in la leggiamo, fu voluta, in particolare, dal cattolico Giorgio La Pira.

⁶² Scognamiglio, *Lavoro, Disciplina costituzionale*, in *EGT, Aggiornamento*, XVII, 2008, p. 1.

motore propulsore della ricostruzione economico-sociale e, più in generale, culturale del Paese.

Il riferimento – va sottolineato – è al lavoro *tout court*. La tutela del “lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni” è non a caso ribadita nel successivo art. 35. L’accento in breve, oggi più che mai, è da intendersi posto sul *lavoro in generale*.

E il Costituente – altro punto da rimarcare – lo eleva a fondamento della Repubblica in funzione di “un nuovo tipo di collegamento fra comunità e Stato”⁶³. A venire in primo piano sembra essere, dunque, anzitutto la *socialità* del lavoro: *socialità* intesa come “apporto di ciascuno alla società”⁶⁴, che chiama in gioco direttamente il profilo “relazionale” della persona⁶⁵.

Se quanto detto esclude la mera equazione tra “lavoro” e “persona”⁶⁶, non preclude affatto al primo di essere assunto quale mezzo di espressione della seconda. Ogni possibile dubbio al riguardo è immediatamente fugato dall’art. 2 della Carta costituzionale, che “concorre ad illuminare il senso e il contenuto” dell’art. 1, “ponendo al centro dell’ordinamento giuridico la persona e i suoi valori”⁶⁷. Sicché il “lavoro”, accanto alla fondante evidenziata valenza *sociale*, assume un altrettanto importante rilievo *individuale*, quale essenziale momento di espressione della “persona”. Le due dimensioni (individuale e sociale) – da considerare quindi in modo strettamente interrelato - trovano ulteriore riscontro nella duplice componente dell’art. 4 della Costituzione, che “riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro” e contempla “il dovere di svolgere (...) un’attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società”.

Mi rendo conto che gli scenari dinanzi a noi da anni, contraddistinti da alti tassi di disoccupazione, ormai strutturale (come suol dirsi), corrono il rischio di rendere astratto quanto sin qui osservato. Vien da pensare a chi, in riferimento a più di una generale tendenza, ha emblematicamente ritratto la progressiva riduzione di valore del lavoro come “la malattia dell’occidente”⁶⁸. Tuttavia, sulla scorta dell’impostazione metodologica preannunciata, a me pare che simili punti di vista debbano, sì, indurre a interrogarsi

⁶³ Mortati, *Principi fondamentali. Art. 1*, in Branca Gius. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli-Foro it., Bologna-Roma, 1975, p. 10.

⁶⁴ Napoli, *La filosofia del Diritto del lavoro*, in Napoli, *Lavoro Diritto Valori*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 33.

⁶⁵ Napoli, *Le norme costituzionali sul lavoro alla luce dell’evoluzione del Diritto del lavoro*, in Napoli, *Lavoro*, cit., p. 9.

⁶⁶ Così invece Mengoni, *Fondata sul lavoro: la Repubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili di solidarietà*, in *Jus*, 1998, p. 45.

⁶⁷ Scognamiglio, *op. cit.*, p. 2.

⁶⁸ Panara, *La malattia dell’occidente*, Laterza, Roma-Bari, 2010.

criticamente sui mutamenti in atto, dismettendo soprattutto posizioni pregiudiziali, ma non arrivino a mettere in discussione il significato essenziale delle considerazioni svolte.

Prendiamo, ad esempio, proprio il “diritto al lavoro”, riconosciuto nell’art. 4 della Costituzione, che evidentemente attira l’opinione generale e sulla cui portata, invero, si è sempre molto discusso⁶⁹: “una pia illusione”, secondo le parole di un pensatore non certo di oggi⁷⁰. In un’economia di mercato, per quanto sociale, i suoi limiti intrinseci in realtà non sono mai stati celati: senza dimenticare letture di recente proposte volte a rafforzarne la portata⁷¹, il diritto al lavoro non può essere inteso, e non è mai stato inteso, come “diritto a conseguire un posto di lavoro e a conservarlo”⁷². Ciò nondimeno, i suoi limiti, proprio perché intrinseci, non intaccavano la generale valenza sociale e individuale del lavoro all’epoca della promulgazione della Carta costituzionale come non l’intaccano oggi; valenza espressa già dallo stesso art. 4, precipuamente dalla sua concreta “scomposizione in una miriade di profili specifici”⁷³ (come, ad esempio, nella libertà di scelta dell’attività lavorativa e nella conseguente tutela della professionalità, o nel diritto a non essere arbitrariamente licenziati).

Del resto, volendo essere molto sintetici, i “drammatici” costi economico-sociali della disoccupazione, come del precariato, e l’enorme attenzione a essi dedicata dall’opinione pubblica sono - *a contrario*, purtroppo - una dimostrazione, *attuale*, della persistente estrema rilevanza del “lavoro”.

Insomma, a venir meno rispetto a qualche decennio fa - quando centrali erano l’industria e l’operaio - sono state “una ideologia e un’etica del Lavoro”⁷⁴ (con la “L” maiuscola), che hanno perso l’“egemonia politica e culturale”⁷⁵ nei processi sociali, ma non il *sensu* del lavoro in chiave tanto individuale (essenziale momento di espressione della persona) quanto sociale (cardine del funzionamento della società). È per questo che è difficile dar torto a chi include l’art. 1 in quella parte della Costituzione che, ancora oggi, esprime “tutta la sua vitalità”⁷⁶.

⁶⁹ Cfr., per tutti, Mancini, *Principi fondamentali. Art. 4*, in Branca Gius. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli-Foro it., Bologna-Roma, 1975, p. 199.

⁷⁰ Marx, in B. Hepple, *A right to work?*, in *Industrial law journal*, 1981, p. 72.

⁷¹ Da ultimo, Lambertucci, *Il diritto al lavoro tra principi costituzionali e discipline di tutela*, in RIDL, I, 2010, p. 91.

⁷² Baldassarre, *Diritti sociali*, in EGT, XI, 1987, p. 14.

⁷³ Romagnoli, *La Costituzione*, cit., p. 16.

⁷⁴ Accornero, *Era il secolo del lavoro*, il Mulino, Bologna, 1997, p. 74.

⁷⁵ Romagnoli, *Ed è subito ieri*, in Voza (a cura di), *Lavoro, diritto e letteratura italiana*, Cacucci, Bari, 2008, p. 189, con espresso riferimento al lavoro industriale.

⁷⁶ Scognamiglio, *op. cit.*, p. 1.

3. Cittadinanza, lavoro, diritti sociali.

Dopo le due brevi ma importanti premesse, possiamo passare più agevolmente ad occuparci della *cittadinanza*, entrando nel vivo dell'analisi.

Evidentemente, la doppia valenza (individuale e sociale) del lavoro è componente essenziale del concetto di “cittadinanza”, inteso - come da tempo si usa affermare - in senso *moderno* quale “sintesi delle principali prerogative che denotano l'appartenenza dell'individuo alla comunità statale”⁷⁷.

Il concetto, per essere inteso appieno, richiede però attenzione a un altro fondamentale principio costituzionale, quello di eguaglianza cd. sostanziale, sancito nell'art. 3, c. 2, Cost. Questo articolo costituisce l'indicazione che probabilmente meglio di ogni altra mostra il carattere “sociale” della nostra Carta costituzionale, esemplare per le costituzioni del secondo dopoguerra. Qui il carattere “sociale” assume un altro significato rispetto a quello prima considerato, rimandando all'intervento, diretto e indiretto, attraverso cui lo Stato “attua la sua funzione equilibratrice e moderatrice delle disparità sociali”⁷⁸. Siamo dinanzi, cioè, ai “diritti sociali”, che hanno appunto “la loro fonte nel principio di eguaglianza”⁷⁹, in un rapporto non di tensione – secondo la classica ispirazione liberale – ma “di integrazione strumentale” con i diritti di libertà: rapporto che lega gli uni agli altri “inseparabilmente in una concezione egualitaria della giustizia”⁸⁰. Come dire, la garanzia dei diritti sociali “è condizione per il buon funzionamento della democrazia, quindi per un effettivo godimento delle libertà civili e politiche”⁸¹.

In sostanza, l'art. 3, c. 2, Cost. – in piena coerenza logica con le due precedenti norme costituzionali – *qualifica* la suindicata duplice componente del lavoro (individuale-relazionale). Ciò significa che il nostro ordinamento si è posto l'obiettivo, fondamentale, di riconoscere e promuovere non un qualsiasi lavoro, bensì *una precisa concezione del lavoro*: che assicuri, in uno, “il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”, come testualmente recitano le ultime parole dello stesso art. 3, c. 2.

⁷⁷ Del Punta, *Diritto del lavoro*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 114.

⁷⁸ Mazziotti M., *Diritti sociali*, in *ED*, XII, Giuffrè, Milano, 1964, p. 804.

⁷⁹ Mazziotti M., *op. cit.*, p. 805.

⁸⁰ Le citazioni sono di Mengoni, *I diritti sociali*, in *ADL*, 1998, p. 8.

⁸¹ Mazziotti M., *op. cit.*, p. 805.

Sicché, con una certa tranquillità, possiamo affermare che la cittadinanza, *in senso moderno*, incorpora *questa* concezione del lavoro.

Non possiamo invece - sia qui detto per inciso - affermare l'inverso, sostenendo una relazione biunivoca tra cittadinanza e lavoro; ma è questo un altro problema, che ci condurrebbe alla diversa e annosa questione dei diritti (non soltanto sociali) dello "straniero", rispetto alla quale i modelli costituzionali presenti a livello comunitario rivelano i segni di una stagione ormai trascorsa⁸².

Intrattenendoci ancora sull'art. 3, c. 2, Cost., richiamerei l'attenzione invece su un altro profilo.

Mi pare emblematico che, ancora di recente, in questa norma si sia chiaramente individuato "il fondamento costituzionale del moderno diritto del lavoro"⁸³. Infatti il *diritto del lavoro*, in quanto branca a sé stante della scienza giuridica, si è preso cura di dare concreta realizzazione alla concezione del lavoro che ho tratteggiato: come dire, esso ha "ampliato il 'pacchetto di diritti' che identificano la cittadinanza contemporanea"⁸⁴.

Noi sappiamo che il diritto del lavoro si è, da sempre, occupato del lavoro subordinato; se preferite, del lavoro prestato in condizioni di dipendenza socio-economica. Molte sono le norme costituzionali - anche di immediata precettività - che, in coerenza con il valore/principio di cui all'art. 3 c. 2, si preoccupano di preservare la doppia valenza, individuale e relazionale, del lavoro nell'ipotesi in cui chi lo presta sia in una condizione di dipendenza economica e sociale: si pensi all'art. 4 - nei termini prima indicati, il prototipo dei diritti sociali⁸⁵ - o agli assai eloquenti artt. 36, 37, 38, 39 e 40 (in particolare su questi ultimi due, concernenti direttamente il ruolo dell'organizzazione sindacale per l'acquisizione di una moderna cittadinanza, ci intratterremo più a lungo tra breve). Proprio nell'attuazione dell'anima "sociale" della Costituzione, al fine dunque di dare "effettività" alla cittadinanza nella sua completezza, il diritto del lavoro si è sviluppato per tutti i primi decenni dell'esperienza post-costituzionale, segnatamente con la legislazione degli anni '60-'70, di cui la l. 20 maggio 1970, n. 300 (cd. Statuto dei lavoratori) costituisce il punto più alto.

⁸² Sul tema, v., tra gli altri, Amirante, *Cittadinanza (teoria generale)*, in EGT, 2003, p. 8; Veneziani, *Il "popolo" degli immigrati e il diritto al lavoro: una partitura incompiuta*, in *Lavoratore extracomunitario ed integrazione europea*, Cacucci, Bari, 2007, p. 383.

⁸³ Rusciano, *Sistema politico e ruolo del sindacato*, in *Democrazia e diritto*, 2006, p. 119.

⁸⁴ Jeammaud, *Lavoro: le parole del diritto, i valori e le rappresentazioni*, in Tullini (a cura di), *Il lavoro: valore, significato, identità, regole*, Zanichelli, Bologna, p. 51.

⁸⁵ Mengoni, *I diritti sociali*, cit., p. 6; Romagnoli, *La costituzione*, cit., p. 14.

Superfluo rilevare come, anche rispetto a queste considerazioni, possano immaginarsi osservazioni analoghe a quelle prima ipotizzate in relazione alla centralità del “lavoro”: la crisi, in generale, dello Stato sociale, del cd. modello europeo, è davanti agli occhi di tutti; accentuata, negli ultimi tempi, dai dettami della finanza prima che dell’economia. Al riguardo, secondo l’impostazione qui seguita, mi limito anzitutto a riprendere una lucida affermazione di un autorevole studioso: “il lavoro ha strappato ai governanti riconoscimenti di tale spessore da farne la primaria fonte di legittimazione dei diritti sociali di cittadinanza e da lì non sarà possibile schiodarlo se non sgretolando i principi fondanti della Stato democratico-costituzionale (...)”⁸⁶. In tale prospettiva, aggiungo poi che mi sembra assai significativa la *recente* adozione della formula “economia sociale di mercato” da parte dell’Unione Europea (art. 3 TUE): che indubbiamente “è ora necessario riempire di contenuti sostanziali”⁸⁷, ma che trova nei diritti sociali relativi al “lavoro” affermati dalla cd. carta di Nizza - avente adesso, come noto, “lo stesso valore giuridico dei Trattati” (art. 6, c.1, TUE) - indicazioni normative già in vigore, con le quali, in ogni possibile sede, occorrerà fare i conti; giungendo, probabilmente, finanche a reinterrogarsi sul rapporto tra diritti fondamentali e libertà economiche nel contesto comunitario⁸⁸.

Insomma, credo che con il diritto del lavoro anche oggi, comunque, vi sia da misurarsi. Certo, anche “il diritto del lavoro deve riprogettarsi sia come strumento protettivo dei soggetti più deboli sia come strumento di convergenza e integrazione delle due dimensioni – l’economico e il sociale”⁸⁹; ma ciò non vuol dire diventare altro da sé. Piuttosto significa che la sua “anima” sociale deve, più che in passato, sapersi relazionare a molteplici valori, secondo il principio del bilanciamento proprio delle costituzioni contemporanee. La recentissima vicenda Fiat - raffigurata in termini addirittura “scioccanti” per la nostra esperienza giuslavoristica⁹⁰ - ci fornirà l’occasione per ragionare, in concreto, sugli attuali scenari del diritto del lavoro e sulla necessità di rapportarsi alla realtà, profondamente

⁸⁶ Romagnoli, *Ed è subito ieri*, cit., p. 189.

⁸⁷ Izzi, *Il diritto del lavoro e le responsabilità della dottrina giuslavorista: qualche spunto di riflessione*, in *Il diritto sociale del lavoro. La funzione dei giuristi*, Cacucci, Bari, 2011, p. 95.

⁸⁸ Sul tema cfr., per tutti, Gottardi, *Tutela del lavoro e concorrenza tra imprese nell’ordinamento dell’Unione Europea*, in *DLRI*, 2010, p. 557; gli scritti di Abignente, Bronzini, Caruso, Militello, Ricci G., Sciarra, Zoppoli L., in Caruso-Militello (a cura di), *I diritti sociali tra ordinamento comunitario e Costituzione italiana: il contributo della giurisprudenza multilivello*, in *WP C.S.D.L.E. “Massimo D’Antona”. Collective Volumes - 1/2011*.

⁸⁹ Romagnoli, *Il lavoro in Italia. Un giurista racconta*, il Mulino, Bologna, 1995, p. 196.

⁹⁰ Cfr. *Lo shock di Pomigliano sul diritto del lavoro: il sistema collettivo e il rapporto individuale*, “Seminari di Bertinoro”, IV edizione, Bologna, 15-16 ottobre 2010, i cui atti sono raccolti in Carinci F. (a cura di), *Da Pomigliano a Mirafiori: la cronaca si fa storia*, IPSOA, Milano, 2011.

mutata, senza, da un lato, rimanere indissolubilmente e timorosamente legati al passato, dall'altro, perdere la propria identità.

4. *Cittadinanza e organizzazione sindacale.*

Ebbene, di questa identità è tratto costitutivo il fondamentale principio sancito nell'art. 39, c. 1, della Costituzione, che, scolpendo una siderale distanza dall'esperienza corporativa, recita: "L'organizzazione sindacale è libera". Il principio esprime, "nella sua stretta tipicità, un diritto sociale fondamentale"⁹¹ e costituisce, segnatamente, l'architrave del nostro diritto sindacale.

Io vorrei esaminarne qui anzitutto uno degli aspetti meno indagati, eppure - a parer mio - di estremo interesse, che ci conduce ai risvolti più intimi dell'espressione "organizzazione sindacale"; se si preferisce, all'"orizzonte del quotidiano" del fenomeno sindacale⁹²: assai utile ai fini della correlazione cittadinanza-lavoro-diritti sociali, anche in riferimento all'attualità più recente.

Procediamo ancora, necessariamente, per schematizzazioni.

L'espressione "organizzazione sindacale", esplicitata, può tranquillamente essere letta così: organizzazione per lo svolgimento di un'attività di autotutela di interessi di soggetti che prestano lavoro in condizioni di dipendenza socio-economica. A ben vedere, l'espressione costituisce "un'endiadi, i cui termini, cioè, sono inscindibilmente legati tra di loro"⁹³: si integrano reciprocamente, facendo perno proprio sul dato dello squilibrio socio-economico esistente tra le parti della relazione di lavoro. Più precisamente: a) il termine "organizzazione" indica un elemento che trova chiara origine nella realtà storica prima che normativa: la necessaria ed immediata aggregazione tra i lavoratori, funzionale a compensare la situazione di inferiorità sociale ed economica del singolo; b) l'aggettivazione "sindacale", nella sua accezione tecnica più pregnante, racchiude un *privilegiato* regime giuridico dell'attività svolta dall'organizzazione, ossia l'*autotutela*, del tutto sconosciuto al comune diritto dei privati (si pensi anzitutto al *diritto* di sciopero - consacrato nel già citato articolo 40 Cost. - che, in relazione agli interessi del lavoro dipendente, consente legittimamente di non adempiere l'obbligazione di lavoro a prescindere da qualsiasi

⁹¹ Baldassarre, *op. cit.*, p. 18.

⁹² Cella, *Il sindacato*, Laterza, Roma-Bari, 1999, p. 9.

⁹³ Carabelli, *Libertà e immunità del sindacato*, Jovene, Napoli, 1986, p. 121.

comportamento della controparte): regime, questo - si badi -, strettamente connesso alla dimensione “collettiva” del fenomeno - appunto l’organizzazione -, della quale (come dirò meglio in seguito) è diretto a rafforzarne l’incisività, ovvero (vale la pena ripeterlo) la capacità di riequilibrare le condizioni di debolezza del singolo lavoratore⁹⁴.

Non è superfluo rimarcare come l’utilizzazione del termine “organizzazione” non sia affatto casuale. Anche in questo caso si va al di là del diritto comune dei privati. La “libertà”, scolpita dall’art. 39 c. 1 Cost., non può non implicare la rinuncia a indicare forme precise per lo svolgimento dell’attività sindacale, meno che mai le forme codificate, ad altri fini, dal legislatore. “Organizzazione”, infatti, è termine palesemente diverso da quelli adoperati negli art. 36 e ss. cod. civ. (associazione, comitato): implica una dimensione più ampia del fenomeno di aggregazione sindacale, che prescinde da qualsiasi requisito di stabilità e legittima anche coalizioni chiuse e del tutto occasionali e spontanee⁹⁵. La *ratio* del principio è piuttosto evidente: poiché il fenomeno sindacale si radica nella “quotidianità” dei luoghi di lavoro e si raccorda alle relative più diverse esigenze di aggregazione per il riequilibrio delle posizioni dei singoli, la libertà di *organizzazione* garantisce, ad un tempo, espressione e genuinità delle istanze individuali e facilità di costituzione del soggetto collettivo.

Allora, se si è d’accordo con tutto questo, mi pare che il punto sia particolarmente eloquente nella logica della correlazione “cittadinanza-lavoro”, come dapprima delineata. Esso, per un verso, mostra bene, in tutta la sua ricchezza, l’effettività del disegno costituzionale, secondo una linea di intervento marcatamente *dinamico*, che colloca al centro la *persona* e ne garantisce appieno le sue molteplici modalità di espressione. Al contempo, delinea il carattere “istituzionale” dell’attività dell’organizzazione sindacale⁹⁶. D’altronde - si è giustamente osservato⁹⁷ - il Costituente, nel riferirsi alla Repubblica, rimette alla “comunità” nel suo complesso, e quindi anche alle “forze sociali”, la tutela del lavoro.

⁹⁴ Al riguardo, v., *amplius*, Zoppoli A., *La titolarità del diritto di sciopero*, Jovene, Napoli, 2006, sp. cap II.

⁹⁵ Cfr., tra gli altri, Giugni, *Rapporti economici. Art. 19*, in Branca Gius. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Zanichelli-Foro it., Bologna-Roma, 1979, p. 265; Garofalo M. G., *Interessi collettivi e comportamento antisindacale dell’imprenditore*, Jovene, Napoli, 1979, p. 161.

⁹⁶ Mazziotti F., *Autotutela sindacale e contratto collettivo*, in *DL*, 2000, I, p. 481, p. 482.

⁹⁷ Mortati, *op. cit.*, p. 3.

A conti fatti, il fenomeno sindacale finisce per essere collocato su un piano “proprio”, *del collettivo*⁹⁸, benché essenziale per l'individuo. Il punto, però, è assai delicato: merita un supplemento di attenzione.

Come abitualmente si insegna, la libertà sindacale si esplica anzitutto sul piano individuale: il singolo lavoratore è indubbiamente titolare di questa fondamentale libertà; nel senso che egli può “creare un'organizzazione sindacale dove la stessa non esista o dove quella esistente non soddisfi e partecipare al suo processo decisionale”⁹⁹ (il che, ancor prima, implica la possibilità di scegliere se partecipare o no a una qualsiasi aggregazione già esistente). Libertà evidentemente posta a garanzia della “genuinità” dell'attività sindacale: della sua origine *dal basso*, a tutela della “persona”. Libertà di organizzazione sindacale, tuttavia, non può significare anche libertà di scegliere se svolgere attività sindacale da solo o insieme ad altri lavoratori. Come si è prima ripetuto, l'art. 39 c. 1 Cost., senza trovare ombra di smentita in nessun altro dato costituzionale, contempla l'organizzazione “per” l'attività sindacale: raccorda questa a quella. Ciò vuol dire - in sintonia con la dottrina assolutamente maggioritaria¹⁰⁰ - che (l'organizzazione, ossia) l'aggregazione, e quindi il momento collettivo, è requisito necessario della qualificazione sindacale. La spiegazione ultima di questa conclusione risiede, in effetti, nella stessa ragion d'essere del fenomeno collettivo-sindacale: come abbiamo prima ricordato, esso nasce per ridare al singolo la forza che lo squilibrio socio-economico della relazione di lavoro gli ha tolto. In altre parole, il “collettivo” è il mezzo attraverso cui il singolo ritrova, anzitutto nel “luogo di lavoro”, la sua *integrità di persona*: componente essenziale di una *piena cittadinanza*. Tant'è che possiamo arrivare ad affermare – toccando, vale la pena sottolinearlo, il risvolto probabilmente più problematico ma anche meno studiato della questione – che l'autotutela passa attraverso l'organizzazione: la prima conferisce effettività alla seconda (nel senso di forza d'urto ed incisività), a dispetto della contraria affermazione che pure ha condizionato molto l'elaborazione della dottrina giussindacale¹⁰¹. Come del resto dimostra la storia, l'aggregazione costituisce il primo “naturale” rimedio dei lavoratori subordinati alla loro condizione di inferiorità, giacché essa, nei decenni, si presenta quale costante che prescinde

⁹⁸ Così, per tutti, Mazziotti F., *Profili dell'autotutela nei rapporti di lavoro*, Morano, Napoli, 1964, p. 92.

⁹⁹ Garofalo M. G., *op. cit.*, p. 173.

¹⁰⁰ V., tra i tanti, Ballestrero, *Diritto sindacale*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 89; Napoli, *Sindacato*, in Napoli, *Lavoro, diritto, mutamento sociale (1997-2001)*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 234.

¹⁰¹ Cfr. Flammia, *Contributo all'analisi dei sindacati di fatto*, Giuffrè, Milano, 1963, p. 76.

dalla posizione assunta dall'ordinamento rispetto all'autotutela¹⁰². Ed è del tutto logico che sia così: non solo per il semplice motivo che l'"unione" è un rimedio "proprio" dei singoli, che viene prima di ogni intervento "terzo", ma anche perché, qualsiasi regola esista, un conto è sostenere la situazione conflittuale individualmente, altro sostenerla in gruppo. Come dire: l'autotutela individuale è esperienza sconosciuta al fenomeno sindacale.

5. Individuale e collettivo: uno sguardo al presente.

L'assetto delineato nulla toglie al fatto che l'incrocio fra la dimensione individuale e la dimensione collettiva sia inevitabile "elemento di complessità della disciplina del lavoro"¹⁰³. Un incrocio variamente *configurato* nel tempo e nello spazio, ma che, comunque, "genera occasioni di tensione – o di vera e propria collisione – anche negli ordinamenti e nei periodi più stabili, ma accentuate nelle aree e nei tempi di rapida mutazione"¹⁰⁴. Come si diceva all'inizio, i nostri sono tempi di rapida mutazione: due almeno le linee di riflessioni da evidenziare.

La prima, di carattere generale, va al di là del piano strettamente giuridico. Da qualche anno la dimensione individuale ha conquistato spazio, a scapito delle tensioni e attenzioni collettive: sarà una delle più significative espressioni della società "liquida", per riprendere il noto pensiero di un illustre sociologo¹⁰⁵; sarà in parte la legge del contrappasso, che ci porta a pagare il prezzo di una stagione in cui indubbiamente forte è stata la propensione al collettivo, su grande scala e non di rado con eccessi di appiattimento egualitario, dagli echi tuttora percepibili. Anche a questo riguardo procederei tuttavia con cautela, specie nella nostra materia. Non voglio qui dire che senza "sogni collettivi ... il nuovo non avanza", come pure leggevo in una recente intervista ad Alain Caillé¹⁰⁶ e indurrebbe invero a pensare per molti versi il nostro disegno costituzionale; più semplicemente mi limito a rilevare che, sin quando si considerano rapporti connotati da uno squilibrio economico-sociale - e faccio fatica ad immaginare ora uno scenario diverso (in breve, vorrebbe dire uscire da un

¹⁰² Scrive lucidamente Smuraglia (*La Costituzione e il sistema del diritto del lavoro*, Feltrinelli, Milano, p. 71): "l'organizzazione sindacale (...) rappresenta il primo mezzo per resistere, anche sul piano contrattuale, alla maggior forza dei datori di lavoro. L'esperienza ha, tuttavia, dimostrato che la sola libertà di associazione sindacale non basta a creare una vera situazione di equilibrio. Si è, perciò, aggiunto a favore dei soli lavoratori il riconoscimento della possibilità di ricorrere alla cosiddetta azione diretta sindacale, la cui più vistosa manifestazione è rappresentata dallo sciopero" (miei i corsivi).

¹⁰³ Treu, *Diritto del lavoro, (voce per il Digesto 2000)*, in DLRI, 1987, p. 697.

¹⁰⁴ Treu, *op. loc. cit.*

¹⁰⁵ Bauman, *Modernità liquida*, Laterza, Roma-Bari, 2003.

¹⁰⁶ In *la Repubblica*, 9 giugno 2011, p. 43.

contesto di “mercato”) - il collettivo, secondo quanto osservato in precedenza, risulta componente *strutturale* dell'individuale: quest'ultimo, prima di entrare in antitesi o essere “oppresso” dal collettivo, del collettivo ha bisogno per esistere *appieno*, per ricostituire una *propria compiuta identità e cittadinanza*, a cominciare dai luoghi di lavoro. Beninteso, non intendo - lo ribadisco - distogliere lo sguardo dal nuovo; osservo solo che dalla rilevanza del collettivo allontanarsi è lecito, alle volte opportuno se non necessario, ma pur sempre - a parer mio - senza trascurare la presenza di reali e adeguati presupposti che garantiscano sufficiente ed effettiva robustezza alle soggettività individuali. In proposito, per fare un esempio assai attuale, personalmente avrei più di un dubbio sulla cd. derogabilità “assistita” della legge e del contratto collettivo, tecnica invece vista con particolare favore dal legislatore negli ultimi tempi¹⁰⁷.

La seconda linea di riflessione da mettere in luce attiene invece più strettamente alla nostra esperienza giuridica, segnatamente ed essenzialmente del lavoro “privato”, che fornisce un ambito di indagine qui già sufficientemente esteso; infatti, questa linea di riflessione impone, di per sé, un ampliamento della visuale di analisi, con uno “sguardo” al contratto collettivo e, in particolare, al contenuto della seconda parte dell'art. 39 della Costituzione.

Il contratto collettivo, come si sa, è lo strumento principale dell'azione sindacale. L'art. 39, II parte, Cost., attraverso l'attribuzione della personalità giuridica ai sindacati, dotati di uno statuto interno a base democratica, e la conseguente formazione di rappresentanze unitarie, formate in proporzione agli iscritti, prevede la stipulazione di contratti collettivi di categoria con efficacia *erga omnes*: in grado cioè di produrre vincoli per i lavoratori alla stregua delle fonti del diritto oggettivo (per intendersi, non soltanto nei confronti degli iscritti ai sindacati stipulanti il contratto). In effetti questa norma regola, *in nuce*, tutti e tre i principali versanti del fenomeno contrattuale-sindacale, ossia il rapporto: 1) tra sindacati e lavoratori (ovvero, l'incrocio tra dimensione individuale e collettiva); 2) tra sindacati; 3) tra sindacati e Stato. Essa, peraltro, ci fa osservare il fenomeno sindacale da un'angolazione più ampia rispetto a quella prima utilizzata, potremmo dire di carattere macroeconomico.

L'art. 39, II parte, Cost. non è stato attuato per molteplici ragioni, per tanti aspetti note, sulle quali non è comunque il caso ora di intrattenersi. Ciò nonostante, sappiamo bene

¹⁰⁷ V., da ultimo, gli artt. 30 e 31 della l. 4 novembre 2010, n. 183 (cd. “collegato lavoro” alla manovra di finanza pubblica 2009): sull'argomento cfr. Zoppoli A., *Riforma della conciliazione e dell'arbitrato e riflessi sul lavoro pubblico*, in *DLM*, 2010, p. 427.

come tanto nella storia quanto nelle cronache quotidiane si colga facilmente questo piano “generale” dell’azione sindacale, che vede la sua massima estensione nel rapporto con il sistema politico, secondo un’esperienza da tempo comune alle società industriali dell’occidente. Nella logica della linea d’intervento *dinamico*, tale piano ha svolto un ruolo fondamentale per lo sviluppo della tutela del lavoro e, di conseguenza, della concreta affermazione del moderno concetto di cittadinanza.

Ma, ritornando all’incrocio tra “individuale” e “collettivo”, dinanzi all’inattuazione della II parte dell’art. 39 Cost. - e quindi all’inesistenza di regole *ad hoc* del fenomeno sindacale – questo incrocio ha trovato sinora soluzioni incerte e ibride, incentrate su almeno tre disomogenee impostazioni: 1) il diritto comune dei privati, anch’esso espressione di una logica di libertà, ma del tutto inadeguato vista la profonda differenza tra l’interesse individuale – sotteso al diritto privato - e l’essenziale presenza dell’interesse collettivo nel fenomeno sindacale; 2) l’effettività, ispirata sempre ad un marcato pluralismo e sostenuta dalla fondamentale tesi giugniana dell’ordinamento intersindacale, del quale protagonisti sono i soggetti collettivi (le grandi confederazioni peraltro); 3) la giurisprudenza, cui si devono altrettanto fondamentali e concreti benché compromissori supporti, specie in relazione all’efficacia, soggettiva e oggettiva, del contratto collettivo¹⁰⁸.

Siffatto scenario, al cospetto dei cambiamenti degli ultimi decenni, si è rivelato, secondo un’opinione ormai sempre più diffusa, decisamente insoddisfacente, per molteplici motivi¹⁰⁹; soprattutto, in estrema sintesi, là dove si sono richiesti, in questa o quella misura, “sacrifici” per i lavoratori, che hanno complicato seriamente la gestione di realtà sempre più articolate e complesse. Dinanzi a un quadro giuridico che non stabilisce presupposti e limiti del prevalere della dimensione collettiva su quella individuale, va da sé che il singolo faccia non poca fatica ad accettare “sacrifici” concernenti - non lo si dimentichi - la propria “persona”. Come sappiamo, nell’ultimo decennio lo scenario si è ulteriormente complicato a causa del venir meno dell’unità di azione sindacale, che ha minato alle fondamenta il cd. sistema sindacale di fatto.

In breve, è ormai davvero pressante la necessità di *specifiche regole sul fenomeno sindacale*, che anzitutto diano certezze e fondamento democratico proprio all’incrocio tra “individuale” e

¹⁰⁸ Sull’argomento cfr., per tutti, Rusciano, *Contratto collettivo e autonomia sindacale*, Utet, Torino, 2003.

¹⁰⁹ Da ultimo, v. De Luca Tamajo, *Riforme (im)possibili nel diritto sindacale*, in *DLM*, 2011, p. 2.

“collettivo” nella *complessità*, altrimenti la concreta interazione tra i due profili corre seriamente il rischio di tradursi in una compressione della componente tanto individuale quanto sociale della cittadinanza. E’, d’altro canto, quanto volevano evitare i Costituenti con la II parte dell’art. 39: dunque (non stupisca, ma) l’attuazione del suo “nocciolo duro”¹¹⁰ costituisce un esempio, per così dire “di scuola”, di profonda innovazione che non stravolge l’anima del diritto del lavoro.

6. L’attualità: la vicenda Fiat e l’organizzazione sindacale dinanzi alla nuova realtà; esigibilità degli accordi e titolarità del diritto di sciopero.

Giungiamo così alla “scioccante” vicenda Fiat, che costituisce concreto sviluppo del quadro appena delineato.

La Fiat, forte soprattutto dei particolari tratti del mercato in un contesto decisamente globalizzato, ha sottoposto le relazioni sindacali a tensioni sinora sconosciute, acutizzando sensibilmente la distanza tra le grandi confederazioni sindacali e prospettando soluzioni estreme: come la fuoriuscita da Confindustria, in parte già realizzata a Pomigliano e a Mirafiori con la costituzione di nuove società, o la dislocazione dei siti produttivi in altri paesi. Abbiamo assistito a un’*escalation* di “strappi”, allo stato culminata, per un verso, nella controversia risolta dalla recente sentenza del Tribunale di Torino del 16 luglio, che ha giudicato legittima la costituzione della suddetta nuova società a Pomigliano, ravvisando al contempo una condotta antisindacale da parte della Fiat; per altro verso, nell’art. 8 del d. l. n. 138 del 13 agosto scorso, convertito, con modificazione, in l. 14 settembre 2011, n. 148, sul quale ci soffermeremo in seguito. Indubbiamente siamo in presenza di una fase nuova e molto delicata. Tuttavia, io tenderei ad escludere, ancora una volta, atteggiamenti o letture *tranchant*.

La vicenda Fiat è un esempio lampante delle carenze strutturali del nostro diritto sindacale. Ciò nonostante, non mi sembra il caso di prospettare scenari che, probabilmente, condurrebbero a uno scontro sociale di cui davvero nessuno avverte il bisogno o, sicuramente, ci farebbero fare passi indietro da gigante nel livello di democrazia e civiltà. Abbiamo necessità, invece, di governare la nuova realtà senza atteggiamenti ideologici o

¹¹⁰ D’Antona, *Il quarto comma dell’art. 39 della Costituzione, oggi*, in *GDLRI*, 1998, p. 690.

pregiudiziali - perché la nostra non è più l'epoca delle certezze fornite da questa o quella visione del mondo -, cercando di “dialogare” per trovare i punti di incontro *migliori possibili*, nella complessità: il *dialogo* mi pare il criterio-guida, quale modalità non meramente relazionale o esterna, bensì *costitutiva* degli equilibri di interessi di volta in volta da perseguire. Inutile ribadire che, a tal fine, di un soggetto collettivo, pienamente legittimato e affidabile, si ha gran bisogno.

Della vicenda Fiat esaminerò due profili, emblematici sul piano tanto teorico quanto pratico. Il primo riguarda la cd. esigibilità degli accordi aziendali stipulati dalla Fiat a Pomigliano e a Mirafiori¹¹¹; il secondo, la struttura della contrattazione collettiva, segnatamente il rapporto tra il livello nazionale e quello aziendale: di entrambi ampia notizia è stata data anche dai principali quotidiani.

In termini tecnici la cd. esigibilità degli accordi aziendali rimanda alla clausola di tregua sindacale: nella sostanza, una clausola con la quale ci si impegna a non scioperare. La questione di fondo è la seguente: il sindacato ha il potere giuridico di precludere al singolo lavoratore il diritto di scioperare? La domanda è di quelle che pesano, anche perché paradigmatica dell'assetto “individuale-collettivo” nell'intero diritto sindacale. Ci costringe, sicché, ad aprire una (più o meno) breve parentesi¹¹².

Come si sa, l'art. 40 della Costituzione afferma perentoriamente il “diritto di sciopero” e si limita, per il resto, a prevederne l'esercizio “nell'ambito delle leggi che lo regolano”. La futura legislazione cui pensava il Costituente – che ha fatto seguito alla “genericità della formula” della norma¹¹³ - ha trovato la massima espressione con la 12 giugno 1990, n. 146, concernente lo sciopero nell'ambito dei servizi pubblici essenziali: anch'essa parca di indicazioni sul punto che ci interessa.

La tesi tradizionale, in effetti, risponde in modo negativo alla domanda. Essa ritiene che il diritto di sciopero debba, sì, esercitarsi “insieme”, ma appartenga a ciascun lavoratore, unico soggetto legittimato a disporne. Questa tesi - cd. della titolarità individuale ad esercizio collettivo - da qualche tempo quanto meno indebolitasi¹¹⁴, a me sembra tuttora

¹¹¹ Rispettivamente, il 15 giugno e il 23 dicembre 2010.

¹¹² Per i necessari approfondimenti, anche bibliografici, v., oltre ai riferimenti indicati nelle note che seguono, A. Loffredo (a cura di), *La titolarità del diritto di sciopero*, Cacucci, Bari, 2008.

¹¹³ Villone, *Sciopero e solidarietà nella Costituzione italiana*, Jovene, Napoli, 1969, p. 7.

¹¹⁴ Cfr., tra gli altri, Del Punta, *Il diritto del lavoro fra due secoli: dal protocollo Giugni al decreto Biagi*, in Ichino (a cura di), *Il diritto del lavoro nell'Italia repubblicana*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 392; Ichino, *Appunti di un giurista su Pomigliano*, in www.lavoce.info, 18.6.2010, p. 2; Pascucci, *La titolarità sindacale del diritto di sciopero nell'ottica della l. n. 146/1990 e delle clausole di tregua. A proposito di un recente libro*, in Loffredo (a cura di), *La*

priva di una compiuta e soddisfacente ricostruzione giuridica, adeguata alle peculiarità del fenomeno “sciopero” e, in particolare, alla centralità del suo profilo collettivo dal punto di vista empirico e giuridico (la finalizzazione dello sciopero alla tutela di un interesse collettivo è uno dei pochi punti, se non il solo, su cui si registra unanimità di opinioni). Ciò nondimeno, anche in questa vicenda la tesi si è fatta sentire; con ogni probabilità – oltre che per il “peso” della tradizione – per il timore di non alzare ulteriormente il livello, già molto alto, dello scontro, peraltro non privo di condizionamenti ideologici.

Portando appena un po’ più avanti l’analisi, mi pare indicativo che, nelle riflessioni più recenti a favore della titolarità individuale¹¹⁵, è frequente l’utilizzazione di argomenti come il significato originario dei termini, la tradizione storica, il radicamento di un’elaborazione o, ancora, il diritto vivente. Senza addentrarsi nel merito di ciascuno di tali argomenti – pure non convincenti per questa o quella ragione – è sufficiente osservare come essi appaiano intrinsecamente deboli in un ambito giuridico, il diritto sindacale, ancora alla ricerca di sé stesso e di cui “le discontinuità (anche) qualitative sono state la costante evolutiva”¹¹⁶: un ambito transitato dalla originaria “ostilità” del periodo liberale alla “compressione” di quello corporativo, e, successivamente, dall’“attesa” di una legislazione di attuazione del dettato costituzionale degli anni ’50 – a cui non era affatto estranea la concezione dello sciopero quale prerogativa *del sindacato* – al (già ricordato) “ibrido” quadro normativo.

In realtà, la tesi della titolarità individuale ad esercizio collettivo è maturata, eloquentemente, sulla scia degli eventi politico-sindacali degli anni ’50-’60, in una stagione contraddistinta, da un lato, da un’accentuata conflittualità, e, dall’altro, dal dominio delle confederazioni più rappresentative. L’impressione è che sia poi giunta sino ai giorni nostri “alimentata da un lascito libertario trasmesso da una generazione all’altra”¹¹⁷, come efficacemente e con indubbia onestà intellettuale è stato di recente scritto da chi pure continua a sostenerla. Cosicché, essa - ancora sornita di una solida sistemazione della dimensione collettiva – finisce per rinvenire la vera forza in un argomento che, in realtà, non è tale: la sovrapposizione della titolarità *del sindacato* alla titolarità collettiva *di qualsiasi*

titolarità del diritto di sciopero, Cacucci, Bari, 2008, p. 26; Rusciano, *L’iter formativo della legge n. 83 del 2000*, in D’Onghia-Ricci M., *Lo sciopero nei servizi pubblici essenziali*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 34.

¹¹⁵ Carinci F., *Il diritto di sciopero: la nouvelle vague all’assalto della titolarità individuale*, in DLRI, 2009, p. 424; Luciani M., *Diritto di sciopero, forma di stato e forma di governo*, in ADL, 2007, p. 3.

¹¹⁶ Romagnoli, *Il dopo-statuto: un testimone, un interlocutore*, in *Scritti in memoria di Massimo D’Antona*, I, Giuffrè, Milano, 2004, p. 1345.

¹¹⁷ Carinci F., *op. cit.*, p. 440.

organizzazione sindacale, che *falsa completamente il confronto*¹¹⁸. La contrapposizione con il “sindacato”, anzi con le grandi confederazioni, in un sistema senza regole e garanzie democratiche, rende semplicemente naturale prendere le difese dell’“individuale” quale baluardo della “libertà”, alla stregua di una valvola di sicurezza democratica o, se si vuole, del diritto di voto: valvola di sicurezza di relazioni sindacali storicamente incentrate, *di fatto* ed inevitabilmente, su dette grandi confederazioni, vere “registra” della stagione della “conflittualità permanente”¹¹⁹. Se la forzata sovrapposizione del “sindacato” all’“organizzazione sindacale” si mette invece da canto, è facile rendersi conto che la ricostruzione in termini *collettivi* della titolarità del diritto di sciopero non intacca affatto la libertà del singolo.

Abbiamo visto che la libertà del singolo è garantita dall’inequivocabile principio costituzionale della “libertà di organizzazione sindacale” (art. 39, c. 1, Cost.), intesa (secondo un’accezione tecnica) nella sua ricchezza anche come libertà di coalizione spontanea, dalla vita pure brevissima, giacché l’interesse collettivo, nella concezione cd. empirica (senz’altro la più coerente con il principio costituzionale¹²⁰), è prerogativa di *qualsiasi* gruppo. In questo senso - opportuno ribadirlo - nella libertà individuale si radica la prima fondamentale istanza democratica riconosciuta dal Costituente: è il singolo lavoratore che, esercitando una sua esclusiva prerogativa, liberamente decide se agire o no per il “coordinamento”, in una *qualsiasi forma*, di una pluralità di interessi al fine dello svolgimento dell’attività sindacale.

Muovendo da tale incontestata premessa, senza fraintendimenti e con una certa tranquillità, dovrebbe riconoscersi che il *singolo* lavoratore subordinato, per porre riparo alla intrinseca condizione di debolezza socio-economica che lo contraddistingue, attraverso la *libera* formazione dell’interesse collettivo *confluisce* nell’organizzazione sindacale: in virtù della *interrelazionalità*, gli interessi individuali divengono *altro*, appunto l’interesse collettivo. E proprio in ragione di questa *alterità*, ai fini della relativa tutela, l’ordinamento appresta

¹¹⁸ Sul punto cfr. Carinci F, *op. cit.*; Montuschi, *L'autotutela individuale e collettiva nel pensiero di Matteo Dell'Olio*, in *Diritto e libertà. Studi in Memoria di Matteo Dell'Olio*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 1022; Orlandini, *Qualche contro-argomento alla tesi della titolarità collettiva del diritto di sciopero*, in Loffredo (a cura di), *cit.*, p. 117; Luciani M., *op. cit.*, p. 3; Santoni, *Lo sciopero*, Jovene, Napoli, 2001, p. 23.

¹¹⁹ Le citazioni sono di Accornero, *La parabola del sindacato*, il Mulino, 1992, p. 102.

¹²⁰ Sulla distinzione tra questa concezione e quella cd. neo-dogmatica, che fa invece riferimento alla “coalizione organizzata in forma sindacale che assume, storicamente, caratteristiche e requisiti particolari”, non certo priva di importanza nell’evoluzione del nostro diritto sindacale, cfr. Caruso, *Rappresentanza sindacale e consenso*, F. Angeli, Milano, 1992, p. 113 e ss. (da cui è tratta la citazione).

poteri originari e peculiari in capo al soggetto collettivo-sindacale, *intraducibili* in una dimensione individuale.

Lo sciopero, in quanto “esenzione dal diritto comune” dei contratti¹²¹, mostra nitidamente tutto ciò, a cominciare dalla centralità dell’interesse collettivo. La sua titolarità è dunque da attribuirsi all’*organizzazione sindacale*, ovvero, per quanto prima sottolineato, a una *qualsiasi organizzazione*, in una logica decisamente distante - giova ripeterlo - dalla limitazione all’*associazione sindacale*, preclusa dalla lettera e, ancor prima, dalla *ratio* del dettato costituzionale (art. 39, c. 1, Cost.). Di qualsiasi “organizzazione sindacale” il diritto di sciopero costituisce il *primo* strumento di effettività: come tale, per la proprietà transitiva, fondamentale per la *cittadinanza* del singolo lavoratore (attraverso il suo “aggregarsi”).

Ritornando alla questione della esigibilità degli accordi, quanto appena osservato ci porta immediatamente alla più ampia e generale prospettiva del ruolo o, per meglio dire, della responsabilità dell’“organizzazione sindacale” alle prese con realtà nuove e delicate come quelle di Pomigliano e di Mirafiori (non a caso negli accordi Fiat la clausola di tregua è denominata “di responsabilità”¹²²). In circostanze siffatte, che esigono, con ogni evidenza, relazioni sindacali “mature”, il diritto di sciopero, proprio per la sua valenza teorico-empirica, costituisce un’imprescindibile risorsa di dialogo e di scambio a disposizione dell’organizzazione sindacale, presente d’altronde - come sovente si sottolinea - in molti ordinamenti democratici e in quasi tutti quelli europei¹²³.

Allora, e per converso, non ci resta che chiederci: *cui prodest* il diritto individuale di sciopero? La titolarità individuale - insoddisfacente dal punto di vista tanto strutturale quanto funzionale della fattispecie sciopero - può considerarsi un retaggio di un peculiare contesto, ben connotato sotto ogni punto di vista e ormai storicamente superato. All’interno di relazioni sindacali *al passo con i tempi*, con un minimo di regole che diano finalmente chiarezza anzitutto al rapporto tra “individuale” e “collettivo” - a cominciare dal fondamento del potere che presiede all’una e all’altra dimensione -, la debolezza della tesi tradizionale assumerebbe ancor più evidenza.

7. (Segue) Cornice nazionale e contratto collettivo decentrato.

¹²¹ Ghezzi, *Diritto di sciopero e attività creatrice dei suoi interpreti*, in RTDPC, 1968, p. 27.

¹²² V. l’art. 14 dell’accordo di Pomigliano (nonché l’art. 11 del successivo “contratto di primo livello” di “Fabbrica Italia Pomigliano” del 20 dicembre 2010) e l’art. 1 dell’accordo di Mirafiori.

¹²³ Treu, *Un’eccezione con implicazioni generali*, in Newsletter Nuovi lavori, n. 50, 20 luglio 2010; Ichino, *Appunti*, cit. p. 2.

Passiamo così al secondo aspetto della vicenda Fiat che vorrei brevemente prendere in esame: il rapporto tra contratto collettivo nazionale e contratto collettivo aziendale, per l'appunto al centro del discorso delle nuove regole sul fenomeno sindacale.

Come sappiamo, da tempo – anche sulla scia di esperienze straniere (un caso lampante è la Germania) - si insiste sulla necessità di maggiore apertura al livello decentrato di contrattazione (aziendale o territoriale), in ragione della marcata diversificazione dei contesti organizzativo-produttivi e territoriali. Sin dal 2009, con l'accordo quadro del 22 gennaio - non firmato però dalla Cgil -, anche il nostro sistema contrattuale ha recepito il cambiamento, sia pur non smentendo la centralità del livello nazionale.

La Fiat ha via via manifestato maggiore insofferenza verso i vincoli dell'assetto contrattuale tradizionale – in particolare in ragione dei ben noti difficili rapporti con un'organizzazione sindacale (Fiom) - sì da finire per proiettarsi sostanzialmente al suo esterno. Donde, la già ricordata fuoriuscita, minacciata o realizzata, da Confindustria, che ha fatto seguito alla (inevitabile) insoddisfacente esperienza referendaria di Pomigliano e Mirafiori.

Concentrandosi sul punto che più ci interessa, in discussione, a parer mio, non è l'opportunità di rivedere, anche in modo del tutto innovativo, il rapporto tra i livelli della struttura della contrattazione; bensì, è la possibilità di prescindere *del tutto* da una cornice nazionale. In altri termini, la questione ha ragione di porsi nel momento in cui l'apertura al contratto decentrato – sinora mai esclusa, in linea di principio e di fatto - diviene *asse portante* del sistema.

Stavolta io propenderei per una risposta negativa al problema: proprio la correlazione cittadinanza-lavoro-organizzazione sindacale, filtrata in questo caso attraverso l'attività contrattuale, costituisce un serio argomento in tal senso.

Una lettura “aggiornata” del rammentato art. 39, II parte, Cost., conferma il particolare rilievo “istituzionale” dell'azione sindacale e il suo ruolo di primo piano nella regolazione delle relazioni di lavoro, ancorché non esclusivo e suscettibile di limitazioni, secondo una consolidata giurisprudenza costituzionale¹²⁴. Ad assumere importanza è il riferimento al contratto collettivo di categoria - cioè *nazionale* -, depurato ovviamente da ogni fardello della storia e, viceversa, combinato con il “nuovo” art. 117 Cost. (come si sa, riscritto dalla

¹²⁴ V., tra le altre, Corte cost. 28 luglio 2000, n. 393, in *MGL*, 2000, p. 955; 20 aprile 1998, n. 143, in *LG*, 1998, p. 783; 7 febbraio 1983, n. 34, in *FI*, 1985, I, c. 1923; 30 luglio 1980, n. 141 e 142, in *GC*, I, 1980, rispettivamente pp. 1164 e 1196.

l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3), norma problematica, ma cruciale nella lettura delle attuali tendenze verso il decentramento.

L'art. 117, c. 2, lett. m), attribuisce alla potestà legislativa esclusiva dello Stato la “determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale”. È appena il caso di osservare che, in relazione ad esso, non sussistono ostacoli al coinvolgimento, per la disciplina dei rapporti di lavoro, di soggetti privati (ossia i datori di lavoro): come già accennato, i diritti sociali riconosciuti dal Costituente hanno un carattere anche “orizzontale”¹²⁵, possono cioè afferire ai rapporti interprivati¹²⁶. Piuttosto, va sottolineato che, se non si vuole ridurre sensibilmente il ruolo dell'autonomia sindacale, gli artt. 39 e 117, c. 2, lett. m), Cost., sebbene collocati su piani diversi, sono da porre in stretto raccordo: dimodoché la duttile e proficua interazione legge-contratto collettivo possa costituire la tecnica più idonea per declinare concretamente quel *plafond* essenziale di tutele che il Costituente vuole garantito sull'intero territorio nazionale, *a fondamento della cittadinanza* evidentemente. In quest'ottica, non solo si rafforza l'esigenza di dare attuazione all'art. 39, II parte, Cost. – passaggio ineludibile per assicurare l'estesa diffusione degli effetti del contratto -, ma, allo stesso tempo, risalta la rilevanza della dimensione nazionale della contrattazione collettiva, contemplata appunto dal medesimo art. 39 e senz'altro coerente con l'art. 117, c. 2, lett. m). La totale indipendenza tra il livello nazionale e il livello decentrato della contrattazione presenta, al contrario, il forte rischio di marcata frammentazione delle regole del lavoro, esposte ai rapporti di forza di questo o quel contesto territoriale o imprenditoriale, sì da intaccare il *plafond* di tutele caro al Costituente. Al contempo, detta indipendenza mina, alla radice, anche la prospettiva di *ragionevole* modulazione delle regole in relazione alle caratteristiche delle differenti realtà da disciplinare (professionali, merceologiche, organizzative, ambientali). Sotto questo secondo profilo la cornice nazionale rappresenta un vettore del principio di eguaglianza¹²⁷.

¹²⁵ Del Punta, *Il diritto del lavoro*, cit., p. 114.

¹²⁶ In ragione - afferma Mengoni, (*I diritti sociali*, cit., p. 6) - del “criterio funzionale”. L'autore prosegue sottolineando che lo “stacco più marcato dallo schema tipico, rivolto (esclusivamente) verso i poteri pubblici, è segnato dai diritti previsti dagli artt. 36 e 37 Cost: diritto del lavoratore a una retribuzione equa e sufficiente, al riposo settimanale e a ferie annuali retribuite; diritto di parità salariale della donna lavoratrice e dei minori. Sono diritti soggettivi privati [scrive ancora Mengoni], immediatamente efficaci nei confronti del datore di lavoro come norme di fonte costituzionale incorporate nella disciplina legale inderogabile del contratto di lavoro”. Gli stessi diritti (il diritto delle donne riferito, per la precisione, alla parità “delle condizioni di lavoro”) sono classificati tra quelli “a prestazioni positive” da Baldassarre, *op. cit.*, p. 30.

¹²⁷ Sottolinea il punto, peraltro in relazione anche alle imprese di uno stesso settore, Rusciano, *L'articolo 8 è contro la Costituzione*, in *EL on line*, 8 settembre 2011, p. 2.

Nella logica descritta non desta problemi il recente e decisamente importante accordo interconfederale del 28 giugno 2011, tra Confindustria, da un lato, e Cgil, Cisl e Uil dall'altro, sulla regolazione dell'attività sindacale, in particolare contrattuale, che ha peraltro segnato un riavvicinamento tra le tre grandi sigle sindacali. Sebbene di rilievo circoscritto e non ancora soddisfacente, anzitutto perché anch'esso di natura pur sempre ed esclusivamente contrattuale (dalla efficacia inevitabilmente limitata), si tratta di un accordo sicuramente innovativo, pure per quanto concerne la marcata apertura al contratto aziendale, riconosciuta, però, non in contrapposizione al contratto nazionale: il quale – si dice in modo emblematico, in apertura – ha la funzione di garantire “la certezza dei trattamenti economici e normativi comuni per tutti i lavoratori del settore ovunque impiegati nel territorio nazionale” (punto 2)¹²⁸.

Di segno diverso è, invece, la valutazione del ricordato successivo art. 8, del d. l. n. 138/2011, convertito, con modificazioni, in l. n. 148/2011. Questo articolo, facendo perno sull'attuale difficilissima congiuntura economico-finanziaria, segna un momento di discontinuità delle nostre tradizionali relazioni sindacali decisamente più forte dell'accordo del 28 giugno, giacché costituisce il primo intervento legale di carattere generale sulla contrattazione collettiva, precipuamente sulla forza e sull'efficacia del contratto decentrato. La norma contiene, inoltre, un'espressa e specifica regolazione - dichiaratamente rivolta alla Fiat - dell'efficacia soggettiva pure dei “contratti collettivi aziendali vigenti, approvati e sottoscritti prima dell'accordo interconfederale del 28 giugno 2001”...”, estesa anch'essa *erga omnes*.

Inutile ribadire che non vedo affatto con sfavore l'intervento legale. Il problema sono i suoi contenuti.

L'art. 8 è molto pretenzioso e, inevitabilmente, altrettanto problematico: in modo francamente stringato e confuso, intende metter mano all'*essenza* del diritto sindacale, ossia al fondamento e agli effetti del potere del soggetto collettivo. Prospettare, allo stato, incertezze e difficoltà applicative appare pressoché obbligato, al punto da dubitare anche

¹²⁸ L'accordo prevede poi (al punto 7) la contrattazione aziendale in deroga ai contratti nazionali, ma “nei limiti e con le procedure previste dagli stessi contratti”.

dell'effettiva utilità dell'intervento¹²⁹; per questo aspetto l'attuale governo è, tra l'altro, recidivo¹³⁰.

La rilevanza storico-sistemica dell'art. 8 induce comunque a concentrarsi sulla sua legittimità costituzionale nella prospettiva sin qui seguita.

Ebbene, il contrasto con gli artt. 3, 39, II parte, e 117, c. 2, lett. m), Cost., può assumere consistenza se nell'art. 8 si rinviene un'apertura amplissima al neobattezzato ambiguo “contratto di prossimità” (appunto decentrato), stipulato dalle associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano non necessariamente nazionale ma anche solo - si badi – territoriale (senza alcuna specificazione), “ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda”¹³¹; contratto del quale la l. n. 148/2011 ha espressamente sancito sia il potere derogatorio rispetto “alle disposizioni di legge” e alla “regolamentazioni contenute nei contratti collettivi nazionali di lavoro”, sia l’“efficacia nei confronti di tutti i lavoratori interessati (...)”¹³².

La norma, in effetti, prevede, per il contratto di prossimità, finalità assai generiche¹³³ e un spettro d'intervento dai confini che si perdono all'orizzonte¹³⁴. Nulla è invece scritto sulla cornice nazionale.

Si potrebbe obiettare che questa cornice è data proprio dalla natura dell'intervento, legislativo-statale: obiezione tanto facile quanto debole, giacché, come emerge già da queste brevissime considerazioni, l'apertura alla contrattazione decentrata è tale da non prevedere sostanzialmente alcun elemento che possa soddisfare l'indicazione costituzionale dei “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti (...) sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale”: garanzia sottesa, appunto, alla competenza legislativa statale esclusiva.

¹²⁹ Va rimarcato, al riguardo, che le parti sociali, il 21 settembre, hanno definitivamente sottoscritto l'accordo del 28 giugno espressamente affermando che “le materie delle relazioni industriali e della contrattazione sono affidate all'autonoma determinazione delle parti”.

¹³⁰ Cfr., in proposito, Zoppoli A., *Riforma*, cit., p. 411, per il tentativo di riscrivere il diritto del lavoro attraverso la nuova disciplina dell'arbitrato, introdotta dal già citato art. 31 della l. n. 183 del 2010.

¹³¹ La norma aggiunge, non certo brillando per linearità, “ai sensi della normativa di legge e degli accordi interconfederali vigenti compreso l'accordo interconfederale del 28 giugno 2011”.

¹³² La norma così prosegue: “a condizione di essere sottoscritte sulla base di un criterio maggioritario relativo alle predette rappresentanze sindacali”. Essa inoltre prevede, in modo evidentemente pleonastico, che restano fermi “il rispetto della Costituzione, nonché i vincoli derivanti dalle normative comunitarie e dalle convenzioni internazionali”.

¹³³ Le intese possono essere “finalizzate alla maggiore occupazione, alla qualità dei contratti di lavoro, all'adozione di forme di partecipazione dei lavoratori, alla emersione del lavoro irregolare, agli incrementi di competitività e di salario, alla gestione delle crisi aziendali e occupazionali, agli investimenti e all'avvio di nuove attività”.

¹³⁴ L'art. 8 indica “la regolazione delle materie inerenti l'organizzazione del lavoro e della produzione con riferimento (...)” a una serie estremamente ampia e vaga di materie: si va dalle “(...) mansioni del lavoratore, alla classificazione e inquadramento del personale (...) ai contratti a termine, ai contratti a orario ridotto, modulato o flessibile (...) alle modalità di assunzione e disciplina del rapporto di lavoro (...) alla trasformazione e conversione dei contratti di lavoro e alle conseguenze del recesso”, ecc.

Argomentazione meno fragile sarebbe quella che richiamasse l'attenzione sulla possibilità di desumere dall'attuale quadro legislativo-statale, in via interpretativa, le tutele essenziali garantite dal Costituente *ex art. 117, c. 2, lett. m)*. Benché sostenibile, sul piano dell'assetto delle fonti, per quanto attiene all'individuazione del limite non derogabile dal "contratto di prossimità", questa argomentazione, tuttavia, non solo dovrebbe fare i conti con lo scenario estremamente complicato e incerto cui darebbe luogo, ma, al contempo, ridurrebbe non poco il "valore" della contrattazione collettiva, completamente esclusa dalla definizione del suddetto insieme di tutele, a dispetto dell'art. 39 Cost.

Piuttosto, la centralità del contratto aziendale, del quale l'art. 8 prevede l'efficacia soggettiva *ultra partes* secondo una tecnica con ogni evidenza difforme da quella indicata dalla Costituzione, mette a nudo anche tutta la debolezza della tesi, pure storicamente apprezzabile e attualmente diffusa, secondo la quale l'art. 39, II parte, Cost. riguarderebbe solo il contratto collettivo nazionale e non, in generale, l'attività contrattuale con efficacia *erga omnes*, nelle sue caratteristiche strutturali e funzionali: la centralità del livello aziendale, così come configurata dall'art. 8, elimina ogni garanzia di democraticità dell'azione sindacale, elevata al rango della legge al di fuori dei binari istituzionali apprestati dal Costituente, che risultano semplicemente aggirati. Un prezzo troppo alto da pagare anche per l'ormai improcrastinabile esigenza di regolazione.

Insomma, l'art. 8 del d.l. n. 138/2011 appare estraneo a qualsiasi forma di dialogo tra i soggetti istituzionali coinvolti e disattento a fondamentali profili tecnico-giuridici. Ottime premesse perché esso, in un contesto terribilmente delicato, anziché creare un indispensabile "minimo comune sentire" delle parti sociali per governare la realtà, accresca il caos, alimentando l'antica diffidenza verso la (necessaria) regolazione legale del fenomeno sindacale.

Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria

di Pasquale Pistone

Abstract

Legal interpretation of tax provision may raise specific issues in the presence of phenomena of legal pluralism. Different issues can arise according to whether pluralism is due to the existence of a supranational legal system or to the relevance of the same situation for the purposes of different legal relations in two or more different legal orders at the international level. After a conceptual delimitation of the boundaries of legal pluralism for tax purposes, this work will categorize its phenomenology and analyze some repercussions on the interpretation of tax provisions. Particular attention shall be paid to the implications on the supremacy of European Union law on the exercise of national sovereignty in tax matters, but also to the interpretation of the provisions contained in international treaties on double taxation. As far as the latter ones are concerned, the search for the legal meaning also requires the identification of the limits within which one should allow the interaction with the provisions of domestic (tax) law of the Contracting States and the concrete application of the interpretative criteria contained in the Vienna Convention on the Law of Treaties, also taking into account the semantic problems due to linguistic pluralism. The problems of legal interpretation of the provisions contained in international tax treaties raises particular problems, considering that such treaties generally include the clauses that are contained in model conventions, in particular the OECD, which are the true soft law source of international tax law. Taking into account this common origin, after focusing on the impact of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention on the interpretation of provisions contained in bilateral tax treaties, the final part of this work analyses the problems concerning the relevance of foreign court decisions for interpretative purposes.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Delimitazione del campo di analisi – 3. Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario – 4. Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario – 5. Pluralismo giuridico ed interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

1) Introduzione

Questo studio si propone di fornire spunti per ulteriori riflessioni sulle tematiche ermeneutiche della norma tributaria nei contesti di pluralismo giuridico. In particolare, l'attenzione di questo studio sarà centrata sulle conseguenze giuridiche che si devono determinare in materia tributaria per effetto dell'esigenza di conoscere il significato concreto di norme tributarie che producono i loro effetti in un sistema giuridico da quello in cui trovano la loro origine. Lo studio affronterà tali problematiche sia nei problemi in cui il pluralismo giuridico si presenta combinato con l'esistenza di un ordinamento sovranazionale, sia in quelli di pluralismo internazionale, ossia tra norme di due ordinamenti tributari separati tra loro, che, però, potenzialmente sono in grado di incidere sulla medesima fattispecie tributaria, in alcuni casi anche per effetto dell'esistenza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione.

2) Delimitazione del campo di analisi

In via preliminare occorre chiarire che questo tipo di problematiche non può porsi nei rapporti tra norme tributarie e norme che provengono da altre branche interne del diritto, come ad esempio le norme civilistiche, penali od amministrative, essendo ciò impedito dall'unitarietà stessa dell'ordinamento giuridico. Non si ritiene opportuno ritornare in questa sede sulle annose discussioni in merito al supposto particolarismo del diritto tributario. L'evoluzione della dottrina tributaria nel corso dei vari decenni ha, infatti, chiarito che, tanto nell'ordinamento giuridico italiano, quanto in altri sistemi giuridici positivi, l'esigenza di tenere conto di rapporti giuridici attinenti all'attuazione del tributo

può giustificare interventi correttivi da parte del legislatore rispetto alle norme che potrebbero altrimenti definirsi di diritto comune, ma non piuttosto giungere ad una generale applicabilità condizionata di quest'ultime norme al recepimento da parte delle fattispecie astratte tributarie. Queste conclusioni non potrebbero nemmeno cambiare nei sistemi giuridici in cui l'accesso al diritto tributario viene regolato da una legge generale tributaria, come ad esempio negli ordinamenti spagnolo e tedesco. Infatti, la funzione di una legge generale tributaria è in sostanza quella di regolare con precisione e sistematicità i flussi concettuali e giuridici, ma non già quella di escludere in modo generale l'applicabilità del diritto comune alla materia tributaria. In questo senso sembra corretto affermare che la stessa funzione venga svolta nell'ordinamento tributario italiano da alcune disposizioni della l. 212/2000, denominata statuto dei diritti del contribuente, ma, in realtà, contenente altresì alcune norme di carattere generale sulla formazione delle leggi tributarie e sull'interpretazione ed applicazione¹³⁵. Questo fenomeno di regolamentazione dell'accesso alla sfera giuridica e normativa tributaria è in sostanza una qualificazione tributaria delle fattispecie astratte extratributarie, onde poterne consentire un'applicazione alla materia tributaria.

L'ambito di analisi di queste riflessioni è, dunque, necessariamente rivolto alle situazioni in cui una fattispecie tributaria può rilevare ai fini di due ordinamenti giuridici separati. Si potrebbe a questo punto giungere all'affrettata conclusione che oggetto del presente studio debbano necessariamente essere le fattispecie transnazionali. Eppure questa conclusione coglierebbe solo in parte l'essenza del fenomeno. Da un punto di vista concettuale, il pluralismo giuridico non presuppone, infatti, necessariamente nel diritto tributario (né invero in altri contesti giuridici), la sussistenza di fattispecie transnazionali, quelle cioè che per loro natura siano ricollegabili alla sovranità tributaria di due o più Stati in ragione della localizzazione del contribuente o della materia imponibile. Accanto a queste ipotesi, che possono definirsi con il termine di pluralismo giuridico internazionale, esistono, infatti, quelle di pluralismo giuridico sovranazionale, quando accanto alla norma tributaria interna ne esiste un'altra che appartiene ad un sistema giuridico distinto da quello interno e che, come nel caso del diritto dell'Unione Europea, si impone sullo stesso in virtù del primato nella gerarchia delle fonti. Non vi è dubbio che in alcuni ambiti del diritto dell'Unione

¹³⁵ Si vedano in questo senso gli artt. 1, co. 2; 2, 3 e 4.

Europea sia pur sempre necessario rinvenire una fattispecie transnazionale, come ad esempio nel caso delle libertà fondamentali. E', però, altresì vero che in altri ambiti, come nel caso degli aiuti di Stato e, più di recente, grazie alle innovazioni del Trattato di Lisbona, dei diritti fondamentali, questo è un elemento soltanto eventuale e che in altri ambiti ancora, come in particolare nell'IVA, accise, tributi doganali e tassazione sulla raccolta dei capitali, l'esistenza di una politica fiscale largamente armonizzata non presuppone necessariamente l'esistenza di un elemento transnazionale ai fini dell'applicazione delle norme del diritto sovranazionale europeo.

E' necessario ora approfondire entrambe le ipotesi di pluralismo, onde delinearne gli elementi essenziali, comuni e dissimili prima di pervenire all'analisi delle questioni di natura più strettamente ermeneutica.

3) Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario

Il pluralismo giuridico sovranazionale è il risultato intenzionale della creazione di un ordinamento giuridico ulteriore rispetto a quello che uno Stato si è dato. Non si tratta, dunque, di un problema di scelta della legge da applicare, ma piuttosto della contemporanea rilevanza di una fattispecie concreta ai fini di due ordinamenti giuridici separati, ma pur sempre collegati tra loro. Nel caso dell'Unione Europea questo fenomeno normogenetico si giustifica in base all'esigenza di conseguire gli obiettivi per i quali gli Stati membri hanno acconsentito ad una limitazione della loro propria sovranità nazionale.

Proprio in virtù di tali considerazioni si è determinata la creazione di un ordinamento giuridico separato da quello dei singoli Stati membri, ma in grado di imporre i propri principi e le proprie norme primarie e derivate all'interno degli ordinamenti giuridici degli Stati membri. La peculiarità dell'interazione tra i due ordinamenti giuridici ai fini dell'interpretazione delle rispettive norme può cogliersi con maggiore precisione ove si consideri che il meccanismo di collaborazione tra autorità giudiziali nazionali e sovranazionali posto a base del funzionamento del diritto dell'Unione Europea obbliga ciascun giudice ad interpretare il proprio diritto. L'altro diritto (ossia quello nazionale, se visto dalla prospettiva del giudice europeo, e quello sovranazionale, se visto dalla prospettiva del giudice nazionale) viene, invece, letto e recepito come mero fatto, acquisito nell'ambito delle procedure di rinvio pregiudiziale nei precisi termini in cui viene interpretato e descritto dall'altro giudice. In questo modo si determina una competenza

esclusiva ripartita in merito all'interpretazione delle norme nell'ambito di un fenomeno di coordinazione del pluralismo giuridico, seguendo una linea di demarcazione che corrisponde all'ambito operativo dei rispettivi sistemi giuridici (nazionale e sopranazionale). Nelle procedure di rinvio pregiudiziale questo meccanismo assicura così che l'interpretazione delle norme giuridiche sia coerente in ciascuno dei due ordinamenti, assicurando al primato del diritto sovranazionale la effettiva possibilità di trovare applicazione. La Corte di Giustizia Europea tutela rigorosamente il funzionamento del riparto di giurisdizione a livello interpretativo. Infatti, nel caso in cui dall'interpretazione della norma interna da parte del giudice nazionale emerga un contrasto con quella sovranazionale come risulta chiaramente dall'interpretazione di tale diritto in precedenza fornita dalla Corte di Giustizia Europea (anche in relazione ad una fattispecie nazionale strutturalmente simile, ancorché relativa ad altro Stato membro), il giudice nazionale, ancorché di ultima istanza, è tenuto a disapplicare la norma interna senza necessità di rimettere la questione alla Corte di Giustizia, come altrimenti dovrebbe fare, pena la responsabilità finanziaria dello Stato.

Il pluralismo sovranazionale nell'esperienza dell'Unione Europea determina un diverso tipo di questioni nel momento in cui sia richiesto al legislatore nazionale di intervenire a livello normogenetico per attuare il diritto sovranazionale in quello nazionale, come accade, ad esempio, nel caso delle direttive. Infatti, pur essendo le direttive generalmente rivolte agli Stati membri, non è escluso che le stesse siano in grado di produrre effetti diretti¹³⁶. Basta guardare al contenuto delle direttive in materia fiscale (sia per le imposte dirette, sia per quelle indirette) per cogliere che questo fenomeno si verifica molto di frequente¹³⁷. In queste ipotesi l'interpretazione delle direttive determina un interessante sdoppiamento dell'attività ermeneutica, giacché per un verso occorrerà conoscere il significato della norma nazionale di trasposizione della direttiva ed i relativi effetti; per altro verso, occorrerà accertarne la rispondenza al testo sovranazionale, determinando nel contempo quali effetti si possano produrre immediatamente a vantaggio dei contribuenti (se del caso anche nei confronti dello Stato membro) dal testo della direttiva. I riflessi concreti della

¹³⁶ CGCE, 4.12.1974, causa 41/74, *van Duyn*; 5.4.1979, causa 148/78, *Ratti*.

¹³⁷ E' possibile ritenere che questa sia la conseguenza dell'attenzione che normalmente gli Stati membri riservano a questa materia, prevedendo disposizioni dettagliate onde determinare con precisione (e possibilmente in questo modo anche limitare) il trasferimento di sovranità dal livello nazionale a quello sovranazionale.

questione sono numerosi e non solo di natura teorica. Si pensi ad esempio all'utilizzo di un termine diverso nella direttiva rispetto a quello che viene usato dal legislatore nazionale.

In alcune ipotesi il problema può essere risolto in modo agevole, come nel caso in cui le direttive IVA parlano di deduzione, intendendo in realtà parlare di detrazione, cosa che può comprendersi dal meccanismo di funzionamento dell'IVA.

In altri casi la questione è più complessa. Così è stato nel caso dei termini stabile organizzazione e centro di attività stabile, tenuto conto del fatto che il primo termine ha trasposto il secondo nella normativa italiana, creando per lunghi anni una confusione anche concettuale per effetto di costruzioni teoriche che intendevano ricavarne la dimensione giuridica dalle convenzioni internazionali in materia fiscale¹³⁸. Gradualmente si è però fatta strada la corretta impostazione per la soluzione del problema che, pur riconoscendo un possibile nucleo comune ai due concetti, ha riconosciuto la derivazione concettuale della sede fissa di affari ai fini dell'IVA dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea.

Il problema si può analizzare anche in materia di imposte dirette. In particolare, sembra opportuno soffermarsi sui concetti di ritenuta alla fonte, beneficiario effettivo ed agente pagatore, che appaiono anch'essi all'interno del testo di alcune direttive europee.

La dimensione giuridica delle ritenute alla fonte nella direttiva madre-figlia va parametrata alla *ratio* della direttiva stessa, che è quella di evitare qualsiasi forma di prelievo sul percettore degli utili distribuiti in forma di dividendi. In questo senso la Corte di Giustizia Europea non ha esitato ad espandere e restringere il concetto di ritenuta alla fonte, fino a ricomprendervi le imposte di successione applicate al momento della distribuzione dei dividendi¹³⁹ ed ad escluderne altre fattispecie¹⁴⁰.

Questo concetto di ritenuta alla fonte assume un carattere relativo all'ambito di applicazione della direttiva. Condiziona dunque la normativa nazionale che recepisce la direttiva, determinando l'incompatibilità con la stessa di ogni prelievo in capo al percettore del dividendo sia nello Stato della fonte, sia in entrata nel proprio Stato di residenza. Non tocca, invece, l'esercizio della potestà impositiva su fattispecie non coperte dalla direttiva stessa, lasciando, quindi, all'interprete un concetto relativo di ritenuta alla fonte.

¹³⁸ Sul punto cfr. Pistone, P., Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'IVA richiede un'evoluzione per il XXI secolo?, in Riv. Dir. Trib., 1999/1, III, pp. 12-31

¹³⁹ CGCE, 8.6.2000, causa C-375/98, *Epson*.

¹⁴⁰ CGCE, 26.6.2008, causa C-284/06, *Burda*

Una situazione sostanzialmente analoga si determina ai fini della direttiva sulla tassazione degli interessi e delle royalties, nonostante la più limitata finalità di contrasto della doppia imposizione giuridica (e non, invece, anche di quella economica) che si determina in quest'ultimo caso. Diversa deve, invece, ritenersi l'interpretazione del termine ritenuta nella direttiva e negli accordi internazionali europei sulla tassazione del risparmio. La ritenuta rileva nel regime che trova applicazione nei casi di pagamento di interessi da agenti pagatori residenti in Austria, Lussemburgo o in Stati contraenti non membri dell'Unione Europea. In tali casi, infatti, il termine ritenuta non coincide necessariamente con quello corrispondente ai fini delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in vigore con i suddetti Stati. Si applica, infatti, ad una base imponibile più ampia, determinata sulla base di un concetto di interesse anch'esso più ampio ed in grado di ricomprendere al suo interno anche gli interessi capitalizzati (anche quando solo maturati e non materialmente pagati) e nei soli casi in cui il percettore sia una persona fisica che abbia diritto a riceverlo per proprio conto¹⁴¹.

Quest'ultimo elemento consente di delimitare anche la figura giuridica del beneficiario effettivo nelle direttive fiscali. Infatti, l'assenza di un obbligo a riversare il reddito ad altro soggetto potrebbe assumersi quale elemento caratterizzante la figura del percettore di interessi (sia nella direttiva sulla tassazione del risparmio, sia su quella sugli interessi intersocietari) e di royalties, in grado di differenziarlo rispetto agli altri percettori di tali redditi. Si potrebbe ritenere che questa ricostruzione concettuale non necessariamente influenzi anche gli altri ambiti in cui il diritto tributario utilizza il concetto di beneficiario effettivo. E qui non ci si intende solo riferire a quei sistemi giuridici degli Stati membri dell'Unione Europea che conoscono la ripartizione del diritto di proprietà tra titolarità giuridica (*legal ownership*) e diritto a godere dei benefici dello stesso (*economic ownership*, anche nota come proprietà economica), ma anche a quella dimensione che la figura del beneficiario effettivo ha acquisito nel diritto delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione dal momento in cui, nel 1977, l'OCSE l'ha introdotta nel proprio Modello di convenzione. L'interpretazione della nozione in diritto tributario secondario dell'Unione Europea prescinde, infatti, da un problema di mera titolarità del diritto e individua con maggiore precisione se il soggetto che abbia ricevuto il pagamento di

¹⁴¹ Cr. Art. 1, co. 4 Direttiva 2003/49/CE.

interessi (o royalties) sia nel momento stesso del pagamento obbligato a riversarlo ad altri. A ben guardare, però, non si determina necessariamente una differenza con il concetto di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni, soprattutto ove si tenga conto dell'interpretazione che dello stesso viene fatta nel Commentario al Modello OCSE¹⁴², in cui si sottolinea che lo stesso non deve essere inteso in senso stretto alla stregua del suo significato nel diritto anglosassone come ripartizione del diritto di proprietà, ma piuttosto in modo da non essere obbligati a ritenere che lo Stato della fonte sia obbligato ad applicare la ritenuta in misura ridotta per il solo fatto che il percettore materiale del reddito sia residente nell'altro Stato contraente. In questo senso è possibile sostenere che la ricostruzione concettuale fondata sul diritto sovranazionale eserciti un'influenza anche sull'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri dell'Unione Europea sulle stesse materie all'atto di applicare le rispettive norme delle convenzioni contro la doppia imposizione. Secondo quest'impostazione interpretativa, dunque, fra i vari possibili significati attribuibili all'espressione "beneficiario effettivo" in base alle convenzioni internazionali si finirebbe per seguire quello che è in linea con l'interpretazione contenuta nella direttiva, nella misura in cui, ovviamente, quest'ultima sia un sottoinsieme dell'insieme semantico proprio della convenzione.

Più complessa è, invece, l'attività ermeneutica ai fini della ricostruzione della figura dell'agente pagatore. In linea di principio, la direttiva contiene una definizione, che, però, è diversa sia da quella contenuta negli accordi europei internazionali sulla tassazione del risparmio, sia dalla figura affine del sostituto d'imposta, con cui il diritto tributario italiano è solito individuare il soggetto passivo chiamato al pagamento del tributo in forza di un'obbligazione tributaria che presuppone una capacità contributiva a lui non riferibile. L'art. 4, co. 1 della direttiva europea individua l'agente pagatore nel soggetto che corrisponde materialmente gli interessi al beneficiario effettivo o che gliene attribuisce il pagamento, sia esso il debitore del credito che produce gli interessi o l'operatore incaricato dal debitore o dal beneficiario effettivo di pagare gli interessi o di attribuire il pagamento degli interessi. Nei casi degli agenti pagatori situati in Austria e Lussemburgo, questa definizione in sostanza individua tale figura per effetto di una correlazione tra la posizione di obbligato al pagamento della ritenuta e quella di obbligato al pagamento del reddito da

¹⁴² Cfr. OCSE; Commentario all'Articolo 11, para. 9.

risparmio. Invero proprio questo elemento può consentire un raffronto con la figura del sostituto d'imposta, giacché la stessa correlazione si verifica in capo a tale tradizionale figura giuridica del diritto tributario italiano quando si tratti del pagamento di un reddito da risparmio (che nella gran parte delle situazioni potremmo qualificare con maggiore precisione utilizzando il termine di reddito da capitale). Se l'equiparazione tra le due figure è, dunque, tecnicamente possibile, occorre però ricordare che l'agente pagatore sarà obbligato all'effettuazione della ritenuta ai sensi della direttiva e degli accordi sulla tassazione del risparmio anche quando la normativa interna non lo preveda. Può, dunque, affermarsi che le due figure hanno un ambito parzialmente coincidente, giacché non tutti i sostituti d'imposta sono agenti pagatori, né tutti gli agenti pagatori devono essere sostituti d'imposta. Gli agenti pagatori situati in altri Stati membri dell'Unione Europea non hanno obblighi di effettuazione della ritenuta, ma piuttosto sono destinatari degli obblighi formali di comunicazione alle autorità fiscali del proprio Stato, onde rendere possibile l'effettivo funzionamento dello scambio automatico di informazioni disposto dalla direttiva. La scissione degli obblighi patrimoniali da quelli formali non cambia, però, sostanzialmente il quadro, giacché la stessa figura soggettiva può essere destinataria di diversi tipi di obblighi senza sostanzialmente alterarne il quadro concettuale. Né può il quadro cambiare nella misura in cui si prendano in considerazione gli effetti delle convenzioni internazionali, che sovente prevedono obblighi di effettuazione delle ritenute sui redditi da risparmio a carico dell'agente pagatore, dunque del sostituto d'imposta. Il quadro di analisi cambia, invece, quando si tengano presenti le modalità più precise con cui la figura dell'agente pagatore viene delimitata ai fini degli accordi europei internazionali. Se prendiamo ad esempio l'accordo con la Svizzera, comprenderemo che ogni sostituto d'imposta non specificamente indicato dall'accordo come agente pagatore non sarà obbligato ad applicare l'euroritenuta, né gli obblighi formali alla stessa correlati. Questo può avvenire, in particolare, per effetto del mancato recepimento dell'art. 4.2 della direttiva nell'accordo con la Svizzera ed in quello con San Marino.

4) Il pluralismo giuridico internazionale nel diritto tributario

Diversamente da quanto appena visto in relazione al pluralismo giuridico sovranazionale, le situazioni di pluralismo giuridico internazionale non offrono necessariamente un quadro unitario per lo svolgimento dell'attività ermeneutica.

Tradizionalmente è noto che i sistemi giuridici tributari contengono norme per delimitare l'ambito spaziale entro cui si attua la rispettiva sovranità, norme che localizzano la fonte della materia imponibile e norme di collegamento alla potestà impositiva, onde determinare se ed in che misura una determinata fattispecie rilevi ai fini dell'applicazione del prelievo tributario. Tuttavia, le tre tipologie di norme determinano di frequente sovrapposizioni nella potestà impositiva statale, spesso a causa di una tendenza ad estendere per quanto possibile i tre criteri ed in questo modo rafforzare la pretesa tributaria. Uno stesso fatto economico può, quindi, contemporaneamente essere presupposto per la nascita di diverse obbligazioni tributarie in diversi sistemi giuridici. In questo senso la pluralità di sistemi giuridici è conseguenza del mancato coordinamento tra le sovranità nazionali, piuttosto che l'elemento di un macrosistema giuridico complesso, cioè composto da più unità elementari. Resta di fatto, però, che gli Stati cercano di predisporre misure per coordinare l'esercizio della propria potestà impositiva sulle fattispecie transnazionali, onde evitare gli effetti negativi di doppia imposizione internazionale che altrimenti si determinerebbero per il contribuente e che danneggerebbero le attività transnazionali. Accade, dunque, che un ordinamento tributario conceda al contribuente di detrarre le imposte estere da quelle dovute sul reddito complessivo nello Stato di residenza. In questo modo le imposte pagate ad un altro soggetto attivo in ragione di un'altra obbligazione tributaria contribuiscono ad estinguere l'obbligazione tributaria dello Stato di residenza nella misura in cui siano comuni il presupposto ed il soggetto passivo. In tal modo lo Stato di residenza ammette che le imposte pagate in un altro Stato possano contribuire ad estinguere la propria obbligazione tributaria. Il meccanismo del credito per le imposte estere testé descritto può funzionare sia su base unilaterale, ossia essere previsto dalla normativa di fonte interna dello Stato di residenza del contribuente, sia per effetto di accordi internazionali contro la doppia imposizione, che nel contempo possono anche ridurre l'esposizione alla doppia imposizione riducendo le imposte nell'altro Stato contraente o addirittura prevenire tale fenomeno con l'attribuzione esclusiva della potestà impositiva. Ai fini di questo lavoro entrambe le categorie di norme rilevano, in quanto dimostrano che l'operatore del diritto deve confrontarsi con norme appartenenti ad un altro sistema giuridico ai fini di applicare la propria normativa. E questo può riguardare sia la misura del credito d'imposta, sia l'accertamento della definitività ed il livello dell'imposta pagata all'estero, sia, infine,

L'applicazione della convenzione internazionale. Il pluralismo giuridico internazionale nel diritto tributario non è, dunque, necessariamente previsto all'origine nell'ambito di un sistema coordinato di norme che regolano l'esercizio della potestà impositiva, ma piuttosto come reazione ad un fenomeno indesiderato, quale è tradizionalmente la doppia imposizione internazionale e, più di recente, quello ad esso opposto, noto in dottrina come doppia non imposizione, e l'ulteriore fenomeno, con esso confinante, dell'elusione fiscale internazionale, che le parti spesso cercano di attuare con il ricorso a pratiche abusive. Ai fini del presente esame gli obiettivi testé indicati andranno considerati altresì come particolarmente importanti al momento di interpretare le fattispecie astratte che presuppongono l'interazione con un elemento esterno al sistema tributario nazionale. In presenza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione degli stessi, occorrerà tenere conto dell'oggetto e della finalità delle convenzioni stesse, in conformità con i principi del diritto internazionale codificati dalla Convenzione di Vienna¹⁴³.

Vi sono, però, due ulteriori peculiarità delle convenzioni internazionali in materia fiscale che incidono sull'interpretazione delle norme nelle stesse contenute e che per questa ragione occorre menzionare in questa sede.

In primo luogo, le convenzioni internazionali in materia fiscale generalmente non escludono completamente la rilevanza del diritto interno ai fini interpretativi, ma ne consentono la rilevanza nella misura in cui non sia dalle stesse specificamente disposto ed in quanto il riferimento sia compatibile. Probabilmente questa peculiarità strutturale delle convenzioni internazionali in materia fiscale va attribuita alla considerazione che l'attuazione della potestà impositiva si fonda sulle norme di diritto interno, di talché nei casi dubbi un'interpretazione conforme a quest'ultime potrebbe quantomeno assicurare una soluzione in linea con le pretese impositive degli Stati contraenti e, quindi, rispecchiare l'effettivo rischio di una doppia imposizione internazionale.

In secondo luogo, il contenuto delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione generalmente ricalca quello dei modelli di convenzione, in particolar modo per l'Italia ed i Paesi industrializzati quello redatto dall'OCSE¹⁴⁴. Le ragioni di questa marcata

¹⁴³ Il riferimento nel testo all'oggetto ed alla finalità intende richiamare l'*object and purpose* della regola generale di interpretazione delle convenzioni internazionali contenuta nell'articolo 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

¹⁴⁴ Tuttavia, l'influenza del modello OCSE nelle convenzioni internazionali in materia fiscale è ormai molto marcata anche al di fuori dell'ambito dei Paesi industrializzati e non unicamente nelle convenzioni che questi Paesi hanno stipulato con gli altri Paesi, ma anche in quelle concluse tra Paesi non membri dell'OCSE.

tendenza sono probabilmente tre. L'uniformità delle regole convenzionali riduce l'esposizione a fenomeni di pianificazione fiscale internazionale a cavallo tra le varie convenzioni bilaterali. L'utilizzo di clausole a lungo sperimentate consente di evitare il verificarsi di problematiche atipiche nell'interpretazione ed applicazione delle norme. In mancanza di una corte internazionale con giurisdizione sulle controversie fiscali di carattere transnazionale è, però, l'esistenza del commentario a rendere particolarmente gradite le clausole contenute nei modelli. Questo riguarda sia il momento dell'interpretazione, sia quello del negoziato della convenzione. Gli Stati contraenti dispongono, infatti, di spiegazioni tecniche sulla effettiva portata delle clausole convenzionali del modello, che permettono loro di comprendere quali siano le conseguenze dell'utilizzo in una convenzione bilaterale e, al tempo stesso, guidano l'interprete all'atto della ricerca del significato tecnico corretto da attribuire alle espressioni contenute in una data clausola.

L'esistenza di una convenzione contro la doppia imposizione incide sull'interpretazione della potestà impositiva in ambito transnazionale. Infatti, essa implica per un verso la necessità di interpretare norme che sono state concordate con l'altro Stato contraente, ma anche, per altro verso, quella di determinare l'impatto che le stesse hanno sulle norme esistenti all'interno dell'ordinamento giuridico di ciascuno dei due Stati.

L'incidenza dell'interpretazione delle norme della convenzione sulle norme tributarie internazionali di fonte interna deve essere, in particolare, valutata in relazione alla portata limitativa dell'esercizio della sovranità impositiva che, altrimenti, risulterebbe sulla base di quest'ultime norme.

Un esempio di questo tipo può rinvenirsi nelle norme tributarie di fonte interna che ampliano il concetto di residenza delle società di capitali fino a comprendere società che, pur non essendo residenti sulla base dei criteri ordinari di collegamento all'imposizione, siano controllate od amministrate da soggetti residenti¹⁴⁵. In questo caso è verosimile che si determini una situazione di doppia residenza, almeno nella misura in cui la società non residente soddisfi il collegamento personale all'imposizione in un altro Stato. In presenza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione - specialmente in relazione a quelle situazioni in cui lo status di residente per la società estera sia determinato in ragione del controllo da parte di soci residenti - è altrettanto verosimile che la situazione di doppia

¹⁴⁵ Questo tipo di norme è contenuto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi all'art. 73, co. 5 bis.

residenza determinata dalla norma interna sia risolta con la prevalenza della residenza nello Stato in cui è più stretto il collegamento all'imposizione, quello cioè del luogo di direzione effettiva. Appare, dunque, interessante come ai fini dell'interpretazione del concetto di residenza nella normativa tributaria di fonte interna assuma un carattere determinante un elemento esogeno alla formulazione letterale della suddetta norma. Di converso, la norma convenzionale, quando applicata ad un contesto di doppia residenza coinvolgente almeno in parte il suddetto tipo di collegamento personale, dovrà tenere conto della capacità dei soci di influenzare la direzione effettiva della società. Questo è generalmente difficile per quelle società in cui la direzione sia separata dalla proprietà, ma non può essere escluso che il problema trovi la sua soluzione a livello probatorio in presenza dei dovuti elementi fattuali. In entrambi i casi, l'interazione tra le due norme dimostra come il pluralismo giuridico internazionale tra le norme dei due ordinamenti degli Stati che avanzano un collegamento personale all'imposizione mondiale del reddito della suddetta società incida effettivamente sull'esercizio della potestà impositiva a seguito del collegamento tra le due pretese stabilito sulla base della convenzione internazionale.

Ulteriori esempi di questo tipo potrebbero essere prospettati nei casi in cui l'applicazione delle norme della convenzione impedisca alla normativa interna di produrre i suoi effetti. Questo può, ad esempio, verificarsi in merito alla portata del concetto di stabile organizzazione, che può ben assumere caratteristiche diverse nel confronto tra la definizione contenuta nell'articolo 5 del Modello OCSE e le corrispondenti definizioni fornite dalla normativa interna¹⁴⁶.

L'interpretazione delle norme delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione solleva problematiche che hanno appassionato da tempo la dottrina tributaria internazionale¹⁴⁷, nel tentativo di ricostruire un percorso ermeneutico comune e tecnicamente condivisibile al di là dell'assenza di una corte tributaria internazionale e di una vera e propria autonomia delle convenzioni fiscali rispetto al diritto interno degli Stati contraenti.

¹⁴⁶ Nel caso dell'ordinamento tributario italiano la norma in questione è l'art. 162 TUIR.

¹⁴⁷ In particolare Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, 2010, p. 37 e ss., è fra i più accesi sostenitori del ruolo residuale dell'interpretazione fondata sul diritto interno degli Stati contraenti e Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, 3. Ed., Londra-Paja-Boston, 1996; Id., *Interpretation of double taxation treaties, in particular the problem of qualification*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 175 ss. colui che ha più autorevolmente sostenuto l'opinione opposta insieme a Avery Jones J.F. et aa., *The interpretation of tax treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model*, in *DPT* 1984, I, 1625 ss. A questo riguardo occorre, però, tenere conto del fatto che quest'ultima posizione è stata sostenuta in un contesto – quale quello esistente fino alla fine del secolo scorso – che inizia ad allontanarsi dall'attuale realtà della prassi interpretativa convenzionale fiscale.

Il punto di partenza è appunto la peculiarità strutturale delle convenzioni contro la doppia imposizione testé indicata.

Il modello di convenzione OCSE contiene all'art. 3, co. 2 una disposizione in base alla quale l'interpretazione dei termini non definiti dalla convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, dovrà attribuire alle espressioni il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione dello Stato contraente che effettua l'interpretazione, facendo prevalere il significato ricavabile dalla legge tributaria su quello altrimenti ottenibile in base ad un'interpretazione giuridica secondo il diritto interno di quello Stato. L'espressione "a meno che il contesto non richieda diversamente" rispecchia quella contenuta nell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ma ha portato la dottrina a ritenere alternativamente che l'interpretazione alla luce del diritto interno sia la norma o l'eccezione. Il tutto dipende dal significato che occorre attribuire all'espressione prima specificata ed al preciso significato del riferimento al contesto. Sembra, però, progressivamente cresciuta l'importanza di un ruolo residuale all'interpretazione secondo il diritto interno, quantomeno nella misura in cui si riconosca che l'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia fiscale debba e possa avvalersi di un nucleo concettuale autonomo sviluppato intorno agli elementi definitivi contenuti nel modello OCSE. Per ottenere una più precisa comprensione della portata di questa teoria, è opportuno comprendere quali siano i casi in cui la convenzione non definisca un termine ed in questo caso quali siano gli elementi che è possibile invocare a sostegno della costruzione di questo corpus interpretativo autonomo.

Non vi è dubbio che la convenzione modello OCSE contenga definizioni di termini all'interno del suo articolo 3, co. 1 appositamente rubricato "definizioni generali". Tuttavia, l'esistenza dell'aggettivo "generali" qualifica implicitamente tali definizioni come una parte delle definizioni contenute dal modello. Ciò è del resto confermato dal fatto che il capitolo secondo del Modello OCSE contiene non solo questa clausola, ma anche gli articoli 4 e 5, in cui sono rinvenibili ulteriori definizioni in tema di residenza e stabile organizzazione.

Ci si deve a questo punto chiedere se esistano definizioni in altre parti del Modello e se le definizioni contenute nel capitolo II ed in particolare nel suo articolo 3, co. 1 siano per loro natura incompatibili con elementi definitivi esterni. La prima questione può essere risolta agevolmente in senso affermativo. Infatti, basta guardare a questo fine l'articolo 6, comma

2, che definisce l'espressione beni immobili, gli articoli 10, 11 e 12 che definiscono rispettivamente le espressioni dividendi, interessi e royalties ai fini dell'applicazione della convenzione, nonché numerose ulteriori clausole del Modello.

In questo senso l'art. 3, co. 1 va considerato soltanto come un punto di partenza per le definizioni contenute nel modello, che si caratterizza probabilmente per il fatto di contenere definizioni che possono trovare applicazione in relazione all'intero modello, proprio in quanto definizioni generali.

Ma proviamo a questo punto a guardare con maggiore attenzione le disposizioni contenute nell'art. 3, co. 1 per vedere fino a che punto questa conclusione sia condivisibile e quali siano le conseguenze che è necessario trarre ai fini interpretativi ed anche ai fini della autosufficienza di queste definizioni.

Consideriamo a tal fine le espressioni "impresa" ed "attività industriale e commerciale" definite rispettivamente alle lettere c) ed h) del comma 1 dell'art. 3. Nel testo italiano emerge un raccordo tra le due espressioni, giacché alla lettera c) si indica che il termine impresa "si applica all'esercizio di qualsiasi attività industriale o commerciale". Già questa prima considerazione dimostra che la lettera c), in realtà, non fornisce una vera e propria definizione, ma si limita a fornire un elemento che può consentire di ricavarla, quello cioè che il riferimento al termine impresa all'interno del modello riguarda le attività di carattere industriale o commerciale. Tuttavia, il significato giuridico ordinario dei suddetti termini nel diritto tributario potrebbe portare l'interprete a conclusioni erronee, ove non si tenesse conto di quanto specificamente affermato nella successiva lettera h), in cui si afferma che, ai fini dell'applicazione della convenzione, i termini da ultimo indicati includono altresì l'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente. Dal combinato disposto delle due clausole convenzionali emerge che il concetto di attività industriale o commerciale, ai fini delle convenzioni internazionali, deve includere quello che altrimenti sarebbe per il diritto tributario una diversa categoria reddituale, ossia il reddito di lavoro autonomo, e che nessun interprete altrimenti, guardando alla formulazione letterale delle espressioni "attività industriale o commerciale" potrebbe ritenere di fare. Da un punto di vista metodologico, appare chiaro che, anche in mancanza di una precisa definizione nella convenzione, è necessario limitare il ricorso al diritto

interno, perché gli elementi contenuti nella convenzione stabiliscono dei limiti in questa direzione.

Proseguiamo ora nell'analisi delle suddette espressioni alla ricerca di ulteriori elementi che ci consentano di ricostruire con maggiore precisione il significato delle stesse. A tal fine è utile guardare alla formulazione delle suddette clausole nelle due lingue ufficiali del Modello OCSE, ossia il francese e l'inglese. Il Modello OCSE presenta a questo riguardo una formulazione in cui emergono evidenti discrepanze tra la versione inglese e quella francese. Il Modello OCSE usa termini apparentemente simili in lingua inglese e francese, ossia rispettivamente "*enterprise*" ed "*entreprise*", per esprimere il termine impresa. Come già indicato in precedenza nella ricostruzione operata in lingua italiana, la mancanza della loro definizione richiede che la ricerca del loro significato sia svolta tenendo presente gli ulteriori elementi contenuti alla stessa lettera c) ed alla lettera h). Qui, però, emergono varie differenze tra le due lingue. Alla lettera c), il testo inglese indica che il termine trova applicazione all'esercizio di qualsiasi "*business*", laddove in quello francese si parla di qualsiasi "*activité ou affaire*". Nella lettera h), poi, si indica in lingua inglese che il termine "*business*" include lo svolgimento di servizi a carattere professionale e di altre attività con carattere indipendente, mentre in quella francese si fa riferimento ai due termini "*activité*" ed "*affaire*" per affermare che, quando gli stessi sono impiegati in relazione ad un'impresa, essi comprendono l'esercizio della libera professione o di altre attività di carattere indipendente. L'utilizzo del metodo di interpretazione bilingue evidenzia due principali elementi di diversità nel riferimento ad un'attività (d'impresa) nella sola lingua francese e nello schiacciamento tra i termini di *enterprise* e *business* che potrebbe determinarsi nella lingua inglese. La soluzione di questi problemi nell'interpretazione multilingue dei testi potrebbe realizzarsi mediante il ricorso a tre principali metodologie, quelle cioè del significato condiviso, del significato unico e del significato uniforme. La prima teoria è generalmente ritenuta la più importante per risolvere i conflitti interpretativi, ma il suo pregio di armonizzare l'interpretazione nelle lingue può, nel contempo, rivelarsi un difetto, in quanto può ridurre le sfumature che volutamente sono state attribuite ad un termine da coloro che lo hanno formulato. E' questo quanto la seconda teoria cerca, invece, di affermare, ricercando il significato unico delle stesse e, dunque, sacrificando il termine che

in una o più lingue non è in grado di rifletterlo adeguatamente¹⁴⁸. Infine, la terza teoria è normalmente applicata dalla Corte di Giustizia Europea per risolvere i conflitti interpretativi tra le varie lingue ufficiali¹⁴⁹ e postula che, indipendentemente da ogni altra considerazione, prevalga ai fini interpretativi quel significato che è possibile ricavare dalle varie lingue. Nel caso di specie, però, per effetto del rapporto tra le formulazioni nelle lingue francese ed inglese relativamente ai due problemi in precedenza indicati, applicando sia la prima, sia la seconda metodologia emerge che l'elemento relativo all'attività è secondario. *Business* ed *enterprise* vanno, dunque, intesi come diverse espressioni linguistiche di un unico concetto ai fini dell'individuazione della fonte reddituale, che in sostanza è l'impresa, o i risultati economici che dalla stessa concretamente si ottengono ai fini reddituali, indipendentemente da se ed in che modo sia svolta un'attività ed in ogni caso comprendendo nella nozione d'impresa ai fini della determinazione della fonte del reddito per l'applicazione della convenzione anche quelli che derivano da reddito di lavoro autonomo.

Confrontiamo ora questi risultati interpretativi con la traduzione normalmente utilizzata per le convenzioni firmate dall'Italia. Ciò rende possibile cogliere un ulteriore elemento interpretativo, rappresentato dalla possibilità di conciliare i termini delle lettere c) ed h), che, invece, mancherebbe all'interprete italiano. Infatti, mentre in lingua francese i termini "*activité*" ed "*affaire*" non necessariamente escludono una possibilità di ricomprendere al loro interno le attività libero professionali e nessun problema si determina in inglese per effetto della maggiore ampiezza del termine "business", l'attività libero-professionale in lingua italiana non necessariamente potrebbe avere caratteristiche commerciali, od, ancor meno, industriali. Nonostante ciò l'Italia usa questi termini nelle proprie convenzioni in quanto gli stessi corrispondono grossomodo a quelli del Modello di convenzione OCSE e, pertanto, nonostante la necessità di sostenere un'interpretazione che rispetti la formulazione letterale delle clausole, gli effetti del pluralismo giuridico internazionale potrebbero giocare un ruolo determinante nell'affermare che la volontà negoziale dei due Stati contraenti (ossia l'Italia e, di volta in volta, gli altri Stati) si sia formata con riferimento

¹⁴⁸ Salembier, P., Rethinking the Interpretation of Bilingual Legislation: the Demise of the Shared Meaning Rule, in *Ottawa Law Review*, vol. 35:1, p. 75 e ss.

¹⁴⁹ CGCE, 13.4.2000, causa C-420/98, WN, para. 22. Sul punto cfr. altresì Maisto, G. (ed.), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Amsterdam, 2005, in particolare, per quanto concerne la metodologia applicata dalla Corte di Giustizia, Alber, S., *Multilingualism and Interpretation of EU Law*, p. 105 e ss.

all'obiettivo di trasporre nella convenzione bilaterale il testo della convenzione Modello OCSE. Anche a voler respingere questa conclusione in prima battuta, bisognerebbe, poi, fare i conti con la verosimile insorgenza di un conflitto interpretativo, che di solito trova soluzione con la prevalenza di almeno una delle due lingue ufficiali della convenzione (normalmente non l'italiano) o con il ricorso ad una terza lingua (spesso l'inglese).

L'esempio fin qui analizzato è solo uno dei tanti possibili casi che dimostrano la complessità delle problematiche interpretative nei contesti di pluralismo giuridico e linguistico in materia tributaria. Sembra possibile affermare che tale complessità è ulteriormente accresciuta in conseguenza del fatto che le norme contenute nelle convenzioni bilaterali, oggetto immediato dell'interpretazione, trovano la fonte del proprio contenuto nelle clausole dei Modelli, che, a loro volta, non sono oggetto diretto di interpretazione. Questo collegamento tra le due tipologie di norme non può essere ignorato a livello interpretativo ed è per questa ragione che occorre ora soffermarsi sull'incidenza del modello di convenzione OCSE e del suo commentario nell'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia fiscale, verificando, in tale contesto, anche la rilevanza ed applicabilità delle norme della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

5) Pluralismo giuridico ed interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

Il Modello di convenzione OCSE può configurarsi come la fonte originaria delle norme di diritto tributario contenute nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. Ai fini della presente analisi, con l'espressione fonte originaria non si vuole indicare una fonte normativa giuridica in senso stretto, quanto piuttosto quel fatto od atto da cui in sostanza promanano le norme delle convenzioni internazionali e che viene generalmente considerato la principale espressione di *soft law* nel diritto tributario internazionale odierno. Tradizionalmente, il concetto di *soft law* appare alieno all'esperienza degli ordinamenti giuridici europeo-continentali. Nella sua accezione più ampia che si ritiene debba trovare applicazione anche in materia tributaria, la *soft law* include ogni tipo di norma sociale od ogni principio privo di una propria forza vincolante e che nonostante ciò riesce ad

esercitare una qualche forza persuasiva nei confronti dei suoi destinatari, così che quest'ultimi ne rispettino il contenuto. Non è necessario che la *soft law* promani da uno Stato od un'entità dotata di una propria sovranità, in quanto essa la sua forza deriva in via indiretta dal fatto che un numero sufficientemente ampio di Stati la seguano nella loro prassi e per questa via conferiscano una vera e propria dimensione giuridica, recependola nelle norme del proprio ordinamento¹⁵⁰. Questo recepimento conferisce alla *soft law* una dimensione propriamente giuridica, trasformandola così in *hard law* - ed assicurando che la stessa rispetti il principio di legalità dell'imposizione.

Non vi è dubbio che il processo di interpretazione delle norme delle convenzioni internazionali in materia fiscale non possa completamente ignorare questo processo di giuridicizzazione delle norme delle convenzioni internazionali. Pertanto, ai fini in esame, sembra opportuno ritenere che, ogniqualvolta una convenzione internazionale in materia fiscale contenga una clausola formulata secondo il modello OCSE, il punto di partenza dell'analisi interpretativa sia la volontà degli Stati contraenti di fare proprio il contenuto di tale norma. L'interpretazione di questo tipo di norme convenzionali richiede, quindi, che la ricerca del significato delle espressioni contenute nella norma tenga conto della formulazione letterale delle stesse, ma al tempo stesso anche di quella interpretazione delle clausole che sembra tecnicamente corretta dalla prospettiva dell'OCSE, che la ha in sostanza concepita. A ciò si aggiunge, poi, la mancata autonomia interpretativa delle convenzioni internazionali in materia fiscale per effetto della già ricordata clausola dell'art. 3.2 del Modello OCSE.

In quanto convenzione internazionale, sembra difficile escludere in linea di principio la rilevanza dei canoni di interpretazione contenuti nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹⁵¹. Ciò è tanto più vero nella misura in cui, come si è affermato in precedenza in questo scritto, il diritto tributario deve essere considerato una branca dell'ordinamento giuridico in cui possono presentarsi problematiche specifiche, ma senza che ciò possa determinarne una peculiarità. In questo senso, se il diritto tributario è una branca

¹⁵⁰ Sul punto cfr. amplius Pistone, P., in *Soft tax coordination: a suitable path for the OECD and the EU to address the challenges of international double (non-)taxation in VAT/GST systems*, in Lang, M. et al. (eds.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD Publications, Amsterdam, 2009, p. 1165, nonché Id., *Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination*, in Weber, D. (ed.), *Traditional and alternative routes to European tax integration*, IBFD Publications, Amsterdam, 2010, pp. 97-116.

¹⁵¹ Sull'interpretazione nei rapporti tra Modello di convenzione OCSE e Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati cfr. in generale Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD Doctoral Series, n. 7, Amsterdam, 2004, nonché Melis, G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, in particolare alle pp. 587 e ss.

dell'ordinamento giuridico di uno Stato, lo sono anche le convenzioni internazionali in materia fiscale, al pari di tutte le altre convenzioni internazionali. Invero, anche in questo contesto si presentano problematiche specifiche, principalmente per effetto del fenomeno di giuridicizzazione di clausole contenute in una fonte normativa non giuridica, quale il Modello OCSE, nonché per effetto della formulazione del suo art. 3.2 e della possibile rilevanza del diritto interno degli Stati contraenti ai fini dell'interpretazione. Tuttavia, ciò renderà solo necessario tenere conto di questi due elementi al momento di effettuare l'interpretazione e nient'altro.

Le norme della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati in materia interpretativa sono essenzialmente tre. Secondo il canone generale, contenuto nell'art. 31, co. 1 “una convenzione deve essere interpretata in buona fede in conformità con il significato ordinario da attribuirsi ai termini della stessa nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e della sua finalità”. Il successivo comma 2 specifica, poi, che il contesto comprende, oltre al testo anche il suo preambolo e gli allegati, ogni accordo concluso dalle parti contraenti in occasione della conclusione della convenzione, nonché ogni altro strumento indicato da una o più parti in occasione della conclusione della convenzione ed accettato dalle altre in relazione alla convenzione stessa. Infine, al comma 3 si aggiunge che, insieme al contesto, si terrà conto di successivi accordi o prassi di carattere interpretativo, nonché di ogni regola di diritto internazionale applicabile nei rapporti tra le parti, mentre al comma 4 si precisa che sarà attribuito un significato speciale ad un termine solo quando sia possibile stabilire che tale sia stata l'intenzione delle parti.

Il canone generale impone quattro elementi ai fini dell'interpretazione, ossia (i) la rilevanza della buona fede nel ricercare (ii) il significato ordinario dei termini (iii) nel loro contesto ed (iv) alla luce dell'oggetto e della finalità della convenzione. La ricerca del significato ordinario del termine è, dunque, l'obiettivo dell'attività interpretativa, ma la stessa va calata nel contesto della convenzione, rendendo, quindi, tendenzialmente secondario ogni altro significato, ancorché giuridico o più specificamente rilevante ai fini del diritto tributario. In questo senso, seguendo le esemplificazioni fornite in precedenza, il termine “attività di impresa” in lingua italiana deve necessariamente comprendere il reddito di lavoro autonomo ai fini delle convenzioni internazionali che seguono l'attuale formulazione del modello OCSE, anche se lo stesso non sarebbe ammissibile sulla base del significato

ordinario nel diritto interno e nel diritto tributario di fonte interna. In questo senso, si percepisce che una diversa interpretazione, che attribuisse una maggiore rilevanza al diritto interno, sarebbe radicalmente in contrasto con la convenzione, in quanto quest'ultima definisce il termine. Supponiamo, però, ora di interpretare il termine attività di impresa in una convenzione che contenga ancora l'articolo 14 in tema di reddito di lavoro autonomo. L'esistenza di quella clausola dimostrerebbe come al termine di attività di impresa andrebbe riconosciuto un significato più stretto nel contesto della suddetta convenzione, tale cioè da non ricomprendere il reddito di lavoro autonomo, che, infatti, non viene regolato dall'art. 7, ma piuttosto dall'art. 14. E' ovvio che la presenza o l'assenza di quest'ultimo articolo nelle convenzioni internazionali è in sostanza una mera conseguenza della posizione assunta dall'OCSE nella versione del Modello approvata nel 2000. A partire da quest'anno, l'articolo 14 ha cominciato a diventare desueto nei negoziati che portano alla conclusione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. Ci si chiede allora come sarebbe possibile ottenere una precisa ricostruzione del contesto delle convenzioni internazionali ignorando questo importante elemento di interpretazione che proviene dal modello di convenzione OCSE e dalle dinamiche ad esso relative. Si potrebbe astrattamente affermare che la rilevanza del modello OCSE andrebbe in linea di principio esclusa, in quanto gli Stati contraenti hanno firmato una convenzione bilaterale ed è quella che concretamente conta ai fini dell'interpretazione e del rispetto del principio di legalità, e non, invece, l'insieme di clausole predisposto da gruppi di lavoro stabiliti in seno ad un'organizzazione internazionale, in cui sono preponderanti i rappresentanti delle amministrazioni finanziarie nazionali. Questa teoria non coglierebbe, però, appieno le logiche attuali delle convenzioni internazionali. E' ben vero che il modello OCSE non rappresenta un oggetto immediato dell'interpretazione o l'espressione della norma giuridica che vincola uno Stato, ma è altrettanto vero che il processo di formazione delle norme convenzionali è oggi in sostanza completamente schiacciato sulle logiche di costruzione ed aggiornamento del modello OCSE. In questo senso, anche a voler ammettere un eventuale deficit democratico del modello OCSE (risultante dal fatto che lo stesso non è approvato dagli organi depositari della volontà popolare), lo stesso sarebbe cancellato per effetto della giuridicizzazione che gli Stati attuano al momento di recepire le clausole del modello in quelle delle proprie convenzioni internazionali.

Per capire le clausole delle convenzioni internazionali in materia fiscale occorre, dunque, ricostruire il significato di quelle contenute nel modello di convenzione OCSE. Questo, dunque, non può non rappresentare un elemento indiretto di interpretazione, che rileva sia per ottenere il significato ordinario di un termine nel suo contesto, sia per comprendere appieno e tecnicamente l'oggetto e la finalità della convenzione, sia, infine, per verificare se l'interpretazione fornita da uno Stato contraente sia oggettivamente rispondente ai canoni di buona fede richiesti dalla disposizione in esame della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

Se, dunque, il modello di convenzione OCSE rappresenta un elemento rilevante per l'interpretazione delle clausole delle convenzioni internazionali in materia fiscale, ci si chiede più specificamente quale ne debba essere la precisa collocazione ai sensi della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. In linea di principio, sembra necessario riconoscere che esso vada collocato nell'ambito dell'art. 31 e della regola generale di interpretazione che il suddetto articolo contiene. Più specificamente, esso dovrebbe rilevare ai sensi del comma 2 della suddetta clausola, in quanto le parti ne hanno indubbiamente tenuto conto all'atto di concludere la convenzione.

Astrattamente, non potrebbe escludersi una rilevanza ai sensi dei successivi commi.

Tuttavia, se consideriamo il comma 3, il modello non è espressione di vere e proprie regole di diritto internazionale applicabili nei rapporti tra le parti e nemmeno può in sostanza rilevare quale espressione della prassi di carattere interpretativo se non nei casi in cui le parti contraenti abbiano inteso formulare le clausole di una convenzione secondo quelle del modello. In tali ultimi casi, però, sembra altresì necessario ritenere che l'incidenza del modello non sia più solo quella di espressione della prassi interpretativa ai sensi del comma 3, quanto piuttosto ai sensi del comma 2 come strumento indicato in occasione della conclusione della convenzione. La rilevanza ai sensi del comma 3 potrebbe, però, rilevare per quanto riguarda il commentario al modello OCSE, su cui si tornerà in seguito.

Finalmente, nemmeno il comma 4 sembra essere determinante ai fini di stabilire la rilevanza del modello nell'interpretazione delle convenzioni internazionali, posto che tale clausola serve, infatti, principalmente a stabilire la valenza del significato speciale solo quando sussistano elementi chiari per affermarne che le parti avevano inteso riconoscerlo in un determinato caso.

Sarebbe, invece, errato ritenere che il modello potesse rilevare solo in chiave secondaria, cioè quale strumento supplementare di interpretazione ai sensi dell'art. 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹⁵². Infatti, nella misura in cui il modello rappresenti – come generalmente accade – un punto di riferimento dei negoziati per concludere una convenzione internazionale contro la doppia imposizione, in quanto tale non assimilabile né ad un lavoro preparatorio, né ad una circostanza di fatto rilevante in sede di conclusione della convenzione. I lavori preparatori possono al più comprendere le bozze utilizzate durante il negoziato, che possono talvolta coincidere con le disposizioni del modello OCSE, ma non per questo implicare che il modello in quanto tale abbia una rilevanza supplementare ai fini interpretativi. Se, dunque, la clausola di una convenzione ricalca quella del modello, allora bisognerà ritenere che il modello rilevi ai fini interpretativi e non soltanto in chiave supplementare. Diversamente, se una clausola di una convenzione non corrisponde a quella del modello OCSE, si dovrà pur sempre verificare se il modello abbia svolto una qualche rilevanza in sede di conclusione della convenzione e tener conto del modello ai fini interpretativi solo quando la suddetta verifica dia esito positivo.

La rilevanza del modello ai fini interpretativi automaticamente porta con sé quella del commentario¹⁵³, che del modello rappresenta la spiegazione tecnica e che, a giudizio di chi scrive, ha contribuito notevolmente alla diffusione del modello in assenza di una corte tributaria internazionale. Del resto non avrebbe senso affermare una rilevanza del solo modello ai fini interpretativi. Infatti, se una convenzione bilaterale recepisce le clausole del modello, le clausole delle due convenzioni saranno identiche e, dunque, nessun elemento aggiuntivo ai fini interpretativi potrà emergere.

Affermare la rilevanza del commentario unitamente a quella del modello OCSE ai fini dell'interpretazione delle convenzioni internazionali che ricalcano il modello stesso è, però, molto più semplice in linea di principio di quanto non lo sia in concreto. E' necessario approfondire la tematica onde fornire una risposta più precisa all'interrogativo che si pone in relazione alla valenza del commentario ai fini della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

¹⁵² Secondo tale clausola si può fare uso di strumenti supplementari di interpretazione, fra cui i lavori preparatori e le circostanze di fatto rilevanti all'atto della conclusione al fine di confermare il significato che risulta dall'applicazione dell'art. 31 o di determinarne il significato che si otterrebbe quando dall'applicazione del suddetto articolo lo stesso significato rimarrebbe ambiguo od oscuro o condurrebbe a risultati manifestamente assurdi o irragionevoli.

¹⁵³ Sul punto cfr. Ault, H.J., *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Intertax*, 1994, p. 144 ss.

Si potrebbe in astratto sostenere che se il modello rileva ai sensi dell'art. 31 CVDT, il commentario potrebbe rilevare ai sensi dell'art. 32, cioè solo al fine di risolvere problemi e dubbi interpretativi. Tuttavia, per almeno vari ordini di ragioni, sembra opportuno non condividere questa impostazione. In primo luogo, l'interpretazione del modello non può essere separata da quella del suo commentario in ragione della funzione di spiegazione tecnica delle clausole che è propria del commentario stesso.

Inoltre, il commentario potrebbe essere inteso quale espressione della prassi interpretativa condivisa dagli Stati membri dell'OCSE al momento di determinare quale sia l'interpretazione tecnicamente meglio corrispondente alle finalità di un determinato articolo ed alle ragioni per cui i suddetti Stati ritengono preferibile contrastare la doppia imposizione internazionale limitando l'esercizio della propria potestà impositiva secondo le disposizioni del suddetto articolo. In questo senso, il commentario potrebbe indirettamente rilevare ai sensi dell'art. 31, co. 3, lett. a) e b) della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

In terzo luogo, poi, sembra importante ricordare che, nel corso dell'ultimo ventennio, l'OCSE si è sforzata di assicurare stabilità nel tempo alle clausole del suo modello, così da rafforzarne la capacità di trovare diffusione tra le convenzioni internazionali e di fungere da soft standard per lo sviluppo di un diritto tributario delle convenzioni internazionali. Nell'ambito di questa strategia, l'OCSE privilegia i cambiamenti al commentario, che occorrono ormai alquanto di frequente. In questo senso, ad esempio, se non si riconoscesse la rilevanza del Commentario ai sensi dell'art. 31, si perderebbe la possibilità di ricostruire la nozione di beneficiario effettivo ai fini degli artt. 10, 11 e 12 del Modello OCSE, che troviamo chiarita nel commentario¹⁵⁴ e non, invece, propriamente definita nei suddetti articoli del Modello.

Per effetto delle continue modifiche del commentario e della tendenziale stabilità del modello, si pone un nuovo problema di tipo interpretativo, se cioè una modifica al commentario apportata successivamente alla conclusione di una convenzione bilaterale rilevi ai fini dell'interpretazione delle clausole in quest'ultima contenute. Tradizionalmente, si sono scontrate due tendenze in dottrina, generalmente indicate come teoria statica e

¹⁵⁴ Cfr. OCSE, Commentario all'art. 10, para. 12, in particolare alla terza frase, in cui si indica che il termine beneficiario effettivo non va inteso tecnicamente in un senso stretto, ma piuttosto deve essere considerato nel suo contesto ed alla luce dell'oggetto e delle finalità della convenzione, ivi compresa la necessità di evitare la doppia imposizione e prevenire l'evasione e l'elusione fiscale.

dinamica dell'interpretazione delle convenzioni internazionali. Mentre l'OCSE sostiene la seconda, affermando che i chiarimenti successivamente aggiunti nel commentario servono a consentire una più precisa applicazione delle disposizioni del modello e che, quindi, devono essere presi in considerazione anche ai fini delle convenzioni bilaterali concluse in precedenza, la prima teoria sembra maggiormente in grado di salvaguardare il significato del modello disponibile alle parti contraenti nel momento in cui si è formata la loro volontà, assicurando un più forte rispetto del principio di legalità attuato con le fasi di conclusione della convenzione fino alla sua ratifica da parte dell'organo depositario della volontà popolare. In realtà, nessuna di queste due teorie sembra integralmente in grado di cogliere nel segno. Infatti, le modifiche a livello interpretativo servono ad assicurare una più corretta applicazione della convenzione stessa. Tuttavia, questa linea di argomentazione perde la sua efficacia nel momento in cui le modifiche al commentario hanno carattere sostanzialmente innovativo e non più interpretativo. In tali casi, infatti, non si determinerebbe più un effetto di chiarimento di una norma, ma piuttosto di ampliamento dell'ambito applicativo, che, almeno nell'ordinamento tributario italiano, sarebbero incompatibili con il principio di legalità. Sembra, invece, corretto riconoscere dei meriti alla teoria dinamica dell'interpretazione nella misura in cui essa sia applicata per chiarire il significato di disposizioni contenute nel modello di convenzione.

Se a questo punto è chiaro che il modello di convenzione OCSE ed il suo commentario possono rappresentare degli strumenti rilevanti ai sensi dell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati nei termini sopra descritti, si pone ora il problema di verificare se sia necessario giungere a conclusioni diverse quando entrambi gli Stati contraenti non siano membri dell'OCSE. In altri termini, occorre chiedersi se il modello OCSE espliciti una rilevanza interpretativa solo nei confronti dei suoi Stati membri. In linea di principio, la questione è in questi termini mal posta, visto che il modello OCSE non ha di per sé efficacia vincolante ai fini interpretativi e che acquista la sua funzione di strumento rilevante ai fini dell'interpretazione delle convenzioni solo quando le parti contraenti liberamente scelgono di formulare una o più clausole della convenzione bilaterale secondo gli schemi del modello stesso. In questi termini, indipendentemente da ogni altra considerazione che abbia potuto spingerli a seguire la formulazione del modello, quando una clausola convenzionale rispecchia la corrispondente disposizione del modello, allora

dovremo ritenere che si è realizzato quel fatto presupposto perché il modello svolga la sua funzione di ausilio all'interpretazione. In questo senso, non rileva, dunque, che si tratti di uno Stato membro dell'OCSE o meno, visto che la rilevanza del modello ai fini interpretativi attiene alla sua capacità di consentire il corretto svolgimento dell'attività ermeneutica e ricostruire il significato ordinario del termine della convenzione nel suo contesto ed alla luce del suo oggetto e della sua finalità.

La rilevanza del modello di convenzione OCSE e del suo commentario ai sensi del canone generale di interpretazione fin qui sostenuta non deve però indurre ad attribuire un valore assoluto ad entrambi gli elementi. Essi, infatti, rappresentano un elemento tecnicamente affidabile ed importante di cui l'operatore del diritto dovrà tenere conto al momento di interpretare ed applicare la norma della convenzione internazionale al caso di specie. Tuttavia, ben potrà l'interprete discostarsi da tale interpretazione quando ciò sia opportuno sulla base di altri elementi ermeneutici rilevanti, ma altresì quando ritenga che gli elementi provenienti dal modello di convenzione OCSE siano non condivisibili da un punto di vista tecnico e concettuale, anche alla luce dei principi giuridici dell'ordinamento. In tal caso, si tratterà di ponderare tali elementi all'interno del sistema giuridico e verificare quale tra gli stessi sia da ritenere prevalente ai fini della determinazione del significato della norma e delle ripercussioni che la stessa potrà determinare sulla normativa tributaria di fonte interna.

Avendo, dunque, acclarato e qualificato specificamente la rilevanza del modello di convenzione OCSE ai fini dell'interpretazione in relazione alla convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, occorre ora chiedersi se la formulazione dell'art. 3.2 del modello di convenzione OCSE possa rappresentare un elemento di specialità in grado di limitare l'applicazione dei canoni ermeneutici fin qui illustrati. Già in precedenza si è illustrato che l'articolo 3.2 consente la rilevanza del diritto interno ai fini dell'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione nella misura in cui un termine non sia definito dalla convenzione ed il contesto non richieda altrimenti. Secondo quanto si è ritenuto preferibile per le ragioni in precedenza indicate, questa clausola va interpretata nel senso che il diritto di fonte interna degli Stati contraenti rilevi in via residuale, dunque, solo quando non sia possibile ricavare il significato del termine de quo in base alla convenzione.

Occorre ora analizzare la questione con maggiore precisione. In primo luogo, seguendo questa impostazione, se un termine non è definito dalla convenzione, la via dell'interpretazione secondo il diritto interno si apre solo nella misura in cui non sia possibile ricostruire il significato del termine da elementi rinvenibili all'interno della convenzione stessa. Pertanto, anche quando non vi è una definizione nella convenzione, bisognerà prima cercare elementi interpretativi nella convenzione stessa e, poi, solo nel caso in cui tale ricerca abbia un esito negativo od insufficiente, ricorrere al diritto interno. Ciò significa, però, che anche gli elementi utili per l'interpretazione debbano essere ricercati nella convenzione al di fuori della definizione, onde verificare se tali elementi possano contribuire a perfezionarne la portata o l'ambito applicativo in senso restrittivo od estensivo.

Questa linea di argomentazione privilegia, dunque, un'interpretazione autonoma dei termini convenzionali ed invero il suo fondamento sembra acquisire progressivamente importanza tenuto conto della crescita di un corpus interpretativo nella dottrina e giurisprudenza tributaria sulle convenzioni internazionali. A ben guardare, infatti, nella misura in cui il modello OCSE sia la fonte di ispirazione delle convenzioni internazionali esso rappresenta altresì il *trait-d'union* tra tutte le convenzioni bilaterali che ne accolgono le clausole. Pertanto, non potrebbe negarsi che anche le sentenze straniere che interpretano autonomamente i termini di una convenzione, dunque senza fondare l'interpretazione sulla base di elementi rinvenibili sul diritto interno di uno Stato contraente, potrebbero indirettamente acquisire una rilevanza quali espressione materiale dell'interpretazione delle clausole del modello OCSE e quindi anche delle convenzioni internazionali diverse da quelle che una data sentenza specificamente interpreta. Ovviamente, tale rilevanza sussiste solo nella misura in cui la sentenza sia in grado di esprimere correttamente l'interpretazione che corrisponde a quella tecnicamente appropriata secondo il modello OCSE. A prima vista, questa impostazione potrebbe sembrare completamente distante dai tradizionali canoni di interpretazione, che impongono all'operatore del diritto di interpretare la norma nel suo contesto giuridico e fattuale, dunque, all'interno del proprio ordinamento. Tuttavia, è proprio il fenomeno di pluralismo giuridico nel contesto della globalizzazione del diritto a generare nuove dimensioni per il diritto tributario internazionale. Ed in merito alla rilevanza delle sentenze straniere alle condizioni sopra indicate sembra ormai giunto il

momento di affermare che questo possa contribuire al formarsi di una prassi interpretativa omogenea in merito alle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione che seguono il modello OCSE, come dimostrano ormai i sempre più frequenti riferimenti nella prassi¹⁵⁵. Analogo rilievo deve essere attribuito all'interpretazione fornita dalle amministrazioni finanziarie nell'ambito di procedure amichevoli o, comunque, resa pubblica nell'ambito di circolari interpretative, ovviamente per la sola parte che riguarda i punti di diritto relativi all'applicazione delle convenzioni. Secondo diverse modalità, entrambe le interpretazioni potrebbero, infatti, rilevare ai sensi dell'art. 31, co. 3, lett. a) e b) della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati come espressioni della prassi interpretativa comune o quantomeno resa pubblica tra gli Stati contraenti.

Peraltro, sembra corretto ritenere che anche quando la convenzione contenga una definizione, la corretta interpretazione dell'art. 3.2 non renda questa norma del tutto irrilevante, dato che occorre comprendere la portata della definizione contenuta nella convenzione al fine di determinare se effettivamente una fattispecie concreta possa essere oggetto di sussunzione nell'ambito che è proprio della definizione convenzionale. Nella misura in cui questa operazione dia esito negativo, allora bisognerà ritenere che l'applicazione dell'art. 3.2 comporti la necessità di trovare prima ulteriori elementi interpretativi all'interno della convenzione e, successivamente, procedere sulla via del diritto interno, privilegiando il significato ottenibile dal diritto tributario su quello che un determinato termine può avere nella disciplina generale nel suddetto ordinamento giuridico.

A questo punto occorre chiedersi se l'esistenza dell'art. 3.2 nel Modello di Convenzione OCSE possa giustificare un'alterazione dei normali criteri di interpretazione delle convenzioni internazionali risultanti dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Confrontando le formulazioni del suddetto articolo del modello OCSE con l'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, emerge che entrambi gli articoli mirano a consentire di focalizzare l'interpretazione della disposizione tenendo conto del suo significato ordinario nel contesto della stessa. L'art. 3.2 del Modello OCSE ammette, poi, in via residuale l'interpretazione secondo il diritto interno per i termini non definiti dalla

¹⁵⁵ Al riguardo basti pensare alla rilevanza assunta a livello interpretativo da alcune sentenze, come ad esempio, quelle sui casi *Indofood* e *Prévost Car* in tema di beneficiario effettivo, al fine di determinare un significato comune per l'espressione 'beneficiario effettivo' nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

convenzione, mentre l'art. 31 CVDT sottolinea specificamente la rilevanza ai fini interpretativi dell'oggetto e delle finalità della convenzione. Non si tratta di una divergenza, ma occorre considerare che, seguendo l'impostazione metodologica e concettuale proposta in questo scritto, i criteri indicati dall'art. 31 CVDT si considerano applicabili alle convenzioni internazionali anche quando abbiano oggetto la materia fiscale e siano oggetto di norme specifiche derivate dal Modello OCSE. Quest'ultime, infatti, saranno mere specificazioni dei principi generali nell'ambito della doppia imposizione. Ciò comporta significative conseguenze ai fini della rilevanza dell'obbligo di interpretare le convenzioni in buona fede e tenendo conto dell'oggetto e delle finalità. Pertanto, le convenzioni internazionali dovranno seguire i canoni generali della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati e successivamente tenere conto della possibilità di ricercare il significato del termine da interpretare anche nella normativa di fonte interna di ciascuno Stato contraente, nella misura in cui non siano rinvenibili sufficienti elementi defnitori nella convenzione stessa.

L'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo nella mediazione per le controversie civili e commerciali

di Caterina Verrigni

Abstract:

Legislator provided for some tax relief, concerning, in particular, a total tax exemption from stamp duty for acts and documents of the procedure and a partial tax exemption from the registration tax for the final agreement. The ratio of such tax rules is to encourage the conciliatory procedure, reducing the disputes, according with the aim of the legal framework to incentive the conciliation of disputes in civil and commercial matters relating to available rights.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'esenzione prevista dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione. – 3. L'esenzione parziale ex art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di registro. – 4. *Segue:* natura giuridica dell'accordo di conciliazione e problematiche applicative. – 5. *Segue:* il criterio di valutazione della base imponibile per la parte eccedente la soglia di esenzione. – 6. Conclusioni.

1.Introduzione.

Il D.Lgs. 4.3.2010, n. 28, nel disciplinare l'intera procedura conciliativa¹⁵⁶ ha previsto alcune agevolazioni di carattere fiscale che riguardano l'applicazione dell'imposta di bollo (art. 17, 2 co.); dell'imposta di registro (art. 17, 3 co.); il riconoscimento di un credito d'imposta ai fini IRPEF e IRES sulle indennità corrisposte all'organismo di conciliazione (art. 20). Così statuendo, il Legislatore, da un lato, ha cercato di contenere gli oneri derivanti da un utilizzo

¹⁵⁶ Per i profili generali della mediazione v.: AA.VV., *La mediazione civile*, a cura di Ruscetta – Caradonna - Novelli, Milano, 2011; AA. VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di Bove, Padova, 2011; AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, a cura di Castagnola - Delfini, Padova, 2010.

in sede giudiziaria del verbale di conciliazione e, dall'altro, ha previsto un contributo alle spese della procedura attraverso il credito d'imposta.

Prima di esaminare la specifica disciplina riguardante le esenzioni in tema di imposta di bollo e di registro, è opportuno precisare, che le agevolazioni previste dal D.Lgs. n. 28/2010, possono essere utilizzate solo da coloro che concludono i procedimenti di mediazione presso gli organismi di conciliazione iscritti nell'apposito registro istituito presso il Ministero della Giustizia e che si avvalgono di mediatori abilitati a svolgere tale incarico, indicati nell'elenco dell'ente prescelto.

I procedimenti di mediazione gestiti da strutture non accreditate o svolte in forma privata, hanno valore di contratto il quale sarà tassato secondo il regime proprio del singolo atto, sia ai fini delle imposte sul reddito (per ciò che riguarda il compenso del mediatore), sia ai fini delle imposte indirette (bollo, imposta di registro)¹⁵⁷.

La *ratio* delle suindicate norme è quella di favorire i meccanismi conciliativi, deflazionando il contenzioso, coerentemente con lo spirito che guida l'intera disciplina volta alla incentivazione, attraverso vari strumenti, della mediazione finalizzata alla conciliazione, con riferimento alle controversie in materia civile e commerciale relative a diritti disponibili. L'orientamento del Legislatore verso un favore generalizzato per le conciliazioni stragiudiziali si ravvisa sia, in strumenti che si concretizzano in un vero e proprio scoraggiamento alla prosecuzione della lite (apprezzamento da parte del giudice della mancata partecipazione, senza giustificato motivo, al procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 116, 2 co., c.p.c.; ex art. 8, 5 co., D.Lgs. n. 28/2010; ripetizione delle spese processuali e condanna alle stesse, secondo il meccanismo contemplato dall'art. 13, D.Lgs. cit.), sia in esplicite forme di incentivazione quali quelle fiscali la cui finalità di deflazione del contenzioso è ulteriormente accresciuta dall'intenso sovraccarico di lavoro degli uffici giudiziari.

Infine, va ricordato che, se certamente le disposizioni di carattere fiscale costituiscono un indubbio stimolo per il ricorso al procedimento di mediazione, il Legislatore, con il D.Lgs. n. 28/2010, ha osato ancora di più al fine di diffondere la cultura conciliativa e di rendere maggiormente agevole e consapevole, da parte dei litiganti, l'accesso al procedimento di

¹⁵⁷ In argomento, cfr. CINIEMI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010, 16 ss.

mediazione, prevedendo all'art. 4, D.Lgs. cit., il dovere di informativa che deve essere adempiuto dall'avvocato al momento del conferimento dell'incarico e che riguarda anche le agevolazioni fiscali di cui agli artt. 17 e 20.

2. L'esenzione prevista dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione.

Passando ad esaminare il contenuto delle disposizioni sopra richiamate, l'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010, prevede innanzitutto un'esenzione totale dall'imposta di bollo, nonché da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura per tutti gli atti, documenti e provvedimenti concernenti il procedimento di mediazione.

L'agevolazione riguarda essenzialmente l'imposta di bollo di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642, che dunque non va assolta sugli atti e documenti del procedimento di mediazione (la misura fissa è pari a Euro 14,62). Mentre il riferimento a spese o diritti di qualsiasi natura pare privo di concreto significato, visto che l'esenzione deve avere carattere tributario e quindi non può riguardare esborsi che non abbiano tale natura.

Si potrebbe, a prima vista, avere qualche dubbio in merito alla esatta estensione dell'agevolazione, in particolare se possano beneficiarne atti che sono in qualche modo connessi al procedimento di mediazione, per esempio quelli successivi alla omologazione del verbale e quindi relativi alla esecuzione fondata sullo stesso e, ancor prima, alla ipoteca giudiziale che può essere iscritta a norma dell'art. 12, D.Lgs. n. 28/2010.

Tuttavia, si può ritenere che tali atti non fruiscono dell'esenzione perché la stessa è riferita espressamente agli atti relativi al procedimento che ci occupa¹⁵⁸.

L'applicazione di questa esenzione conduce all'ulteriore conseguenza per cui gli atti del procedimento di mediazione non sono assoggettati neppure al versamento del contributo unificato di iscrizione a ruolo di cui al D.Lgs. 30.5.2002, n. 115 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di giustizia)¹⁵⁹.

¹⁵⁸ In questo senso depone, a contrario, anche la sentenza della Corte Costituzionale 6.7.2001, n. 227 (in *Inform. Prev.* 2002, 784 ss., con nota di PASUT, *Una lettura della sentenza della Corte Costituzionale n. 227/2001 tra logica e diritto*) in merito alla più ampia esenzione prevista in materia di lavoro, che è legata alla situazione sostanziale dedotta in giudizio

¹⁵⁹ Il contributo unificato si identifica come un'entrata pubblica che si applica, secondo un principio di alternatività, rispetto all'imposta di bollo. Peraltro, l'esclusione dal campo di applicazione del contributo unificato non comporta, automaticamente, l'assoggettamento all'imposta di bollo: esistono, infatti, taluni

Nel caso di specie si assiste ad una inversione di tendenza dell'orientamento del Legislatore nel settore dell'amministrazione della giustizia rispetto a quanto stabilito in altre ipotesi di esecuzione delle ADR (quali ad esempio i procedimenti arbitrali), per le quali vale il principio generale di applicazione agli atti dell'imposta di bollo¹⁶⁰. Tuttavia, è opportuno precisare che già il D.P.R. n. 115/2002, aveva previsto un'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti del processo penale e dei processi in cui è dovuto il contributo unificato.

In linea generale, l'imposta di bollo grava sulla formazione e, in alcuni casi, sull'uso degli atti, documenti e registri individuati nella tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972¹⁶¹.

L'imposta poggia su un peculiare meccanismo applicativo, dato che essa non viene corrisposta allo Stato mediante versamento diretto, bensì attraverso il pagamento ad intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate, i quali rilasciano appositi "contrassegni" [art. 3, 1 co., lettera a), D.P.R. n. 642/1972].

Il D.P.R. n. 642/1972 è corredato anche da una tabella contenente l'elenco degli atti, documenti e registri <<esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto>>¹⁶².

Sulla base dell'art. 6, D.P.R. cit., è possibile configurare l'esistenza di un principio di alternatività tra Iva e imposta di bollo, in quanto la disposizione citata sancisce l'esenzione

atti e provvedimenti per i quali il Legislatore ha previsto l'esenzione da imposizione, sia ai fini dell'imposta di bollo, sia ai fini del contributo unificato come accade, ad esempio, per gli atti e i provvedimenti relativi al processo penale. Quanto alla natura tributaria del contributo in esame, v.: Corte cost. 11.2.2005, n. 73 e Cass. SU., ord. 15.6.2009, n. 13894, in banca dati *fisconline*. Per alcuni riferimenti bibliografici sul tema, cfr.: MALAGU', *Una nuova imposizione sulla giustizia: il contributo unificato d'iscrizione a ruolo*, in *Boll. trib.*, 2000, 885 ss.; PERRUCCI, *Incongruenze del contributo giudiziario unificato*, in *Boll. trib.*, 2002, 405 ss.; BECCALLI, *Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Le novità del nuovo regime in vigore dal 1° marzo 2002 tra recente normativa (D.L. n. 8 dell'11 marzo 2002) e prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 21/E e risoluzione n. 60/E entrambe del 27 febbraio 2002)*, in *Fisco*, 2002, 2087 ss.; BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 839 ss.

¹⁶⁰ Diversamente, alcuni Tribunali italiani (Genova, Fermo), applicano alla procedura arbitrale il contributo unificato in luogo dell'imposta di bollo.

¹⁶¹ Per i riferimenti essenziali in tema di imposta di bollo cfr.: D'AMATI, *Bollo (imposta di)*, in *Nov. dig. it.*, app., I, 863 ss.; Id., *Bollo (imposta di)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., II, 1987, 255; COCO, *Bollo (imposta di)*, *Enc. giur.*, V, 1988. Sulle origini dell'imposta v.: PURI, *L'imposta di bollo*, in Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 997 ss.; BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 832 ss.

¹⁶² Tra questi è opportuno richiamare, per la stretta attinenza con la disciplina tributaria: gli atti del procedimento di accertamento e di riscossione di qualsiasi tributo, le dichiarazioni, gli atti, i documenti e le copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, le copie dei ricorsi, delle memorie e degli altri atti del procedimento depositati presso le Commissioni tributarie, le istanze di rimborso e di sospensione del pagamento di qualsiasi tributo, nonché i documenti allegati alle istanze medesime.

dal bollo per le fatture che riguardino il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto¹⁶³.

A questo punto è necessario chiarire in cosa possono consistere gli atti, i provvedimenti nonché i documenti del procedimento di mediazione menzionati dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010. Con i primi non può che farsi riferimento alla domanda di conciliazione, all'adesione di controparte, a tutte le eventuali memorie depositate dalle parti, allegare alla modulistica, come pure alla eventuale proposta formulata dal mediatore nelle ipotesi di cui all'art. 11, D.Lgs. cit., e alle diverse tipologie di verbali riguardanti il procedimento; tutti i predetti atti non richiedono formalità (quindi, possono essere redatti in carta libera). È questo un aspetto del procedimento che fa eco al generale principio, voluto fortemente dal Legislatore, di rendere il "percorso della mediazione" informale, caratterizzato da una procedura semplice, economica e rapida.

Nei documenti va certamente annoverato ogni scritto negoziale, come pure le attestazioni, le dichiarazioni, le quietanze e le relazioni, che le parti abbiano inteso utilizzare nell'ambito della procedura. Tra i provvedimenti soggetti ad esenzione, dovrebbe essere incluso il decreto di omologazione del verbale di conciliazione emesso dal Presidente del Tribunale la cui stretta connessione con il procedimento di mediazione appare evidente, stante, peraltro, quanto previsto dall'art. 12, D.Lgs. cit., (Efficacia esecutiva ed esecuzione).

Tuttavia, se si opta per una interpretazione restrittiva del dettato normativo ed in particolare dell'inciso <<provvedimenti relativi al procedimento di mediazione>> - laddove l'art.1, D.Lgs. n. 28/2010, definisce quale (procedura di) "mediazione" <<l'attività svolta dal terzo imparziale [...] finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole [...], sia nella formulazione di una proposta [...]>> ed in ragione del combinato disposto di cui agli artt. 6, 1 co., e 11, 1 e 4 co., D.Lgs. cit., secondo i quali il procedimento debba concludersi entro quattro mesi dalla proposizione della domanda con un accordo ovvero con un verbale che dia atto della mancata conciliazione – ne consegue che l'omologa sconta l'imposta di bollo ai sensi dell'art. 20, Tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972¹⁶⁴.

¹⁶³ Su tale profilo v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2009, 339.

¹⁶⁴ In concreto, gli atti e i documenti prodotti durante il procedimento di mediazione (domanda di mediazione, proposta di conciliazione, accettazione o rifiuto della proposta, verbale di conciliazione, ecc.) rientrano nella tipologia di atti indicati nell'art. 20 della Tariffa, cit, quali <<atti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali civili e amministrativi>> e degli <<atti e provvedimenti arbitrari>>, per cui in mancanza dell'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010, sarebbero tassati, ai fini dell'imposta di bollo secondo i

L'art. 17, D.Lgs. n. 28/2010, prevede, inoltre, l'esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, stabilendo dunque, in caso di "uso" della documentazione relativa al procedimento di mediazione, che la parte sia esentata non solo dall'imposta di bollo ma anche da tutte le eventuali spese e diritti¹⁶⁵.

Il contenuto di tale previsione è rafforzata dall'inciso "di qualsiasi specie e natura" con il quale il legislatore ha inteso escludere per gli organismi che gestiscono le procedure di mediazione di richiedere rimborsi o pagamenti ulteriori rispetto agli specifici compensi previsti dall'art. 17, 4 co., D.Lgs. n. 28/2010.

3. L'esenzione parziale ex art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di registro.

A differenza dell'esenzione (totale) appena esaminata, quella prevista in tema di imposta di registro dal terzo comma dell'art. 17, del D.Lgs. n. 28/2010, che rappresenta la forma più apprezzabile di agevolazione, ha carattere parziale e riguarda specificamente il verbale di accordo¹⁶⁶.

La legge lo dichiara "esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro [a tanto essendo stato ridotto l'importo di Euro 51.646 originariamente previsto dallo schema di decreto] precisando che l'imposta è dovuta per la eventuale parte eccedente.

L'esenzione parziale dall'imposta di registro, quale incentivo volto ad indurre le parti a conciliare stragiudizialmente le liti, non rappresenta una novità nel nostro ordinamento¹⁶⁷.

criteri previsti dall'art. 20 cit. Aderisce a tale ricostruzione: RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, in AA.VV., *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, a cura di Martino, Bari, 2011, 83; MARUCCI, *Commento all'art. 17, D.Lgs. n. 28/2010*, in AA. VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., 353; COREA, *Il regime tributario della mediazione*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione nel nuovo processo civile*, a cura di Sassani – Santagata, Roma, 2010, 69.

¹⁶⁵ Non saranno quindi soggetti ad imposta di bollo, né a qualsiasi altro tipo di "diritto di segreteria", l'istanza di mediazione, l'adesione alla mediazione, la proposta di mediazione del conciliatore, il verbale di conciliazione e pare di poter asserire, anche eventuali copie del verbale; né tantomeno sarà soggetta ad imposta di bollo la nomina o l'accettazione dell'incarico che l'Organismo di conciliazione conferisce al mediatore. In generale, qualsiasi atto prodotto durante l'intero procedimento dagli attori coinvolti non graverà di tale imposta. Per ulteriori considerazioni v.: DI RENZO, *I profili economico – fiscali della mediazione civile e commerciale: raffronto tra spese processuali e agevolazioni fiscali*, in *Innovazione e diritto*, 2010, 97 ss.

¹⁶⁶ SILLA, *Forme di mediazione, verbale di accordo e di fallita conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2011, 778.

¹⁶⁷ MICARELLI – D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. trib.*, 2011, 821 ss.; RICHIUSA – ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, ibidem, 2011, 1733 ss.

Invero, un'esperienza risalente nel tempo che fornisce un esempio della predetta tendenza la si riscontra nell'art. 13 della L. 22.7.1997, n. 276, recante disposizioni per la definizione del contenzioso civile pendente mediante l'istituzione delle sezioni stralcio dei tribunali ordinari¹⁶⁸. Ugualmente, nell'art. 9, 9 co., L. 23.12.1999, n. 488, in materia di contributo unificato, si prevede che «sono esenti da imposta di registro i verbali di conciliazione di valore non superiore a cento milioni»¹⁶⁹. Ed ancora, l'art. 696-*bis* c.p.c., stabilisce che il consulente, prima del deposito della relazione, tenta, ove possibile, la conciliazione delle parti, formando nell'ipotesi di esito positivo, un verbale di conciliazione che «è esente dall'imposta di registro».

Inoltre, l'esenzione del verbale di accordo prevista dall'art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, è analoga a quanto già previamente stabilito dalla disciplina della conciliazione societaria, la scelta del Legislatore è stata quella di prevedere un'esenzione solo parziale, essendo stata fissata quale soglia di valore imponibile Euro 50.000,00, limite oltre il quale si rende necessario calcolare l'imposta dovuta (rispetto alla disciplina contenuta nella conciliazione societaria – art. 39, 2 co., D.Lgs. 17.1.2003, n. 5 - il D.Lgs. n. 28/2010 ha innalzato il valore oggetto di esenzione da 25.000 a 50.000 euro, al fine di uniformare la disciplina della mediazione stragiudiziale a quella esperita in sede giudiziale)¹⁷⁰.

Per effetto della norma agevolativa il verbale di valore non superiore al tetto di 50.000 euro è completamente esente da imposta e quindi, si ritiene, non soggetto in via assoluta alla registrazione (neppure in misura fissa: atteso che non vi è più spazio in materia di registro per distinguere sul piano giuridico tra imposta [proporzionale] e tassa [fissa], unica essendo l'imposta, nella specie oggetto di esenzione sul valore di 50.000).

Il verbale di valore superiore deve invece essere registrato e sconta l'imposta ma, la base imponibile deve essere abbattuta dell'importo di Euro 50.000 (sicchè, per esempio, se il

¹⁶⁸ L'ultimo comma dell'art. 13 cit., prevedeva testualmente: «Il verbale di conciliazione, nelle cause pendenti anche in istruttoria alla data del 30 aprile 1995, è esente dall'imposta di registro quando il valore non supera i cinquanta milioni. Oltre tale limite l'imposta di registro è ridotta della metà».

¹⁶⁹ Ris. 6.8.2009, n. 206/E, in *Bigunico*.

¹⁷⁰ La disposizione appare chiara ed ha il pregio di aver superato la delicata questione interpretativa che riguardò l'esenzione in materia societaria, in cui non si specificò che l'imposta sarebbe stata dovuta per l'eventuale eccedenza ai 25.000,00 Euro. Si discuteva se superando il limite quantitativo fissato dalla legge speciale, l'imposta di registro dovesse applicarsi all'intera base imponibile risultante dall'accordo, oppure se quest'ultima dovesse essere decurtata del valore di 25.000,00 Euro. In argomento cfr.: DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicistici e riflessi sul processo ordinario*, in *Giur. it.*, 2004, 449.

valore del verbale di accordo è di Euro 60.000 l'aliquota, determinata secondo le regole generali, si applicherà soltanto ad Euro 10.000).

Per ciò che concerne il criterio di determinazione della base imponibile e il presupposto, differentemente dall'imposta di bollo, che assoggetta a tassazione l'atto in quanto documento, l'imposta di registro – disciplinata dal Testo unico approvato con D.P.R. 26.4.1986, n. 131 – assoggetta a tassazione tutti gli atti scritti a contenuto economico, <<secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente>> (art. 20, TUR)¹⁷¹.

Per comprendere meglio la natura dell'esenzione di cui ci stiamo occupando, è opportuno verificare se il verbale di accordo, che è l'atto conclusivo del procedimento di mediazione, in mancanza della norma agevolativa, sarebbe stato assoggettato ad imposta di registro.

4. Segue: natura giuridica dell'accordo di conciliazione e problematiche applicative.

In linea generale, sono soggetti a registrazione ex art. 2, TUR, gli atti indicati nella Tariffa allegata, se formati per iscritto nel territorio dello Stato (contratti, verbali, operazioni riguardanti società o enti) o formati all'estero¹⁷².

Gli atti da registrarsi in termine fisso sono quelli per i quali vi è l'obbligo di richiederne la registrazione entro venti giorni dalla redazione che hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (contratti, verbali, operazioni societarie, atti formati all'estero).

¹⁷¹ L'imposta di registro è definita solitamente come imposta sui trasferimenti della ricchezza. Tale definizione ne coglie un aspetto economico saliente. Si tratta, però, di una imposta che ha un campo di applicazione che va al di là dei trasferimenti, in quanto sono soggetti ad imposta di registro anche gli atti non traslativi, purchè abbiano contenuto economico. L'attuale assetto del tributo è il risultato di una complessa e lunga evoluzione. Esso fa parte dei tributi collegati alla conservazione e alla pubblicità degli atti, aventi come presupposto la prestazione di un servizio rappresentato dalla registrazione (tassa dovuta in misura fissa); o atti a contenuto economico (contratto, sentenza) assunti dal Legislatore come indici di capacità contributiva. Per quanto concerne gli aspetti generali del tributo con riferimento alla disciplina introdotta dal D.P.R. n. 131/1986, v.: BERLIRI, *Caratteri e innovazioni del testo unico sulle imposte di registro*, in *Leggi civili*, 1986, 1175; D'AMATI, *Introduzione alla imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 3 ss.; Id., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989; SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, 1988, 533 ss.

¹⁷² La norma individua gli atti e le operazioni per i quali sussiste l'obbligo di procedere alla registrazione. In tal modo la categoria degli atti soggetti a registrazione viene distinta da quella degli atti volontariamente registrati. Per "atto" deve intendersi non il documento nella sua materialità, quanto piuttosto le disposizioni ivi contenute funzionalmente connesse alla produzione di un effetto giuridico sussumibile tra quelli considerati nella tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986. In argomento v.: V. UCKMAR – DOMINICI, *Registro (Imposta di)*, in *App. Nov. Dig.*, 1986, 550; D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 73.

Gli atti da registrarsi in caso d'uso sono quelli la cui registrazione è subordinata all'uso dell'atto a fini amministrativi, ossia la sua produzione in un procedimento amministrativo (contratti conclusi mediante corrispondenza, scritture private non autenticate relative ad operazioni soggette ad Iva).

Per il verbale di accordo problemi particolari si pongono con riguardo alle modalità e ai termini per la registrazione.

Occorre innanzitutto distinguere tra verbale di accordo (il solo atto cui si riferisce l'esenzione parziale) e decreto di omologazione, tenendo presente che l'omologa (art. 12, D.Lgs. n. 28/2010) è prevista solo come un'eventualità prodromica all'esecuzione o all'iscrizione di ipoteca giudiziale, e quindi non deve necessariamente essere richiesta.

Ebbene, se così è, il verbale di accordo di valore superiore a 50.000 Euro, se rientra tra quelli soggetti a registrazione in termine fisso, deve essere registrato nell'ordinario termine di venti giorni anche se non se ne chiede l'omologazione (art. 13, D.P.R. n. 131/1986). Il decreto di omologazione del Presidente del Tribunale è poi soggetto, come atto giudiziario, all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 8 della tariffa – parte I.

A questo punto si tratta di individuare in quale categoria di atti è riconducibile il verbale di accordo, posto che l'art. 20, D.P.R. n. 131/1986 – norma fondamentale ai fini dell'applicazione dell'imposta - prevede che "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"¹⁷³.

Il verbale di conciliazione rappresenta l'atto che chiude il procedimento di mediazione, che il mediatore deve redigere una volta raggiunto l'accordo tra le parti, amichevolmente o aderendo alla proposta di conciliazione, e al quale deve allegare il testo dell'accordo medesimo.

L'accordo raggiunto, sia in via spontanea, sia per adesione alla proposta formulata dal mediatore, trasfuso nel verbale di conciliazione, può certamente inserirsi nell'ambito del contratto liberamente voluto dalle parti (artt. 1321 e 1322 c.c.), che tra le stesse ha forza di legge ed incide sulla situazione giuridica sostanziale, producendo l'effetto, analogo a quello

¹⁷³ La norma disciplina le regole generali cui deve uniformarsi l'operazione di interpretazione e di qualificazione dell'atto sottoposto alla registrazione, allo scopo di individuare i criteri impositivi e la voce della tariffa applicabili, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'atto medesimo. Per ulteriori considerazioni si rinvia a: DOLFIN, *Registro (Imposta di)*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, a cura di Cassese, Milano, 2006, 5003.

che avrebbe il negozio di cui riproduce il contenuto, di costituire, modificare o estinguere il rapporto sottostante (art. 1372 c.c.) a differenza della sentenza resa in giudizio che, una volta passata in giudicato, copre il dedotto e il deducibile e impedisce alle parti di agire nuovamente in giudizio per la stessa questione (per il cd. principio del *ne bis in idem*).

L'accordo di conciliazione, in quanto atto formato per iscritto nel territorio dello Stato, con contestuale presenza delle parti nello stesso luogo in cui viene siglato, soggiacerà alle disposizioni in materia di imposta di registro, con conseguenti differenze nel termine di registrazione e nella modalità di calcolo del tributo a seconda del contenuto dell'atto.

Come visto, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. cit., la tassazione va infatti applicata avendo riguardo alla intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto, indipendentemente dal *nomen juris* o dalla forma dello stesso.

In tal senso anche l'art. 11, D.Lgs. n. 28/2010, puntualizza il fatto che se con l'accordo le parti concludono uno dei contratti o compiono uno degli atti previsti dall'art. 2643 c.c., per procedere alla trascrizione dello stesso, la sottoscrizione del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. E' chiaro quindi che se l'accordo ha ad oggetto trasferimenti di proprietà su beni immobili o costituzione / trasferimento / modifica di diritti reali immobiliari, l'accordo (e non il verbale) assumerà la forma di scrittura privata autenticata mediante intervento del pubblico ufficiale e sconterà l'imposta di registro in termine fisso calcolata in base alle disposizioni contenute nell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986¹⁷⁴.

Così pure nel caso in cui l'accordo si concretizzi, ad esempio, nella stipula di un contratto di locazione di beni immobili. In tale circostanza, scatterà infatti l'obbligo di registrazione in termine fisso ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in considerazione del contenuto dell'accordo di conciliazione, salvo il caso delle locazioni di durata inferiore ai trenta giorni (registrazione in caso d'uso ai sensi dell'art. 2-*bis* della Tariffa, parte II, allegata al TUR).

¹⁷⁴ Al Testo unico sono allegate: - la tariffa, divisa in due parti (la prima enumera gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, la seconda gli atti da registrarsi in caso d'uso); - la tabella degli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione che possono essere volontariamente registrati, scontando l'imposta in misura fissa (atti del potere legislativo, taluni atti dell'autorità giudiziaria, gli atti di ultima volontà, gli atti per la formazione del catasto).

In generale poi, nell'ipotesi in cui l'accordo fra le parti abbia contenuto patrimoniale ma non assuma la forma della scrittura privata autenticata, soggiacerà a registrazione obbligatoria ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, lett. a), e 5 del D.P.R. n. 131/1986, che sanciscono l'obbligo di registrazione in termine fisso per gli atti formati per iscritto nel territorio dello Stato indicati nella parte I della Tariffa allegata al predetto decreto.

Altre norme di riferimento sono gli artt. 2 e 9 della Tariffa, parte I, che riguardano le cessioni di beni, diversi dagli immobili e da particolari mezzi di trasporto (autonomamente disciplinati sempre nella parte I), e gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (norma di chiusura del sistema).

Si ricorda tuttavia che l'art. 5, comma 2, del T.U.R. fa comunque salvo il caso in cui la scrittura privata non autenticata abbia ad oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti all'IVA per i quali è prevista la registrazione in caso d'uso.

In materia di scritture private non autenticate aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale è necessario tuttavia tenere a mente che l'art. 2 della Tariffa, parte II, prevede che, qualora l'ammontare dell'imposta che risulterebbe dovuta sia inferiore alla misura dell'imposta fissa, la registrazione è rinviata al caso d'uso. L'intento originario della citata norma era quello di evitare inutili aggravii – sia per il contribuente che per l'Amministrazione – derivanti dalla registrazione di atti poco rilevanti sul piano patrimoniale e quindi poco significativi sotto l'aspetto del gettito tributario.

Pertanto, a titolo esemplificativo, l'accordo che prevede la corresponsione di un indennizzo a fronte di un danno cagionato da una delle parti, in quanto atto formato per iscritto nel territorio dello Stato a contenuto patrimoniale, sconterà potenzialmente l'imposizione in termine fisso. Potenzialmente in quanto, qualora l'indennizzo sia di ammontare inferiore alla franchigia di 50.000 euro prevista dall'art. 17, comma 3, del D.Lgs. n. 28/2010, ovvero superiore ma di un ammontare tale per cui l'imposta dovuta si attesti al di sotto della soglia minima di 168,00 euro, la registrazione sarà dovuta unicamente in caso d'uso¹⁷⁵.

A proposito di efficacia del contratto, l'art. 12, D.Lgs. n. 28/2010, stabilisce che «il verbale di accordo...è omologato, su istanza di parte ... con decreto del presidente del tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo ... e ... costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione

¹⁷⁵ LUISO, *La conciliazione nel quadro della tutela dei diritti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, 1201 ss.; ANDREONI – ROMANO, *Commento sub art. 11*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 184 ss.

forzata, per l'esecuzione in forma specifica e per l'iscrizione di ipoteca giudiziale>>. Per espressa indicazione del Legislatore, in sede di omologazione il giudice dovrà verificare, sia la regolarità formale del verbale di conciliazione sia, il contenuto dell'accordo che non sia contrario all'ordine pubblico o a norme imperative.

5. *Segue*: il criterio di valutazione della base imponibile per la parte eccedente la soglia di esenzione.

Per quanto riguarda l'individuazione delle modalità di calcolo dell'imposta di registro in relazione ai contenuti del verbale di conciliazione per l'eventuale eccedenza da corrispondere, bisogna tener conto degli effetti giuridici dell'atto, al fine di stabilire, se si tratta di fattispecie che richiede la registrazione obbligatoria o volontaria e se deve essere applicata l'imposta in misura fissa o proporzionale¹⁷⁶.

Ad una prima lettura dell'elencazione contenuta nella tariffa allegata al TUR, sembrerebbe che il verbale in oggetto non possa essere ricondotto in alcune delle tipologie di atti per i quali è previsto l'obbligo di registrazione: il verbale di accordo, infatti, non è espressamente annoverato tra gli atti soggetti a registrazione.

Tuttavia, in applicazione dell'art. 20 TUR, a prescindere dal titolo o dalla forma apparente dell'atto, ciò che conta, ai fini dell'applicazione dell'imposta, è l'intrinseca natura dello stesso e gli effetti giuridici che ne conseguono.

Sotto questo profilo, si è detto che il verbale di accordo ha la natura propria di un contratto avente ad oggetto diritti disponibili, ma, se omologato dal Presidente del Tribunale, produce ulteriori effetti, rappresentando un titolo esecutivo valido per l'esecuzione forzata e per l'iscrizione di ipoteca.

Secondo alcuni autori¹⁷⁷, il verbale di accordo sembrerebbe avvicinarsi alle sentenze e agli altri provvedimenti giudiziari, cui la legge attribuisce siffatta efficacia. Seguendo tale impostazione, allora, il verbale potrebbe essere ricondotto nel novero degli atti dell'autorità

¹⁷⁶ Su tale profilo cfr. INGROSSO, *Le agevolazioni di carattere fiscale in materia di mediazione civile e commerciale*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 63 ss.

¹⁷⁷ SARTORI, *Commento sub art. 17*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 255 ss.; RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, cit., 78-79.

giudiziaria, soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 37 TUR e art. 8 della prima parte della Tariffa allegata al TUR¹⁷⁸.

Tuttavia, tale orientamento non può essere condiviso per una pluralità di motivi: innanzitutto, gli artt. 37 e 8 cit., dal punto di vista oggettivo fanno riferimento ad atti dell'autorità giudiziaria, quali sentenze, ordinanze e decreti, inoltre, il profilo soggettivo, comporta che sono estranei al sistema tutti gli atti posti in essere da soggetti diversi dal giudice. Nel procedimento di mediazione, infatti, il verbale di conciliazione non è sicuramente atto dell'autorità giudiziaria, sia perché ha natura contrattuale, sia perché il mediatore non è un giudice.

In secondo luogo non è ipotizzabile un'applicazione analogica delle disposizioni citate in ragione dell'asserita affinità delle fattispecie e ciò perché il verbale di accordo ha natura consensuale e, in ogni caso, le voci della Tariffa, da ritenersi "a fattispecie esclusiva", non sono suscettibili di integrazione analogica; tanto è vero che esistono all'interno della Tariffa delle clausole di chiusura deputate ad accogliere gli atti a contenuto patrimoniale (art 9, Tariffa, parte I, TUR) e privi di contenuto patrimoniale (art. 11, Tariffa, cit.) non espressamente disciplinate nelle altre disposizioni.

A conforto della soluzione prospettata è possibile evidenziare che un'analogica conclusione è sostenuta dalla dottrina tributaria¹⁷⁹ relativamente al lodo irrituale proprio in ragione della sua natura contrattuale che lo distingue dal lodo rituale, avente natura di provvedimento giurisdizionale¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Rispetto alla correlazione esistente tra l'art. 37 e l'art. 8, TUR, l'orientamento prevalente ritiene che l'art. 37 assolva alla esclusiva funzione di delineare la natura dei provvedimenti soggetti a tassazione, i quali debbono innanzitutto essere emanati dall'autorità giudiziaria in controversie civili, ed in secondo luogo debbono essere conclusivi di una fase o grado del giudizio, seppur parzialmente. A sua volta l'art. 8, ha l'esclusiva funzione di dettagliare, suddividendole con particolare criterio distintivo, le tipologie dei provvedimenti soggetti a tassazione e determinare il *quantum* del tributo. Per tale ricostruzione v.: BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1988, 123 ss.; PREZIOSI, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Rass. trib.*, 2009, 667 ss.

¹⁷⁹ SACCHETTO, *Profili fiscali dell'arbitrato*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 29; NICOTINA, *Il regime fiscale dell'arbitrato*, ibidem, 2006, 515.

¹⁸⁰ In tal senso la stessa Direzione generale delle tasse (Ris. 25.11.1983, n. 240964) ha confermato che nell'arbitrato irrituale la pronuncia emessa dagli arbitri "liberi" crea un nuovo rapporto tra le parti interessate mediante un negozio giuridico il quale, perfezionandosi solo al momento dell'ultima sottoscrizione da parte degli arbitri stessi, a seconda degli effetti che produce, sarà soggetto o meno all'obbligo della registrazione da tale momento.

Pertanto, il verbale di accordo, avendo natura contrattuale, sarà soggetto all'imposta di registro, per l'eccedenza, in base agli effetti giuridici da esso originati, e sarà quindi tassato nello stesso modo in cui lo sarebbe il contratto dal quale scaturiscono gli stessi effetti.

Inoltre, trattandosi di esenzione fiscale il verbale di conciliazione sarebbe stato, in mancanza di un'espressa norma di esenzione, soggetto al tributo di registro.

Resta il problema della quantificazione del tributo poiché il regime di esenzione opera soltanto entro il limite di valore dei 50.000,00 euro.

In generale, il criterio di valutazione della base imponibile è costituito dal valore dei beni o delle prestazioni costituenti l'oggetto dei contratti e degli atti, così come previsto dalle disposizioni contenute nel Titolo IV del D.P.R. n. 131/1986. L'art. 51, TUR, individua poi, come valore, quello dichiarato dalle parti nell'atto, e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto; con la precisazione che per gli immobili rileva il valore venale in comune commercio¹⁸¹.

Pertanto, posto che il verbale di conciliazione, in quanto assimilabile, alla categoria dei contratti è soggetto a tassazione, se di valore superiore a 50.000 euro, il mediatore dovrà aver cura di quantificare il valore dell'atto, tenendo conto della sua qualificazione giuridica e dei criteri ordinari previsti dalla disciplina dell'imposta di registro.

In base alla tariffa che elenca le diverse categorie giuridiche si applicherà l'imposta in misura fissa nelle ipotesi in cui le prestazioni contemplate nel verbale di conciliazione siano soggette ad Iva¹⁸², in caso contrario sarà applicata l'imposta proporzionale, variabile in base alle prestazioni dedotte nell'accordo con l'aliquota corrispondente al singolo atto e precisamente, se l'atto ha un contenuto patrimoniale l'imposta di registro sarà dovuta nella misura del 3%

¹⁸¹ In proposito si è sostenuto che il riferimento a tale valore, più che uno specifico criterio di estimazione, esprime un termine di raffronto fondato su regole tecnico-scientifiche, come tale depurato da circostanze e fattori eccezionali (in dottrina cfr. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, 1986, 283); il valore venale non è altro che quanto può ricavarsi dalla vendita in condizioni di normalità, in tal senso v.: Cass. 30.7.2008, n. 20689; Cass. 7.8.2008, n. 21310, entrambe in *Bigunico*.

¹⁸² L'imposta di registro in base all'art. 40, D.P.R. n. 131/1986 è caratterizzata dal principio di alternatività. L'applicazione dell'imposta proporzionale è, infatti, esclusa quando l'atto è assoggettato all'Iva, evitando in tal modo la duplicazione del prelievo tributario; il principio trova applicazione per tutti gli atti soggetti ad Iva, comprese le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti. In dottrina v.: BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, I quaderni della Fondazione italiana per il notariato, 2006, 101 ss.; MONTESANO – IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecarie e catastali*, Milano, 2009, 205.

sulla parte eccedente i 50.000 euro; se l'atto non ha un contenuto patrimoniale l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa, pari ad euro 168,00.

Nell'ambito del procedimento di mediazione, il mediatore è chiamato a redigere il verbale di conciliazione e ad autenticare la sottoscrizione delle parti, salvo i casi in cui sia necessaria l'autentica del notaio.

Nei casi in cui l'accordo riguardi contratti per i quali sussiste l'obbligo di trascrizione, invece, la registrazione del verbale deve essere richiesta dal notaio chiamato ad autenticare l'atto, sul quale incombe anche l'onere di liquidare la relativa imposta.

Per quanto concerne, invece, l'individuazione dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente ad effettuare la registrazione¹⁸³, ai sensi degli artt. 9, 1 co., e 10, 1 co., D.P.R. n. 131/1986 – stante la disposizione di cui all'art. 8, 1 co., D.Lgs. n. 28/2010, secondo cui il procedimento si svolge presso la sede dell'organismo di mediazione o nel luogo indicato nel regolamento di procedura dell'organismo – è evidente che sarà quello ove sia localizzato l'organismo di conciliazione.

La registrazione avviene secondo la procedura prevista dall'art. 14, D.P.R. n. 131/1986, che regola il termine per la richiesta di registrazione degli atti soggetti ad approvazione od omologazione¹⁸⁴.

6. Conclusioni.

E' possibile affermare che l'accordo di conciliazione sia un contratto¹⁸⁵, con cui le parti regolano i rapporti giuridici patrimoniali oggetto di lite ovvero estranei ad essi, purchè i diritti che ne sono oggetto siano disponibili.

¹⁸³ Laddove l'atto sia presentato per la registrazione presso un Ufficio incompetente e questo non lo respinga e provveda alla registrazione, l'obbligazione tributaria si considera validamente assolta (in dottrina v.: PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., 52; BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 127). Tale orientamento pare essere confermato anche dalla prassi (Ris. min. 12.7.1996, n. 123).

¹⁸⁴ Sui profili specifici riguardanti la registrazione del verbale di conciliazione si rinvia a: DEL FEDERICO, *Il verbale di conciliazione e l'accordo fra le parti, tra transazione, negozio di accertamento e rinuncia: i profili fiscali*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali – Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di Carota – Verrigni, Padova, 2011,.....

¹⁸⁵ DI ROCCO – SANTI, *La conciliazione, profili teorici ed analisi degli aspetti normativi e procedurali del metodo conciliativo*, Milano, 2003, 96 ss.; DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicistici e riflessi sul processo ordinario*, cit., 449.

Il ruolo del mediatore-conciliatore dunque è di facilitare l'individuazione del contenuto dell'atto necessario alla composizione della lite, sulla base della valutazione delle opposte posizioni, compiuta in termini di convenienza e non tanto come analisi della fattispecie di diritto.

Si noti, tuttavia, come in tal caso il terzo mediatore-conciliatore non ha alcun potere di vincolare le parti in virtù della posizione istituzionale (diversamente da quanto avviene per il giudice) né del ruolo che le parti hanno inteso assegnargli (diversamente dall'arbitro).

L'accordo di conciliazione, infatti, non è indotto dal terzo sulla base di un accertamento dei fatti né dell'applicazione di regole di diritto, in quanto il mediatore ha il compito di gestire il conflitto e di collaborare, come terzo imparziale, con le parti, al fine di individuare una soluzione soddisfacente.

Sono condivisibili le perplessità espresse da taluni autori¹⁸⁶ circa i rischi connessi all'accordo di conciliazione – nella forma concepita dal Legislatore – non soltanto verso forme di giustizia equitativa e non di diritto ma anche verso una strumentalizzazione di tale forma di negoziazione, tenuto conto proprio delle agevolazioni fiscali riconosciute agli atti di tale procedimento entro determinati valori delle controversie.

L'avvio del procedimento di mediazione, infatti, potrebbe essere funzionale ad ottenere, all'esito del procedimento di mediazione, un titolo esecutivo oppure – ove si pensi alla obbligatorietà della conciliazione per le controversie in tema di diritti reali – di un titolo assoggettabile a pubblicità immobiliare.

Infine, se si tiene conto che l'art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, prevede che “il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di 50.000 euro” vi è forte il timore che la procedura di mediazione si presti a forme di abuso per effettuare trasferimenti immobiliari a costo fiscale zero e senza controlli di alcun tipo (indagini in merito alla reale volontà delle parti e loro identificazione, verifiche ipocatastali o urbanistiche, aspetti legati al regime patrimoniale, clausole contrattuali speciali, ecc.), simulando, ad esempio, una fittizia controversia per inadempimento di un preliminare di compravendita ed ottenendone l'esecuzione in forma specifica.

¹⁸⁶ LAURINI, *Sulla procedura alternativa di mediazione e conciliazione*, in *Not.*, 2009, 695; ANDREONI – ROMANO, *Commento sub art. 11*, cit., 182-183.

Si tratta di un comportamento facilitato dalla carenza del verbale delle garanzie proprie dell'atto autentico, con l'aggravante che il valore della controversia potrebbe essere astrattamente mantenuto entro il limite dei 50.000,00 euro, per consentire il trasferimento in esenzione d'imposta, di immobili di ben più rilevante valore.

Pertanto, l'abuso potrebbe riguardare, in particolare, tutte quelle fattispecie diverse da quelle in cui è previsto il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (168 euro) o relative ad operazioni assoggettate ad Iva (contratto di comodato, scritture private non autenticate, contratti di locazione beni mobili o d'azienda che prevedono come locatore un soggetto Iva), vale a dire tutte quelle ipotesi che prescrivono il pagamento di un'imposta di registro in misura proporzionale del 3% (locazione beni mobili e d'aziende, sentenze che recano condanna al pagamento di somme o la consegna di beni) o del 2% (contratti di locazione e cessione onerosa di un contratto di locazione di immobile).

In questi casi, infatti, le parti potrebbero essere incentivate a ricorrere in maniera fittizia alla mediazione al solo scopo di usufruire dell'esenzione dell'imposta di registro.

Ciò detto è auspicabile un intervento del Legislatore teso, sia a prevedere la forma pubblica notarile del verbale di conciliazione, sia ad articolare maggiormente l'applicazione dell'esenzione dell'imposta di registro.

Misure ablatorie a garanzia del credito erariale nella fase di verifica e di accertamento tributario

di Francesco Montanari

Abstract

This paper aims to analyze the “tools” of the Italian tax law provided by the protection of tax liability during the tax assessment.

In particular this paper analyzes the tools governed by article 22 and 23, D. lgs. 472/1997 as well as those for suspension of VAT refunds (art. 38 – bis, D.P. R.633/1972). The conditions for the application were the subject of significant judgments and doctrine: this types of tools, in fact, have been significant changes over the years by the case law.

This paper explores further the relationships between this tools and the “fermo amministrativo” governed by art. 69, R.D. 2440/1923, because there have been recent change in case law.

Sommario: I. Inquadramento della problematica - II. Le misure cautelari ex art. 22, D. lgs. 472/1997: ambito applicativo – III. – segue: i presupposti applicativi ed il contenuto della istanza – IV. –segue: taluni profili procedimentali e processuali controversi – V- Sospensione dei rimborsi Iva, fermo amministrativo e sospensione dei pagamenti ex art. 23, D. Lgs. 472/1997: recenti orientamenti della Corte di Cassazione

I –Inquadramento della problematica

Il presente lavoro è incentrato sull’analisi di quegli “strumenti” che si pongono in una fase antecedente rispetto alla definitività della pretesa tributaria e che, quindi, hanno la funzione di salvaguardare gli interessi erariali a fronte di comportamenti del contribuente atti a distrarre il proprio patrimonio e, dall’altro, di evitare che lo stesso erario sia chiamato ad

effettuare rimborsi d'imposta a fronte della sussistenza di future (seppur ancora incerte) situazioni debitorie del contribuente stesso.

In altri termini, oggetto della presente trattazione sono solamente quelle misure ablatorie successive alla constatazione delle ipotetiche violazioni della normativa tributaria con esclusione, quindi, di quegli istituti attuati dagli agenti della riscossione (quali il c.d. fermo dei beni mobili, il blocco dei pagamenti della P.a., ecc..) in una fase in cui il debito tributario risulta definitivamente consolidato.

Il riferimento è, evidentemente alle misure cautelari disciplinate dall'art. 22, D. Lgs. 472/1997 (le quali, negli ultimi anni, hanno subito profonde e sostanziali modifiche normative), nonché alle c.d. procedure di sospensione dei rimborsi e dei pagamenti, nonché di fermo amministrativo, anch'essi, oggetto di importanti pronunce giurisprudenziali.

Tali istituti, vuoi per una sempre crescente necessità di reperimento di risorse finanziarie, vuoi per un evidente *favor* legislativo, hanno avuto, negli ultimi anni, un significativo sviluppo ed un sempre maggiore utilizzo da parte degli Uffici (che, peraltro, si affianca ad un altrettanto esponenziale aumento dei poteri concessi ad Equitalia nella successiva fase della riscossione)¹⁸⁷. Prova ne sia che la stessa Agenzia delle Entrate, nei propri recentissimi "indirizzi operativi" per la prevenzione ed il contrasto all'evasione¹⁸⁸ indica, espressamente, alle direzioni locali che *"tra le ordinarie attività di tutela va ulteriormente incrementato il ricorso alle misure cautelari"*.

Peraltro, le misure cautelari disciplinate dal suddetto art. 22 si pongono in posizione sempre più "strumentale" rispetto a quelle utilizzabili in sede di riscossione *strictu sensu* posto che le medesime, come stabilito dall'art. 27, comma VII, D. L. 185/2008 *"conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo"* e *"quest'ultimo può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati"*¹⁸⁹.

Gli strumenti in questione, come appare evidente, se, da un lato, possono apparire particolarmente efficaci in termini di salvaguardia del gettito erariale, dall'altro, al tempo stesso, sono caratterizzati da una notevole invasività nella sfera giuridica del contribuente il quale, se sottoposto a sequestri o ad ipoteche, può subire gravissimi pregiudizi (si pensi, a

¹⁸⁷ Sul punto sia consentito rinviare a Montanari – Lupi, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione* in *Dialoghi Trib.*, 2009, 61.

¹⁸⁸ *Circ. 18/05/2011, n. 21/E* commentata da Basilavecchia, *Attività di controllo sempre più selettiva* in *Corr. Trib.*, 2011, 2005.

¹⁸⁹ Per un'ampia disamina di tale specifico profilo vd Muleo, *Ampliate e modificate le misure cautelari a favore dell'erario* in *Corr. Trib.*, 2009, 593.

titolo esemplificativo, alla “perdita di credibilità” ed alla conseguente impossibilità di ricorrere al credito bancario, ecc...).

A ciò si aggiunga, come già anticipato, che le misure cautelari (come anche la sospensione dei rimborsi) riguardano un credito erariale meramente potenziale ed in “via di formazione”, senza che non sia stato neppure notificato, in taluni casi, alcun provvedimento impositivo.

Quindi, è davvero auspicabile che gli strumenti in questione vengano utilizzati con estrema cautela e come *extrema ratio*: tanto più che, a fronte dell'utilizzo degli stessi con eccessiva “disinvoltura” da parte di taluni uffici locali, la giurisprudenza di merito (ma anche la stessa prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza), come avremo modo di evidenziare, è particolarmente prudente ed attenta alle garanzie del contribuente: prova ne sia che nella stragrande maggioranza delle pronunce – quanto meno di quelle pubblicate sulle riviste di settore e sulle più comuni banche dati – nella pressoché totalità dei casi i giudici tributari non hanno concesso la misura cautelare richiesta.

Il presente lavoro ha, quindi, lo scopo di mettere in luce gli aspetti maggiormente significativi della materia in questione con la consapevolezza di non poter trattare, per ragioni di economia di scrittura, tutte le problematiche sottese a detti istituti ma solamente le più recenti ed, ad avviso di chi scrive, significative, sotto il profilo teorico ma anche applicativo.

II. Le misure cautelari ex art. 22, D. lgs. 472/1997: ambito applicativo ed evoluzione legislativa

Tra gli strumenti di garanzia della riscossione dei crediti tributari, come detto, spiccano per importanza e per la sempre maggiore frequenza con cui vengono richieste dagli Uffici, le cd. misure cautelari, originariamente previste dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 ed oggi disciplinate dalle disposizioni in epigrafe, ovvero l'ipoteca ed il sequestro conservativo¹⁹⁰.

La peculiarità di detti istituti è che gli stessi, pur essendo disciplinati nell'ambito delle sanzioni amministrative, costituiscono ormai strumenti aventi una “valenza generale”, ben

¹⁹⁰ Per un'approfondita ricostruzione, in chiave evolutiva, vd. Ingraio, *Le misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472* in Riv. dir. trib., 2000, I, 45 e l'ampia bibliografia ivi citata. Per un'ampia ed articolata disamina delle diverse problematiche interpretative sottese all'art. 22 vd. Messina, *Commento all'art. 22* in AA. VV. (a cura di Moschetti – Tosi), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, 658; Falcone, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in AA.VV. (a cura di Tabet), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, 281 nonché, più recentemente, Vullo, *Commento all'art. 22, D. lgs. 472/1997* in AA. VV. (a cura di Consolo - Glendi), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 631. Per un'ampia ricostruzione degli istituti vd., per tutti, Messina, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997.

oltre l'ambito "angusto" della disciplina sanzionatoria, vuoi in ragione di taluni orientamenti giurisprudenziali in tal senso, vuoi per una espressa *voluta legis* che si sostanzia in un vero e proprio "favor" legislativo.

Il punto è, infatti, che il menzionato art. 22 dispone che *"in base all'atto di contestazione, al provvedimento d'irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata al presidente della Commissione tributaria provinciale l'iscrizione d'ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, comma 1, e l'autorizzazione a procedere, per mezzo d'ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda"*.

Sin da subito, tanto in dottrina¹⁹¹, quanto nella giurisprudenza di merito, si è posto il problema se le misure cautelari *de qua* potessero essere richieste con esclusivo riferimento alle sanzioni amministrative irrogate (od ipoteticamente irrogabili in base al pvc), od anche al tributo: come appare evidente, il problema è tutt'altro che teorico in quanto l'accoglimento dell'una o dell'altra soluzioni ha conseguenze di notevole rilievo applicativo, quanto meno in termini quantitativi¹⁹².

Oggi tale questione è stata risolta in via legislativa in quanto l'art. 27, comma V, del menzionato D. L. 185/2008 dispone che le misure cautelari in questione si applicano *"anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi in base ai processi verbali di constatazione"* ed al successivo comma VI che *"dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell' [articolo 22](#)..."*¹⁹³.

Peraltro, la Suprema Corte aveva già esteso la disciplina di cui all'art. 22 ai tributi in via interpretativa con una sentenza successiva alle suddette modifiche normative, ma relativa, *ratione temporis*, ad una fattispecie verificatasi in epoca precedente¹⁹⁴.

¹⁹¹ Per un'ampia ricostruzione del dibattito, nonché per i riferimenti bibliografici essenziali, vd., in particolare, Del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente* in Giust. Trib., 2007, 429 nonché Ingraio, *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizione dell'azione nel procedimento cautelare a favore del fisco* in Rass. Trib., 2006, 2165.

¹⁹² Secondo un primo orientamento, le misure cautelari conservative previste dall'art. 22 possono avere ad oggetto, esclusivamente, la tutela del solo credito relativo all'ammontare delle sanzioni amministrative e non anche il credito per gli eventuali tributi evasi: si è, in particolare, evidenziato che non può dubitarsi che la corretta interpretazione logica dell'art. 22 *"conduca univocamente ad un risultato restrittivo del termine credito nel senso che deve necessariamente ed univocamente trattarsi del credito rinveniente dalle sanzioni amministrative applicabili"* (tra le tante, Comm. Trib. prov. di Bari Sez. X., 18 maggio 2006, n. 72 in Rass. Trib. 2006, 2149, con nota di Ingraio, *Presupposti processuali, ambito di applicazione ecc.*, op. cit. 2165 nonché Comm. Trib. di Genova, 15/11/2006, n. 369 in Rass. Trib., 2007, 12555, con nota di Biondo, *Sull'applicazione solamente ai crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22, D. Lgs. 472/1997*). In senso diametralmente opposto Comm. Trib. prov. Grosseto, 7/12/2007, in Riv. Giur. Trib., 2008, 359, con nota di Batistoni Ferrara, *Ambito di applicazione delle misure cautelari pro fisco*.

¹⁹³ Sul punto, oltre alla bibliografia già citata, vd. Ingraio – Lupi, *Misure cautelari nel D. Lgs. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni* in Dialoghi trib., 2009, 339.

¹⁹⁴ Cass. 28/01/2010, n. 1838.

Dovrebbero, quindi, ritenersi definitivamente superati quegli orientamenti, ad avviso di chi scrive del tutto condivisibili, in base ai quali non si poteva procedere alla richiesta di misure cautelari sulla base degli avvisi di accertamento, ma solamente dei processi verbali di constatazione.

Le novellate disposizioni, in particolare, sembrerebbero avere una portata particolarmente “ampia”: il suddetto comma VI, infatti, si esprime in termini di “*provvedimenti con i quali vengono accertati maggiori tributi*” e non, semplicemente, di “*avvisi di accertamento*”.

La questione è piuttosto delicata nel senso che ci si potrebbe domandare se possano essere richieste misure cautelari sulla base di provvedimenti impositivi che, nella sostanza, hanno la funzione di avvisi di accertamento e che, quindi, sono “piena espressione” del potere impositivo a prescindere dal *nomen iuris*.

A tale interrogativo è ragionevole fornire risposta affermativa.

La condivisibile ed approfondita prassi dell’Agenzia delle Entrate che è seguita alla novella del 2008 ha, a titolo esemplificativo, ritenuto che tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento debba, altresì, ricomprendersi l’atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati anche in compensazione: “*ciò in ragione della natura giuridica dell’atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata*”¹⁹⁵.

La prassi amministrativa, quindi, “attinge a piene mani” dal pensiero del Supremo Collegio il quale, secondo un orientamento ormai consolidato, ritiene che siano qualificabili come avvisi di accertamento “*tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita*”¹⁹⁶ ed, in particolare, nella propria giurisprudenza maggiormente recente, equipara agli avvisi di accertamento gli avvisi di recupero di crediti d’imposta illegittimamente compensati¹⁹⁷

Chiaramente, da ciò discende che il novero dei provvedimenti sulla base dei quali è possibile, per l’Agenzia, formulare la richiesta di applicazione delle misure cautelari è assai ampio: si pensi, ancora a titolo meramente esemplificativo, ai provvedimenti di revoca di agevolazioni fiscali. D’altro canto, questi ultimi, secondo il pensiero della Corte di Cassazione, “*pur avendo*

¹⁹⁵ Circ. 15/02/2010, n. 4/E, sulla quale vd., per un’ampia ed approfondita disamina, Glendi, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori* in Corr. Trib. 2010, 1337.

¹⁹⁶ Da ultima Cass. 15/06/2010, n. 14373 sulla quale vd., da ultimo, Carinci, *Dall’interpretazione estensiva dell’elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l’accertamento negativo nel processo tributari*, in Riv. dir. trib., 2010, II, 617.

¹⁹⁷ Cass. 22/03/2011, n. 6582

*funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario illegittimamente azzerato o ridotto...manifesta la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum al pari di un avviso di accertamento*¹⁹⁸.

Discorso analogo dovrebbe riguardare gli avvisi di liquidazione in materia di imposte indirette con riferimento ai quali, tuttavia, occorre distinguere tra gli atti aventi una mera funzione "liquidatoria" (in base ai quali non sembrerebbe poter essere formulata istanza cautelare), da quelli espressione di un vero e proprio potere di accertamento¹⁹⁹. La Corte di Cassazione, in particolare, distingue, nettamente, le ipotesi in cui l'avviso di liquidazione ha la funzione di atto con il quale l'Amministrazione pone in essere un mero calcolo del tributo, da quelle che sottendono l'esercizio di un vero e proprio potere impositivo. In particolare, la "linea di discriminazione" individuata dal Supremo Collegio è quella della "discrezionalità nell'esercizio di detto potere"²⁰⁰.

D'altro canto, oggi nel settore dell'imposta di registro si assiste, frequentemente, all'utilizzazione di avvisi di liquidazione mediante i quali vengono riqualificati, *de plano*, gli atti sottoposti a registrazione, vuoi come diretta applicazione dell'art. 20 del D. P. R. 131/1986²⁰¹, vuoi in ragione dell'ormai consolidato principio del c.d. abuso del diritto²⁰². In tali ipotesi è assolutamente ragionevole che gli avvisi di liquidazione, nella sostanza, abbiano la funzione di provvedimenti di accertamento e, come tali, siano idonei a fondare le misure cautelari.

Ad ulteriore conferma della natura sostanzialmente "accertativa" di avvisi di liquidazione di tale specie, giova menzionare il recente, nonché pregevole orientamento di talune Commissioni tributarie provinciali secondo le quali nell'ipotesi in cui con l'avviso di liquidazione vengano attuate delle riqualificazioni giuridiche fondate sull'abuso del diritto tale atto ha la funzione tipica dell'avviso di accertamento, e, quindi, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare le procedure previste dall'art. 37-bis, D. P. R. 600/1973²⁰³.

¹⁹⁸ Cass. 02/03/2009, n. 4965.

¹⁹⁹ Sul punto sia concesso rinviare a Montanari, *Commento sub art. 41, D. P. R. 131/1986* in AA. VV. (a cura di Marongiu), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 873 e ssgg, nonché ID, *La liquidazione nei diversi modelli di attuazione del tributo*, Bologna, 2010.

²⁰⁰ Cass. 18/02/2009, n. 3863. D'altro canto, sempre a prescindere dal *nomen iuris* il Supremo Collegio ha equiparato ad un avviso di accertamento, un avviso di liquidazione per indebita detrazione Iva. Così Cass. 23/07/2009, n. 17202

²⁰¹ Sul quale vd., da ultimo, Nussi, *Commento sub art. 20, D. P. R. 131/1986* in AA. VV. (a cura di Marongiu), *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit.783

²⁰² Su tali profili vd., da ultimo, l'ampia ed autorevole trattazione di Fedele, *Assetti negoziali e forme di impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione* in Riv. dir. trib., 2010, I, 1093.

²⁰³ Così Comm. Trib. prov. Milano, 21/02/2011, n. 54 in Corr. Trib., 2011, 1479, con commento di Tundo, *I giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'evasione*

Appare, in ultima istanza, intuitivo e consequenziale al ragionamento sin qui seguito che, al fine della richiesta di applicazione delle misure cautelari, non possano essere ricondotti nell'alveo dei provvedimenti di accertamento, nemmeno in senso lato, tutti quegli atti amministrativi (si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle diverse tipologie di comunicazioni e di "avvisi bonari"²⁰⁴ che non sono espressione immediata e diretta dell'esercizio di potere impositivo) con i quali l'amministrazione finanziaria "porta a conoscenza" del destinatario degli stessi una pretesa ancora in via di formazione e meramente ipotetica.

III - segue: i presupposti applicativi ed il contenuto della istanza

Una volta chiarito, seppur in termini essenziali, l'ambito applicativo dell'art. 22, si tratta ora di entrare nel "cuore" di tale disciplina, analizzando i presupposti applicativi della medesima, ovvero il *fumus boni iuris* ed il "*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*" (cioè il c.d. *periculum in mora*).

Giova, preliminarmente, menzionare che la già citata novella del 2008 non ha modificato tali requisiti, ma è interessante notare che gli stessi (in particolare il *periculum in mora*) sono stati oggetto di una attenta giurisprudenza di merito che ha contribuito, in maniera significativa, a delinearne i profili essenziali, con un approccio a volte casistico che, tuttavia, permette di enucleare taluni principi fondamentali. E', quindi, possibile riportare una casistica giurisprudenziale particolarmente significativa ed attenta a coniugare le già menzionate esigenze di tutela dell'interesse fiscale con le altrettanto fondamentali garanzie del contribuente.

Quanto al c.d. *fumus boni iuris*, trattasi, come è noto, di requisito assai noto in diversi settori ed implica che la pretesa sia, quanto meno, "sostenibile".

Come si è osservato in dottrina, infatti, la sussistenza di tale requisito "impone una valutazione sommaria e prognostica (e, dunque, necessariamente provvisoria e rivedibile) del merito delle rettifiche che vengono prospettate e che sottintende, da parte del Giudice, una

²⁰⁴ Non è, certamente, questa la sede per soffermarsi su tale problematica, ma è sufficiente ricordare che la Suprema Corte, in linea con il descritto orientamento, da un lato, ha ritenuto equiparabili agli avvisi di accertamento (e, quindi, impugnabili) gli inviti bonari al pagamento in tema di tributi locali, dall'altro, ha escluso la natura "provvedimento" degli inviti a fornire chiarimenti ex art. 36-bis, D. P. R. 600/1973. Così Cass. SS. UU, 24 luglio 2007, n. 16293 sulla quale vd. Coppa, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente* in Corr. Trib., 2007, 3692.

considerazione di probabilità e di verosimiglianza delle motivazioni degli atti sui quali si fonda la richiesta²⁰⁵.

L'Agenzia delle Entrate, nella già citata circolare del 2010, pone in essere una distinzione a seconda che la richiesta di misure cautelari si fondi sul processo verbale di constatazione o sul provvedimento di accertamento. Nel primo caso, infatti, l'istanza dovrebbe contenere tutte le ragioni a sostegno della pretesa, mentre nel caso in cui sia già stato notificato il provvedimento impositivo l'Ufficio potrebbe limitarsi a rinviare a tale atto.

Pur essendo ragionevole ed opportuno distinguere tra le suddette due fattispecie, la posizione dell'Agenzia delle Entrate presta il fianco a talune obiezioni: in particolare, la giurisprudenza di merito è netta nel ritenere che il procedimento di cui all'art. 22 del D. Lgs. 472/1997 costituisce un processo autonomo che deve svolgersi secondo le regole ordinarie del rito tributario²⁰⁶.

Appare, infatti, ormai pacifico, sia in dottrina, sia nella giurisprudenza di merito che non è sufficiente che l'Ufficio richiedente la misura cautelare si limiti ad indicare "l'esistenza" del provvedimento a fondamento della propria pretesa: l'Agenzia, infatti, deve indicare, secondo le ordinarie regole in tema di onere probatorio, le ragioni, di fatto e di diritto, a sostegno della propria istanza con una motivazione completa e dettagliata²⁰⁷.

Quindi, analogamente alle ordinarie regole in tema di *onus probandi*, deve essere l'Agenzia delle Entrate a dimostrare quali siano gli elementi probatori idonei a fondare sia la "fondatezza" della pretesa, sia il timore di perdere la garanzia del proprio credito²⁰⁸.

Naturalmente, come anticipato, la motivazione della istanza cautelare dovrà essere ancor più rigorosa se fondata su di un processo verbale della Guardia di Finanza: quest'ultima, invero, si limita a "rilevare dei fatti" che devono essere, a loro volta, vagliati criticamente dall'Ufficio. D'altro canto, è evidente che se la notificazione del processo verbale fosse, *ex se*, sufficiente a legittimare l'adozione dei provvedimenti cautelari, ciò significherebbe che l'Agenzia delle Entrate potrebbe ottenere sequestri ed ipoteche, pressoché a propria discrezione, mediante la mera presentazione di un'istanza dall'esito facilmente prevedibile: il

²⁰⁵ Dami, *Gli stringenti limiti alla concessione delle misure cautelari pro fisco* in Corr. Trib., 2010, 3929.

²⁰⁶ Comm. Trib. prov. di Bologna, 10/10/1998, n. 1238 in Foro It., 1999, III, 35 nonché in Dir. prat. trib., 1999, III, 751 ed in Riv. giur. trib., 1999, 901, annotata da Ferrai, *La disciplina delle misure cautelari ex art. 22*.

²⁰⁷ In tal senso, da ultima, Comm. Trib. prov. Genova, 28/01/2010, n. 28.

²⁰⁸ Tra le tante, Comm. Trib. prov. di Pesaro, sez. I, 8 febbraio 2005, n. 51; Comm. Trib. prov. di Cosenza, sez. I, 5 novembre 2007, n. 431. E' "necessario dedurre e dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione che mettano a rischio il credito vantato dal Fisco". Così Comm. Trib. prov. di Bari, Sez. X., 18 maggio 2006, n. 72.

ché collide, irrimediabilmente, con i più elementari principi di civiltà giuridica. In altri termini, il *fumus* deve essere sempre valutato in concreto sulla base degli elementi forniti da chi vuol far valere la pretesa in giudizio (cioè l'Agenzie delle Entrate) e mai presunto sulla base della sola esistenza di un atto notificato²⁰⁹.

Più complesso ed articolato il discorso relativo al “*fondato timore di perdere la garanzia del credito*”.

Come è noto, il *periculum in mora* consiste nella possibilità che il contribuente si spogli dei propri beni rendendo, di fatto, inesigibile il credito dell'erario.

Secondo una ormai consolidata giurisprudenza di merito detto “pericolo” deve essere valutato sulla base di elementi oggettivi e non sulla scorta di mere illazioni o di ipotetici comportamenti futuri.

In particolare, è stata negata la sussistenza del *periculum in mora* a fronte di “*astratti indici di futura insolvibilità da parte del sequestrando, elementi supposti senza la riprova di comportamenti intenzionali del debitore volti a sottrarre i beni immobili alla generica garanzia creditoria delle pretese erariali*”²¹⁰.

Per la sussistenza di tale requisito, infatti, occorre che “*ricorrano univoche indicazioni o ragionevoli sospetti di disinvestimento o di sottrazioni, o che siano fornite prove di rilevanti indebitamenti con conseguente logica previsione di insolvenza dell'obbligato*”²¹¹.

In altri termini, il *periculum in mora* deve essere “*rapportato...a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla generica garanzia creditoria*”²¹².

Sempre nel solco di tale orientamento, il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, viene ricollegato “*all'esistenza di una condotta del contribuente (processuale o extra processuale) che renda verosimile la eventualità di un depauperamento del patrimonio o l'intento di occultarlo.... Deve trattarsi di una volontà che si sia già manifestata, nel senso che si siano in concreto riscontrati elementi che*

²⁰⁹ Parte della giurisprudenza di merito ritiene, addirittura, in maniera eccessivamente prudente e non condivisibile, che “*il verbale cui fa riferimento l'art. 22, comma 1, del D. Lgs. 472/97 sembra essere il processo verbale di accesso, ispezione e verifica, previsto dal comma 6, art. 52 del D.P.R. 633/72, che prevede l'intervento di funzionari del Ministero, assegnati ad uffici dotati di capacità impositiva, mentre la Guardia di Finanza ha un ruolo di cooperazione con detti Uffici*”, in quanto le segnalazioni della Guardia di Finanza “*possono essere in tutto o in parte disattese dagli Uffici che sono gli unici titolari del potere di imposizione*”. Così Comm. Trib. prov. di Nuoro, 22/11/2001, n. 276 in Riv. dir. Trib., 2004, II, 136 con nota di Batocchi, *Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997* il quale critica, decisamente e condivisibilmente, l'esclusione del PVC della Guardia di finanza dal novero dei provvedimenti su cui è possibile fondare la richiesta di misure cautelari.

²¹⁰ Comm. Trib. prov. di Chieti, sez. V, 22 giugno 2007, n. 150.

²¹¹ Comm. Trib. prov. di Ragusa, sez. I., 11 luglio 2006, n. 138

²¹² Comm. Trib. prov. di Matera, sez. I, 17 settembre 2002, n. 141 nonché, più recentemente, CTP Lecce, 21/06/2010, n. 326

*possano far supporre che il contribuente è o sarà incline a comportamenti diretti ad occultare o monetizzare il patrimonio per sottrarlo alla garanzia dei propri debiti*²¹³.

Non basta quindi l'esistenza di una situazione patrimoniale critica per ritenere verosimile il rischio di siffatti comportamenti.

D'altro canto, appare assolutamente condivisibile quanto emerge nella prassi, tanto della stessa Agenzia delle Entrate, tanto della Guardia di Finanza.

Quest'ultima, in particolare, ha espressamente stabilito che, al fine della sussistenza del *periculum* "il pericolo per la riscossione, deve essere attuale e non solo potenziale" e che devono essere valutati comportamenti del contribuente "anche nella fase successiva alla conclusione del controllo, che lascino presumere l'intento di rendersi insolvente"²¹⁴.

Altrettanto equilibrata pare la posizione della Agenzia delle Entrate²¹⁵ la quale ha ritenuto che il requisito del *periculum* può ritenersi fondato laddove sussistano, congiuntamente, due specifiche circostanze: "in ipotesi di notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, al predetto elemento statico *deve affiancarsi, ai fini del requisito del periculum in mora, l'ulteriore elemento dinamico rappresentato dal comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo, desumibile da ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio*".

In conclusione, non è in alcun modo sufficiente, al fine della sussistenza del requisito in questione, una mera valutazione circa la proporzionalità del patrimonio (o della capacità reddituale) del contribuente e la consistenza dell'ipotetico debito tributario di quest'ultimo²¹⁶:

²¹³ Comm. Trib. prov. di Ferrara, 13/02/2008, n. 11.

²¹⁴ Circolare del Comando generale n. 104496, 7 aprile 2010 per un commento alla quale vd. Damiani, *Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria* in Corr. Trib., 2010, 1821. In giurisprudenza si è, ancora, evidenziato che "non vale ad integrare il requisito del *periculum in mora* occorrente per l'autorizzazione del sequestro conservativo o dell'ipoteca previsti dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la generica menzione, da parte dell'Ufficio finanziario, dell'entità dell'obbligazione tributaria, della morosità pregressa del contribuente, del suo inadempimento ad altre iscrizioni a ruolo e dell'inottemperanza nel versamento dei ratei di una dichiarazione integrativa, essendo necessari concreti elementi che provino l'esistenza di specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio". Comm. Trib. prov. di Genova, 15/11/2006, n. 369 cit. Conforme Comm. Trib. prov. di Ancona, 28/09/2000, n. 476 in Rass. Trib., 2001, 1726.

²¹⁵ Circ. 15/02/2010, n. 4/E, cit. In tale circolare vengono individuati, a titolo esemplificativo, taluni elementi ritenuti rilevanti al fine della sussistenza del *periculum*. Vi si legge, infatti, che "tra i sicuri indici di pericolo per la riscossione devono essere considerate le cessioni di beni o diritti che siano state effettuate in epoca recente, tali da far ritenere che si sia in presenza di un tentativo di sottrarsi all'adempimento dell'obbligo tributario, comportamento, quest'ultimo, suscettibile di assumere rilevanza penale al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Anche operazioni sul capitale sociale o che su questo hanno riflessi, quali conferimenti di azienda o rami di azienda, fusioni o scissioni, possono essere indicative di un processo di annacquamento del patrimonio".

²¹⁶ Si è, ancora, osservato in giurisprudenza che il Giudice tributario deve fondare la propria decisione su una valutazione basata su un prudente ampliamento del concetto di perdita di garanzia del credito, temperato da considerazioni determinate da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del contribuente, in rapporto proporzionale all'ammontare dell'obbligazione tributaria, e da elementi soggettivi, riguardanti il reddito del debitore nella contingente situazione finanziaria. Così Comm. Trib. prov. di Rovigo, 16/05/2000, n. 88, in Il fisco, 2001, 5950, nonché Comm. Trib. prov. di Aosta, 26/02/2007, n. 1.

quindi, la mera carenza di mezzi patrimoniali del debitore non può essere *ex se* sufficiente al fine della concessione delle misure cautelari in oggetto²¹⁷.

In ultima analisi, ma non certo per ordine di importanza, talune sentenze, in maniera forse semplicistica, ritengono che sia, comunque, da escludersi il requisito del *periculum* laddove la composizione del patrimonio del debitore sia prevalentemente di natura immobiliare: ciò in quanto, in buona sostanza, il contribuente non potrebbe “disfarsi” rapidamente dei propri beni²¹⁸.

E' condivisibile l'opinione di chi ritiene²¹⁹ che, in realtà, tale affermazione sia da valutare caso per caso e che, soprattutto, nel caso di patrimoni di natura immobiliare, l'istanza di misure cautelari debba contenere una motivazione particolarmente qualificata ed esaustiva.

Giova, infine, evidenziare una rinnovata ed auspicata sensibilità dell'Agenzia delle Entrate la quale, nella più volte menzionata circolare del 2010, ritiene che nella valutazione della sussistenza o meno del *periculum* occorre tenere in considerazione, da un lato, l'interesse fiscale ma, dall'altro, anche i danni che le misure cautelari potrebbero provocare al contribuente.

IV –segue: taluni profili procedimentali e processuali controversi

Giunti a tale punto della trattazione, appare opportuno evidenziare taluni profili “procedimentali” e processuali che presentano varie incertezze interpretative, ovvero sono stati oggetto di recenti interventi normativi.

Una prima importante novità legislativa riguarda i poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate dall'art. 15, comma 8-bis, del D.L. n. 78/2009.

Tale norma, infatti, modificando il I° comma dell'art. 22, ha disposto che ai fini delle misure cautelari ivi previste, sequestri conservativi ed iscrizioni ipotecarie, “*l'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui agli artt. 32, primo comma, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modifiche, e 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche*”.

Le disposizioni in commento sono di notevole rilievo applicativo in quanto consentono all'Agenzia delle Entrate di utilizzare poteri tipicamente accertativi “*al fine*” della richiesta

²¹⁷ Così, ancora, Comm. Trib. prov. di Salerno, 31/01/2001, n. 231 in Riv. giur. Trib., 2002, 74, con nota di Vullo, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale*.

²¹⁸ Comm. Trib. prov. di Treviso, 12/08/2009, n. 70, citata da Dami, op. cit. 2930.

²¹⁹ Dami, op. loc. cit., 2931

delle misure cautelari. In base alle suddette disposizioni, infatti, l'Agenzia delle Entrate, previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento o del Direttore regionale dell'Agenzia, può chiedere alle banche, alle Poste Italiane s.p.a., agli intermediari finanziari e ad altri enti ivi specificati, "dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi".

Tali poteri, quindi, si inseriscono in un contesto ben diverso da quello che gli è proprio, ovvero quello della attività istruttoria ai fini dell'accertamento del tributo. L'utilizzazione di tali poteri istruttori, infatti, avrà una duplice valenza e finalità: da un lato, quella di verificare la consistenza patrimoniale ed identificare le disponibilità finanziarie del contribuente sulle quali chiedere l'autorizzazione ai sequestri e, dall'altro, di valutare, al fine della sussistenza del *periculum*, se il medesimo abbia posto in essere dismissioni patrimoniali significative e "sospette".

In altri termini, il potere attribuito alla Agenzia delle Entrate è fortemente "delimitato" ed esercitabile, esclusivamente, nell'alveo dei procedimenti cautelari. Sorge, infatti, spontaneo il "parallelismo" con i medesimi poteri attribuiti recentemente agli agenti della riscossione, anch'essi "delimitati" e funzionali alla ricerca di beni sui quali procedere coattivamente²²⁰.

E' appena il caso di osservare che, evidentemente, nella fattispecie concreta un ruolo fondamentale sarà ricoperto da regime delle autorizzazioni. L' esperimento delle indagini bancarie "a fini cautelari", infatti, dovrà essere oggetto di una autorizzazione congruamente motivata in tal senso: il contenuto della stessa, infatti, dovrà essere ben diverso rispetto a quello ordinario e nello stesso dovrà essere chiaramente individuata la finalità, cautelare, per cui è richiesta la medesima.

La recente novella, invece, non ha risolto un dubbio che continua a trovare soluzioni opposte in giurisprudenza, ovvero se la richiesta di misure cautelari implichi o meno la notificazione del processo verbale²²¹ o sia sufficiente la semplice "consegna" dello stesso.

Ad onor del vero, la disposizione sembrerebbe abbastanza chiara nello stabilire che la richiesta in questione può essere fatta alla Commissione Tributaria dopo la notifica dell'atto

²²⁰ Sul punto vd. Montanari – Lupi, op. cit., 62 e seguenti.

²²¹ Chiaramente il problema non si porrà per l'avviso di accertamento, il quale deve, comunque, essere notificato per spiegare i propri effetti.

stesso, e non della mera consegna. Nonostante i già citati orientamenti contrastanti²²², i medesimi, oggi, perdono d'interesse in quanto l'Agenzia delle Entrate, nella più volte citata circolare del 4/E del 2010 ha definitivamente chiarito che il processo verbale deve essere ritualmente notificato ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. 600 del 1973, ovvero ai sensi dell'articolo 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890.

In ultima analisi, merita qualche cenno uno specifico profilo processuale risolto, recentemente, dalla Suprema Corte, ovvero se le parti abbiano, sempre e comunque, il diritto di partecipare all'udienza innanzi alla Commissione Tributaria o se sia necessaria una apposita istanza di fissazione di pubblica udienza.

La Suprema Corte²²³ ha a riguardo evidenziato che *“con riguardo al procedimento di autorizzazione del sequestro conservativo, benché l'art 22 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.472 prescriva espressamente la previa audizione della parti solo in relazione alla decisione del collegio in esito a reclamo avverso il decreto presidenziale emesso "inaudita altera parte", detta audizione deve aver luogo anche nell'ipotesi ordinaria in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta all'attenzione del collegio, essendo la mancanza di una esplicita prescrizione frutto di una imperfetta formulazione legislativa agevolmente colmabile in funzione sistematica e sulla base della previsione di cui all'art 47, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, recante la disciplina generale in materia di procedimento cautelare tributario”*.

L'orientamento della Corte è assolutamente ineccepibile e si pone perfettamente in linea con i principi che regolano tutti i procedimenti cautelari nei quali le parti hanno il diritto di essere sentite, pur trattandosi, tecnicamente, di udienze in camera di consiglio e non di pubbliche udienze.

VI – Sospensione dei rimborsi Iva, fermo amministrativo e sospensione dei pagamenti ex art. 23, D. Lgs. 472/1997: recenti orientamenti della Corte di Cassazione

Gli “strumenti cautelari” in epigrafe sono, alla stregua della richiesta di sequestri ed ipoteche ex art. 22, particolarmente utilizzati dall'Amministrazione finanziaria in quanto di notevole utilità *pro fisco*.

²²² Sul punto vd., in particolare, Muleo, op. loc. cit. 594, nonché Glendi, *La nuova disciplina...*, op. cit., 1342

²²³ Cass. 19/03/2008, n. 7342

Al di là dei singoli istituti, ben noti ed ampiamente studiati in dottrina, ciò che assume, oggi, una notevolissima importanza è il rapporto intercorrente tra i medesimi, in quanto taluni recenti e “rivoluzionari” orientamenti della Suprema Corte hanno mutato, sensibilmente, talune convinzioni che sembravano ormai consolidate nella prassi applicativa.

Prendendo le mosse dalla cosiddetta sospensione dei rimborsi Iva, l'art. 38-*bis* del D. P. R. 633/1972, come è noto, dispone, testualmente, che “*quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui all' [articolo 4, primo comma, n. 5\), del decreto-legge 10-7-1982, n. 429 convertito, con modificazioni, dalla legge 7-8-1982, n. 516, l'esecuzione dei rimborsi prevista nei commi precedenti è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell' imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale](#)*”.

La norma in questione ha, evidentemente, una chiara funzione cautelare a favore dell'Amministrazione finanziaria ed ha dato vita a talune “spinose” questioni interpretative tutt'altro che definitivamente sopite sulle quali, tuttavia, sono da menzionare importanti (nonché recenti e contrastanti) sentenze del Supremo Collegio.

Tradizionalmente, infatti, una delle questioni di maggior rilievo applicativo è stata, da sempre, quella dei rapporti tra l'istituto in questione ed il cosiddetto fermo amministrativo disciplinato dall'art.69, R. D. 2440/1923²²⁴, il quale dispone che “qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo”.

Non è certo questa la sede per soffermarsi approfonditamente sugli istituti in questione²²⁵, sui quali sono già state scritte pagine importanti, ma ciò che conta è capire, per l'appunto, in quale rapporto si pongano tra loro, posto che tutti e due (nonché l'art. 23, D. Lgs. 472/1997, sul quale ci si soffermerà tra breve) costituiscono, usando le parole del Consiglio di Stato, “*provvedimenti di autotutela cautelare, che consente all'amministrazione di paralizzare le pretese creditorie del privato*”²²⁶.

La Suprema Corte, sino a poco tempo addietro, sembrava avere, definitivamente, stabilito, in maniera inequivocabile e senza indugi, che l'art. 38 *bis*, prevedendo un'ipotesi di sospensione

²²⁴ Per ampi riferimenti bibliografici vd. Trivellin, *Commento all'art. 23 in AA. VV.* (a cura di Moschetti – Tosi), op. cit.725, nonché, da ultimi, Ferroni – Nardi, *Il fermo amministrativo. Limiti e problematiche del fermo amministrativo ex art. 69. R. D. 2440/1923* in *Giur. Merito*, 2010, 2655

²²⁵ Per una interessante disamina vd., da ultimi, Covino – Pacieri – Lupi, *Sospensione dei rimborsi Iva: azioni cautelari del fisco e tutela del contribuente* in *Dialoghi Trib.*, 2010, 677.

²²⁶ Tra le tante, Cons. di Stato, sez. IV, 4/09/2007, n. 4625.

dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, assicura una specifica garanzia a favore dell'Amministrazione precludendo, al tempo stesso, l'applicazione, a tali rimborsi, dell'istituto del fermo amministrativo, di cui al R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69: infatti, l'art. 38 assicura “una forma sufficiente di tutela alle ragioni fiscali”²²⁷. Secondo la Corte, in particolare, il legislatore “ha inteso implicitamente escludere che la disciplina del fermo amministrativo possa applicarsi all'ipotesi di rimborso dei crediti d'iva, rilevandosi in proposito che, altrimenti, la previsione dell'art. 38 bis cit. sarebbe sostanzialmente priva di utilità”²²⁸.

Recentemente, tuttavia, la Suprema Corte²²⁹ ha mutato, radicalmente, orientamento con una pronuncia che apre, nuovamente, i suddetti interrogativi e che, con ogni probabilità, dovrà approdare alle Sezioni Unite.

Secondo i Giudici di Legittimità, infatti, occorre distinguere, nettamente, tra la funzione di garanzia ex art. 38 bis e quella in materia di fermo amministrativo: il primo, infatti, “*garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dal citato art. 69, garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione*”. Con particolare riferimento all'art. 69, poi, la Suprema Corte richiama un proprio specifico precedente²³⁰ secondo cui “*il c.d. fermo amministrativo) previsto dal R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69, costituisce una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della P.A., rivolto a sospendere, in presenza di una "ragione di credito" della P.A. stessa, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che l'amministrazione abbia, ovvero pretenda di avere, nei confronti del suo creditore. l'adozione del provvedimento richiede, pertanto, soltanto il "fumus boni iuris" della ragione di credito vantata dall'amministrazione ("fumus" da intendere come non irragionevolezza della pretesa stessa), restando, invece, estranea alla natura ed alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un eventuale "periculum in mora", senza che detta disciplina ponga dubbi di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.. Ne consegue che deve ritenersi legittimo il diniego di rimborso di IVA da parte dell'amministrazione*

²²⁷ Tra le tante, Cass. 20 dicembre 2006, sent. n. 27265, nonché Cass. 26/04/2004 in Riv. giur. Trib., 2004, 1033, con nota adesiva di Grassotti, *La specialità della norma sui rimborsi esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*. Il principio, peraltro, è talmente pacifico nella giurisprudenza di Legittimità che, ancor più recentemente, il Supremo Collegio ha “liquidato” la suddetta questione interpretativa con una “mera ordinanza” in cui ha rinviato ai propri precedenti conformi (Cass., I° Luglio 2009, Ord. n. 15424), dandoli come per “scontati”. In tale ordinanza si legge, infatti, che “questa Corte ha... reiteratamente affermato che, in tema di rimborsi IVA, l'art. 38-bis d.p.r. 633/1972 - prevedendo, accanto alla sospensione dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, un articolato sistema di garanzie tese a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente - introduce una specifica garanzia a favore dell'Amministrazione e preclude, pertanto, l'applicazione a detti rimborsi dell'istituto del fermo amministrativo

²²⁸ Cass. 26 aprile 2004, sent. n. 7952

²²⁹ Cass. 05/05/2011, n. 9853.

²³⁰ Cass. 05/03/2004, n. 4567, cit.

finanziaria, in dipendenza dell'adozione di provvedimento di fermo amministrativo delle somme pretese in restituzione, in ragione della pendenza di controversie tra le parti su rettifiche relative ad altre annualità d'imposta".

Chiaramente, i principi recentemente enunciati dal Supremo Collegio “pongono in crisi” un sistema che sembrava ormai consolidato anche se, nella prassi, sovente l'amministrazione finanziaria applica l'istituto del fermo amministrativo anche in materia di rimborsi Iva (con l'avallo, oggi, anche della Giurisprudenza di legittimità).

Ma l'orientamento giurisprudenziale più innovativo che si sta formando – e che, peraltro, ad avviso di chi scrive, non è stato oggetto di sufficiente attenzione in dottrina – è quello che riguarda i rapporti tra la disciplina della sospensione dei rimborsi Iva e quella contenuta nel già menzionato art. 23, D. Lgs. 472/1997.

Tale norma, come è noto, dispone che *“nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo”*. La disposizione aggiunge, poi, che in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

Secondo un recente orientamento della Suprema Corte, l'art. 23, D. Lgs. 472/1997 avrebbe, nella sostanza, abrogato implicitamente l'art. 38-bis: infatti, *“per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, il [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23](#), dev'essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento..... Trattandosi di norma successiva a quella di cui all'art. 38 bis, avente rango non inferiore ed identica funzione cautelare di quella che limitava il blocco dei rimborsi su cauzione alla sola ipotesi di specifici reati, deve perciò concludersi per l'abrogazione implicita di quest'ultima”*²³¹. Continuano i Giudici di legittimità affermando che *“per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, il [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23](#), dev'essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento, concedendo all'Amministrazione la facoltà di sospenderne l'esecuzione per il solo fatto dell'avvenuta emissione di un atto di contestazione o d'irrogazione di sanzioni”*²³².

²³¹ Cass. 14/07/2010, n. 16535

²³² Su tali problematiche vd., Varesano – Lupi – Stevanato – Ingraio, *Sospensione dei rimborsi iva, carichi pendenti, compensazione e tutela giurisdizionale* in Dialoghi trib., 2009, 548, i quali commentano, con nota critica, una sentenza di merito che aveva ritenuto applicabile. In particolare, secondo Varesano, “le peculiarità dei rimborsi IVA, connesse a garantire la neutralità del tributo, comportano specifiche disposizioni, di cui al suddetto art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 che si collocano, a ben vedere, in un apporto di specialità rispetto a tutte le altre norme generali che prevedono forme cautelari a beneficio dell'Amministrazione,

La posizione della Suprema Corte è fondata, evidentemente, su di una strenua e non celata necessità di salvaguardia dell'interesse fiscale, tanto più che, in ulteriore passo della sentenza si legge che la posizione della Corte stessa è dettata da *“una maggior tutela della collettività e dell'Amministrazione da cui è rappresentata, che a fronte di una richiesta di rimborso non ha soltanto l'interesse a recuperare gli eventuali pagamenti non dovuti, ma anche quello a non effettuare inutili anticipazioni, potendo da esse derivare dei pregiudizi non completamente scongiurati dal sistema di garanzie di cui all'art. 38 bis”*.

Alla luce di quanto precede, ovvero di un orientamento giurisprudenziale particolarmente orientato alla salvaguardia dell'interesse fiscale piuttosto che alle garanzie del contribuente, è davvero auspicabile che le misure ablatorie in questione vengano utilizzate con estrema attenzione e prudenza.

I segnali dati dall'Agenzia delle entrate in tal senso sono incoraggianti, non fosse altro per il fatto che nella già citata circolare 4/E del 2010, proprio con riferimento al fermo amministrativo, si legge che *“si tratta di uno strumento da utilizzare in maniera selettiva, vale a dire quando il suo impiego possa essere realmente efficace e motivato da specifiche ragioni”* e che *“si sottolinea nuovamente che, trattandosi di una misura che incide sulle disponibilità finanziarie del contribuente, a differenza delle misure cautelari richieste per via giurisdizionale che non impediscono il godimento dei beni cautelati, la sua applicazione non può prescindere da una valutazione dell'impatto sull'esercizio dell'attività economica del contribuente”*.

PARTE SECONDA

CORTE DI CASSAZIONE – SENTENZA DEL 21 GENNAIO 2011, N. 1372

Fatto

L'ufficio delle entrate di notificava avviso di accertamento IRPEG e ILOR e tributo straordinario di solidarietà per il 1995, per oltre lire 2 miliardi e 300 milioni, alla (X) s.p.a., (poi divenuta (X2) s.p.a.), riprendendo a tassazione interessi passivi su prestiti da terzi, coi quali era stato finanziato l'intero capitale (Y), nell'ambito di una operazione di ristrutturazione infragruppo. L'ufficio sosteneva la natura elusiva dell'operazione, da un lato in quanto volta all'abbattimento del reddito attraverso l'assunzione dei relativi costi, dall'altro perchè lo stesso risultato poteva essere ottenuto mediante fusione tra le due società, soggetta a più onerosa tassazione. Applicava, pertanto, la L. n. 408 del 1990, art. 10.

La società impugnava l'accertamento, sostenendo che la predetta norma non era applicabile e che, comunque, si trattava di operazione avente valide ragioni economiche, essendo finalizzata a razionalizzare le strutture produttive del gruppo. La commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo che nella specie si poneva soltanto un problema di transfer price sulla determinazione del valore normale di acquisto del capitale sociale (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 art. 76, (T.U.I.R.)) in relazione al quale l'ufficio non mosso contestazioni.

Confermava, però, l'accertamento per la ripresa della voce perdita fiscale generata da precedente esercizio.

Con sentenza 8 febbraio 2005 la commissione tributaria regionale respingeva l'appello della società e l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, con la seguente motivazione:

sull'appello della società:

- sulla ripresa a tassazione di perdita dell'esercizio precedente, consentita art. 102 cit. T.U.I.R., non vi era stata alcuna specifica censura della società;

- considerando l'oggetto ricorso introduttivo, l'avviso operava un accertamento anche sulla perdita del 1994, sulla quale vi era stato un precedente avviso di accertamento. Nel ricorso si discuteva solo la ripresa degli interessi passivi sopportati per acquisizione del capitale di (Y). Il predetto punto avrebbe dovuto, pertanto, essere oggetto di specifica impugnazione, e la questione non poteva proporsi per la prima volta in appello. Nè a diversa conclusione poteva condurre il fatto (meramente affermato) che tale avviso era stato annullato dalla commissione tributaria provinciale. Il riferimento alla perdita contenuto nell'avviso per il 1995 riguardava, pertanto, solo un rapporto non più contestabile;

sull'appello incidentale dell'ufficio:

- l'operazione si collocava nell'ambito di una complessa operazione internazionale di ristrutturazione aziendale. Al gruppo (X), dopo aver acquistato il controllo delle società italiane (A) s.p.a. e (B) s.p.a., operanti nel settore dei reagenti per analisi e delle macchine per analisi, nel 1994 si era presentata la possibilità di acquisto del gruppo farmaceutico svizzero (C), operante in Italia con (D) s.p.a. e (Y) s.p.a.. Pertanto, una volta acquisito il controllo totale di (E) BV (subholding olandese) a capo delle attività diagnostiche del gruppo (C) e averle trasferito il controllo di (F) e di (B), nel 1995 veniva trasferito a quest'ultima, a titolo oneroso finanziato con prestiti di terzi, il pacchetto azionario di (Y), al fine di unificare sotto la stessa direzione attività produttive della stessa natura, esercitate in una stessa realtà industriale (.....). Con atto del 31 dicembre 1995 veniva perfezionata la fusione per incorporazione di (Y) in (B); nel 1997, poi, (Y) spa e (D), già trasferiti a (F), vennero fuse per incorporazione in quest'ultima, che assunse la denominazione (G) spa, divenuta poi (X2) spa;

- gli atti giuridici ai quali si rivolgeva l'attenzione ufficio erano l'acquisto del pacchetto (Y) da parte di (B) e la successiva fusione per incorporazione della prima nella seconda. L'ufficio riteneva che lo stesso risultato potesse conseguirsi direttamente con la fusione, senza preventivo acquisto del pacchetto, avvenuto con un pesante indebitamento verso i finanziatori dell'operazione;

- tali atti compiuti nel 1995, quando il testo originario della L. n. 408 del 1990, art. 10, era stato modificato dalla L. n. 724 del 1994, art. 28, norma che consentiva all'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali di operazioni di ristrutturazione societaria poste in essere fraudolentemente senza valide ragioni economiche.

- nessuno degli atti posti in essere era ricompreso fra quelli indicati nella norma, essendo questa di carattere eccezionale;

- in secondo luogo, considerando l'atto maggiormente assimilabile, e cioè la fusione, la sua assenza non è frutto di una dimenticanza del legislatore. Infatti le fusioni, originariamente comprese nell'art. 10, avevano assunto un regime di neutralità fiscale.

Pertanto non era possibile ricondurre le fusioni al genere "operazioni di concentrazione";

- la conferma di tale interpretazione si ricavava dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, il quale aveva nuovamente inserito le fusioni tra i negozi inopponibili al fisco ove privi di valide ragioni economiche.

Avverso tale sentenza l'(X2) s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione, al quale hanno resistito il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate. Questi ultimi hanno, a loro volta, proposto ricorso incidentale, cui ha resistito la (X2) con controricorso.

p.2.1 motivi del ricorso principale.

2.1. La ricorrente premette che l'accertamento con cui era stata ripresa a tassazione la perdita per il 1994, utilizzata (essendo pluriennale) per il successivo periodo d'imposta, era stata annullata dalla commissione tributaria provinciale con sentenza 13 maggio 2003, non definitiva. Senonchè la commissione provinciale, pur in assenza di contestazioni, aveva ritenuto valida la ripresa anche per il 1995.

Secondo la commissione regionale il punto non aveva formato oggetto d'impugnazione, mentre la società aveva opposto che non poteva esservi domanda sul punto, non essendo lo stesso oggetto di accertamento.

2.2. Col primo motivo, denunciandosi violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. artt. 39 e 40; art. 102, comma 1, cit. T.U.I.R., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, si lamenta che la sentenza parta dall'errato assunto che l'accertamento 1995 abbia rettificato la perdita oggetto di riporto e che, quindi, avrebbe dovuto essere oggetto d'impugnazione. Si contesta che l'avviso 1995 possa essere considerato, sul punto, accertamento. Pur avendo impiegato il verbo rettificare, l'avviso si limita a riliquidare le imposte dovute a seguito dell'accertamento dell'esercizio precedente:

infatti si fa riferimento a tale accertamento.

L'art. 102 cit. T.U.I.R. stabilisce un automatismo sulla computabilità di una perdita per i cinque anni successivi.

1 fatti costitutivi di una perdita possono essere oggetto di contestazione solo nel periodo in cui si è verificata. La ricorrente considera paradossale che in un giudizio si sia dichiarata la legittimità della detrazione per l'anno in cui si è verificata, e in un altro la detrazione possa escludersi per gli anni successivi.

2.3. Col secondo motivo, denunciando violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19; difetto di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, la ricorrente deduce che erroneamente la commissione tributaria regionale aveva statuito che sul punto non vi era stata censura. L'ufficio, infatti, si era limitato a traslare gli effetti dell'azzeramento della perdita per il 1994 sul reddito 1995 e tale traslazione non era stata, di per se stessa, contestata. Il riporto dell'azzeramento della perdita non poteva essere considerato un vizio proprio dell'atto, quindi non era suscettibile d'impugnazione. Si trattava di mero atto confermativo del precedente accertamento.

p.3. Il motivo del ricorso incidentale.

Denunciando violazione dell'art. 112 c.p.c.; L. n. 408 del 1990, art. 10; omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione; in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, la difesa dell'Amministrazione deduce che la sentenza di primo grado era stata impugnata dall'ufficio per motivazione carente circa la natura elusiva operazioni. Non si dibatteva sul valore normale di acquisto (e cioè su un problema di transfer price), ma sul conseguimento di vantaggi fiscali attraverso operazioni prive di valide ragioni economiche. D'altra parte, la società sosteneva l'esistenza di tali ragioni. Senza entrare nel merito, la commissione tributaria regionale si era, invece, limitata a considerazioni sulla successione temporale delle leggi. Il mezzo giuridico appropriato per far confluire in un unico soggetto le attività economiche con riduzione di costi era la fusione, operazione di cui l'art. 123 del cit. T.u.i.r. ha stabilito la neutralità.

Non era stata la fusione in quanto tale a realizzare l'evento, ma l'onerosità dei contratti ad essa propedeutici. Perciò l'unica vera ragione dell'operazione era il risparmio fiscale. La fusione non avrebbe, però, consentito di abbattere il reddito prodotto in Italia facendo gravare sullo stesso gli oneri finanziari degli acquisti del capitale sociale.

Quanto all'applicabilità dell'art.10, che non menziona le fusioni, il carattere elusivo si riferiva all'intero complesso negoziale messo in piedi a tale scopo.

Diritto

4.1. Previa riunione dei ricorsi, proposti avverso la stessa sentenza, deve essere dichiarato inammissibile il ricorso principale contro il Ministero, nonché il ricorso incidentale da quest'ultimo proposto, con compensazione delle relative spese, avendo partecipato al giudizio d'appello soltanto l'Agenzia delle Entrate.

4.2. Il primo motivo del ricorso principale nei confronti dell'Agenzia delle Entrate merita accoglimento. Come ha esattamente dedotto la ricorrente, essa non aveva invocato gli effetti della sentenza della commissione provinciale che avrebbe riconosciuto il costo e il relativo riporto all'anno d'imposta in contestazione, ma la sola circostanza, di rilievo processuale, della non necessità d'impugnare l'avviso di accertamento per l'anno medesimo (1995), stante il carattere automatico del potere di riportare la perdita nei cinque anni, potendo essere impugnata la ripresa della perdita solo nell'anno in cui si era prodotta. L'accertamento relativo al 1995, infatti, nel momento in cui faceva riferimento all'accertamento relativo al 1994, aveva natura di mero atto confermativo del precedente accertamento, cui faceva integralmente rinvio, onde non abbisognava di autonoma impugnativa, accettando l'ufficio sia il contenuto che l'esito dei relativi giudizi. L'accertamento oggetto del presente giudizio non ha, pertanto, contenuto suo proprio ed originale sulla perdita (nè fa questione sulla computabilità della stessa al 1995 ai sensi dell'art. 102 cit. T.u.i.r.), onde la pronuncia che ritiene tale punto oggetto di nuovo accertamento deve essere, sul punto, cassata, con assorbimento del secondo motivo.

S'impone, ovviamente, una pronuncia di cassazione con rinvio, dovendo in quella sede verificarsi anche i rapporti con la causa avente ad oggetto l'accertamento del 1994, e assumere le necessarie statuizioni in dipendenza dell'eventuale giudicato formatosi o, in difetto, disporre una sospensione ai sensi dell'art. 295 c.p.c.. Al giudice di rinvio è rimessa anche la decisione sulle spese.

4.3. Passando al motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate, lo stesso non merita accoglimento, anche se per ragioni giuridiche diverse da quelle svolte nella sentenza impugnata.

Il carattere non sindacabile dell'operazione straordinaria in contestazione non può, infatti, fondarsi esclusivamente, come hanno ritenuto i giudici di merito, sulla non riconducibilità alle ipotesi di cui alla L. n. 408 del 1990, art. 10, considerate di stretta interpretazione.

La soluzione del problema deve essere, invece, ricercata nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto, operante anche, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, nell'ordinamento nazionale anche nel campo dell'imposizione diretta, e riferibile anche ad operazioni distinte e collegate tra loro, ove compiute al principale scopo di realizzare un risparmio fiscale.

Sono, pertanto, irrilevanti le considerazioni svolte sull'applicabilità al caso di specie dell'art. 10.

Si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi, essere disconosciute dall'amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. Si è, così, ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analogo alla General Anti Avoidance Rule, GAAR, degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (i.v.a., accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa C - 255/02, Halifax, e costituzionale - secondo Sez. Un., 30005 e 30007/08 - per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'art. 53 Cost..

Il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta - secondo una costante giurisprudenza - l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità.

E' opportuno richiamare il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 21 febbraio 2008 in causa C - 425/06, Part Service (pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale di questa Corte con ordinanza n. 21371/06), secondo cui la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Deve,

pertanto, disattendersi la tesi sostenuta dalla società nel controticorso, secondo cui lo scopo di risparmio fiscale - perchè l'operazione sia ritenuta abusiva - deve essere esclusivo.

4.4. Tanto premesso, occorre verificare se la complessa operazione di cui si discute avesse un determinante scopo di risparmio fiscale, e se in relazione a tale presupposto i giudici di merito abbiano correttamente applicato le regole che governano il riparto dell'onere probatorio.

Per entrambi i settori impositivi, infatti, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che incombe all'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perchè la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale.

Tale regime, che nell'ordinamento comunitario è imposto dal principio di proporzionalità (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C - 28 / 95, A. Leur Bloem), nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente (art. 24 Cost.).

4.5. Come questa Corte ha già più volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei c.d. tax shelters, e quindi ad una ricerca, comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuale adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso, come è avvenuto in Germania fin dall'inizio dello scorso secolo, col p.5 della Reichsabgabeordnung e, di recente, negli U.S.A., attraverso l'inserimento di apposite norme nel Health Care and Education Reconciliation Act of 2010.

Il Collegio si riporta, anche per l'inesistenza di un contrasto del principio (non scritto) dell'abuso col principio costituzionale di legalità e riserva di legge in materia fiscale, alle già richiamate sentenze della Sezioni Unite.

4.6. Ciò premesso, è necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa.

Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, Intermillis; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, Belgio c. Commissione) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresa, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo è stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali è stata riconosciuta la deducibilità di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da società madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi.

Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti.

Proprio la recente riforma U.S.A. già richiamata prevede che, per essere riconosciuta dal fisco, un'operazione deve avere, non solo "sostanza economica", ma anche "un fine di profitto (a business pur pose)".

4.7. Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non può essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'art. 43 del Trattato CE), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza *Avoir fiscal* (causa 270/83, Commissione c. Francia) una libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa C - 212/97, *Centros*, la Corte di Giustizia è giunta a negare il carattere abusivo la collocazione della sede di una società in uno Stato esclusivamente perchè ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non viene ivi svolta alcuna attività d'impresa. Orbene, nel caso di specie, la stessa amministrazione finanziaria non sostiene il carattere artificioso della complessa operazione, ma soltanto che lo stesso risultato poteva essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa, e precisamente una fusione, invece che attraverso il trasferimento del pacchetto azionario di (Y) contro l'assunzione di rilevanti impegni economici per il finanziamento dell'operazione e conseguente riduzione del carico fiscale. Non vengono neppure contestate dall'amministrazione finanziaria le necessità organizzative che miravano ad una gestione unitaria del settore.

Infine, l'ufficio non spiega perchè la forma giuridica impiegata sia inusuale o inadeguata all'operazione economica. Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perchè tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, nè come tale poteva considerarsi soltanto perchè comportava un maggiore risparmio fiscale.

4.8. Il ricorso incidentale deve essere, quindi, rigettato, con compensazione delle relative spese, in considerazione dell'inesistenza, all'epoca della proposizione del ricorso, di una consolidata giurisprudenza in materia di pratiche abusive.

PQM

La Corte di Cassazione riunisce il ricorso principale e quello incidentale; dichiara inammissibile il ricorso principale di (X2) s.p.a. nei confronti del Ministero, con compensazione delle relative spese; e accoglie il ricorso contro l'Agenzia delle Entrate; cassa e rinvia, anche per la pronuncia sulle spese, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio dichiara inammissibile il ricorso incidentale del Ministero e rigetta quello dell'Agenzia delle Entrate, con compensazione delle relative spese.

I limiti “esterni” all’attuazione del principio dell’abuso del diritto per le operazioni di riorganizzazione societaria: riflessioni a margine della sentenza della Cassazione n. 1372 del 21 gennaio 2011.

di Antonio Visconti

Sommario: Premessa; 1. La sentenza della Cassazione n. 1372, del 21 gennaio 2011; 2. La disciplina fiscale europea e nazionale delle operazioni di riorganizzazione societaria; 2.2. (segue) Il recepimento a livello interno della clausola antielusiva ex art. 11 della Direttiva 90/434; 3. L’impatto dei principi contenuti nella Direttiva 90/434 nella regolamentazione dei rapporti tra i soggetti interni; 4. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sulla Direttiva n. 90/434 in materia antielusiva / antiabuso; 5. Talune ipotesi di applicazione distorta della clausola antiabuso alle operazioni di riorganizzazione poste in essere tra soggetti interni; **Conclusioni.**

Premessa

Il principio dell’abuso del diritto nell’ambito del comparto della fiscalità diretta è stato oggetto, negli ultimi anni, di un intenso percorso di elaborazione da parte della giurisprudenza della Cassazione .

Tuttavia, il percorso di definizione non può ancora essere considerato concluso, con particolare riferimento alla reale portata e ai relativi limiti dello stesso.

Verosimilmente questo iter potrà perfezionarsi solo una volta che la Corte di Giustizia Europea si sarà pronunciata sulle questioni pregiudiziali rimesse dalla Corte di Cassazione .

Allo stato attuale, infatti, l’amministrazione finanziaria nelle attività di accertamento non sempre ne fa un uso coerente con l’interpretazione giurisprudenziale, nonché con i principi della certezza del diritto, della autonomia nella scelta della forma negoziale, della libertà di iniziativa economica e del legittimo affidamento.

Ciò si palesa con particolare evidenza nei casi in cui vi è una riqualificazione dei comportamenti posti in essere dalle parti che mira a ricondurli, con un meccanismo forzato “invertito”, verso la fattispecie impositiva più gravosa, e dunque prescindendo in toto da valutazioni sulla “normalità economica” della fattispecie concreta ed in cui possono assumere rilievo le ragioni che hanno motivato le scelte, gli effettivi interessi delle parti e, quindi, la “causa” reale dell’operazione.

Al di là, quindi, della condivisione o meno dell’approdo interpretativo della Corte di Cassazione, risulta necessario avviare un percorso che consenta di delimitare il campo applicativo del principio del divieto di abuso del diritto, determinando quali siano le “condizioni d’uso” della clausola antielusiva, soprattutto in quei settori, quale quello delle operazioni di riorganizzazione societaria, in cui i riferimenti di ordine logico-interpretativo, rispondono ad una ratio di generale “stimolo” del sistema economico in linea con la normativa europea.

Con specifico riferimento alla disciplina fiscale delle operazioni interne di riorganizzazione societaria, preso atto che questa persegue gli obiettivi dello sviluppo e della crescita dimensionale delle imprese attraverso il riconoscimento della piena neutralità fiscale, il legislatore nazionale ne ha plasmato i contenuti, trasponendo i precetti recati dalla Direttiva n. 90/434/CE.

Sebbene la fiscalità diretta sia rimasta nelle esclusive competenze degli stati membri, appare singolare che il legislatore, nel trasporre questa direttiva nel diritto interno, abbia optato di estendere il regime previsto dalla direttiva per le operazioni di riorganizzazione societaria anche alle fattispecie puramente interne all’ordinamento italiano .

Tuttavia, come si vedrà, la scelta di allineamento normativo operata dal nostro legislatore, per giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea, determina l’obbligo di interpretare la suddetta normativa alla luce della ratio della direttiva stessa .

In questa chiave verranno sviluppate nel presente commento considerazioni critiche sulla sentenza della Suprema Corte n. 1372 del 21 gennaio 2011, onde valutare se l’applicazione del principio del divieto dell’abuso del diritto rispetto ad una complessa operazione di riorganizzazione di un gruppo societario sia stata interpretata nel rispetto dei parametri stabiliti dall’ordinamento europeo, cui il legislatore italiano ha volontariamente scelto di subordinare la propria normativa.

1. La sentenza della Cassazione n. 1372, del 21 gennaio 2011.

Nel caso in esame l'amministrazione finanziaria ha riqualificato un'operazione avente ad oggetto l'acquisizione del pacchetto azionario di una società da parte di un'altra società, operazione funzionale alla successiva fusione per incorporazione della prima società nella seconda .

In particolare, l'Agenzia delle Entrate contesta in capo alla società cessionaria la liceità della deduzione degli interessi passivi sostenuti in dipendenza di un prestito contratto nei confronti di altra società del gruppo e finalizzato all'attuazione dell'operazione di cui sopra.

Tale finanziamento, in quanto propedeutico alla fusione, sarebbe stato contratto per l'esclusivo fine di abbattere il reddito imponibile della società acquirente in virtù della deduzione dei predetti interessi passivi. Siccome il medesimo risultato si sarebbe potuto ottenere attraverso la diretta fusione delle società, ne deriverebbe che tale operazione sarebbe priva di "valide ragioni economiche" .

Nel caso di specie la Corte, attraverso un percorso teleologico assolutamente condivisibile, conclude in senso favorevole per il contribuente, motivando la propria decisione in virtù del fatto che "le scelte economiche di un gruppo seguono logiche finalizzate alla redditività di lungo periodo" e dunque tali da ammettere, sotto il profilo della "ragionevolezza economica", eventuali perdite nel breve periodo. Ne consegue che la scelta della strada non fiscalmente più onerosa, non è, né può essere, di per sé, fatto indicatore di un comportamento "abusivo".

Procedendo ad analizzare nel dettaglio il contenuto della sentenza, si fa presente che l'acquisto della partecipazione, con il relativo indebitamento, è avvenuto nel 1994, generando una perdita. L'avviso di accertamento impugnato riguarda invece l'anno successivo, in cui l'Ufficio ha rettificato il riporto perdite. Tuttavia, la Corte riconosce che la rettifica del riporto perdite non ha natura di accertamento per l'anno in cui viene utilizzata la perdita medesima, ma comporta un mero automatismo liquidativo.

In altri termini è solo per il 1994 che deve essere deciso se la perdita c'è stata o meno o in che misura vada ridefinita.

A tal riguardo, stante la carenza nella documentazione prodotta dalla parte, la Suprema Corte dispone il rinvio alla CTR, al fine di valutare, nel merito, la competenza della perdita.

Trattati i fatti di causa, la Corte preliminarmente chiarisce che la presunta fattispecie abusiva contestata, per carenza del presupposto oggettivo, non può essere riqualificata sulla base delle disposizioni di cui all'art. 10 L. 29 dicembre 1990, n. 408, quanto, piuttosto, in virtù del principio del divieto dell'abuso del diritto, il quale secondo "una consolidata giurisprudenza della Corte" è immanente nell'ordinamento nazionale, e quindi rilevabile d'ufficio, "anche nel campo dell'imposizione diretta, ed è riferibile anche ad operazioni distinte e collegate tra loro, ove compiute al principale scopo di realizzare un risparmio fiscale".

Tuttavia, chiarisce la Corte, per l'applicazione di detto principio, occorre che siano poste in essere una serie di condizioni di ordine procedimentale, in particolare:

è onere dell'Amministrazione finanziaria quello di spiegare nelle motivazioni dell'atto impositivo, perché la schema negoziale prescelto dalle parti abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa;

spetta al contribuente provare l'esistenza delle "valide ragioni economiche" della scelta intrapresa, e dunque, l'assenza dell'esclusivo o prevalente interesse ad ottenere un indebito risparmio d'imposta.

Nel caso di specie, invece, l'atto affermava solo che analogo risultato poteva essere conseguito: "attraverso una diversa formula organizzativa".

A tal riguardo, conclude la Corte affermando che:

il principio dell'abuso del diritto deve essere impiegato con cautela, che deve essere massima quando non si tratta di operazioni finanziarie del tipo dividend washing o dividend stripping, di artificioso frazionamento dei contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi di imprese, nei cui confronti la valutazione non può essere la stessa di un'operazione posta in essere da un imprenditore individuale;

l'assenza di una redditività immediata non è di per se indice di una causa "elusiva" del negozio;

l'esercizio della libertà economica, tutelata dalla Costituzione e dal Trattato europeo, non può essere limitato per ragioni fiscali;

la forma societaria può essere liberamente scelta anche per ragioni esclusivamente fiscali; il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili, solo perché tale misura avrebbe comportato "un maggior carico fiscale".

A sostegno di tali motivazioni, la Corte richiama i riferimenti giurisprudenziali resi in materia di abuso del diritto in ambito europeo e nazionale, nonché i generali principi di autonomia della forma negoziale e libertà dell'iniziativa economica, riconosciuti dalla recente riforma del sistema fiscale USA, e, comunque, più in generale, dalla Costituzione italiana e dal Trattato Europeo.

Tratteggiato per grandi linee il contenuto della sentenza, non può sottacersi che il grande merito della stessa sta nell'aver confermato l'esistenza nel nostro ordinamento del principio del "legittimo risparmio di imposta", e quindi nell'aver superato quel pericoloso orientamento che tende a considerare "elusive" tutte quelle operazioni nelle quali il contribuente ha optato per la via meno onerosa.

Ad ogni buon conto, sebbene, tale sentenza a livello teleologico approdi ad un risultato pienamente condivisibile, non pienamente coerente risulta essere, ad avviso di chi scrive, il percorso seguito dai Supremi giudici.

In altri termini, data la rilevanza di tali operazioni nell'ambito dell'attuale scenario economico, è senza dubbio richiesta una maggiore tutela nell'apprezzamento delle stesse, tale da consentire il rispetto della ratio della normativa di riferimento.

A tale scopo, nelle pagine che seguono, si procederà, preliminarmente, alla ricostruzione del contesto normativo di riferimento, cercando di evidenziare gli stretti legami di dipendenza esistenti tra la disciplina transnazionale contenuta nella Direttiva n. 90/434, e quella propriamente interna, con particolare riferimento alle disposizioni antielusive presenti in entrambi gli ordinamenti.

Di poi, una volta tracciati i profili di collegamento/dipendenza tra i due sistemi normativi, sempre con riferimento alla clausola antielusiva, si procederà ad analizzare la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, al fine di cogliere quegli elementi interpretativi essenziali, che dovrebbero rappresentare un "limite massimo" ai fini della riqualificazione di siffatte operazioni anche se poste in essere tra soggetti meramente interni.

In particolare, la verifica dell'esistenza di tali limiti ha lo scopo di individuare, alla luce del principio di "proporzionalità", l'effettiva portata ed il significato dell'espressione "valide ragioni economiche", che in tale contesto si pone alla base dell'applicazione del principio del divieto dell'abuso del diritto, a livello sia interno che transnazionale.

2. La disciplina fiscale europea e nazionale delle operazioni di riorganizzazione societaria.

Con la direttiva 90/434 del 23 luglio 1990 è stato introdotto, agli effetti delle imposte dirette, un sistema di norme volto a garantire e tutelare, nel più ampio scenario di integrazione del mercato unico Europeo, il principio della neutralità fiscale delle operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di partecipazioni, al fine di favorire i processi di riorganizzazione tra le imprese costituite nella forma di società di capitali residenti in diversi stati membri della comunità europea .

In particolare, il principio della "neutralità impositiva" implica la non imponibilità delle eventuali plusvalenze emergenti dalla differenza tra il valore contabile o di mercato del patrimonio netto della società oggetto di riorganizzazione e il valore fiscale dei beni e/o delle partecipazioni da questi possedute, come assunto precedentemente all'operazione.

E' stata altresì prevista nella Direttiva una norma a carattere antielusivo o anti "abuso", avente lo scopo di consentire agli stati membri di disapplicare in tutto o in parte i contenuti della stessa, ovvero, di revocarne i benefici, qualora la realizzazione delle operazioni in parola non abbia avuto come scopo il perseguimento di uno degli obiettivi previsti dalla norma (ristrutturazione, riorganizzazione, integrazione transnazionale, etc.), ma il solo conseguimento di un risparmio d'imposta (neutralità) attraverso un uso distorto della stessa.

Tale Direttiva è stata recepita in Italia con l'art 34, lett. c), della L. 19 febbraio 1992, n. 142 (c.d. Legge Comunitaria), norma che ha delegato il governo all'emissione di un apposito decreto avente lo scopo di far propri i contenuti della stessa, ed appunto dal D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544.

Con tale decreto legislativo per le Spa, le Srl, le Sapa, e gli altri enti pubblici e privati aventi ad oggetto attività commerciale, che pongono in essere operazioni di fusione, scissione,

conferimenti di attivo o scambio di azioni con altri soggetti residenti nei paesi europei, è stato previsto un regime fiscale che ricalca in pieno le disposizioni previste dalla Direttiva 90/434.

Per quanto attiene la disciplina relativa alle riorganizzazioni societarie poste in essere tra soggetti residenti, occorre far presente che la stessa è stata oggetto di un organico riordino per effetto dell'emanazione del D. Lgs. n. 358 dell'8 ottobre 1997.

Per effetto di tale riordino, come fatto notare in dottrina, la disposizione regolante i rapporti tra soggetti interni è stata scritta sulla scorta dei principi che hanno orientato la norma regolante i rapporti transnazionali, ossia, sulla base della direttiva 90/434/CE.

2.1. (segue) Il recepimento a livello interno della clausola antielusiva ex art. 11 della Direttiva 90/434.

Come accennato, la Direttiva prevede altresì all'art. 11 una norma a finalità antielusiva o anti "abuso", avente lo scopo di consentire agli stati di disapplicare in tutto o in parte i precetti della stessa, ovvero, di revocare i benefici della "neutralità fiscale", qualora la realizzazione delle operazioni in parola non abbia avuto come scopo il perseguimento di uno degli obiettivi previsti (ristrutturazione, riorganizzazione, integrazione transnazionale, etc.), ma il solo conseguimento di un risparmio d'imposta attraverso un suo uso distorto.

L'attuazione e la specifica regolamentazione di tale disciplina è stata, tuttavia, demandata ai singoli stati.

In particolare, per quanto attiene l'ambito nazionale, con la lett. g), co. 161, dell'art. 3, L. n. 662/1996, è stato richiesto al governo di disciplinare la revisione dei criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva indicate nell'art. 10 della legge n. 408/1990.

Di qui, l'art. 7 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, ha introdotto l'art. 37-bis del D.p.r. n. 600/73, il quale consente all'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi - anche collegati fra loro - privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario al fine di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sempreché tali

comportamenti siano caratterizzati dalla utilizzazione di una o più operazioni definibili, per comodità, “elusive”.

Dal punto di vista sistematico può quindi rilevarsi come la “mini-riforma” delle disposizioni in materia di elusione tributaria sia intervenuta oltre che con lo scopo di meglio definire lo specifico contesto normativo, ma anche, considerata la fonte normativa di cui alla legge delega, al fine di dar luogo – per lo specifico contesto - alla trasposizione interna delle disposizioni di cui all’art. 11 della Direttiva 90/434.

3. L’impatto dei principi contenuti nella Direttiva 90/434 nella regolamentazione dei rapporti tra i soggetti interni.

A questo punto, considerata la chiara e ripetuta intenzione del legislatore di “avvicinare” la disciplina delle riorganizzazioni societarie poste in essere tra soggetti interni a quella delle operazioni tra soggetti transazionali, a sua volta quest’ultima, come visto, completamente imperniata sulla Direttiva 90/434 che era chiamata a recepire, è evidente che sussistono in riferimento alla prima, obblighi di uniformità nell’interpretazione e nella concreta attuazione dei principi sanciti da quest’ultima.

Al tal riguardo, infatti, la Corte di Giustizia Europea, nella ormai lontana sentenza *Leur-Bloem* è stata chiamata a pronunciarsi in riferimento proprio all’applicazione della Direttiva de qua rispetto a fattispecie puramente interne, fornendo, com’è nel suo ruolo, la corretta interpretazione della questione alla luce delle disposizioni del Trattato, norma che come noto si pone in posizione sovraordinata rispetto a quella nazionale.

In tale sentenza, la Corte ha affermato che il legislatore in linea di principio non è obbligato a seguire la direttiva nelle situazioni meramente interne, che per loro natura non rientrano nel campo di applicazione della stessa. Tuttavia, nella misura in cui per sua libera scelta egli abbia ritenuto di assumere il modello della direttiva come schema normativo di riferimento, al fine di uniformare/equiparare le situazioni interne e a quelle transazionali, alla fattispecie interna saranno pienamente applicabili – anche quanto alla corretta interpretazione - i precetti contenuti nella disposizione comunitaria a cui questa fa in sostanza rinvio .

Pertanto, concludono i giudici, al fine di evitare divergenze d’interpretazione, esiste un concreto interesse affinché tali questioni ricevano una interpretazione uniforme .

Tanto detto, si rende opportuno a questo punto definire quali sono gli aspetti che impongono, nell'ambito della disciplina interna in materia di riorganizzazioni societarie, una esigenza di conformità nell'interpretazione delle disposizioni della Direttiva.

In altri termini, preso atto che il legislatore delegato ha chiaramente espresso l'esigenza di armonizzare la normativa interna a quella prevista - quale recepimento della Direttiva - per le operazioni transnazionali e considerato che sotto il profilo sostanziale i due comparti normativi riproducono le medesime disposizioni in termini di principi informativi, occorre chiedersi fino a che punto sia necessario che la normativa interna tenga conto delle disposizioni europee e quali sono i rimedi (o i pericoli) nell'ipotesi di mancato coordinamento nell'interpretazione delle disposizioni in parola.

A tal riguardo, poi, appare utile altresì riportare quanto enunciato nella sentenza della CGUE *Kofoed*, ove, proprio con riferimento all'attuazione da parte degli stati membri delle disposizioni contenute nella Direttiva oggetto di analisi, la Corte, tra le altre cose, afferma che: "le autorità di uno Stato membro, quando applicano il diritto nazionale, sono tenute ad interpretarlo per quanto possibile alle luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie".

Pertanto, il rapporto di connessione (o comunque di collegamento/consequenzialità) tra le disposizioni generali in materia di riorganizzazione societaria a livello transnazionale e interno da una parte, e quelle specifiche in materia antielusiva dall'altra, richiede che l'interpretazione delle seconde con riferimento allo specifico contesto debba essere quantomeno orientata in virtù sulla base della ratio e dei principi che orientano le prime, e dunque, sia da effettuare nella più generale ottica regolata dalla Direttiva de qua.

Ai fini che qui rilevano, occorre comprendere se le riqualificazioni di siffatte operazioni in chiave antielusiva/abusiva da parte dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza siano state sempre rispettose della ratio della normativa in commento e dei principi interpretativi che di essa ne ha fornito la Corte di Giustizia Europea.

4. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sulla Direttiva n. 90/434 in materia antielusiva / antiabuso.

Come più volte fatto notare dalla Corte di Giustizia, il regime tributario comune istituito dalla direttiva n. 90/434, si applica indistintamente a tutte le operazioni di riorganizzazione delle società, a prescindere dai loro motivi, siano essi “finanziari, economici o puramente fiscali” .

A tal riguardo, in alcune pronunce rese con riferimento allo specifico contesto, e di seguito riportate, la Corte ha chiarito che gli Stati non possono disconoscere l'applicazione dei benefici della direttiva adducendo a sostegno della propria pretesa impositiva che l'operazione ha avuto luogo per ragioni esclusivamente fiscali.

Di converso, gli stessi possono rifiutarne l'applicazione ove l'operazione, posta in essere beneficiando del regime di cui alla Direttiva 90/434/CE, sia finalizzata a conseguire un risparmio d'imposta mediante aggiramento o evasione del presupposto impositivo nazionale.

In particolare, con le sentenze *Leur-Bloem* e *AT* i giudici europei hanno disposto in termini generali che: “..il regime tributario comune previsto dalla Direttiva 90/434 si applica a tutte le operazioni da essa contemplate a prescindere dai motivi di realizzazione delle medesime, siano essi finanziari, economici o puramente fiscali” .

Si pone un primo punto di analisi, ossia, se la realizzazione di una data operazione avente come finalità la possibilità di beneficiare di un regime fiscale che consente un trattamento fiscale maggiormente vantaggioso rispetto ad altri previsti dal sistema, rappresenti di per sé fattispecie rilevante ai fini della norma antiabuso.

In particolare, con la giurisprudenza oggetto di analisi è stato chiarito che, al fine di dar luogo all'applicabilità della predetta clausola, è necessario che l'operazione posta in essere: “abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale”.

La Corte, infatti, nella sentenza *Cadbury-Schweppes* ha chiarito che i diritti e le tutele previste dal diritto dell'unione europea possono essere ristretti dagli stati membri qualora vengano invocato dai cittadini per porre in essere costruzioni di puro artificio, ossia, comportamenti contrastanti con gli obiettivi per i quali è stata emanata la norma (nel caso di specie: favorire la ristrutturazione e la razionalizzazione delle imprese interessate).

Al fine di dare concretezza al principio in parola, il legislatore europeo, nel secondo periodo della lett. a) del co. 1 dell'art. 11, dispone che: “il fatto che una delle operazioni (di riorganizzazione) non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali”.

Tuttavia, onde consentire di cogliere la sussistenza o meno delle predette “valide ragioni economiche”, la Corte nella sentenza *Leur-Bloem* afferma che: “..le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali e predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione..”.

In altri termini, dunque, i giudici europei hanno affermato il principio/dovere secondo il quale la valutazione del carattere abusivo/elusivo di una operazione presuppone la corretta qualificazione della situazione giuridica soggettiva definita dalla norma comunitaria (o nel nostro caso dalla norma interna di recepimento) che si ritiene sia stata abusata, e la contestuale valutazione in parallelo di questa rispetto alla fattispecie concreta oggetto di revisione.

Pertanto, ciò che emerge dalle interpretazioni fornite dalla Corte rispetto all'effettivo valore della clausola antielusiva contenuta nella Direttiva è che la stessa debba trovare applicazione da parte degli stati membri tutte le volte in cui l'operazione sottoposta a valutazione venga realizzata per motivazioni estranee agli obiettivi di “ristrutturazione e razionalizzazione” previsti dalla norma, ossia, al solo scopo di consentire alle parti interessate l'ottenimento di indebiti e ingiustificati vantaggi fiscali.

Tuttavia, tale divieto non opera ove le operazioni poste in essere possano spiegarsi per il conseguimento di vantaggi “economici, finanziari e fiscali” conseguenti l'attuazione delle operazioni secondo gli scopi previsti (ristrutturazione e razionalizzazione delle attività).

Non dimenticando, infatti, che la Direttiva stessa si pone come norma a carattere agevolatorio rispetto agli ordinari, e spesso restrittivi, regimi fiscali interni.

A tal riguardo, ulteriori chiarimenti possono essere colti nella sentenza del 12 dicembre 2008, causa C-285/07, A.T., ove la Corte, occupandosi della conformità della normativa fiscale tedesca sui conferimenti e gli scambi azionari con i dettami della direttiva “fusioni”, ha

precisato che gli Stati membri non possono subordinare la concessione dei benefici della direttiva a condizioni supplementari rispetto a quelle previste dalla normativa comunitaria, a pena di pregiudicare il raggiungimento dei fini propri della stessa.

Nella medesima pronuncia, la Corte ha occasione di mettere in risalto la stretta correlazione tra la tutela degli interessi finanziari, invocati dagli Stati membri a sostegno delle deroghe al regime dell'unione europea, e la clausola antiabuso di cui all'art. 11, stabilendo che solo a fronte di condotte che violano lo spirito della norma comunitaria, gli Stati membri possono rifiutare di applicare, in tutto o in parte, le disposizioni di tale direttiva o revocarne il beneficio in forza dell'art. 11, n. 1, lett. a), della Direttiva 90/434/CE.

In altri termini, considerato che, in via di principio, le disposizioni della direttiva, come innanzi visto, non soffrono deroghe neppure in presenza di operazioni realizzate per motivi "meramente fiscali", si deve ritenere che gli interessi finanziari dello Stato, alla cui protezione parimenti la stessa sovrintende, debbano essere tutelati solo qualora pregiudicati da comportamenti manifestamente abusivi, e manifestamente estranei agli scopi di "ristrutturazione e razionalizzazione" perseguiti dalla stessa.

Tra l'altro, infatti, l'utilizzo in tale ambito di "strumenti" antiabuso particolarmente restrittivi o tali da tradire la ratio extrafiscale della normativa, sono considerate dalla Corte stessa come misure non rispettose del principio di "proporzionalità".

Si fa presente, infine, che il Tribunale amministrativo del Portogallo con rinvio pregiudiziale del 10 marzo 2010, causa C-126/2010 / Foggia-sociedade gestora de participações sociais, con riferimento alla portata e agli effetti della norma antielusiva portoghese circa la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di riquilibrare un'operazione di fusione stante il riporto di consistenti perdite pregresse da parte di uno dei soggetti coinvolti, ha sottoposto alla Corte di Giustizia Europea un quesito recante il seguente testo: "Quale sia il significato e la portata dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 23 luglio 1990, 90/434/CEE, con particolare riferimento al contenuto delle espressioni «valide ragioni economiche» e «ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività» delle società partecipanti ad operazioni rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva 90/434/CEE".

Sulla base di quanto sino ad ora visto, particolare interesse assumerà la sentenza che la Corte di Giustizia vorrà emettere in relazione al rinvio operato dai giudici portoghesi. In particolare, infatti, ciò che ci si attende dalla stessa è la possibilità di avere la corretta

definizione della disposizione in commento, al precipuo fine di ottenere un “riferimento” che ci consenta di valutare in termini di “proporzionalità” l’applicazione interna della norma antielusiva e/o del principio antiabuso, con riferimento allo specifico contesto.

Tratteggiati i contorni del concetto di operazione abusiva, come definiti dalla Corte di Giustizia nella giurisprudenza di riferimento, e accertati i vincoli di carattere interpretativo esistenti tra l’ordinamento europeo e quello interno nella subiecta materia, si procede, di seguito, ad analizzare talune fattispecie in cui l’amministrazione finanziaria e il giudice nazionale hanno provveduto alla riqualificazione in chiave antielusiva di negozi di riorganizzazione societaria in dispregio dei suddetti principi.

5. Talune ipotesi di applicazione distorta della clausola antiabuso alle operazioni di riorganizzazione societaria poste in essere tra soggetti interni.

Procedendo alla verifica dell’applicazione concreta dei suddetti principi da parte dell’amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, ossia della riqualificazione in chiave antielusiva delle operazioni di riorganizzazione societaria poste in essere tra soggetti interni, occorre premettere, come già fatto notare, che l’art. 37-bis del Dpr n. 600/73, nella misura in cui riproduce i medesimi concetti contenuti dell’art. 11 della Direttiva, poggia già (o dovrebbe poggiare) sui medesimi presupposti logici.

Tuttavia, in molti casi – e soprattutto per mano Ministeriale - sono state formulate delle letture di tale norma completamente avulse dal contesto logico/interpretativo elaborato dalla Corte di Giustizia a cui la stessa, come visto, dovrebbe uniformarsi.

In particolare, sono emblematiche le motivazioni contenute nella risoluzione n. 177/E del 28 aprile 2008, ove è stata considerata elusiva una trasformazione da s.p.a. in s.r.l. finalizzata alla fruizione della norma in materia di tassazione su base catastale delle società agricole, prevista solo per quest’ultimo tipo di società.

In tale ipotesi, infatti, come - tra l’altro – differentemente (e correttamente) affermato dagli stessi contribuente proponenti dell’interpello, l’operazione di trasformazione, pur avendo come obiettivo quello di consentire alla trasformanda s.p.a. di fruire del più vantaggioso

regime fiscale previsto per le s.r.l. e pur non presupponendo l'uso distorto di alcuna norma (ad esempio scegliendo la trasformazione in luogo dello scioglimento della società; o ancora, artatamente simulando l'esistenza dell'affectio societatis pur essendo l'impresa condotta da un solo soggetto), è stata reputata elusiva dall'amministrazione finanziaria in quanto presupporrebbe: "...un uso improprio degli strumenti civilistici, poiché la tassazione su base catastale deriverebbe da un uso improprio dell'operazione di trasformazione..".

Continua il Ministero affermando che: "...con l'operazione prospettata, la società istante non realizza gli effetti voluti dalla norma, ma, abusando dell'autonomia negoziale riconosciuta dall'ordinamento civilistico, intende conseguire un risparmio d'imposta da considerarsi indebito".

Appare evidente, alla luce delle valutazioni innanzi fatte, l'errore logico in cui cade l'Amministrazione Finanziaria, nella misura in cui reputa indebito il vantaggio fiscale ricercato da un soggetto imprenditore agricolo nell'ambito della molteplicità di strumenti messi a sua disposizione dall'ordinamento e in assenza di alcun uso distorto di forme negoziali.

Da ciò emerge che la lettura data alla fattispecie concreta in esame da parte dell'Amministrazione Finanziaria Italiana risulta porsi in netto contrasto con l'interpretazione che la Corte di Giustizia ha dato del concetto di elusione nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione societaria.

La Corte, infatti, ha più volte fatto notare che qualora non si sia in presenza di una operazione che abbia come scopo esclusivo o prevalente la "frode o l'evasione fiscale", l'attività di riorganizzazione finalizzata al conseguimento di vantaggi "economici, finanziari e/o fiscali", in quanto perfettamente in linea con la ratio e gli obiettivi perseguiti dalla Direttiva, risulta essere meritevole di ogni e più ampia tutela.

Degne di menzione sono, inoltre, le argomentazioni elaborate dalla Cassazione nella sentenza del 15 settembre 2008, n. 23633.

In particolare, nella suddetta sentenza, i supremi giudici, nel disconoscere la rappresentazione in bilancio del disavanzo di fusione ad incremento dei valori delle immobilizzazioni immateriali, affermano che: "...non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Tale principio,

che non esclude l'operatività del principio di legalità nè la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di Cassazione...”.

Proseguendo, ancora, sebbene al di fuori delle specifiche operazioni considerate dalla Direttiva, ma sempre nell'ambito di operazioni di ristrutturazione di gruppi societari, appaiono del tutto inconsistenti le motivazioni recate dalla Cassazione nella sentenza n. 8481 del 22 gennaio 2009, ove è stata considerata come “abusiva” una operazione di sale and lease back che prevedeva la cessione di un immobile da una società all'altra del gruppo e la successiva locazione del medesimo da parte del cedente.

Dalla lettura del fatto appare evidente la sussistenza delle “valide ragioni economiche” dell'operazione, ossia, l'operazione di finanziamento (causa “tipica” del contratto “atipico” di leasing).

In particolare, nel caso di specie i giudici, “accecati” dallo scopo di evitare che la società cessionaria del bene potesse ottenere un nuovo foriero di generare nuove quote di ammortamento sul medesimo, hanno considerato l'operazione come elusiva/abusiva, dimenticando che tale maggiore valore era stato assoggettato a tassazione in capo al cedente, e dunque perfettamente e legittimamente ammortizzabile.

I casi innanzi riportati, ovviamente, hanno solo finalità esemplificativa e sicuramente non esaustiva. Moltissimi sono gli esempi nella giurisprudenza di merito e nella prassi amministrativa che potrebbero essere citati, nei quali la realizzazione di una operazione di riorganizzazione societaria è considerata elusiva/abusiva, in quanto posta in essere al solo fine di ottenere un “risparmio d'imposta”, e quindi anche in assenza delle ulteriori fondamentali condizioni date: “dall'assenza di valide ragioni economiche... presunta dal fatto che l'operazione ha come obiettivo principale... la frode o l'evasione fiscale...”, ex art. 11 della Direttiva, e/o dall'“indebito risparmio d'imposta” e “dall'aggiramento di obblighi e divieti posti dalla normativa tributaria”, ex art. 37-bis del Dpr n. 600/73.

Ciò detto, quindi, particolare e significativo valore assume nello specifico contesto la sentenza oggetto di commento (Cass. N. 1372 del 21.1.2011). In particolare, infatti, sebbene nella stesura della stessa i giudici non seguano un percorso argomentativo perfettamente rispettoso dei principi e della ratio Direttiva, come innanzi tratteggiati, le motivazioni esposte quanto meno il merito di riconferire legittimità (e legalità) al principio del “legittimo

risparmio d'imposta" da perseguire attraverso la libera scelta delle alternative opzioni riconosciute del sistema .

Val la pena ricordare, infatti, che nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria aveva motivato il recupero a tassazione, non in virtù del carattere artificioso dell'operazione, ma soltanto alla luce del fatto che il medesimo risultato poteva essere conseguito dalla società attraverso una diversa formula organizzativa, e precisamente una fusione, invece che attraverso il trasferimento del pacchetto azionario contro l'assunzione di rilevanti impegni economici per il finanziamento dell'operazione e conseguente riduzione del carico fiscale.

A tal riguardo la Corte, pur non mettendo chiaramente in luce l'esistenza nel caso di specie di effettive e coerenti ragioni economiche finalizzate, come prevede la Direttiva, alla "riorganizzazione e ristrutturazione" del gruppo , correttamente conclude la vicenda, affermando che: "...il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale"; in particolare, "non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale".

Conclusioni

Sulla base di quanto innanzi visto, la Giurisprudenza della Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi da altri paesi circa l'impatto del diritto dell'unione europea (Direttiva n. 90/434/CE) rispetto alle leggi regolanti i rapporti interni che ad essa si ispirano, ha risolto nel senso di un'esigenza di conformità nell'applicazione e nell'interpretazione di queste ultime rispetto alle prime.

Di qui ne consegue che nello specifico contesto delle operazioni di riorganizzazione societaria, il legislatore e l'interprete nazionale è tenuto ad uniformarsi ai principi e alle disposizioni statuite dall'Unione Europea e alle interpretazioni che di questi ne da costantemente la Corte di giustizia.

Tale valutazione assume particolare rilievo per quanto attiene l'applicabilità della clausola antielusiva/antiabuso, ove l'attività di riqualificazione di siffatte operazioni da parte dell'amministrazione finanziaria e/o del giudice nazionale, non può prescindere dal corretto apprezzamento delle effettive ragioni economiche delle stesse, come elaborate e razionalizzate dal contesto sovranazionale di riferimento.

Alla luce di tali valutazioni, cosa che non può essere assolutamente ammessa è la pratica evidenziata di allargamento delle clausole antielusive/antiabusiva sino a comprendere quelle attività che sebbene dotate di ragioni economiche perfettamente in linea con la ratio della norma, tuttavia consentono all'operatore di beneficiare di un minor carico impositivo.

In particolare, un siffatto orientamento, oltre ad essere contrario ai principi generali di "libertà della scelta negoziale" e di "legittimo risparmio d'imposta", nella misura in cui crea restrizioni alle parti a godere delle disposizioni dalla Direttiva (insieme di norme tese a stimolare i processi di riorganizzazione e razionalizzazione delle società), rappresenta una evidente violazione del principio di "proporzionalità", e pertanto assolutamente incompatibile col le sovraordinate norme recato dal Trattato dell'Unione Europea.

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. lav., 16 febbraio 2011, n. 3821; *Pres.* Roselli, *Est.* Amoroso, P.M. Finocchi Ghersi; V. G. (Avv. Tamburro, Giubboni, Rusconi) c. Helitalia s.p.a. (Avv. Aragiusto, Frediani). *Conferma A. Firenze 16 gennaio 2007.*

Lavoro subordinato (rapporto di) - Estinzione e risoluzione del rapporto - Licenziamento - Inadempimento e recesso - Licenziamento discriminatorio - Divieto - Rilevanza - Limiti - Fattispecie relativa a licenziamento di dirigente appartenente ad associazione religiosa.

Non costituisce violazione del divieto di trattamenti discriminatori il licenziamento disciplinare per colpa in vigilando disposto dal datore di lavoro nei confronti del dirigente, appartenente ad un'associazione religiosa, che abbia incautamente autorizzato quest'ultima a somministrare ai dipendenti un test attitudinale invasivo nei riguardi della loro vita privata, non essendovi alla base del recesso l'orientamento etico religioso dell'associazione di appartenenza, ma solo i riflessi negativi della vicenda sul contesto aziendale e sulla serenità dei dipendenti.*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – *Omissis.* Escludeva la pretesa discriminatorietà dell'atto espulsivo, asseritamente ricondotta a ragioni di appartenenza del V. ad una associazione religiosa, sul rilievo che la contestazione disciplinare concerneva un comportamento non legato all'appartenenza alla medesima, ma soltanto l'autorizzazione ad entrare in azienda e ad operare una prova attitudinale per il personale non fondata su criteri scientifici. Rilevava che ogni diversa questione, attinente alla idoneità di quanto accertato a giustificare la risoluzione del rapporto, era affidata a lodo arbitrale ed alla sua eventuale impugnazione e che, poichè il comportamento del dipendente si configurava negligente ai fini di causa sotto i profili considerati, doveva escludersi ogni intento discriminatorio. *Omissis.*

MOTIVI DELLA DECISIONE – *Omissis.* Lamenta, con il secondo motivo, violazione del D.Lgs. n. 216 del 2003, artt. 2 e 4 anche in relazione al D.Lgs. n. 286 del 1998, art. 43, commi 1 e 2 nonchè dell'art. 15 dello Statuto dei lavoratori e della L. n. 108 del 1990, art. 43, commi 1 e 2, art. 3 (art. 360 c.p.c., n. 3).

Osserva che i passaggi argomentativi della pronunzia della corte territoriale sono tali da omettere l'applicazione della norma posta dalla D.Lgs. n. 216 del 2003, art. 4, comma 4 e del richiamato art. 2729 c.c., violano la nozione legale di discriminazione, che è oggettiva e non necessariamente ed esclusivamente dipendente dall'effettiva volontà discriminatoria datoriale; che non rilevano la natura discriminatoria dell'ordine di servizio, presupposto dalla contestazione e ritenuto disatteso, per la dedotta colpa in vigilando, di non trattare con una società di consulenza perchè legata ad un'associazione con scopi religiosi e non scientifici.

* La nota di R. SGOBBO segue il testo della sentenza.

Rileva, poi, che era stato dedotto in giudizio che i primi e più significativi addebiti e parte del quinto che la datrice di lavoro aveva mosso al dirigente erano pretestuosi e rappresentavano elementi dedotti in causa gravi, precisi e concordanti, che il giudice avrebbe dovuto valutare ai sensi dell'art. 2729 c.c.. In particolare, censura la decisione laddove ha fatto applicazione di una nozione strettamente soggettiva di discriminazione, fondata sull'accertamento di una effettiva volontà discriminatoria del soggetto agente, disattendendo una delle acquisizioni più significative della elaborazione dottrinale, giurisprudenziale e normativa in materia, secondo la quale, ai fini della individuazione del trattamento discriminatorio, ciò che rileva è il mero fatto oggettivo che il lavoratore non avrebbe subito il trattamento sfavorevole se non si fosse trovato ad integrare il fattore di rischio contemplato dall'ordinamento. Nella ipotesi specifica, il mero fatto che il V. non sarebbe stato licenziato se l'Helitalia non avesse reputato che il ricorrente fosse legato o affiliato alla detta associazione, o che, in ogni caso, la favorisse colpevolmente (sia pure per culpa in vigilando), rendeva di per sé il trattamento riservato al prestatore di lavoro direttamente discriminatorio, a prescindere dall'accertamento di una effettiva volontà discriminatoria della società datrice di lavoro. Aggiunge che la sentenza impugnata ha anche erroneamente applicato, in connessione con l'erronea nozione di discriminazione seguita, il D.Lgs. n. 216 del 2003, art. 4, comma 4, omettendo di valutare, ai sensi dell'art. 2729 c.c., quali presunzioni gravi, precise e concordanti, i concludenti elementi di fatto raccolti in sede istruttoria svolta dinanzi al Collegio arbitrale ed integralmente riversata nel giudizio in questione, che aveva fatto emergere una prova diretta della natura discriminatoria del licenziamento intimato ai V.. Ha, poi, ignorato la sentenza i pur univoci elementi presuntivi inferibili dal fatto (secondario) che ben quattro (e parte significativa del quinto) dei complessivi cinque addebiti disciplinari contestati al ricorrente erano del tutto infondati e pretestuosi, come accertato dal collegio arbitrale. Anche a conclusione dei rilievi posti a fondamento del secondo motivo di impugnazione il V. formula quesito di diritto ai sensi dell'art. 366 c.p.c..

Quanto alla censura volta a contestare la nozione di fatto notorio utilizzata dalla Corte territoriale, deve rilevarsi, in via generale, che il ricorso alle nozioni di comune esperienza (fatti notori) ex art. 115 c.p.c., comma 2 attiene all'esercizio di un potere discrezionale riservato al giudice de merito e che il relativo esercizio, sia positivo che negativo, non è sindacabile in sede di legittimità non essendo egli tenuto ad indicare gli elementi sui quali la determinazione si fonda, essendo, invece, censurabile - stabilendo se nelle forme del ricorso ex art. 360 c.p.c., n. 4 od in quelle del ricorso per violazione di legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 - l'assunzione, a base della decisione, di una inesatta nozione del notorio, che va inteso quale fatto generalmente conosciuto, almeno in una determinata zona o in un particolare settore di attività o di affari da una collettività di persone di media cultura (cfr, in tal senso, Cass. 29.4.2005 n. 9001; 21.2.2007 n. 4051; 9.9.2008 n. 22880 e 12.3.2009 n. 6023). Dirimente risulta tuttavia, nel caso considerato, al di là della verifica della esattezza della nozione del notorio assunta dal giudicante, la circostanza che il dato in esame e le argomentazioni svolte dalla Corte di Appello in ordine all'associazione ed alle vicende

relative alla stessa sono state funzionali, come rettamente osservato dalla controricorrente, ad integrare il parametro di misura della diligenza tenuta dal V., il quale, tra molteplici soluzioni offerte dal mercato in materia di test attitudinali e formativi - aveva acriticamente deciso di fruire di strumenti offerti da soggetto in relazione al quale non aveva condotto alcuna indagine conoscitiva per verificare la rispondenza dei test proposti alle esigenze delle aziende. La censura è evidentemente funzionale alla dimostrazione della erroneità della decisione nella parte in cui aveva escluso il carattere discriminatorio del licenziamento, ma la stessa, in relazione al suo oggetto si fonda su circostanza ininfluyente, atteso che non è idonea a confutare l'assunto, valorizzato dalla corte territoriale, che il dirigente non si era attenuto alle linee operative della società nei momento in cui aveva consentito, senza approfondire dovutamente le caratteristiche della società specializzata cui aveva demandato il corso di comunicazione aziendale, di somministrare ai dirigenti sottoposti quesiti volti ad indagare sulla loro vita privata, rispetto ai quali si erano manifestate le reazioni di alcuni essi.

La scelta, da parte del V., di un qualunque altro soggetto latore di una specificità ideologica propria sarebbe stata ugualmente censurata in termini disciplinari nella misura in cui non fosse stata operata con il grado di diligenza qualificato richiesto dalle funzioni dirigenziali.

La pronuncia della Corte territoriale è, dunque, tale da non potersi ritenere adottata in violazione delle norme invocate.

Con riguardo al secondo motivo di ricorso, il ricorrente assume che ciò che rileva nel giudizio da compiersi in merito alla dedotta natura discriminatoria del licenziamento, in virtù di quanto affermato anche dalla giurisprudenza comunitaria, saldamente ancorata ad una concezione funzionale dell'illecito discriminatorio, è unicamente l'effetto, - pregiudizievole che discende da atti e comportamenti che, prescindendo dalla motivazione addotta, come anche dall'intenzione di chi li adotta, pongano il destinatario in una situazione di svantaggio rispetto a quanti siano estranei ai fattori di rischio vietato. Richiama il contenuto della norma di cui al D.Lgs. n. 216 del 2003, art. 2 che definisce la nozione di discriminazione diretta ("quando per religione, per convinzioni personali, per handicap, per età o per orientamento sessuale, una persona è trattata meno favorevolmente di quanto sia, sia stata o sarebbe trattata un'altra in una situazione analoga") e quella di discriminazione indiretta ("quando un disposizione, un criterio, una prassi, un atto, un patto o un comportamento apparentemente neutri possono mettere le persone che professano una determinata religione o ideologia di altra natura, e persone portatrici di handicap, le persone di una particolare età o di un orientamento sessuale in una situazione di particolare svantaggio rispetto ad altre persone").

Alla stregua di tali considerazioni, rileva la contraddizione logica in cui è incorsa, a suo dire, la Corte di Appello, laddove ha affermato che la Helitalia spa non avrebbe addebitato al V. la diretta appartenenza, avendogli, piuttosto, soltanto addebitato a titolo di colpa in vigilando di avere consentito ad una associazione discussa di penetrare in azienda e comunque di averla autorizzata ad utilizzare un test attitudinale. Evidenza che tale contraddizione risiederebbe nella ragione decisiva che nella stessa motivazione espressa dall'atto di recesso

quella sanzionata dallo stesso collegio fiorentino sia risultata la ricollegabilità dell'attività rimproverata al V., sia pure a titolo di culpa in vigilando, all'azione di una setta religiosa.

Senonchè, non ritiene questa Corte che nei termini evidenziati si sia espressa la valutazione compiuta dal giudice del merito, atteso che il dato dell'appartenenza della associazione che aveva approntato i test somministrati a un particolare orientamento etico religioso risulta preso in considerazione nella misura in cui lo stesso si era riverberato negativamente nel contesto aziendale, suscitando l'indagine conoscitiva condotta da tale società reazione tra i dipendenti, turbati per il carattere invasivo dei testi nei riguardi della loro vita privata e per il condizionamento negativo derivatone.

Ed invero, la condotta sanzionata, ossia il monitoraggio posto in essere senza la necessaria preventiva informazione del Consiglio di Amministrazione ed in violazione delle linee operative dell'azienda, contrariamente a quanto assume il ricorrente, è stato correttamente ritenuto dalla Corte di merito, con motivazione incensurabile sotto i profili evidenziati, oltre che un dato oggettivamente provato, ragione di per sè suscettibile di essere valutata in termini di rilevanza disciplinare che di certo non dissimula un intento discriminatorio del provvedimento espulsivo, pienamente giustificato dalla negligenza posta in essere dal dirigente V.. E ciò, come è dato evincere dalla argomentata articolazione motivazionale, a prescindere da ogni supposta adesione del V., ma attribuendo rilievo all'incauto affidamento a società facente capo ad associazione di orientamento etico religioso discutibile di un'attività aziendale delicata, quale quella attinente alla comunicazione endoaziendale, senza che da ciò possa in alcun modo inferirsi un contegno anche indirettamente discriminatorio riferito alla esclusione in via di principio di ogni possibilità di contatto con società ideologicamente connotate, ove tale connotazione non avesse avuto i riflessi che avevano fatto paventare un condizionamento degli stessi soggetti sottoposti al test.

Deve escludersi, pertanto, che la Corte territoriale sia incorsa nella denunciata violazione delle norme richiamate in tema di divieto di trattamenti discriminatori giustificati da ragioni di appartenenza ad un particolare credo ideologico o religioso, laddove si consideri che anche quanto si assume in merito alla mancata valutazione di elementi di fatto indiziari valutabili alla stregua dell'art. 2729 c.c., comma 1 - in particolare l'esito dell'accertamento condotto in sede arbitrale - non risulta provato ed, anzi, emerge che al riguardo la società ha affermato che la prova raggiunta ha consentito di ritenere provata la rilevanza dei relativi addebiti. Nulla risulta dedotto con riguardo alla valutazione operata dai giudici del merito delle risultanze del giudizio arbitrale, la relativa omissione essendo invocata in termini di assoluta genericità ed alcuna censura viene mossa circa i criteri ed i vizi logico giuridici in cui sarebbe incorsa la valutazione compiuta, sicchè anche da tale punto di vista il ricorso è privo di fondamento. La dedotta applicazione delle regole in tema di giudizio fondata su elementi presuntivi non si riconnette, invero, a dati certi che consentano di ritenere un'omessa valutazione di dati pacificamente e inconfutabilmente acquisiti agli atti di causa, dovendo al riguardo anche osservarsi che le prove raccolte in un diverso giudizio danno luogo ad elementi meramente indiziari, conseguendone che la mancata valutazione di tali prove non è

idonea ad integrare il vizio di motivazione, in quanto il difetto riscontrato non può costituire punto decisivo, implicando non un giudizio di certezza, ma di mera probabilità rispetto all'astratta possibilità di una diversa soluzione (cfr., in tali termini, Cass. 23.4.1998 n. 4183).

Omissis.

LA NATURA GIURIDICA DEL LICENZIAMENTO DISCRIMINATORIO TRA CAUSA E MOTIVO ILLECITO

Di Roberto Sgobbo

SOMMARIO: 1. Il caso posto all'attenzione della Corte. – 2. Gli atti discriminatori nell'ordinamento giuslavoristico. – 3. La disciplina del licenziamento discriminatorio. – 4. Il licenziamento discriminatorio oggettivamente giustificato. – 5. L'onere della prova

1. il caso posto all'attenzione della Corte

Con la sentenza in epigrafe la Suprema Corte affronta il caso del licenziamento di un dirigente d'azienda, motivato per avere questi autorizzato soggetti appartenenti ad una associazione religiosa, di cui egli pure faceva parte, a sottoporre i dipendenti dell'azienda ad un *test* attitudinale, il quale, senza alcuna utilità ai fini dell'attività imprenditoriale svolta, si è dimostrato lesivo della *privacy*. I Giudici di legittimità, nel caso in esame, hanno escluso la presunta discriminatorietà del licenziamento, sul rilievo che la contestazione disciplinare riguardava un comportamento non concernente l'appartenenza del lavoratore all'associazione religiosa, bensì la violazione del dovere di diligenza da parte del dirigente, che aveva consentito di svolgere un *test* non fondato su criteri scientifici.

E' noto, infatti, come il rapporto dirigenziale sia caratterizzato dall'elevata incidenza dell'elemento fiduciario, che deve sussistere tra datore di lavoro e lavoratore, in considerazione del ruolo svolto da quest'ultimo, contrassegnato dall'ampiezza del potere gestorio, tanto da costituire un vero e proprio *alter ego* dell'imprenditore²³³. Per tale caratteristica il rapporto di lavoro del dirigente è sottratto all'applicazione della legge sui licenziamenti, *ex art. 10, l. n. 604/66*, essendo necessario ai fini della validità dell'atto di recesso datoriale la sola forma scritta, senza che ricorra necessariamente una giusta causa o un giustificato motivo²³⁴.

La tutela affievolita legislativamente viene, tuttavia, recuperata in sede di contrattazione collettiva attraverso la previsione di clausole che sanciscono la "giustificatezza" del licenziamento, ed il pagamento di una penale supplementare nell'ipotesi in cui l'atto di recesso sia assolutamente privo di motivazione. A tal riguardo la Giurisprudenza ha fornito

²³³Cass. 9 maggio 2004, n. 15351, *Not. Giur. Lav.*, 2005, 223; Cass. 9 aprile 2003, n. 5526, *Mass. Giur. Lav.*, 2003, 676, con nota di DEL PUNTA, *Il valzer delle tutele: ancora sull'art. 7 st. lav., recesso ad nutum e licenziamento del dirigente*; Cass. 28 maggio 2003, n. 8486, *Mass. Giur. Civ.*, 2003, 5.

²³⁴Secondo parte della dottrina occorre distinguere, da un lato, il dirigente "apicale", il quale essendo un vero e proprio *alter ego* dell'imprenditore è escluso dall'ambito di applicazione della legge 604/66; e, dall'altro, i dirigenti "minori" e i dirigenti "convenzionali", ai quali, non svolgendo effettivamente mansioni dirigenziali, sarebbe applicabile la legge limitativa dei licenziamenti. V. G GRAMICCIA, *La disciplina del licenziamento individuale si applica anche al dirigente?*, *Mass. Giur. Lav.*, 2006, 3, 137; L. VENDITTI, *Recesso ad nutum e licenziamento del dirigente minore*, *Riv. It. Dir. Lav.*, 2000, 4, 746; R. DE LUCA TAMAJO, *Commento all'art. 2, l. 11 maggio 1990, n. 198*, *Nuove Leggi Civ. Comm.*, 1991, 187.

numerose interpretazioni sul concetto di “giustificatezza”, oscillando tra pronunce che la considerano quale criterio di valutazione più ampio di quello legale - perché misurato esclusivamente sul piano fiduciario - e quindi rilevante oltre l’ambito dell’inadempimento degli obblighi contrattuali; e pronunce che escludono la sussistenza della stessa solo nelle ipotesi di illiceità del licenziamento²³⁵.

In particolare la corte ha avuto modo di precisare che “la nozione di giustificatezza del licenziamento, rilevante ai fini del riconoscimento del diritto all’indennità supplementare, spettante in base alla contrattazione collettiva al dirigente, non coincide con quella di giusta causa o giustificato motivo del licenziamento del lavoratore subordinato, ma è molto più ampia, e si estende sino a comprendere qualsiasi motivo di recesso che ne escluda l’arbitrarietà, con i limiti del rispetto dei *principi di correttezza e buona fede e del divieto del licenziamento discriminatorio*”.

Nel caso di specie, il Supremo Collegio ha, quindi, escluso la natura discriminatoria del licenziamento, sull’assunto che le scelte operative del lavoratore - il quale tra molteplici soluzioni presenti sul mercato in materia di *test* attitudinali e formativi aveva “acriticamente” deciso di fruire di strumenti offerti da un soggetto su cui non aveva condotto alcuna indagine conoscitiva - non fossero state adottate con il grado di diligenza qualificato richiesto dalle funzioni dirigenziali; tale comportamento, secondo i Giudici, è idoneo a ledere il rapporto di fiducia con l’imprenditore, a nulla rilevando l’appartenenza del prestatore di lavoro alla predetta associazione religiosa.

Ciò nonostante la decisione circa la legittimità del licenziamento intimato al dirigente ha fornito numerosi spunti di riflessione a proposito della necessità dell’elemento psicologico nel licenziamento discriminatorio, del rapporto tra ragione giustificatrice e motivo illecito, ed infine sulla ripartizione dell’onere della prova tra lavoratore e datore di lavoro.

2. Gli atti discriminatori nell’ordinamento giuslavoristico

La tutela contro le discriminazioni è da sempre un tema che ha impegnato i Giudici, di legittimità e di merito²³⁶, per il particolare disvalore sociale che tali atti e comportamenti determinano nei diversi settori dell’ordinamento giuridico, disvalore che è avvertito maggiormente nell’ambito del rapporto di lavoro, per la specifica situazione di “debolezza” che caratterizza il lavoratore²³⁷.

²³⁵ Secondo un consolidato orientamento della Cassazione la nozione di giustificatezza, introdotta dalla contrattazione collettiva in materia di licenziamento, è nettamente distinta dalle nozioni di giusta causa e giustificato motivo, *ex art. 2119 c.c. e art. 3 della legge n. 604/1966*, traducendosi essenzialmente in assenza di arbitrarietà e pretestuosità o, per converso, nella ragionevolezza del provvedimento datoriale, così Cass. 19 settembre 2011, n. 19074, *Dir. & Giur.*, 2011 e Cass. 28 ottobre 2005, n. 21010, inedita per quanto consta; cfr. anche Cass. 24 giugno 1998, n. 6268, *Mass. Giur. Lav.*, 1998, 861; Cass. 6 ottobre 1998, n. 9896, *Mass. Giur. Lav.*, 1998, 860; e in dottrina v. G. PERA, *Sulla giustificazione del licenziamento del dirigente*, *Riv. It. Dir. Lav.*, 1999, 2, 811.

²³⁶ LASSANDARI, *Il licenziamento discriminatorio*, in F. CARINCI (a cura di), *il lavoro subordinato*, vol. III, Torino, 2007.

²³⁷ TULLINI, *La cd. Tutela reale di diritto comune*, *Quaderni Dir. Lav. Rel. Ind.*, 8, *Piccola impresa e diritto del lavoro*, Torino, 1990, 108.

Fin dalla prima legge limitativa dei licenziamenti, infatti, il legislatore si è preoccupato di disciplinare esplicitamente tale fattispecie, prevedendo all'art. 4, l. n. 604/66, la sanzione della nullità del licenziamento determinato da ragioni di credo politico o fede religiosa, dall'appartenenza ad un sindacato e dalla partecipazione ad attività sindacali. Le esigenze di tutela contro le discriminazioni, poi, si sono rivelate una costante anche nei successivi interventi legislativi che da un lato, hanno ampliato la nozione di discriminazione fino a comprendere qualsiasi atto adottato a fini di discriminazione politica, religiosa, razziale, di lingua o di sesso, di handicap, di età, o basato sull'orientamento sessuale o sulle convinzioni personali del prestatore di lavoro (art. 15, 2° comma, St. lav.); dall'altro, hanno rafforzato le tutele, prevedendo l'applicazione dell'art. 18 St. lav., a prescindere dal numero dei lavoratori occupati dal datore di lavoro, finanche ai rapporti caratterizzati dal regime di libera recondibilità ed in particolare al licenziamento del dirigente (art. 3, l. n. 108/90).

L'esigenza di salvaguardare il lavoratore da comportamenti che possano influenzare il pieno sviluppo della propria personalità, impedendo il godimento dei diritti fondamentali di libertà, trova esplicito riconoscimento già nella Costituzione; l'art. 3 Cost., infatti, dopo aver sancito, al primo comma, il principio di eguaglianza formale, dispone al comma successivo che *“è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impedisce il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese”*.

E' significativo che la Carta costituzionale, dopo aver attribuito allo Stato il compito di rimuovere gli ostacoli che impediscono il pieno sviluppo della persona umana, faccia esplicito riferimento ai lavoratori, in quanto è proprio sul posto di lavoro, dove si sviluppa la personalità morale e civile degli individui, che si possono verificare maggiori condizionamenti che di fatto limitano la libertà di coscienza e di pensiero, o interferiscono con l'intimità e la riservatezza della vita privata. Tale riconoscimento consente di affermare l'immediata efficacia delle norme costituzionali nei rapporti privati, al fine di garantire maggiore protezione alla dignità del lavoratore nei confronti degli atti discriminatori datoriali, e al tempo stesso offrire strumenti di controllo più incisivi, laddove i tradizionali strumenti privatistici, come l'ordine pubblico, si dimostrano inadeguati a riequilibrare le posizioni contrattuali²³⁸.

3. La disciplina del licenziamento discriminatorio

La dottrina e la giurisprudenza hanno da sempre privilegiato un'interpretazione estensiva del concetto di licenziamento discriminatorio. Fin dall'emanazione della legge 604/66, infatti, i primi commentatori hanno avvertito l'esigenza di ampliare il contenuto precettivo dell'art. 4, riconducendo la fattispecie in esso contemplata nella più vasta area dei licenziamenti per

²³⁸F. SANTONI, *Rapporti speciali di lavoro*, Torino, 1993, 110 ss.

motivo illecito²³⁹. Il ricorso all'art. 1345 c.c. - che sanziona con la nullità il contratto, quando le parti si sono determinate a concluderlo esclusivamente per un motivo illecito, ed applicabile agli atti unilaterali in forza del rinvio alla disciplina generale sui contratti, contenuto nell'art. 1324 c.c. - ha permesso, da un lato, di considerare la previsione dell'art. 4, l. n. 604/66 meramente esemplificativa, facendovi rientrare ipotesi in esso non contemplate ma che fossero comunque riconducibili a motivazioni riprovate dall'ordinamento, dall'altro, di dare rilievo preminente al profilo soggettivo dell'atto di recesso datoriale²⁴⁰.

Successivamente all'emanazione della legge 108/90, tuttavia, dottrina e giurisprudenza hanno sottolineato la diversità degli effetti che l'art. 3 della stessa legge dispone rispetto alla disciplina di diritto comune. L'applicabilità dell'art. 18 St. lav. ai licenziamenti discriminatori, infatti, ha comportato come conseguenza, oltre alla nullità del licenziamento con conseguente reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro, la possibilità per il prestatore di optare, in luogo della reintegrazione, per un'indennità sostitutiva pari a quindici mensilità di retribuzione globale di fatto. Inoltre le conseguenze dell'atto di recesso illegittimo sono state rese ancora più gravose dai d.lgs. 215/2003 e 216/2003, che hanno generalizzato il potere del giudice di condannare il datore di lavoro al risarcimento del danno, anche non patrimoniale, patito dal lavoratore discriminato, prima limitato alle sole ipotesi in cui fosse accertata l'esistenza di una fattispecie di reato.

Dagli anni '90, quindi, sembra preferibile ritenere che la fattispecie del licenziamento discriminatorio, seppur riconducibile alla più ampia categoria del negozio illecito *ex art.* 1345 c.c., abbia assunto una sua propria autonomia, quale negozio caratterizzato da quei particolari "fattori di rischio" (es. razza, sesso, religione), previsti esplicitamente dal legislatore (da ultimo con i decreti legislativi 215 e 216 del 2003)²⁴¹.

Quanto testè esposto trova conferma sia alla luce dei numerosi interventi legislativi volti a ricomprendere nell'area del licenziamento discriminatorio ogni possibile motivazione, emergente dalla realtà sociale, che potrebbe determinare un trattamento svantaggioso per il lavoratore; sia soprattutto, alla luce delle speciali sanzioni, quali l'applicazione della tutela reale, e il risarcimento del danno non patrimoniale, che proprio in quanto speciali non potrebbero essere estese ad ipotesi non espressamente contemplate dal legislatore²⁴².

Conseguentemente, nei casi in cui il licenziamento abbia come giustificazione un motivo, non previsto dalla legge come fonte di discriminazione, ma comunque riprovato dall'ordinamento, la nullità dell'atto di recesso datoriale discenderà dal combinato disposto

²³⁹ PERSIANI, *La tutela dell'interesse del lavoratore alla conservazione del posto di lavoro*, in *Nuovo trattato di diritto del lavoro*, MAZZONI E RIVA SANSEVERINO (diretto da), vol. II, Padova, 1971; TULLINI, *La tutela reale*, cit.; ed in giurisprudenza v. Cass. 4 aprile 1978, n. 1546, *Foro It.*, 1978, 1959.

²⁴⁰ TREU, *Atti e comportamenti discriminatori*, EGT, Roma, 1994, 4; Cass. 19 marzo 1996, n. 2335, *Foro It.*, 1999, I, 2213.

²⁴¹ IZZI, *Eguaglianze e differenze nei rapporti di lavoro. Il diritto antidiscriminatorio tra genere e fattori di rischio emergenti*, Napoli, 2005; Cass. 13 dicembre 1995, n. 12759, *Mass. Giur. Lav.*, 1996, 390.

²⁴² BOLEGO, *Il licenziamento discriminatorio tra motivo illecito e frode alla legge*, in *Diritto del lavoro e società multiculturale*, A. VISCONTI (scritti raccolti da), Napoli, 2011.

degli art. 1345 e 1418, 2° comma, c.c.; nel diverso caso, invece, in cui il licenziamento abbia come giustificazione proprio quel determinato fattore di rischio che è considerato dal legislatore come discriminante (es. sesso, età o religione), la conseguenza sarà l'applicazione del regime di stabilità reale (art. 18 St. lav.).

4. Il licenziamento discriminatorio oggettivamente giustificato

La necessità di far ricorso alle generali categorie civilistiche si ripresenta quando il licenziamento, intimato con intenti discriminatori, sia motivato anche dalla ricorrenza di una giusta causa o giustificato motivo. La dottrina, sul punto, è divisa tra chi privilegia un'interpretazione soggettiva dell'atto di recesso²⁴³; e chi, al contrario, propende per un'interpretazione oggettiva, che non tenga conto dell'intento psicologico del datore di lavoro, ma assegni rilievo preminente allo scopo perseguito dall'atto stesso²⁴⁴.

La teoria soggettiva, dominante soprattutto in giurisprudenza²⁴⁵, continua ad inquadrare la fattispecie in oggetto nell'ambito dell'art. 1345 c.c., considerando il licenziamento come discriminatorio, tutte le volte nelle quali la ragione discriminatrice sia non solo "determinante", ma anche "esclusiva". Tale interpretazione preclude l'accertamento sulla discriminatorietà dell'atto di recesso, quando esso sia accompagnato anche da una giusta causa o un giustificato motivo, in quanto la ragione giustificatrice, non essendo esclusiva come richiesto ai fini dell'applicabilità dell'art. 1345 c.c., è già di per sé idonea ad estinguere il rapporto.

Sembra preferibile, allora, la concezione oggettiva (sebbene minoritaria), la quale oltre ad essere maggiormente rispondente ai dati normativi, è anche in linea con quanto affermato in materia dalla giurisprudenza comunitaria²⁴⁶. In tale prospettiva, infatti, l'accertamento sulla discriminatorietà o meno del licenziamento prescinde dalla volontà di discriminare del datore di lavoro, per considerare unicamente l'effetto di porre il destinatario dell'atto in una situazione di svantaggio rispetto a quanti siano estranei ai fattori di rischio ritenuti dal legislatore discriminatori.

L'attenzione, quindi, andrebbe spostata dal "motivo", che determina il licenziamento - comunque difficile da accertare in un negozio unilaterale, proprio perché non oggettivizzato nell'atto, ma interno alla sfera psicologica del suo autore - allo "scopo" concretamente²⁴⁷ perseguito dal datore con l'atto di recesso²⁴⁸.

²⁴³ TULLINI, *La tutela reale*, cit.

²⁴⁴ TREU, *Condotta antisindacale e atti discriminatori*, Milano, 1974.

²⁴⁵ Vedi *ex multis*: Cass. 9 marzo 2011, n. 5555, *Giust. Civ. Mass.* 2011, 3, 377; Cass. 1 dicembre 2010, n. 24347, *Giust. Civ. Mass.* 2010, 12, 1545; Cass. 15 marzo 2006, n. 5635, *G. dir.*, 2006, 18, 79; Cass. 6 maggio 1999, n. 4543, *Foro it.* 1999, I, 2213.

²⁴⁶ BARBERA, *Eguaglianza e differenza nella nuova stagione del diritto antidiscriminatorio comunitario*, DLRI, 2003, 403.

²⁴⁷ D'altronde la teoria della causa concreta trova ampio riconoscimento anche in materia contrattuale, dove i limiti della nozione di causa quale funzione economico sociale del negozio, si sono manifestati già da tempo. Secondo i sostenitori di tale teoria, infatti, se la causa fosse predeterminata astrattamente non vi sarebbe spazio per un giudizio di illiceità in riferimento alle tipologie negoziali astrattamente previste dal legislatore; allora ciò che caratterizza l'atto di autonomia privata è la ragione pratica perseguita dalle parti, l'unica che

L'accertamento così compiuto consente di affermare la natura discriminatoria del licenziamento anche quando sussiste un'ulteriore ragione giustificatrice, poiché la conseguente nullità non discenderà più dall'art. 1345 c.c., ai fini della cui applicazione è richiesto che il motivo discriminante sia necessariamente "esclusivo"; ma dall'illiceità della causa *ex* art. 1343 c.c. – il quale definisce la causa illecita quando è contraria a norme imperative, all'ordine pubblico o al buon costume -, ovvero dall'art. 1344 c.c. – secondo cui si reputa altresì illecita la causa quando il negozio costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa - .

Quindi, il riferimento alla causa illecita ed al contratto in frode alla legge, considerata l'imperatività delle norme che sanciscono i divieti di discriminazione, permette al lavoratore di dimostrare, nonostante la ricorrenza di una giustificazione legittima, l'illiceità dell'atto di recesso in quanto posto in essere in violazione di una norma imperativa, ovvero per eluderne l'applicazione.

L'irrelevanza dell'elemento psicologico troverebbe conferma anche nell'art. 2, lett. a), d.lgs. 216/2003, secondo cui si ha di discriminazione diretta *“quando per religione, per convinzioni personali, per handicap, per età o per orientamento sessuale, una persona è trattata meno favorevolmente di quanto sia, sia stata o sarebbe trattata un'altra in una situazione analoga”*. Dalla definizione data dalla norma si evince, da un lato, l'omogeneità del quadro normativo complessivo, tendente a ricomprendere ogni possibile fattore di discriminazione, al fine di tutelare i lavoratori da qualsiasi motivo idoneo a generare una situazione di svantaggio; dall'altro, la necessità di rafforzare la tutela contro le discriminazioni, dando rilievo preminente al risultato prodotto dall'atto espulsivo, senza indagare sul motivo che ha indotto il datore di lavoro all'adozione del provvedimento.

Piuttosto l'elemento determinante richiesto dal decreto n. 216/03, sembra essere un giudizio comparativo tra il lavoratore, che assume essere stato discriminato, ed altro lavoratore in situazione analoga, al fine di verificare l'incidenza nel caso concreto della diversa situazione personale; giudizio dal quale è possibile prescindere solo in presenza di atti palesemente discriminatori o caratterizzati da un elevato contenuto antigiusdicario.

Dello stesso tenore è altresì la definizione di discriminazione indiretta, fornita dall'art. 2, lett. b), d.lgs. n. 216/2003, secondo cui sussiste una discriminazione indiretta ogni qual volta *“una disposizione, un criterio, una prassi, un atto, un patto o un comportamento apparentemente neutri possono mettere le persone che professano una determinata religione o ideologia di altra natura, le persone portatrici di handicap, le persone di una particolare età o di un orientamento sessuale in una situazione di particolare svantaggio rispetto ad altre persone”*. L'ampia portata dell'enunciato normativo, infatti, è tale da ricomprendere oltre al licenziamento, ogni provvedimento datoriale, finanche una prassi o un comportamento, che produca l'effetto di discriminare il prestatore di lavoro. Anche per l'accertamento di questo secondo tipo di discriminazione, quindi, è richiesto un giudizio

consente di valutare la meritevolezza sociale dell'interesse perseguito, considerando tutte le finalità che, implicitamente o esplicitamente, sono confluite nel negozio. V. BIANCA, *Diritto Civile*, Milano, 2000, 3, 452.

²⁴⁸ CARINCI, *Diritto del lavoro e diritto civile: uno sguardo dal ponte*, in BESSONE (diretto da), *Trattato di diritto privato*, XXIV, Torino, 2007; BOLEGO, *Il licenziamento discriminatorio*, cit.

comparativo che non tenga conto dell'intenzionalità o meno dell'effetto discriminatorio, ma che consideri unicamente il risultato di aver messo in una situazione di particolare svantaggio una persona a causa dell'età, della religione etc. Tuttavia, essendo la discriminazione indiretta causata da un comportamento apparentemente neutro (come ad esempio una ristrutturazione), la legge precisa che in presenza di determinati obbiettivi e purchè i mezzi impiegati per il loro perseguimento siano appropriati, si possono ammettere eccezioni al principio paritario, di modo che alcuni trattamenti svantaggiosi non possono essere considerati discriminatori qualora sussistano le giustificazioni addotte dal datore di lavoro²⁴⁹.

5. L'onere della prova

Dal punto di vista processuale sussistono minori dubbi interpretativi, l'onere della prova della discriminatorietà del licenziamento grava sul lavoratore che agisce in giudizio, il quale dovrà provare i fatti costitutivi della domanda, secondo la regola generale sancita dall'art. 2697 c.c. (secondo cui *chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti... deve provare quelli su cui l'eccezione si fonda*)²⁵⁰. Tuttavia, la prova circa l'esistenza delle circostanze da cui è possibile dedurre la natura discriminatoria del licenziamento, è tutt'altro che agevole per il lavoratore, considerato che il più delle volte riguarda elementi interni al contesto aziendale, o comunque che non sono nella sua disponibilità - soprattutto nei grandi complessi aziendali dove difficilmente è possibile avere notizia di situazioni analoghe sulla cui base effettuare quel giudizio di comparazione richiesto dai decreti nn. 216 e 215 del 2003 -. Per tale motivo è consentito al giudice di effettuare un ragionamento di tipo presuntivo, basato su elementi indiziari forniti dal lavoratore, idonei a determinare in termini gravi, precisi e concordanti, come previsto dall'art. 2729 c.c., la presunzione del carattere discriminatorio dell'atto espulsivo datoriale (oltre alla possibilità riconosciuta al giudice stesso di far ricorso agli ampi poteri istruttori *ex art. 421 c.p.c.*)²⁵¹.

In definitiva quando il licenziamento è determinato da un motivo di discriminatorio, ma contestualmente ricorra anche una giusta causa o un giustificato motivo, il lavoratore ha due possibilità: o impugnare l'atto espulsivo perché ingiustificato, ed in tal caso l'onere della prova circa l'esistenza della giusta causa o del giustificato motivo, incombe sul datore di lavoro; o impugnare il licenziamento perché discriminatorio, ed in questo caso sarà lo stesso lavoratore a dover provare la sussistenza del motivo illecito.

Ai fini della prova non sarà sufficiente allegare genericamente circostanze astrattamente rilevanti, ma sarà necessario provarne l'esistenza ed il nesso di causalità con il preteso intento discriminatorio²⁵²; le difficoltà probatorie del lavoratore sono, comunque, attenuate quando

²⁴⁹ Sulla nozione di discriminazione indiretta vedi SANTONI, *Tutele antidiscriminatorie e rapporti di lavoro: le discriminazioni razziali*, *Dir. Mer. Lav.*, 2006, 1-2, 11 ss.

²⁵⁰ SANTONI, *Rapporti speciali di lavoro*, cit., 117.

²⁵¹ DE SIMONE, *Dai principi alle regole. Eguaglianza e divieti di discriminazione nella disciplina dei rapporti di lavoro*, Torino, 2001.

²⁵² Cass. 16 maggio 2000, n. 6366, *Mass. Giust. Civ.*, 2000, 1040.

il datore di lavoro non riesce a provare l'esistenza della giusta causa o del giustificato motivo, poiché in tal caso si rafforza la presunzione circa la natura discriminatoria del licenziamento²⁵³.

²⁵³ A proposito della ripartizione dell'onere probatorio vedi: Cass. 25 maggio 2004, n. 10047, *Mass. Giust. Civ.*, 2004, 5; Cass. 3 maggio 1997, n. 3837, *Mass. Giust. Civ.*, 1997, 676; Cass. 1 dicembre 2010, n. 24347, cit.