



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 Marelli
- > 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**La nuova autonomia tributaria dei Comuni**

di Agostino Ennio La Scala..... pag. 3

Prime note sui profili tributari del contratto di rete

di Christian Califano..... pag. 29

Strumenti di politica fiscale e industria cinematografica. Tax Credit e Tax Shelter

di Dea Squillante..... pag. 49

Il risarcimento del “danno da ritardo” dell’Amministrazione finanziaria

di Paola Scotto di Santolo..... pag. 68

Valenza del DURC e regolarità contributiva negli appalti pubblici alla luce della modifica apportata dal Decreto “Sviluppo” all’art.38, comma 2, D. Lgs. 163/2006

di M. Silvestro..... pag. 77

PARTE SECONDA – GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI, DOCUMENTAZIONE

CASSAZIONE, sez. tributaria, 16 settembre 2011, n. 18906..... pag. 97

Ultimi orientamenti della Corte di Cassazione in tema di avviso di accertamento “anticipato”

di Federica Fiordalisi pag. 104

AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare 1 agosto 2011 n.38/E pag. 124

ONLUS: arrivano nuovi chiarimenti

di Giuseppina Simioli pag. 143

La nuova autonomia tributaria dei Comuni

di *Agostino Ennio La Scala*

Abstract

Although the term “fiscal federalism” is already consolidated into the Italian fiscal legislation, referring to the Municipalities too, the analysis of the recent provisions established by the implementation of art. 119 of the Italian Constitution (as reformed in 2001), shows that tax Italian system is still strongly centralized.

Local levies are almost completely regulated by central government, attributing to the Municipalities’ power only few possibilities of developing. From the other side, up to now, Municipalities haven’t been fully exercise their fiscal powers in handling local taxation, delegating the assessment and collecting of their own revenues to other subjects, public and private ones.

SOMMARIO: 1. *I principi e i criteri direttivi in materia di autonomia tributaria dei Comuni e la loro attuazione distante dagli obiettivi sanciti nella Costituzione.* – 2. *Il quadro del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni.* – 3. *Il ritorno della finanza derivata attraverso i trasferimenti perequativi.* – 4. *La nuova imposta di soggiorno.* - 5. *I nuovi connotati dell’imposta di scopo.* – 6. *L’anticipazione dell’imposta municipale propria e l’istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.* – 7. *La travagliata partecipazione dei Comuni all’accertamento dei tributi erariali.* – 8. *Tutela dell’interesse fiscale e mancata interpretazione del ruolo di ente impositore: problematiche relative all’accertamento e alla riscossione dei tributi locali di spettanza comunale.*

1. *I principi e i criteri direttivi in materia di autonomia tributaria dei Comuni e la loro attuazione distante dagli obiettivi sanciti nella Costituzione*

I principi e i criteri direttivi riguardanti la finanza degli enti locali¹ sono sanciti nel capo III della legge delega n. 42 del 2009 avente ad oggetto, come noto, la delega al Governo in materia di “federalismo fiscale”, in attuazione dell’art. 119 Cost.

¹ Sul tema, in generale, senza alcuna pretesa di esaustività, con riferimento ai contributi più recenti, v. F. Amatucci, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, Giappichelli, 2010; P. Boria, *La finanza locale*, in *Il sistema tributario*, Torino, Utet, 2008, 905 e ss. e gli ampi richiami bibliografici; L. Del Federico, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in Riv. dir. fin., 1992, 65 e ss.; A. Di Pietro, *Le regioni nella*

L'art. 11, in particolare, in modo simile a quanto dettato in materia di autonomia finanziaria e tributaria delle regioni, opera una classificazione delle spese, individuando per ogni categoria le fonti di finanziamento.

Le spese sono raggruppate in tre gruppi: quelle fondamentali, in quanto riconducibili alle funzioni di cui all'art. 117, comma 2°, lett. p) Cost.; quelle relative ad altre funzioni e quelle finanziate con i contributi speciali e con i fondi comunitari dell'Unione europea.

Il finanziamento "integrale" delle spese fondamentali, nonché dei livelli essenziali delle prestazioni ad esse inerenti, sulla base del fabbisogno *standard*, viene assicurato da "compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi....e dal fondo perequativo".

La categoria residuale delle spese non fondamentali viene, invece, finanziata con il gettito dei "tributi propri, con compartecipazioni al gettito di tributi e con il fondo perequativo basato sulla capacità fiscale per abitante".

L'espressione più convincente dell'impegnativo concetto del "federalismo fiscale" si rinviene, tuttavia, nella lett. e) dell'art. 11 della legge delega, ove viene sancito il tramonto della finanza derivata basata sui trasferimenti statali e regionali per le prime due categorie di spese, anche se temperato dall'eccezione degli stanziamenti perequativi e dei "contributi erariali e regionali in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti".

I principi della legge delega sono stati attuati con il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 che reca l'altisonante titolo "Disposizioni in materia di *federalismo fiscale municipale*" (di seguito "decreto attuativo").

Si anticipa subito che, a prescindere dai titoli delle citate norme, riteniamo che quello fin qui delineato possa essere definito un sistema di decentramento più o meno avanzato, lontano, comunque, dal modello *federalista* tratteggiato dalla riforma del titolo V della Costituzione², fondato sull'equi-ordinazione dei diversi livelli di governo della Repubblica

nuova costituzione tributaria, in AA.VV., *Il federalismo preso sul serio*, Bologna, 1996, 99 e ss.; ID., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in Rass. Trib., 2006, 245 e ss.; F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in Rass. Trib., 4, 2005, 1033 e ss.; V. Ficari, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in Rass. Trib., 2002, 1226 e ss.; M. C. Fregni, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. Trib., 2005, 683 e ss.; F. Osculati, *Tributi e altre entrate dei comuni*, in Riv. dir. fin., 2007, I, 111 e ss.; L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in Rass. Trib., n. 6, 2010, 1607 e ss.; F. Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; A. Uricchio, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, Giuffrè, 2006, 6021 e ss.

² Una tesi analoga può essere formulata anche con riguardo all'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni a statuto ordinario, i cui principi e criteri direttivi sono delineati dagli artt. 7, 8, 9 e 10 della legge delega n. 42/2009. Sul tema, sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" nei rapporti Stato-Regioni*, in A. E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, Giappichelli, 2010, 125 – 183.

(art. 114 Cost.) anche in materia di autonomia finanziaria e tributaria (art. 119, 1° e 2° comma, Cost.).

L'ambizione di rendere l'ente comunale, quale livello di *governance* più prossimo alla cittadinanza sulla base del principio di sussidiarietà, un vero e proprio ente impositore, soggetto attivo e non soltanto mero destinatario del gettito, di prelievi tributari da lui stesso manovrabili, pur se entro i limiti dell'aderenza al sistema delle fonti del diritto e del principio di riserva di legge in materia tributaria, già ridimensionata in sede di redazione della legge delega n. 42/2009, non trova espressione in sede di attuazione della stessa, come si dimostrerà nei prossimi paragrafi.

Emerge, salvo quanto si dirà in tema di imposta di soggiorno e di imposta di scopo, la mancanza del riconoscimento di una vera e propria autonomia impositiva in capo agli enti territoriali. Se per tale debba intendersi, alla luce del combinato disposto degli artt. 23 e 119, commi 1° e 2° Cost., l'autonomia di scelta, attraverso l'esercizio della potestà regolamentare, con riferimento a taluni elementi dei tributi locali spettanti, all'interno di un'attività definitoria da parte della legge statale o regionale³, quali l'aliquota, la base imponibile, le modalità di accertamento e di riscossione⁴ ed eventuali agevolazioni⁵.

³ Sul tema, A. Fedele, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di Amatucci, Padova, Cedam, 1994, 178 e ss.; *ID.*, *La potestà normativa degli enti locali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 110 e ss., laddove viene affermato che i limiti alla capacità di espansione dell'autonomia tributaria degli enti locali, in particolare con riguardo alla disciplina dell'accertamento e della riscossione, sono attenuati dall'elasticità della riserva di legge ai sensi dell'art. 23 Cost.

Su analoghe posizioni riguardo al diverso grado di flessibilità del principio di riserva di legge in relazione all'esercizio del potere regolamentare, A. Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005. Si v. ancora A. Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. Trib., 2005, I, 3 e ss.; L. Perrone, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. Dir. Trib., I, 2004, 1173 e ss.; *ID.*, *I tributi regionali propri derivati*, in Rass. Trib., n. 6, 2010, 1597 e ss. Sulla flessibilità della riserva di legge con riguardo al sistema tributario degli enti locali si rinvia, inoltre, a L. Perrone, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 1997, I, 583 e ss.; L. Tosi, *Finanza locale*, in Dig., sez. comm., aggiornamento, Torino, 2000, 290 e ss.

Per un'interessante indagine giuridica, storica e letteraria, G. Falsitta, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in Riv. dir. trib., 2011, 4, 369 e ss.

⁴ Cfr. Carinci, *I limiti della potestà regolamentare degli enti locali*, in Riv. dir. trib., II, 1998, 186 e ss.

L'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 recante norme generali sulla potestà regolamentare delle Province e dei Comuni, stabilisce, al 1° comma, che detti enti territoriali possono disciplinare le "proprie entrate" con regolamento, salva la fissazione degli elementi fondamentali della fattispecie impositiva, l'individuazione cioè del presupposto, dei soggetti passivi e della misura massima dell'aliquota dei singoli tributi. Margini di discrezionalità agli enti locali sono, inoltre, lasciati dal successivo comma 5° della medesima norma, in merito alla scelta del modello organizzativo di attuazione dei tributi e delle altre entrate locali, come meglio verrà precisato nell'ultimo paragrafo.

Si v. F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in Rass. Trib., n. 5, 1261, laddove afferma che: "Il potere normativo dei Comuni..., nel rispetto degli artt. 23 e 119 Cost., si differenzia da quello delle regioni in quanto non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo, ma nello stabilire ed individuarne gli aspetti procedurali (accertamento e riscossione)...". Per quanto riguarda la determinazione delle tariffe, agli enti locali sono conferiti maggiori poteri. L'art. 12, comma 1°, lett. i) della legge delega n. 42/2009, stabilisce che: "gli enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle

Dal nuovo quadro normativo non emerge, in altri termini, l'espressione di un'*autonomia finanziaria di entrata* a favore dei Comuni, da cui discenderebbe la titolarità di *risorse autonome tributarie*, nonché il potere degli stessi di *stabilire e applicare tributi ed entrate propri*, pur "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica⁶ e del sistema tributario" (art. 119 Cost.), nonché con i principi e le norme di diritto internazionale e comunitario⁷, vero elemento caratterizzante un modello di stampo federalista. Non si riesce, conseguentemente, ad identificare nell'ente locale il titolare del potere di definire un sistema tributario periferico entro i suddetti limiti, adeguato alle esigenze proprie dell'ambito territoriale di competenza e posto a servizio del soddisfacimento dei bisogni pubblici della comunità di riferimento⁸.

Né, nella fase ascendente di formazione del citato decreto legislativo n. 23/2011, le rappresentanze degli enti comunali (ANCI - Associazione nazionale dei comuni italiani) si sono impegnate nel negoziato col Governo nel rivendicare per gli enti locali il ruolo di titolari di autonomia tributaria (art. 119 Cost.), essendosi preoccupate, invece, quasi esclusivamente di assicurare l'autosufficienza delle risorse finanziarie necessarie per l'adempimento delle funzioni spettanti, pur entro l'ambito di un sistema fortemente centralizzato⁹.

Al di là della decantata *forma* "federalista", di chiara valenza propagandistica dal punto di vista politico, la *sostanza* del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni non si dimostra così distante dal previgente sistema di finanza locale fondato su prelievi quasi

autorità di vigilanza, dispongano di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini".

⁵ Espressione di autonomia tributaria è anche la possibilità da parte degli enti locali di introdurre agevolazioni, come espressamente stabilito dall'art. 12, comma 1°, lett. h), pur nel rispetto dei principi di uguaglianza (art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53, comma 1°, Cost.) e del divieto comunitario di aiuti di Stato (art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

⁶ Sul tema, di recente v. G. Frasoni e P. Russo, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1575 e ss.; F. Sorrentino, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. Trib.*, n. 6 del 2010, 1568 e ss.; R. Pignatone, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, marzo 2011 e bibliografia richiamata.

⁷ Sul tema, da ultimo, si v. R. Miceli, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1671 e ss.

⁸ In tal senso, P. Boria, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala..., *Op. cit.*, 80, laddove afferma che "il testo novellato dell'art. 119 vale ad esprimere il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore primario della carta costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali alla auto-determinazione finanziaria".

⁹ Così, M. Basilavecchia, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, n. 14, 2011, 1105 e ss. che rileva il contrasto tra lo "slancio coraggioso e realmente autonomista" della riforma del titolo V della Costituzione, con le scelte attuative che qualificano "come tributi propri del Comune prelievi che il legislatore statale si riserva di governare, dopo averli strutturati integralmente, anche nelle future variazioni di aliquote".

interamente disciplinati dalla “legge” statale, non flessibili e manovrabili rispetto alle esigenze degli enti locali, e sulla finanza derivata, oggi attraverso l’istituzione di fondi perequativi.

Neppure con riferimento alla fase di accertamento e di riscossione, come verrà meglio chiarito nell’ultimo paragrafo, i Comuni hanno finora mostrato di interpretare pienamente il loro ruolo di enti impositori, titolari della funzione impositiva di “applicare” i tributi di loro spettanza.

2. *Il quadro del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni*

Che la definizione dell’autonomia finanziaria e tributaria dei Comuni costituisca uno dei nodi centrali per l’attuazione dell’avventura “federalista” italiana, lo dimostra il fatto che la delega conferita nel maggio 2009 sia stata attuata soltanto nel marzo del 2011 in materia, ma che, tuttavia, come già rilevato, sia emersa l’urgenza di modifiche e integrazioni sostanziali, anche da parte del nuovo esecutivo “tecnico” insediatosi a novembre dello stesso anno guidato dal prof. Mario Monti¹⁰, come verrà precisato nel paragrafo sesto.

Alla base di queste inquietudini certamente il *peccato originale* della progressiva esenzione, fino alla sua quasi totale scomparsa dell’imposta patrimoniale comunale sulle “prime case”, fatte salve poche eccezioni. Aspetto questo singolare, anche in chiave comparativa con i sistemi federali o decentrati degli altri Stati membri dell’Unione europea, che, oltre a porre un serio interrogativo in merito a misure finanziarie compensative, spezzava quell’auspicata correlazione (Legge delega n. 42/2009, art. 2, co. 2°, lett. p)) “tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri”.

L’art. 2 del decreto legislativo attuativo, in modo condivisibile, punta sulla devoluzione ai Comuni della “fiscalità immobiliare”.

Dopo gli azzardi e i molti fallimenti derivanti dalle *scommesse* sui derivati, il legislatore nazionale e gli enti locali “riscoprono” la *solidità del mattone*. Nell’ambito di questo ritorno all’*economia reale*, si iscrive anche il primo decreto attuativo della delega n. 42/2009, quello riguardante il c.d. federalismo demaniale, il quale ha disciplinato gli aspetti patrimoniali di Regioni ed enti locali¹¹. In tempi di grave crisi economica globale e di forte precarietà della ricchezza patrimoniale mobiliare (sfuggente, comunque, alla tassazione), il ritorno a quella immobiliare pare costituire una soluzione per rinfrancare, d’altra parte, anche le finanze dello

¹⁰ Il neo *premier*, nel suo discorso di insediamento del novembre 2011, ha fin da subito predetto il ritorno dell’ICI sulla “prima casa”, all’interno della nuova imposta municipale unica.

¹¹ D.Lgs. 28 maggio 2010, n. 85, in attuazione dell’art. 19 della L. delega n. 42/2009.

Stato, come mostrano i ciclici e variegati tentativi di stabilizzare il bilancio dello Stato, “facendo cassa” con i proventi derivanti dalle dismissioni dei beni immobili di sua proprietà.

Con riferimento alla fiscalità immobiliare, occorre, tuttavia, rilevare che si tratta di una fonte di gettito soggetta a importanti variazioni da Comune a Comune, e ancora non pienamente utilizzabile, sia per via del mancato completamento dell’aggiornamento delle tariffe d’estimo, che per le difficoltà incontrate dagli enti locali nell’accertamento dei tributi di loro spettanza.

Il decreto attuativo del c.d. federalismo municipale, fin dal 2011, ha attribuito ai Comuni l’intero gettito o quote del gettito, con riferimento agli immobili ubicati nel loro territorio, derivanti sia da tributi erariali esistenti (il 30% del gettito delle imposte di registro e di bollo sugli atti indicati nell’art. 1 della tariffa, parte prima, delle imposte ipotecarie e catastali, ad eccezione degli atti soggetti ad IVA; il 30% dell’IRPEF sui redditi fondiari, esclusi i redditi agrari; il gettito dell’imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione dei beni immobili e dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie), che dal nuovo prelievo costituito dalla cedolare secca sugli affitti di immobili ad uso abitativo (fuori dall’esercizio di attività d’impresa o di arti e professioni).

A ben guardare, si tratta di una devoluzione, spesso *pro quota*, non dei “tributi”, ma del “loro gettito”, senza garantire all’ente comunale autonomia, flessibilità e manovrabilità degli stessi. La disciplina delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, nonché dell’IRPEF, rimarrà saldamente nelle mani dello Stato, senza che i Comuni possano incidere su alcuno degli elementi (fondamentali e non) dell’imposta.

Anche la c.d. cedolare secca sugli affitti, l’imposta proporzionale su base opzionale facoltativa da parte del soggetto passivo, con aliquota del 21% o per talune fattispecie contrattuali e per i comuni” ad alta tensione abitativa” del 19%, sostitutiva del regime ordinario vigente per la determinazione del reddito fondiario ai fini IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sui contratti di locazione, disciplinata dall’art. 3 del decreto delegato¹², non costituisce un tributo proprio del comune. A differenza dell’imposta comunale sugli immobili che vede l’ente locale soggetto attivo del rapporto giuridico d’imposta e unico destinatario del gettito, i Comuni delle regioni a statuto ordinario, ai sensi del co. 8°, dell’art. 2, del Decreto n. 23/2011, saranno esclusivamente i beneficiari di una quota decrescente del gettito della suddetta cedolare¹³. La disciplina

¹² Con i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 26/E del 1° giugno 2011.

¹³ La quota è pari al 21,7% per l’anno 2011 e al 21,6% a decorrere dal 2012, con la possibilità, comunque, di rideterminazione, ai sensi del comma 8° dell’art. 2 del decreto attuativo, a seguito del monitoraggio della Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale oppure, se istituita, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Dal 2014 la quota di gettito devoluta ai Comuni potrà

dell'imposta sostitutiva sugli immobili è interamente contenuta in norme statali, senza alcuno spazio lasciato all'esercizio regolamentare dei Comuni.

La scelta spiccatamente "centralista" riguarda perfino la determinazione delle aliquote, nonché l'attuazione del prelievo. L'art. 3, comma 4°, del decreto n. 23/2011 per la liquidazione, accertamento, riscossione e rimborso rimanda alle "disposizioni previste per le imposte sui redditi".

Non è ancora possibile prevedere gli effetti finanziari complessivi derivanti dall'emersione dei redditi da locazione che il nuovo regime produrrà, attraverso i suoi profili agevolativi e sanzionatori riferiti soprattutto ai meccanismi di conflitto di interessi tra locatore e locatario, a cominciare dalla compensazione del mancato gettito derivante dalla fuoriuscita dei redditi in esame dall'area della progressività.

La disciplina della cedolare andrebbe, infine, coordinata con i modelli di tassazione gravanti su altre tipologie di rendite e sulle eventuali nuove forme, sempre più spesso evocate nell'ambito del dibattito politico, di imposizione patrimoniale.

Anche gli altri prelievi devoluti dall'art. 2 del decreto n. 23/2011 ai Comuni, lungi dal costituire espressione della *loro* autonomia tributaria, rappresentano la devoluzione di quote di gettito di tributi erariali non manovrabili dai singoli enti e non dotati di adeguata flessibilità.

Con riferimento alla compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto, la cui percentuale è demandata all'intesa con la Conferenza unificata, facendo riferimento al gettito dell'IVA a livello regionale, non essendo disponibili i dati sul gettito in ambito provinciale. L'effettiva ripartizione del relativo gettito ai singoli Comuni, in una prima fase si baserà sul gettito per provincia, "suddiviso per il numero degli abitanti di ciascun comune", mentre a regime terrà conto dei consumi effettuati nei territori di loro competenza, con prevedibili *asimmetrie* in presenza, ad esempio, di stabilimenti e centri commerciali ubicati in un'area comunale alla quale, tuttavia, affluiscono i consumatori residenti dei comuni limitrofi.

Gli unici spazi di manovrabilità, entro i limiti previsti, da parte dei singoli Comuni si ritrovano nella (re)-introduzione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ai sensi dell'art. 5 del decreto attuativo, viene meno gradualmente, la sospensione del potere dei singoli enti di istituire il suddetto prelievo aggiuntivo, attribuendo la facoltà di aumentarne il *quantum* fino al massimale consentito, oppure di deciderne l'*an*, introducendolo *ex novo*, per gli enti per i quali non era mai stato istituito. Numerosi Comuni, anche appartenenti alla cerchia di quelli finanziariamente "virtuosi", non potrà permettersi di

subire incrementi, fino all'intero, con contestuale ed equivalente riduzione della compartecipazione al gettito dei tributi in caso di trasferimento immobiliare e, ove necessario, della compartecipazione al gettito dell'IVA.

non approfittare dell'occasione, per recuperare almeno in parte i tagli dei trasferimenti decisi in occasione delle recenti manovre¹⁴, comportando un ulteriore aggravio per i redditi da lavoro e da pensione.

Il decreto n. 23/2011 non attua i principi e i criteri direttivi riguardanti le esigenze di coordinamento tra regioni ed enti locali, facendo esclusivo riferimento ai rapporti Stato – enti locali; non attribuisce alcuna vera autonomia impositiva ai Comuni e non garantisce in modo certo il principio sancito nella legge delega del pieno finanziamento delle funzioni fondamentali.

Sugli altri tributi locali, si rimanda ai paragrafi successivi.

3. *Il ritorno della finanza derivata attraverso i trasferimenti perequativi*

In questo clima di incertezza sulla determinazione delle risorse finanziarie disponibili e sulla loro stabilità, rimane ancora saldo lo schema della finanza derivata necessaria a supplire alla mancanza di “risorse proprie”, senza distinzione tra enti “cicale” ed enti “formiche”, di cui è espressione l'istituzione del c.d. fondo sperimentale di riequilibrio della durata triennale¹⁵, ancorato alla definizione dei fabbisogni *standard* e del numero dei cittadini residenti, di cui ai commi 3° e 7° dell'art. 2 del decreto attuativo, formato con il gettito degli stessi tributi “immobiliari” devoluti. Contravvenendo allo spirito originario della delega, viene, inoltre, definito un meccanismo perequativo di tipo orizzontale, e non di tipo verticale alimentato dalla fiscalità generale.

Le sue modalità di alimentazione e di riparto vengono rimandate, ad un successivo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, con decreto interministeriale (Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze). Il quadro della perequazione rimane, in tal modo, incerto e indeterminato, e con esso il sistema di coesione economico e sociale¹⁶ delle oltre ottomila diverse realtà territoriali e i livelli essenziali delle prestazioni fondamentali ad esse attribuiti.

Il predetto fondo appare analogo a quello esistente per consentire i trasferimenti erariali. Si limita, *mutatis mutandis*, a sostituire questi ultimi, che sono, pertanto, corrispondentemente ridotti rispetto al gettito che confluisce nel fondo stesso. La distanza siderale in termini di

¹⁴ Si pensi alla drastica diminuzione dei trasferimenti imposta nell'art. 14, comma 2°, del D.L. n. 78/2010, nonché alle modifiche introdotte al Patto interno di stabilità dalla legge di stabilità 2011.

¹⁵ Tale fondo sarà sostituito, al termine della fase transitoria, da un fondo perequativo articolato in due componenti con riferimento alle funzioni fondamentali e non fondamentali.

¹⁶ Cfr. R. Perrone Capano, *La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2, 2011, 3 e ss.

sviluppo economico e sociale tra le diverse aree del paese, con la conseguente incapacità (e in molti casi, anche scarsa volontà) di emancipazione di molti enti pubblici territoriali dai cordoni della borsa dello Stato impone, sebbene attraverso la forma della perequazione, il mantenimento di un forte centralismo nell'erogazione dei finanziamenti.

La garanzia di omogeneità ed eguaglianza dei livelli essenziali delle prestazioni relativi all'esercizio dei diritti civili e sociali in tutto il Paese (art. 117, co. 2°, lett. m) presuppone ingenti investimenti in termini di coesione, i quali sono apparsi fino ad oggi fuori dalla portata finanziaria e della lungimiranza programmatica dell'attuale classe dirigente.

La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'approfondire le diverse tematiche di propria competenza, ha "scoperto" un'Italia profondamente divisa, non soltanto sulla qualità dell'erogazione delle funzioni pubbliche fondamentali, ma addirittura, in alcuni casi, sulla loro presenza o meno in alcune aree territoriali del Paese.

Il sogno di un federalismo fiscale privo di costi si è rivelato una chimera. La sua attuazione, al contrario, presupporrebbe misure compensative imponenti, a cominciare dalla c.d. perequazione infrastrutturale sancita dall'art. 22 della legge delega, ma non ancora attuata¹⁷. D'altra parte, non appare più tollerabile, dal punto di vista etico ma anche sociale ed economico, il mantenimento di disegualanze così manifeste all'interno del Paese, in relazione all'esercizio dei diritti sanciti nella prima parte della Costituzione.

Il Comune non diviene un ente impositore, resta prevalentemente destinatario del gettito di tributi disciplinati interamente dallo Stato, senza il contestuale trasferimento della sovranità di intervento sugli elementi d'imposta delegabili alle fonti normative secondarie.

Tranne per quanto si dirà più avanti per l'imposta di soggiorno e quella di scopo, il bilancio del sistema di autonomia tributaria dei Comuni fin qui tratteggiato, non giustifica l'etichetta di "federalismo municipale". Sotto tale insegna, al contrario, le scelte parlamentari e dell'esecutivo sono state ispirate ad un forte centralismo, giustificato dalla recrudescenza della crisi economica e dagli impegni presi dallo Stato italiano nei confronti delle istituzioni internazionali e comunitarie.

Le nuove entrate tributarie così previste, sulla cui uniformità della base imponibile e stabilità del relativo gettito, è legittimo spesso nutrire dubbi, mancano, in via generale, dei requisiti della flessibilità e della manovrabilità.

4. *La nuova imposta di soggiorno*

¹⁷ Recenti stime simulate all'interno del Rapporto SVIMEZ 2011 su basi Istat mostrano che la perequazione infra-strutturale nella sola regione Siciliana, comporterebbe uno stanziamento di 15 miliardi di euro.

Gli unici tributi “propri” introdotti dal decreto attuativo n. 23/2011 sono costituiti dall’imposta di soggiorno e da quella di scopo. Riflessioni a parte meritano l’imposta municipale propria, anticipata in via sperimentale a decorrere dal 2012 e il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi introdotti dal D.L. n. 201/2011 conv. in L. n. 214/2011. L’imposta di soggiorno rappresenta una novità; per l’imposta di scopo si tratta di un *restyling* della normativa già vigente. In merito a detti prelievi, la cui introduzione viene rimessa alla discrezionalità dei Comuni, è possibile riconoscere l’espressione di autonomia impositiva in capo agli enti comunali, a cominciare dall’an della loro introduzione, nonché della riconosciuta facoltà a questi ultimi di introdurre eventuali sostituzioni, esenzioni o riduzioni.

L’imposta di soggiorno disciplinata dall’art. 4 del decreto attuativo possono istituirla soltanto i Comuni capoluogo di provincia, quelli inclusi nelle liste regionali delle località turistiche o città d’arte, (requisito di non difficilissimo raggiungimento in un Paese come il nostro) ed, infine, le unioni di comuni, a prescindere dal citato requisito.

Il prelievo, il cui gettito è vincolato, viene riscosso attraverso i gestori delle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale ed incide economicamente sui soggetti che vi alloggiano; non prevede una misura proporzionale rispetto al prezzo corrisposto per il soggiorno, ma si applica in modo fisso, “secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo”, fino ad un massimo di cinque euro per “notte di soggiorno”.

La disciplina, salvo gli spazi lasciati al potere secondario regolamentare, è interamente statale; nessun rinvio viene fatto a favore del legislatore regionale, nonostante a quest’ultimo spettino le competenze in materia di turismo¹⁸. Tale scelta conferma la “preferenza” per la legge dello Stato a cui è ispirata l’attuazione del c.d. federalismo fiscale nel nostro ordinamento giuridico. Se, nel caso in esame, ciò possa ritenersi comprensibile per prevenire il rischio di una concentrazione di diverse fonti normative priva del necessario coordinamento, il potere di intervento delle regioni¹⁹, tuttavia, finisce per subire cospicue

¹⁸ L’art. 117 Cost. comprende tra le materie di legislazione concorrente quelle relative alla “valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali”.

Si vedano, inoltre, le funzioni in materia di beni culturali, di beni ambientali e di turismo attribuiti in attuazione dell’art. 24 della L. delega n. 42/2009, a favore di Roma Capitale.

¹⁹ Ai sensi dell’art. 2, comma 1°, lett. q) della legge delega n. 42/2009, è consentito alla legge regionale, “con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, ...determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che Comuni, Province e Città metropolitane possono applicare nell’esercizio della propria autonomia...”. Sulla base del successivo art. 12, lett. g) le Regioni possono “istituire nuovi tributi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali”.

Sul condivisibile carattere non ontologico della qualifica di tributo “erariale” o “regionale”, non dipendente, cioè, “dalla capacità economica assoggettata a tassazione, bensì dall’ente che ne stabilisce la disciplina e può decidere in ordine alla destinazione del gettito”, D. Stevanato, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, I, 395 e ss.

limitazioni in uno dei pochi settori, come quello dei “tributi ambientali”, in cui, considerato il carattere pervasivo della fiscalità erariale, l’esercizio dell’autonomia tributaria può concretamente trovare sviluppo.

L’imposta di soggiorno costituisce una sorta di tributo di scopo²⁰ che tende a tassare una delle fonti di ricchezza più abbondanti (ma spesso non pienamente valorizzate) nel nostro Paese: il turismo.

Al prelievo il legislatore attribuisce esplicitamente natura tributaria, definendolo “imposta”, eliminando, così, i dubbi sull’applicabilità o meno dell’imposta sul valore aggiunto che, al contrario, sarebbe applicabile ove si fosse in presenza di una maggiorazione, sebbene dovuta, del prezzo fatto pagare ai clienti.

Con riguardo alla conformità al principio di capacità contributiva del prelievo, viene colpita una manifestazione di ricchezza indiretta, consistente nel *consumo* di prestazioni alberghiere. Il tributo rischia, tuttavia, di avere effetti regressivi, in quanto non tutti i servizi alberghieri sono erogati per finalità turistiche²¹, come si verifica, ad esempio, per i viaggi effettuati per finalità di studio, oppure, per usufruire di prestazioni sanitarie. Sarà compito dei singoli enti locali attenuare tali rischi, attraverso la previsione di specifiche esenzioni e riduzioni, ai sensi del comma 3°, dell’art. 4 che disciplina il tributo in commento.

Oltre al richiamato vincolo del gettito, il presupposto del tributo è, inoltre, espressione di attività inquinante, almeno indirettamente, (il consumo di risorse scarse e l’impatto sulla sostenibilità dei servizi pubblici locali derivanti dalla permanenza di soggetti generalmente non residenti nel territorio del Comune), il che consente di collocarlo nella categoria dei tributi ambientali in senso proprio²², in conformità al principio comunitario del “chi inquina paga”, con la funzione di compensare in parte le spese affrontate dall’ente locale per effetti di *spill-over* di tipo ambientale.

²⁰ Il cui gettito, ai sensi dell’art. 4, comma 1°, seconda parte del decreto n. 23, viene destinato al finanziamento di “interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

²¹ Dalle anticipazioni fornite dalla stessa Agenzia delle entrate, pare che il nuovo “redditometro” utilizzerà tra i nuovi indicatori di capacità contributiva che verranno determinati con appositi decreti ministeriali, anche le spese relative ad attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, ... viaggi organizzati, alberghi, centri benessere, *etc.*

²² Sulla qualificazione dei tributi ambientali, per tutti F. Gallo e F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1, 1999, 115 e ss.

Considerato che il tributo in esame è destinato ad incidere economicamente in modo prevalente sui non residenti, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, si ravvisano rischi di incompatibilità con il diritto comunitario²³.

La norma individua i soggetti economicamente colpiti dall'imposta, ma non offre elementi per qualificare la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive. Nel silenzio del legislatore, crediamo che questi non possano essere qualificati né alla stregua di responsabili né di sostituti d'imposta in senso proprio. Né, d'altra parte, il potere regolamentare esercitato dai singoli Comuni può influire in tal senso. Si tratta soltanto di semplici incaricati della riscossione, a cui la legge non attribuisce nessun diritto remunerativo per il servizio svolto. L'art. 4 non disciplina, tuttavia, la normativa sanzionatoria in caso di violazioni da irrogare (ai gestori) in caso di mancato versamento, non dettando la normativa statale alcun riferimento in proposito. Lacuna che i Comuni non possono colmare attraverso regolamento.

Del tutto incoerente poi il rinvio, in generale per la disciplina del prelievo in esame, alla normativa vigente in materia di ICI, sancito nel comma 148 dell'art. 1 della L. 296/2006, sia per la diversa struttura dei due tributi, sia perché, come si dirà in prosieguo, l'imposta comunale sugli immobili è stata sostituita a partire da quest'anno, dall'imposta municipale propria.

Ai Comuni viene riconosciuta la facoltà di imporre limitazioni alla circolazione dei mezzi all'interno dei centri abitati, nonché la possibilità di applicare l'imposta di soggiorno in luogo, in tutto o in parte, di eventuali prelievi imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nel territorio comunale.

²³ La conformità di un tributo nazionale al principio del "chi inquina paga", sancito nell'art. 191 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, non ne comporta l'automatica compatibilità con il diritto comunitario. Occorre infatti, verificare, *ex multis*, la sua aderenza alle libertà fondamentali di libera circolazione delle merci, dei capitali, dei servizi e delle persone. Emblematico, al riguardo, il caso del c.d. tributo ambientale sul gasdotto istituito nel 2001 dalla Regione Siciliana. Sia consentito in materia rinviare a A. E. La Scala, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in Rass. Trib., 2007, 1318 e ss.

Importanti direttive sulla conformità comunitaria dell'imposta di soggiorno si rinvencono nella pronuncia del 17 novembre 2009, C-169/08, con la quale la Corte di Giustizia a cui era stata rimessa la questione pregiudiziale dalla Corte costituzionale con ordinanza n. 103/2008, ha stabilito che la libertà di circolazione dei servizi "osta" all'istituzione da parte della regione Sardegna dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle imbarcazioni da diporto in quanto "grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale". Per le stesse ragioni, la Corte ha, altresì, ravvisato nel tributo regionale un aiuto di Stato proibito a favore delle imprese stabilite in Sardegna.

Importanti indicazioni possono, inoltre, provenire dalla nota sentenza della Corte costituzionale n. 102/2008, con riferimento alla citata imposta regionale sugli scali turistici e all'imposta regionale di soggiorno introdotta sempre dalla regione Sardegna.

L'art. 4, comma 3°, del decreto attuativo prevede l'adozione, entro sessanta giorni dalla sua entrata in vigore, di un regolamento statale d'intesa con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali. La *ratio*, condivisibile, è quella di definire una comune disciplina quadro e di indicare criteri di coordinamento omogenei, per evitare un eccesso di eterogeneità all'interno delle diverse realtà territoriali.

Il legislatore nazionale, tuttavia, per consentire l'utilizzo dell'imposta di soggiorno in tempi immediati (e ciò costituisce un ulteriore sintomo dell'incertezza sulla sufficienza delle risorse rese disponibili a favore degli enti locali e dell'urgente bisogno di nuove fonti di finanziamento), consente, anche in assenza della disciplina generale di attuazione, l'adozione del prelievo, attraverso delibera dei singoli Comuni.

Il carattere laconico della disciplina statale comporta rischi di violazione del principio di riserva di legge in materia di prestazioni imposte (art. 23 Cost.), con riferimento agli elementi fondamentali del tributo, quali la determinazione della base imponibile, dell'imposta, delle modalità di accertamento e di riscossione. Sotto quest'ultimo profilo, rilevano le incertezze rilevate sulla natura giuridica dei gestori degli alberghi. L'art. 4, inoltre, si limita a fissare la misura massima del prelievo in proporzione al prezzo per ogni pernottamento, senza chiarire, tuttavia, se sia necessario, in caso di alloggio in stanza diversa dalla singola, calcolare l'imposta "a persona per notte", oppure, occorra fare riferimento al soggiorno in camera ("doppia", "tripla", *etc.*). Ulteriori aspetti problematici sono connessi, come già rilevato, alla definizione delle sanzioni amministrative.

In mancanza del regolamento generale poi, la devoluzione degli aspetti operativi ai singoli regolamenti comunali, aggrava tali rischi e ha già dato luogo ad un sistema fortemente variegato di regole e di prassi, contrario al criterio della semplificazione a cui fa espresso riferimento il citato art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446²⁴ recante norme sulla potestà regolamentare generale degli enti locali.

I singoli Comuni, possono stabilire, con proprio regolamento, aspetti applicativi rilevanti del tributo, quali la cadenza degli obblighi dichiarativi e di versamento da parte dei gestori, dopo

²⁴ L'art. 3, comma 4°, del D.Lgs. del 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, riconosce che: "...i Comuni e le Province hanno autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica". Il successivo art. 149 attribuisce alla legge il coordinamento della finanza locale con quella statale e regionale, riconoscendo agli enti territoriali locali "autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite". Il 3° comma del suddetto articolo assicura, inoltre, "potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe", rimandando al potere regolamentare ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 la disciplina delle entrate locali, tributarie e non, "nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti", fatta eccezione per "l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi".

aver consultato le loro associazioni più rappresentative. Possono, ad esempio, prevedere il tetto massimo dei pernottamenti consecutivi da prendere in considerazione ai fini del pagamento del prelievo, nonché adottare esenzioni e riduzioni, “per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo”, ad esempio, in caso di soggiorno per motivi di assistenza ospedaliera, previa presentazione di idonea documentazione.

Nonostante la norma statale abbia indicato che la misura dell'imposta debba essere proporzionata al prezzo corrisposto per il servizio di alloggio, la maggior parte dei regolamenti comunali già adottati, la commisura con riferimento alla tipologia della struttura ricettiva²⁵, definita dalla normativa regionale²⁶. Per il resto, il ruolo delle Regioni è del tutto assente, il che conferma l'impronta centralista dell'attuazione del c.d. federalismo fiscale nel nostro ordinamento giuridico.

Restano incerti, inoltre i rapporti tra Agenzia delle entrate e uffici tributari dei singoli Comuni nell'ambito dell'accertamento dei ricavi dichiarati dai gestori delle strutture ricettive, essendo il gettito dell'imposta di soggiorno collegata alla denuncia da parte di questi ultimi della presenza dei propri ospiti. In caso di accertamento da parte dell'erario di maggiori ricavi, anche attraverso l'utilizzo di strumenti presuntivi (ad es., gli studi di settore), rispetto a quelli dichiarati, sarebbe opportuno prevedere un sistema automatico di scambio di informazioni a favore del Comune interessato, per consentire a quest'ultimo di liquidare e richiedere l'imposta in esame. Ciò rientrerebbe, d'altra parte, nell'ambito di quell'auspicata collaborazione tra gli uffici dell'Agenzia delle entrate e i Comuni su cui tanto si è puntato negli ultimi anni, con risultati finora non del tutto lusinghieri, come si dirà negli ultimi paragrafi.

Il gettito è “vincolato” al finanziamento di indeterminati “interventi in materia di turismo”, compresi quelli di “manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali” e dei *relativi* servizi pubblici non meglio specificati, categorie di spesa suscettibili di accogliere le più svariate proposte di investimento, ma anche suscettibili di deviare in concreto dallo scopo prefissato dalla norma il gettito dell'imposta verso il finanziamento di funzioni pubbliche diverse e spesso meno meritevoli. Il controllo diffuso sulla destinazione del gettito è affidato in concreto agli operatori turistici che dovranno vigilare affinché i proventi dell'imposta vengano investiti nel miglioramento della conservazione e della

²⁵ I due criteri, nonostante convergano, dovendosi applicare prezzi di pernottamento più elevati per le strutture con maggiore classificazione e viceversa, sono diversi e non sempre convergenti; quello connesso alla tipologia alberghiera non tiene, ad esempio, conto in concreto di alcune variabili, quali la stagionalità.

²⁶ Per gli alberghi, i campeggi, i *residences* e gli agriturismi la misura viene definita in rapporto alla loro classificazione articolata, rispettivamente, in “stelle”, “chiavi” e “spighe”.

fruizione del patrimonio artistico e ambientale, per creare sviluppo economico e per rendere il prelievo sempre più accettato o almeno accettabile, dai soggetti finisce col gravare.

5. *I nuovi connotati dell'imposta di scopo*

L'art. 12, comma 1°, lett. d), tra i principi e i criteri direttivi riguardanti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, prevede la "disciplina di uno o più tributi propri comunali che...attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana".

L'art. 6 del decreto attuativo modifica ed integra, in senso sostanzialmente migliorativo, l'originaria disciplina dell'imposta di scopo dettata dall'art. 1, commi 145 e ss. della L. n. 296/2006. Mantenuto il carattere facoltativo dell'introduzione del prelievo²⁷, viene ampliato l'elenco delle opere pubbliche finanziabili, prevedendo l'importante novità della possibile copertura totale della spesa e viene raddoppiata (estendendola a dieci anni) la durata massima di applicazione del tributo.

Non mancano, tuttavia, talune criticità. È stato eliminato il termine di due anni entro cui effettuare il rimborso ai contribuenti dei versamenti effettuati, ove si verifici il mancato inizio dell'opera pubblica entro il biennio dalla data prevista dal progetto esecutivo. Non viene, però, indicato il termine di decadenza dell'azione di rimborso. Non essendo indicato un termine entro cui l'opera debba essere ultimata, non è possibile estendere il diritto al rimborso anche alle ipotesi di ritardo, di interruzione²⁸ o di mancata realizzazione della stessa.

Il gettito del prelievo, inoltre, non può essere destinato a finalità complementari rispetto a quelle relative al completamento dell'opera, ma comunque necessarie per la sua effettiva fruizione, quali i costi del personale dovuti al suo funzionamento. Può servire, ad esempio, per finanziare un nuovo allestimento museale, ma non potrà essere utilizzato per finanziare la retribuzione del posto di un custode o di una guida.

²⁷ Il comma 145 dell'art. 1 della L. n. 296 del 2006 stabilisce che: "A decorrere dal 1° gennaio 2007, i Comuni possono deliberare, con regolamento adottato ai sensi dell' articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446".

²⁸ In tal senso, con riferimento all'ipotesi dell'interruzione dei lavori, L. Tosi, *La fiscalità delle città d'arte, il caso del Comune di Venezia*, Cedam, 2009, 60.

Il carattere temporaneo del prelievo, nonché la previsione della sua ripetibilità²⁹ in caso di mancato inizio dell'opera progettata, non fa venire meno a nostro avviso la sua natura tributaria³⁰, considerato il carattere coattivo e la valenza autoritativa della prestazione imposta. L'imposta di scopo fondata sulla correlazione tra prelievo e beneficio³¹, tende a valorizzare la coincidenza contribuente – elettore – fruitore dei servizi pubblici finanziati con i tributi locali, per rendere più trasparente l'utilizzo del gettito e offrire strumenti di monitoraggio della responsabilità degli amministratori locali, nonché per migliorare il livello di accettazione sociale del sacrificio richiesto ai singoli individui dall'ente locale esponenziale degli interessi della comunità. Principi riconducibili alla formula del “consenso all'imposizione” e, comunque alla funzione democratica delle prestazioni imposte, comune, *mutatis mutandis*, al principio di riserva di legge (art. 23 Cost.)³².

6. *L'anticipazione dell'imposta municipale propria e l'istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi*

L'art. 13 del D.L. n. 201/2011 conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214, recante “Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici”, il c.d. decreto “Salva Italia”, ha previsto tra le misure necessarie a far riacquistare credibilità a livello internazionale al nostro Paese e a rilanciarne lo sviluppo socio-economico, l'istituzione anticipata dell'imposta municipale propria, a decorrere dall'anno 2012, disciplinata dalle disposizioni contenute negli artt. 8 e 9 del decreto n. 23/2011, in quanto compatibili con le ulteriori disposizioni introdotte contestualmente dal Governo.

²⁹ L'art. 1, comma 151, della L. 296/2006 prevede che: “nel caso in cui entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo l'opera non è iniziata, i contribuenti sono tenuti al rimborso dei versamenti effettuati”.

³⁰ Sulla natura giuridica dell'imposta comunale di scopo si rimanda a F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie...*, *Op. cit.*, laddove viene riconosciuta natura di contributo “per la sua similitudine al contributo di miglioria specifica previsto dal vecchio testo unico della finanza locale”. In generale, si v. L. Del Federico, *tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

³¹ Sul concetto di presupposto d'imposta e sulle sue interazioni con i principi di territorialità e di continenza con riguardo ai tributi locali, si rinvia alle interessanti riflessioni svolte da P. Russo – G. Fransoni, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1575 e ss.; G. Fransoni, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, III, 268 e ss.; *ID.*, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 10, 898 e ss.; per quanto riguarda le Regioni, sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 4, 2011, 729 e ss.

³² Sul significato del “consenso all'imposizione” connesso al principio di riserva di legge, con particolare riferimento all'autonomia tributaria degli enti locali, si v. da ultimo A. Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1525 e ss.

L'aspetto più rilevante del nuovo tributo sostitutivo della componente immobiliare dell'IRPEF, delle relative addizionali per i beni non locati e dell'ICI che, secondo le prime intenzioni del legislatore doveva entrare in vigore dall'anno 2014, riguarda il suo presupposto, con l'inclusione degli immobili adibiti ad abitazione principale e delle loro pertinenze.

L'abolizione dell'imposta comunale sugli immobili sulla "prima casa", oltre ad avere privato i Comuni di una fonte primaria di entrata propria adeguatamente manovrabile (non del tutto compensata da corrispondenti trasferimenti erariali)³³, aveva creato un'ingiustificabile deroga ai principi di territorialità e di correlazione tra prelievo tributario e beneficio³⁴ ricevuto dal contribuente – elettore, riconosciuti per la fiscalità immobiliare anche a livello di diritto internazionale tributario. Lo spostamento della tassazione immobiliare quasi esclusivamente su soggetti passivi non residenti rappresentava un ostacolo insuperabile all'auspicato collegamento tra esercizio del potere impositivo del Comune e principio di responsabilità degli amministratori locali. L'esclusione dall'imposizione immobiliare degli immobili adibiti a prima casa non poteva essere spiegato, anche guardando comparativamente alle principali soluzioni individuate negli ordinamenti tributari degli altri Paesi, se non sulla base di criticabili impostazioni ideologiche³⁵.

L'esenzione dall'imposizione patrimoniale sulla "prima casa", oltre ad incentivare forme di elusione attraverso la costituzione di nuclei familiari fittizi, era destinata a produrre un sistema limitato e sbilanciato di autonomia tributaria.

Il permanere del divieto di tassazione patrimoniale sugli immobili adibiti ad abitazione principale, finiva, inoltre, col penalizzare ingiustificatamente i Comuni che erano riusciti a preservare dalla speculazione edilizia porzioni del proprio territorio e col premiare, al contrario, quelli che avevano maggiormente ceduto alla tentazione di favorire uno sviluppo edilizio di natura non residenziale.

La disciplina del tributo per quanto riguarda presupposto e base imponibile, salvo l'individuazione di maggiori coefficienti moltiplicatori concernenti le rendite catastali dei fabbricati (urbani e rurali) e i redditi dominicali dei terreni agricoli, fa riferimento alla normativa statale ICI, attribuendo al potere regolamentare dei Comuni (con esplicito richiamo dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997) la modifica, in aumento o in diminuzione,

³³ Molti enti locali hanno, così, proceduto all'aumento delle tariffe dei servizi pubblici divisibili erogati.

³⁴ In tal senso, *ex multis*, L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, *Op. cit.*

³⁵ Tale esclusione era stata espressamente prevista anche in seno alla legge delega n. 42/2009 che, all'art. 12, comma 1°, lett. b), elencando le fonti di finanziamento delle spese fondamentali dei Comuni, individuava l'imposizione immobiliare, "con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo".

dell'aliquota di base e di quella ridotta per l'abitazione principale (e le relative pertinenze) e per i fabbricati rurali ad uso strumentale. I Comuni possono accordare ulteriori riduzioni nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del Testo unico sulle imposte sui redditi, oppure nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, o ancora di immobili dati in locazione.

Ai Comuni viene perfino concesso di escludere del tutto l'imponibilità dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, estendendo l'importo della detrazione prevista "fino a concorrenza dell'imposta dovuta, compatibilmente con gli equilibri di bilancio, senza, tuttavia, poter compensare il mancato gettito innalzando le aliquote rispetto a quella ordinaria per le altre categorie di immobili.

A differenza di quanto previsto in materia di ICI, non viene attribuito al Comune l'intero gettito del prelievo in esame. Allo Stato viene riservata una quota considerevole, il cui accertamento e riscossione è svolta dal Comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento di tali attività.

Il nuovo tributo, che resterà in vigore in via sperimentale fino al 2014, non ha natura opzionale come l'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo, ma come quest'ultima è applicabile a tutti i Comuni italiani³⁶.

Sotto il profilo dell'autonomia tributaria e della manovrabilità del prelievo è apprezzabile il riconoscimento ai Comuni del potere di innalzare o ridurre le aliquote, fino all'esenzione totale dal prelievo per quanto riguarda le "prime" case. Ciò consentirà una maggiore "concorrenza" tra gli enti locali e un effetto premiale a favore di quelli finanziariamente più virtuosi e, conseguentemente sui possessori di immobili nel loro territorio³⁷.

Il ruolo di ente impositore viene ulteriormente valorizzato dall'espressa previsione della facoltà di introdurre, con regolamento comunale, l'istituto dell'accertamento con adesione e

³⁶ La regione Siciliana ha impugnato dinanzi alla Corte costituzionale il decreto attuativo n. 23/2011, eccependo la violazione delle norme statutarie in materia di autonomia finanziaria e tributaria. In particolare, essendo alla Regione destinato il gettito di tutti i tributi erariali riscossi nel proprio territorio, fatta eccezione per le imposte di fabbricazione e le entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto (riservati dal comma 2° dell'art. 36 dello Statuto allo Stato), i mancati introiti derivanti dai tributi "devoluti" ai Comuni inciderebbero sul proprio bilancio, senza la previsione di forme compensative. Tale criticità riguarda anche l'imposta municipale propria che sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche di spettanza regionale. Né il pregiudizio denunciato verrebbe eliminato in concreto, sostiene la Regione, dalla previsione sancita nell'art. 14, comma 2° del decreto n. 23/2011, secondo la quale: "...nei confronti delle regioni a statuto speciale il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità alle procedure previste dall'articolo 27 della legge n. 42 del 2009".

³⁷ Quale misura di monitoraggio, viene previsto dal comma 15° dell'art. 13 del citato decreto n.201/2011, l'obbligo dei Comuni, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, di inviare al Ministero dell'economia e delle finanze tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito per l'approvazione del bilancio di previsione, pena il blocco delle risorse erariali a qualsivoglia titolo dovute a favore dell'ente inadempiente, fino all'adempimento del suddetto obbligo di invio.

“altri strumenti di deflazione del contenzioso”, nonché il pagamento rateizzato, senza maggiorazione di interessi.

Occorre, tuttavia, evidenziare che il Comune non è soggetto attivo né destinatario esclusivo del gettito d'imposta. Né il parziale recupero attraverso le attività di supporto all'accertamento e alla riscossione della quota erariale può rappresentare un efficace contrappeso, in ragione delle criticità che verranno rilevate nel paragrafo che segue.

Per quanto riguarda, invece, il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, istituito dall'art. 14 del D.L. n. 201/2011, in sostituzione, a decorrere dal 1° gennaio 2013, della tassa sui rifiuti solidi urbani, della tariffa di igiene ambientale e della tariffa integrata ambientale, il Comune è soggetto attivo e destinatario esclusivo del relativo gettito.

L'autonomia tributaria degli enti locali trova spazio prevalentemente per quanto riguarda il campo delle agevolazioni.

Ai Comuni viene attribuita la facoltà di prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del trenta per cento, in casi prestabiliti dal legislatore nazionale (abitazioni con unico occupante; immobili tenuti a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; abitazioni occupate per periodi inferiori ai sei mesi da soggetti residenti all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo, *etc.*).

Il consiglio comunale può, inoltre, deliberare riduzioni ed esenzioni ulteriori rispetto a quelle già previste dalla legge e dai regolamenti statali, ad esempio, con riferimento alle quote di rifiuti oggetto di raccolta differenziata o avviate al recupero, provvedendo alla loro copertura finanziaria.

Con riferimento al potere regolamentare ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, il Comune potrà, infine, disciplinare importanti elementi del prelievo, quali i termini di presentazione della dichiarazione e di versamento. Con regolamento, i Comuni “virtuosi” che hanno predisposto “sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti al servizio pubblico”, possono stabilire l'applicazione di “una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo”.

Nell'ambito di un sistema sanzionatorio determinato, in parte attraverso il rinvio alle fattispecie previste dal D.Lgs. n. 471/1997 e in parte con l'introduzione di specifiche norme, viene attribuita al Comune di deliberare con proprio regolamento “circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale”.

7. La travagliata partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali

La partecipazione dei Comuni all'accertamento in materia di imposte sui redditi è disciplinata dall'art.44 del D.P.R. 600/1973 ed è stata considerata dal legislatore nazionale,

negli ultimi anni, uno degli strumenti più idonei per contrastare l'evasione fiscale, come provano le numerose modifiche e integrazioni³⁸ volte a potenziarne gli effetti e a renderne sempre più appetibile l'utilizzo da parte degli enti locali.

L'art. 2, co. 2°, lett. d) della L. delega n. 42/2009 indica tra le finalità *federaliste* il "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale", prevedendo misure premiali.

I Comuni, in virtù della loro prossimità territoriale, sulla base del principio di sussidiarietà, nell'originario disegno del legislatore dovevano coadiuvare lo Stato nell'accertamento dei tributi erariali³⁹. Dall'evoluzione della normativa, si evince, tuttavia, che gli interventi introdotti sono stati sempre più nell'opposta direzione, cioè quella di estendere a favore degli enti locali le informazioni e gli strumenti di ricerca in possesso dall'amministrazione finanziaria centrale, per consentire a questi ultimi di migliorare le proprie *performances* in materia di accertamento dei tributi di loro spettanza. La maggior parte dei Comuni italiani ha dimostrato, infatti, scarse capacità amministrative nell'accertamento e nella riscossione dei propri tributi, né il loro formale riconoscimento *ex lege* quali enti impositori, posti sullo stesso piano di Stato e Regioni (artt. 114 e 119 Cost.), poteva produrre in concreto immediati risultati nell'opposta direzione.

L'art. 2, dal 10° al 12° comma del decreto n. 23/2011, detta una serie di misure volte, da una parte, a rendere più conveniente tale collaborazione⁴⁰, e dall'altra, a dotare gli enti locali

³⁸ Per tutti, si rimanda a C. Sacchetto, *La partecipazione dei Comuni nell'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala,*Op. cit.*, 33 e ss.

³⁹ Comunicazioni di notizie ed informazioni utili per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973; comunicazioni riguardanti la cessazione effettiva della residenza dei contribuenti, incrociando i dati provenienti dall'anagrafe degli italiani residenti all'estero; attività di collaborazione all'applicazione degli studi di settore, *etc.*

L'art. 18 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in L. 30 luglio 2010, n. 122, ha, ad esempio, introdotto la possibilità per i Comuni di segnalare dati e informazioni utili, oltre che all'Agenzia delle entrate, anche alla Guardia di finanze e all'Inps, per consentire la lotta contro l'evasione contributiva. Sulla portata delle novità introdotte dal citato art. 18 si v. la circolare n. 4/E 15 febbraio 2011 dell'Agenzia delle entrate.

⁴⁰ Come il riconoscimento del maggior gettito, per l'intero, derivante dall'accatastamento dei c.d. immobili fantasma, quelli cioè finora non dichiarati in catasto, nonché l'elevazione della quota del gettito dei tributi erariali ricossi grazie all'intervento dei Comuni, anche a titolo non definitivo, a favore di questi ultimi. L'art. 2, comma 12°, del D.Lgs. n. 23/2011, prevede, inoltre, che il 75% del gettito dell'importo delle sanzioni (che viene quadruplicato) irrogate per l'inadempimento degli obblighi dichiarativi all'Agenzia del territorio, venga devoluto al comune ove sono ubicati gli immobili interessati.

Alla luce dell'istituzione della c.d. anagrafe immobiliare integrata, ai sensi dell'art. 19 del D.L. n. 78/2010, costituita e gestita dall'Agenzia del territorio in collaborazione con i Comuni, l'art. 10, lett. a) del decreto attuativo n. 23/2011 costituisce la base giuridica più recente per consentire la partecipazione tra Comuni e Agenzia del territorio, sia con riferimento alla individuazione dei fabbricati non ancora dichiarati in catasto, sia per la bonifica e l'aggiornamento dei dati catastali già in possesso, attraverso l'incrocio con l'anagrafe della

di nuovi strumenti di indagine fiscale, estendendo la fruibilità della conoscenza di informazioni e dati in possesso dell'amministrazione finanziaria centrale⁴¹.

E' evidente che tali disposizioni mirano, pur nel solco della tradizionale collaborazione tra Comuni e uffici dell'Agenzia delle entrate al contrasto all'evasione, a sostenere gli sforzi connessi all'attuazione dei tributi di spettanza dei primi, piuttosto che, al contrario, favorire l'attività di accertamento dei secondi.

Tale inversione risulta in parte comprensibile, laddove, come nella fattispecie che si esamina, le disposizioni vengono sancite all'interno del decreto legislativo attuativo del c.d. federalismo municipale, il quale determina la devoluzione di parte della fiscalità immobiliare dallo Stato ai Comuni. Riteniamo, tuttavia, di poter cogliere nell'evidenziata evoluzione, anche il segnale di una condivisibile preoccupazione relativa alla capacità dei Comuni di comportarsi quali enti dotati di potestà impositiva, esercitando nel modo più efficace i correlati poteri riconosciuti dalla legge.

E' ragionevole ritenere che la debolezza dell'azione di accertamento dei Comuni sia soltanto in parte riconducibile alla carenza di strumenti di conoscenza qualificati e che, invece, molto dipenda dalla mancanza di una vera e propria "cultura fiscale". In molti casi, pare che i Comuni non abbiano ancora preso pienamente coscienza (o non si siano rassegnati del tutto) della loro condizione di emancipazione rispetto alla dipendenza dai trasferimenti statali e regionali. La responsabilità sul versante delle entrate tributarie, quale ineludibile *pendant* delle competenze sul fronte della spesa pubblica, implica la salvaguardia efficace di un *interesse fiscale proprio*, forse ancora non interamente percepito e compreso come tale.

La logica federalista che esige, da una parte, dalla prospettiva del sindaco, dei suoi assessori e consiglieri che i propri concittadini, oltre che *elettori*, siano trattati anche come *contribuenti* e, dall'altra, specularmente, che per questi ultimi, il Comune costituisca, insieme ad un dispensatore di servizi, anche un ente titolare di pieni poteri impositivi, incontra ancora molte resistenze. La persistente condotta indolente di alcuni Comuni nell'attività di accertamento e di riscossione dei tributi locali, rischia di basarsi su un implicito *patto sociale* di reciproca *tolleranza*: da parte dell'autorità, in relazione ai comportamenti evasivi ed elusivi dei

popolazione residente, le dichiarazioni di successione presentate all'Agenzia delle entrate, i dati delle utenze domestiche, nonché sopralluoghi, telerilevamenti e aerofotogrammetrie.

⁴¹ In particolare, l'accesso all'anagrafe tributaria e a tutte le banche dati pubbliche, con riferimento agli immobili ubicati e ai soggetti aventi domicilio fiscale nel proprio territorio.

Le modalità sono rinviate ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. L'accesso ai dati dell'anagrafe tributaria riguarda fondamentalmente gli immobili (in particolare, i contratti di locazione, la somministrazione delle utenze elettriche, idriche e del gas, limitatamente a quelli riguardanti il loro territorio) e le persone residenti, nonché i soggetti, anche se non residenti, che ivi svolgono un'attività di lavoro autonomo o d'impresa.

propri cittadini e da parte di questi ultimi, con riguardo alla qualità dei servizi pubblici loro prestati.

La valorizzazione dell'esercizio del potere fiscale da parte dei Comuni tende a sovvertire tale equilibrio, rendendo gli amministratori maggiormente responsabili della gestione della spesa e, al contempo, i cittadini più esigenti verso il soddisfacimento dei propri pubblici bisogni.

Che, a prescindere dalla presenza di elementi strutturali ostativi ancora presenti nel nostro sistema fiscale, la debolezza dell'azione di accertamento e di riscossione dei Comuni sia in parte imputabile ad una mancata maturazione di tipo culturale – istituzionale, lo prova anche il fatto che gli enti locali spesso, in luogo di creare le condizioni per *internalizzare* le relative procedure, *uti singuli* o in consorzio con altri enti territoriali, preferiscano *de-localizzarle*, affidandole a soggetti terzi spesso privati, sopportandone i relativi costi di gestione e, in caso di incauto affidamento, arrivando a subire vere e proprie perdite di quanto spettante⁴².

8. Tutela dell'interesse fiscale e mancata interpretazione del ruolo di ente impositore: problematiche relative all'accertamento e alla riscossione dei tributi locali di spettanza comunale

Il coinvolgimento di soggetti esterni all'amministrazione comunale nell'accertamento e nella riscossione dei tributi e delle altre entrate locali costituisce un modello di gestione non soltanto consentito dalla legge, ma che può rappresentare nel caso concreto il modulo organizzativo più efficiente di contrasto all'evasione, consentendo ai Comuni di liberare preziose risorse amministrative per l'adempimento di altre funzioni di pubblico interesse. L'art. 52, comma 5°. Del D.Lgs. n. 446/1997, rimette al potere regolamentare dei singoli Comuni, accanto alla gestione diretta, eventualmente svolta anche in forma associata attraverso le diverse forme di convenzione tra più comuni o province, l'opzione verso l'affidamento a soggetti terzi qualificati dell'accertamento e della riscossione delle entrate locali, congiuntamente o disgiuntamente⁴³, nel rispetto della normativa comunitaria sulla concorrenza e delle procedure dettate in materia di affidamento della gestione dei servizi locali.

⁴² Sono noti i casi di società private, iscritte all'apposito albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, anche di notevoli dimensioni e capacità organizzative, operanti in tutto il territorio nazionale e con migliaia di dipendenti, che non sono state in grado di trasferire ai Comuni che si erano a loro affidati, il gettito dei relativi tributi locali, conducendo questi ultimi a gravi dissesti finanziari, nonché a complessi contenziosi o arbitrati.

⁴³ Il Comune può scegliere di occuparsi direttamente dell'accertamento dei propri tributi e affidarne, invece, la riscossione ad un soggetto terzo, purché ovviamente munito dei requisiti richiesti dalla legge. Il Comune può scegliere, inoltre, di occuparsi direttamente della gestione di un tributo (ad es. l'ICI) e di delegare a terzi, invece, la gestione di un altro prelievo (ad es. la TARSU, la TIA o il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi).

L'affidamento non deve in ogni caso comportare oneri aggiuntivi a carico del contribuente.

Il legislatore lascia ad ogni singolo ente comunale discrezionalità nella scelta relativa alla forma organizzativa della gestione delle proprie entrate (tributarie e non), con l'unico vincolo della gara pubblica, in caso di delega a soggetti terzi.

Alla vigilia dell'introduzione dell'obbligo di affidamento tramite procedura di evidenza pubblica per l'attività di riscossione⁴⁴, ciascun Comune dovrà procedere ad un'attenta analisi delle dotazioni organiche e degli strumenti informatici sui quali può contare, al fine di decidere, sulla base di una valutazione costi-benefici, se farsene carico direttamente, oppure, se affidarli a terzi e a quali condizioni.

Osserva attenta dottrina⁴⁵ che la cura *in house* o l'esternalizzazione delle attività di accertamento e di riscossione rappresenta una scelta rimessa alla discrezionalità dell'ente

⁴⁴ Con la soppressione del previgente regime fondato sull'affidamento in concessione alle aziende concessionarie del servizio della riscossione, ai sensi dell'art. 3 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 conv. in L. 2 dicembre 2005, n. 248, queste ultime, ex art. 3, comma 24° dello stesso decreto, avevano l'opzione di cedere l'intero pacchetto azionario all'istituendo agente unico della riscossione Riscossione s.p.a. (poi Equitalia s.p.a.), oppure, incorporare e trasferire il solo ramo d'azienda relativo alle attività svolte in regime di concessione di accertamento e di riscossione per conto degli enti locali, ad un soggetto iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ai sensi del successivo, comma 25°, in particolare, fino alla data del 31 dicembre 2010, le attività di gestione dei tributi degli enti locali "sono gestite dalla Riscossione s.p.a. (oggi Equitalia) o dalle società dalla stessa partecipate ai sensi del comma 7, fermo il rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica. Fino alla stessa data possono essere prorogati i contratti in corso tra gli enti locali e le società iscritte all'albo dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali disciplinato dall'art. 53, comma 1°, del D.Lgs. n. 446/1997".

Il successivo comma 25-bis prevede che: "salvo quanto previsto al comma 25°,.... la Riscossione s.p.a. e le società da quest'ultima partecipate possono svolgere l'attività di riscossione, *spontanea e coattiva*, delle entrate degli enti pubblici territoriali soltanto a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica e dal 1° gennaio 2011. Le altre attività di cui al comma 4, lettera b), numero 1), relativamente agli enti pubblici territoriali, possono essere svolte da Riscossione S.p.a. e dalle società da quest'ultima partecipate a decorrere dal 1° gennaio 2011, e nel rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica. (*comma aggiunto, in sede di conversione, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248*).

Il termine del "31 dicembre 2010" è stato successivamente prorogato prima dall'art. 1, comma 1° e tabella 1 del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225 fino al 31 marzo 2011 e ulteriormente, con l'art. 1, comma 1° e tabella 1, del D.P.C.M. 25 marzo 2011, al 31 dicembre 2011. Il termine è stato da ultimo prorogato di un altro anno, fino al 31 dicembre 2012, dall'art. 10, comma 13-novies, del D.L. n. 201/2011, nel testo coordinato con la legge di conversione n. 214/2011.

A decorrere dal 1° gennaio 2013, salvo nuovi rinvii, nessun rinnovo delle convenzioni vigenti potrà essere legittimamente effettuato, trovando applicazione generalizzata il regime dell'obbligo della gara ad evidenza pubblica.

In vista della suddetta "liberalizzazione", l'art. 3, comma 6, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che precludeva al concessionario della riscossione (e prima all'esattore) il rifiuto dell'affidamento dell'ente impositore della sola riscossione coattiva (disgiuntamente da quella spontanea), è stato abrogato dall'art.1, comma 6-quinquies del D.L. n. 40/2010.

⁴⁵ Cfr. P. Boria, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala..., *Op. cit.*, 91 e ss. Con riferimento alla fase dell'accertamento, l'Autore ritiene che l'autonomia regolamentare degli enti locali possa trovare espressione con riguardo "alla fissazione di un termine di decadenza o di prescrizione diverso rispetto a quello generalmente previsto per i tributi erariali,

territoriale, che dipende da valutazioni comparative dell'efficienza organizzativa interna con quella dei soggetti affidatari, nonché da una stima sulla *compliance* spontanea dei contribuenti all'assolvimento dei propri obblighi e, quindi, dell'evasione fiscale reale relativa a ciascuna entrata.

L'affidamento a terzi da parte di un Comune potrebbe, ad esempio, rappresentare una scelta temporanea, per sopperire alla mancanza di personale qualificato, in attesa di potenziare il proprio ufficio tributi, anche attraverso l'avviamento di programmi di formazione e di riqualificazione del personale in servizio.

L'affidamento dell'accertamento dei tributi locali a soggetti privati, senza alcuna previa valutazione oggettiva delle opzioni offerte dalla normativa vigente, in assenza di una strategia di potenziamento delle risorse interne e, talvolta in mancanza perfino di procedure di evidenza pubblica, costituisce, invece, manifestazione di impreparazione e inadeguatezza degli enti territoriali locali nell'esercitare il ruolo di enti impositori e, *a fortiori*, nel fungere da validi ausiliari nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione dei tributi erariali.

Oltre alla perdita di gettito dovuta alla remunerazione dei servizi prestati dai privati (calcolata generalmente attraverso la riserva di una percentuale sullo stesso), la mancata gestione diretta dei tributi produce conseguenze rilevanti in relazione al rapporto cittadino – contribuente – Comune, il quale non è più diretto ma mediato attraverso l'interposizione di un soggetto terzo. Anche se l'atto di accertamento e la forza di titolo esecutivo presuppone la riferibilità all'ente pubblico⁴⁶, le convenzioni di affidamento approvate con delibera consiliare attribuiscono spesso ai privati affidatari anche l'organizzazione del *front-office*, strumento fondamentale di confronto e di contraddittorio anticipato tra soggetto passivo e attivo del rapporto giuridico d'imposta, (ed eventualmente di incentivo verso l'attuazione spontanea dell'attuazione del prelievo, con conseguente riduzione del relativo contenzioso), attribuendo al Comune, rimasto pressoché estraneo alla fase istruttoria, soltanto in via formale l'esercizio del potere di autotutela, in concreto condizionato dalle scelte e dalle determinazioni del *partner* privato.

alla individuazione di metodologie di accertamento induttivo e sintetico, alla previsione di presunzioni *juris tantum* contro il contribuente in presenza di ragionevoli elementi che possano indicare una evasione fiscale". Il comma 38° dell'art. 14 del D.L. n. 201/2011, conv. in L. 214/2011, prevede che, in caso di mancata collaborazione del contribuente o altro ostacolo alla diretta rilevazione dei dati necessari all'accertamento del nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, il Comune può ricorrere a presunzioni semplici ai sensi dell'art. 2729 del codice civile.

⁴⁶ Il richiamato art. 52, comma 5°, lett. d) stabilisce che: "il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione".

Il buon andamento e l'imparzialità (art. 97 Cost.) dell'amministrazione dei tributi locali, comprese le procedure di dilazione dei pagamenti e di gestione dei rimborsi, nonché il rispetto delle norme dello Statuto dei diritti e delle garanzie del contribuente, implica la piena consapevolezza da parte dell'ente impositore dei meccanismi di accertamento e di riscossione delle proprie entrate tributarie. Mentre la delega di singole funzioni può essere funzionale alla tutela dell'interesse fiscale, l'affidamento *tout court* dell'attività di attuazione delle entrate locali a soggetti terzi, non si ritiene in via generale la scelta più opportuna.

Gli investimenti nel potenziamento degli uffici tributi da parte dei Comuni, oltre a consentire un'efficace difesa in giudizio, permettono l'attività di interpretazione delle norme fiscali, alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria, e, pertanto, la preventiva individuazione delle aree di maggiore conflittualità tra amministrazione locale e contribuenti⁴⁷, nonché la possibilità di offrire risposte alle istanze di interpello⁴⁸ presentate da questi ultimi in ordine all'applicazione delle norme che disciplinano i tributi locali.

Si ritiene che, sebbene la migliore forma organizzativa di gestione secondo i canoni dell'efficienza, efficacia ed economicità, dipenderà caso per caso dal contesto amministrativo locale, la piena valorizzazione del riconoscimento dei Comuni del ruolo di enti impositivi dotati di autonomia tributaria, vada in direzione della gestione diretta delle proprie entrate.

Ciò vale soprattutto per la fase dell'accertamento, tenuto conto del fatto che spesso il ruolo dei privati si esaurisce nel tentativo di aggiornare, pur in mancanza dell'accesso a banche dati qualificate e in carenza di poteri pubblicistici, i dati catastali e anagrafici forniti dallo stesso ente comunale. L'amministrazione comunale può esercitare poteri di controllo autoritativi, disponendo accessi anche attraverso l'ausilio della polizia municipale, richiedere dati e notizie a enti pubblici e accedere alle banche dati in possesso degli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia del Territorio⁴⁹.

Il rafforzamento delle strutture degli "uffici tributi" dei Comuni e il miglioramento delle professionalità dei funzionari e dei dirigenti ad essi preposti costituisce, inoltre, la

⁴⁷ Sul punto, v. F. Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Op. cit., 319 e ss.

⁴⁸ Sul tema, si rinvia a A. Uricchio, *L'attuazione dell'interpello negli enti territoriali*, in AA.VV., *Il diritto di interpello*, Roma, 2001, 215 e ss.

⁴⁹ L'Agenzia del Territorio, attraverso specifici accordi di servizio, mette a disposizione delle amministrazioni pubbliche, senza oneri a carico di queste ultime, l'accesso e la condivisione telematica, delle banche dati catastali, nel rispetto del "Codice della pubblica amministrazione digitale" disciplinato dal D.Lgs. n. 82/2005 (art. 59, co. 7-bis). Viene previsto un sistema di interscambio automatico dei dati, comprese quelli cartografici e foto-grammetrici, a favore degli enti locali convenzionati che si sono dotati dei necessari sistemi informatici, sia dal punto di vista *software* che *hardware*. Le regole tecniche di accesso ai dati catastali sono definite attraverso decreto del direttore della stessa Agenzia.

precondizione necessaria per consentire agli stessi enti di partecipare all'accertamento dei tributi erariali, ottenendo i connessi effetti premiali previsti dalla legge.

L'accertamento e la riscossione dei tributi costituiscono espressione diretta della funzione impositiva. L'affidamento ai privati rappresenta per questi ultimi un *business* di rilevanti dimensioni, la cui gestione mal si concilia con il delicato e difficile equilibrio tra curatela dell'interesse fiscale dell'ente impositore e la salvaguardia dei diritti del contribuente.

Esigenze in parte diverse si riscontrano per quanto attiene al servizio di riscossione, in particolare a quella di tipo coattivo, in ragione, almeno per quanto riguarda l'affidamento alla *holding* Equitalia s.p.a. e alle sue controllate, di strumenti più efficaci (riscossione attraverso ruolo e non per mezzo dell'ingiunzione fiscale). In caso di abbandono da parte di Equitalia del servizio di riscossione dei tributi locali⁵⁰, anche per le attività di riscossione, spontanea e coattiva, si ritiene preferibile avviare il processo di *internalizzazione* del servizio.

Il raggiungimento, nell'ambito delle politiche di bilancio, da parte degli enti locali degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica di cui agli artt. 17 e 18 della legge delega n. 42/2009, in materia di coordinamento dei diversi livelli di governo, con particolare riguardo al riporto dei residui relativi ad entrate proprie, presuppone un continuo ed attento monitoraggio delle risorse disponibili, nonché il controllo costante delle procedure esecutive in corso e, più in generale, dell'andamento della riscossione⁵¹.

⁵⁰ Ai sensi dell'art. 7, lett. gg-ter del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. decreto sviluppo), convertito nella legge 12 luglio 2011, n. 106, a decorrere dal 1° gennaio 2012 (termine spostato al 31 dicembre 2012 dall'art. 10, comma 13-*octies* del D.L. n. 201/2011, nel testo coordinato con la legge di conversione n. 214/2011), le società del gruppo Equitalia s.p.a., "cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate". Alla base di tale netta rinuncia alla gestione della fiscalità locale, ragioni aziendali connesse alla sua antieconomicità, soprattutto con riguardo alla riscossione coattiva, poste all'attenzione del Parlamento dai vertici di Equitalia alla vigilia del varo della riforma in esame, ma riteniamo da parte nostra, anche motivazioni generali volte a consentire da parte degli enti territoriali locali la consapevolezza del loro ruolo di enti impositori dotati di autonomia tributaria.

Per quanto riguarda Serit Sicilia s.p.a., la società di riscossione a totale partecipazione pubblica operante in Sicilia, non soggetta al controllo di Equitalia s.p.a., la gestione dei tributi locali potrà continuare a costituire oggetto di attività.

⁵¹ Gli artt. 19 e 23 del D.lgs. n. 112/1999 prevedono a carico dell'agente della riscossione e a favore dell'ente impositore dettagliati obblighi di informazione e di contabilità, con riferimento allo stato di avanzamento del processo di riscossione. L'ente locale vanta, conseguentemente, un vero e proprio diritto di informazione, entro tempi e modalità prestabilite, assistito da sanzioni a carico dell'agente in caso di inadempimento. Sul punto, si v. Q. Lorelli, *Problematiche della riscossione dei tributi locali*, in Riv. tributi locali, n. 2, 2011, 179 e ss.

Prime note sui profili tributari del contratto di rete.

di Christian Califano

Abstract:

The aim of the business networks contract is to address economic activities towards more efficient production and competitiveness situations. This figure should incorporate legal forms of business organization that, in the economic- management practice, are defined as "business networks". Even though the debate is still open, however the Italian legislation has been the first to introduce a specific discipline. In fact, either Community legislation or the legislation of individual Member States, do not contemplate this discipline. The business networks contract cannot be considered as the already know corporate organization , such as consortium or association: the new provisions, in fact, have critical issues that impact on the tax regime of the matter. The complexity of the phenomenology of the business networks needs of the construction of an effective contractual settlement suitable to satisfy the needs of those wishing to use the business networks contract, even to benefit of the special provision providing tax relief measures. This benefits provide a (temporary) exclusion, from the calculation of taxable income, of an amount of profits when they are allocated to a specific mutual fund or to an assets and they are used for investment under the joint program provided by the business network. In any case, these tax relief measures must compete with the rigid European principles of State aid.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Inquadramento generale e soggettività. – 3. Le condizioni di applicabilità delle norme di incentivazione. – 4. Il regime di agevolazione fiscale. – 5. Modalità procedurali ed interventi agevolativi settoriali. – 6. Profili europei. – 7. Osservazioni conclusive.

1. Introduzione

Il contratto di rete rappresenta il tentativo di realizzare una forma negoziale che dia una qualificazione a “quell’insieme di relazioni di tipo cooperativo e tendenzialmente stabili tra due o più imprese formalmente e giuridicamente distinte, anche concorrenti, tra le cui

attività esista o si generi una qualche interdipendenza ed emerga un'esigenza di coordinamento, alla quale la rete risponda ricorrendo a strumenti di governo diversi⁵².

Il legislatore italiano, con l'introduzione del contratto di rete⁵³ e con la finalità di indirizzare l'attività economica verso situazioni di maggiori efficienza produttiva e di competitività⁵⁴, ha previsto una figura giuridica nella quale dovrebbero confluire forme organizzative imprenditoriali che, nella prassi economico-aziendale, sono da tempo definite "reti di imprese".

Sebbene il dibattito sia ancora aperto, all'Italia deve comunque riconoscersi il primato di aver introdotto una disciplina *ad hoc* in quanto, né a livello di normativa o di indirizzo comunitario, né a livello di legislazione dei singoli Stati membri, tale figura era prevista. Come è stato efficacemente osservato sul punto, la nuova normativa italiana potrebbe fungere da stimolo affinché si arrivi a disciplinare forme di reti che si diramino in Europa attraverso lo strumento delle reti transnazionali⁵⁵.

La rete di imprese nasce, dunque, per contratto e senza personalità giuridica⁵⁶, non lasciandosi inserire nelle categorie note dell'organizzazione societaria, consortile o anche soltanto associativa⁵⁷; si tratta dunque di inquadrare, sia sul piano sistematico, sia esegetico, la nuova disciplina che, nei termini anzidetti, investe i concetti fondamentali del diritto civile e commerciale.

Le nuove disposizioni presentano talune criticità che hanno riflessi anche in ordine all'inquadramento tributario della disciplina quale, *in primis*, il problema della autonoma soggettività della rete rispetto alle imprese che vi fanno parte.

⁵² Così P. IAMICELI, *Le reti di imprese: modelli contrattuali di coordinamento*, in "Reti di imprese tra regolazione norme sociali a cura di Cafaggi", Bologna, 2004, 128, che riprende la definizione precedentemente formulata in H. COLLINS, *Introduction: The Research Agenda of Implicit Dimension of Contracts*, in *Implicit Dimension of Contract. Discrete, Relational and Network Contracts*, a cura di Campbell, Collins e Wightman, Oxford-Portland, 2003, 19 ss; da ultimo, si v. D. SCARPA, *Integrazione di imprese e destinazione patrimoniale*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 1, 167 ss.

⁵³ Il contratto di rete, prima disciplinato dall'art. 6-bis, co. 2, D.l. n. 112/2008, introdotto dalla legge di conversione n. 133/2008, è stato poi regolato dall'art. 3, commi da 4-ter a 4-quinquies, D.l. 10 febbraio 2009, n. 5, conv. dalla L. 9 agosto 2009, n. 99 ed, infine, dall'art. 42, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. n. 122/2010.

⁵⁴ M. D'AURIA, *Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete*, in AA.VV., *I contratti di rete*, Rassegna n. 1/2010 de Il Corriere del Merito, 19.

⁵⁵ In questi termini P.ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 4/5, 952.

⁵⁶ Così ancora P.ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 952; sul punto è stato criticamente evidenziato da F. MACARIO, *Il "contratto" e "la rete": brevi note sul riduzionismo legislativo*, in *I contratti*, 2009, 10, 951, che il legislatore, intervenendo nell'intento di disciplinare una nuova tipologia, avrebbe "definito" e non "disciplinato" il contratto di rete.

⁵⁷ F. MACARIO – C. SCOGNAMILGLIO, *Reti di impresa e contratto di rete: spunti per un dibattito*, in *Contratti*, 2009, 10, 915.

La complessità della fenomenologia delle reti, nel loro difficile equilibrio tra contratto e organizzazione, rende necessaria la costruzione di una regolamentazione contrattuale efficace e idonea a soddisfare le esigenze dei soggetti che intendono avvalersi del contratto di rete⁵⁸ finalizzata anche, sul piano tributario, a beneficiare di specifiche norme che prevedono agevolazioni ed incentivi; tali misure, infatti, consentono di ottenere un regime di sospensione da imposta di una quota di utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma comune di rete (art. 42, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. n. 122/2010).

L'obiettivo di favorire la "aggregazione" tra imprese mediante agevolazioni di natura fiscale ha costituito, negli ultimi anni, una costante: in particolare, a parte le reti di imprese, sono stati previsti provvedimenti di incentivazione riferibili ai distretti produttivi⁵⁹ ed ai cd. "bonus aggregazioni"⁶⁰. Tali interventi devono, peraltro, misurarsi con i rigidi principi comunitari in materia di aiuti di Stato che vietano vantaggi fiscali selettivi a favore di determinate imprese o produzioni⁶¹ e che, dunque, limitano fortemente la fiscalità di vantaggio⁶².

2. Inquadramento generale e soggettività.

La rete viene definita come un "contratto di applicazione generale" con la principale funzione di creare delle regole dispositive – e quindi come tali liberamente derogabili dalle parti – attraverso le quali le imprese, pur restando autonome ed indipendenti le une dalle altre, realizzano dei progetti comuni con il preciso scopo di accrescere la loro capacità innovativa e competitività sul mercato⁶³.

⁵⁸ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, in *Notariato*, 2010, 4, 442 ss.

⁵⁹ Originariamente previste dall'art. 1, co. 366, L. n. 266/2005 e poi innovate dall'art. 3, co. 4-ter, L. n. 33/2009, tali misure consistono nella possibilità di optare per la tassazione consolidata di gruppo (*tassazione distrettuale*), ovvero di dare vita ad un nuovo soggetto passivo rappresentato dal "distretto produttivo" (*tassazione unitaria*): in ambedue i casi, inoltre, eventualmente concordando con l'Agenzia delle Entrate e con gli enti locali la misura dei rispettivi tributi. Su tali profili si v. C. RICCI, *I distretti produttivi e il diritto comunitario*, contenuto nello studio svolto nell'ambito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti su *La tassazione dei distretti produttivi: linee essenziali, criticità, profili comunitari*, 2006, coordinato da L. Del Federico e G. Melis.

⁶⁰ Il riferimento è ai cd. "bonus aggregazioni", di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296 e poi modificato dal d.l. n. 5/2009, conv. dalla L. n. 33/2009 ed al "bonus" per le aggregazioni degli studi professionali prevista dall'art. 1, co. 70 ss., L. n. 244/2007; ; tale ultima misura è stata poi eliminata con decorrenza "retroattiva" 2010 dall'art. 1, co. 42, L. 13 dicembre 2010, n. 220, in quanto di fatto mai avviata non avendo ricevuto l'autorizzazione comunitaria.

⁶¹ L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in AA.VV., *I contratti di rete*, cit., 13.

⁶² G. MELIS, *Le delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 997.

⁶³ In tal senso F. CAFAGGI (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario.*, Bologna, 2009, 15 ss.

Alla rete possono partecipare un numero indefinito di imprese; la forma prevista per il contratto di rete è quella dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Quanto al contenuto del contratto di rete la legge richiede, tra i punti principali, che il contratto indichi la precisa individuazione delle imprese aderenti alla rete, gli obiettivi strategici e le attività poste alla base della rete stessa che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato; vi è poi la necessità di identificare un organo comune incaricato di dare esecuzione ad un dettagliato "programma di rete", che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante, le modalità di realizzazione dello scopo comune da perseguirsi e, infine, l'istituzione di un patrimonio, necessario per la realizzazione dello scopo comune⁶⁴.

Sotto tale ultimo aspetto, specifico interesse riveste la previsione della creazione di un patrimonio della rete, senza con ciò prevedere che la rete stessa acquisti personalità giuridica o una sorta di soggettività (come nel caso delle associazioni temporanee di imprese e dei gruppi di imprese)⁶⁵.

Il patrimonio necessario per la realizzazione del programma di rete può essere rinvenuto o attraverso l'istituzione di un apposito fondo patrimoniale comune, oppure mediante la creazione, da parte di ciascuna impresa ed all'interno della stessa, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (*ex art. 2447-bis*, comma 1°, lett. *a*, Cod. Civ)⁶⁶.

In relazione ai profili dell'inquadramento soggettivo, è stato espresso dalla dottrina civilistica più di un dubbio, dal momento che la scelta del legislatore di richiedere che il contratto di rete venga concluso per l'esercizio di attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali delle imprese partecipanti⁶⁷, pone una limitazione alla partecipazione al contratto di rete⁶⁸, che potrebbe obbligare le imprese ad intervenire sui propri atti costitutivi per adeguarli alla previsione del contratto di rete, con le conseguenti problematiche annesse alla minore attrattiva di tale tipologia contrattuale⁶⁹.

Ulteriore aspetto problematico si ravvisa nel fatto che il contratto di rete, che non è definito dalla norma in termini precisi, non consente di evidenziare la differenza con altre

⁶⁴ Sul punto, *ex multis*, E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, in *Notariato*, 2010, 2, 191 ss.

⁶⁵ P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 961.

⁶⁶ Qui si pone la questione di appurare se ogni singola società dovrà indicare nella delibera istitutiva del patrimonio destinato tutti gli elementi previsti come obbligatori dall'art. 2447-ter, Cod. Civ., tra cui l'obbligo di redigere un bilancio a sé stante, su cui v. *infra*, § 4.

⁶⁷ Tale vincolatività dell'oggetto sociale, come limite alla capacità della società, è venuta meno a seguito della riforma del diritto societario che ha abrogato l'art. 2384 bis Cod. Civ.

⁶⁸ C. CAMARDI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*, in *I Contratti*, 2009, 10, 928 ss.

⁶⁹ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 445.

aggregazioni societarie, consortili o soltanto associative⁷⁰; oltre a ciò, nella disposizione che istituisce il contratto di rete c'è un richiamo ai distretti, sebbene tale contratto sia autonomo e distinto rispetto alle aggregazioni a base territoriale, che sono tipiche dei distretti industriali⁷¹.

Tali aspetti hanno una stretta connessione con la disciplina fiscale delle reti di imprese che, nella loro *iter* normativo, hanno seguito la concomitante evoluzione delle agevolazioni per i distretti produttivi. L'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, infatti, introdotto dalla legge di conversione n. 133/2008, aveva previsto l'applicazione a tali reti delle disposizioni sui distretti produttivi (art. 1, comma 366 e ss., L. 266/2005); tra le disposizioni sui distretti erano comprese le norme fiscali, contenute nel comma 368, lett. a⁷².

L'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, consentiva alle imprese appartenenti ai distretti la facoltà di optare, ai fini IRES, per la tassazione consolidata di gruppo; a seguito dell'opzione, le imprese assumevano autonoma soggettività passiva e la ripartizione del carico fiscale complessivo era rimessa al distretto, essendo inoltre prevista la possibilità di concordare in via vincolante e preventiva, per almeno un triennio, la misura della tassazione ai fini delle imposte dirette e dei tributi locali.

Allorquando tali misure sono state, poi, estese anche alle reti di imprese, si sono però ridotte, in una prima fase, alla semplificazione degli adempimenti procedurali in materia di Iva e di tributi propri di Regioni ed Enti locali, senza alcun incentivo sostanziale di natura fiscale⁷³.

Solo in seguito, con l'introduzione dell'art. 3, D.l. 5/2009, sono state rese applicabili anche alle reti di imprese le norme di favore introdotte per i distretti (ma inapplicate per mancanza di disposizioni attuative⁷⁴); nondimeno, già in sede di conversione, la L. 33/2009, che ha dato definizione al contratto di rete, ha fatto parziale rinvio alla disciplina dei distretti, escludendo, però, per le reti, l'applicazione di quelle disposizioni speciali previste per i distretti (art. 3, comma 4 *quinquies*).

Come è stato puntualmente osservato, questa esclusione era incompatibile con quanto ancora era disposto dall'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, che, anche nella formulazione dell'art. 3 dopo la legge di conversione, continuava ad estendere alle reti le misure fiscali

⁷⁰ F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009, 10, 919.

⁷¹ M. GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca del problema?*, in *I contratti*, 2009, 10, 934; sul punto evidenzia E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 193, che la mancanza di qualsiasi collegamento tra questi due istituti, distretti e reti, costituisce una palese carenza della normativa.

⁷² Su tali profili si v. L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷³ Ancora L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷⁴ Sul punto cfr. B. IZZO- M. MANGANO, *Tassazione dei distretti produttivi e delle reti di impresa*, in *Corr. Trib.*, 2009, 927; S. TRETTEL, *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1051.

previste per i distretti⁷⁵; il contrasto è stato poi sanato con l'abrogazione dell'art. 6 bis ad opera dell'art. 1, L. 99/2009.

E' stato, quindi, necessario attendere l'art. 42 del D.l. 78/2010, per avere precise disposizioni di carattere fiscale in tema di contratto di rete⁷⁶, anche se le modalità di partecipazione al contratto e l'individuazione dei vantaggi fiscali sono state delegate a successivi provvedimenti. Con la conversione della L. 122/2010, sono poi stati fissate le misure agevolative connesse alla partecipazione delle imprese al contratto di rete⁷⁷.

Se, prima dell'introduzione dell'art. 42 del D.l. 78/2010 e sulla scorta delle perplessità manifestate dalla dottrina civilistica⁷⁸, la prima questione che si era posta era se le reti di impresa possedessero una soggettività autonoma ai fini delle imposte sul reddito, distinta da quella delle imprese partecipanti⁷⁹, oggi l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver superato tale difficoltà, evidenziando che l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto⁸⁰.

La disciplina dell'IRES stabilisce che la soggettività passiva si manifesta, in capo agli enti commerciali, qualora il presupposto si verifichi in modo autonomo ed unitario (art. 73, comma 2, DPR 917/86); i consorzi e le associazioni non riconosciute hanno soggettività passiva, insieme alle organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi. Non hanno invece, di norma, soggettività passiva le associazioni temporanee di imprese, né possono

⁷⁵ L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷⁶ Tali disposizioni non sono state inserite nell'art. 3 del D.l. 5/2009, ma sono previste dall'art. 42, commi da 2 *quater* a 2 *septies*, D.l. 78/2010; nel testo originario dell'art. 42 non era prevista direttamente alcuna specifica misura di agevolazione fiscale nei confronti delle imprese aderenti ai contratti di rete, ma esclusivamente la previsione di futuri vantaggi fiscali alle imprese appartenenti alla rete.

⁷⁷ L'art. 42, comma 2, ha comunque previsto la possibilità di individuare, a mezzo di un regolamento ex art. 17, L. 400/88, i vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari per le imprese appartenenti al contratto di rete.

⁷⁸ Come osserva F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, cit., 919, le libere aggregazioni di imprese potrebbero anche essere costituite in forme contrattuali diverse assumendo contenuti assai differenti; è stato così altresì rilevato dallo stesso A. che il contratto di rete potrebbe avere, a seconda della volontà dei contraenti, mera rilevanza interna oppure anche esterna e che una rete potrebbe essere costituita anche da un'associazione temporanea di imprese; cfr. anche, sul punto, C. CAMARDI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*, cit., 928, in relazione al fatto che la costituzione di una rete per contratto non dà luogo alla nascita di un soggetto collettivo, ma costituisce comunque una sorta di figura autonoma di rapporto associativo.

⁷⁹ La dottrina tributaria che si era occupata del tema prima dell'introduzione dell'art. 78, D.l. 78/2010, scriveva a tal proposito che "dal punto di vista fiscale, sebbene non sia affatto scontata la coincidenza tra la soggettività civilistica e quella passiva tributaria ai fini delle imposte sul reddito, questa indeterminatezza, o forse solo variabilità dell'assetto giuridico delle reti non può non riflettersi nella impossibilità, allo stato attuale, di prendere una posizione univoca sulla questione della loro soggettività passiva" (in questi termini SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14).

⁸⁰ In tal senso la Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15.02.2011, in *www.finanze.it*.

configurare soggetto passivo autonomo i rapporti creati da contratti aventi mera funzione di coordinamento dell'attività sulla base di mandati.

Una delle particolarità dei contratti di rete, come è già stato evidenziato, è la previsione della creazione di un patrimonio della rete; tuttavia da ciò non consegue che la rete stessa acquisti personalità giuridica o autonoma soggettività, diversamente dalle associazioni temporanee di imprese e dei gruppi di imprese⁸¹; la previsione di un fondo patrimoniale comune, in alternativa alla costituzione di un patrimonio destinato⁸², non pare quindi idonea, nonostante alcune perplessità⁸³, a valorizzare una autonoma soggettività fiscale delle reti.

D'altra parte, è anche necessario evidenziare che, laddove il legislatore fiscale ha inteso prevedere, sebbene su sola base opzionale, una soggettività fiscale autonoma, lo ha indicato esplicitamente⁸⁴; anzi, le reti di impresa, nel breve periodo in cui è rimasta in vigore la disciplina dettata dal D.l. 5/2009, sono state ritenute suscettibili di assumere, su opzione, una soggettività passiva autonoma rispetto alle imprese partecipanti⁸⁵.

In ogni caso, se dal contratto di rete dovesse emergere la presenza di un organo di gestione dotato di poteri particolarmente rilevanti, nonché di un patrimonio comune ed altresì la possibilità che “la rete” (e non le singole imprese che ne fanno parte) possa svolgere attività autonome nei confronti di terzi, è stato ipotizzato che essa costituisca un ente commerciale ai sensi dell'art. 73, comma I, lett. b) del TUIR⁸⁶.

Occorre evidenziare che, qualora il contratto di rete avesse rilevanza meramente interna, a seconda della volontà dei soggetti aderenti, allora si potrebbe anche assimilare ad altri contratti di tipo associativo quali consorzi, associazioni non riconosciute, associazioni temporanee di imprese (ATT) che hanno un regime tributario non univoco: consorzi e associazioni hanno soggettività passiva, le ATI hanno autonomia e soggettività diversa anche per gli adempimenti fiscali.

⁸¹ Mette in evidenza questo aspetto P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 961; in senso contrario alla soggettività civilistica della rete anche E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 195.

⁸² In relazione al regime dei patrimoni destinati ed ai fini delle imposte sul reddito, è stato posto in dubbio se possano assurgere ad una autonoma soggettività passiva: sul punto M. MICCINESI, *Disciplina fiscale dei patrimoni destinati*, in Riv. Dott. Comm., 2007, 195 ss.

⁸³ B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in Corr. Trib., 2011, 21, 1746.

⁸⁴ Il riferimento è alle agevolazioni per i distretti produttivi (art. 1, comma 366, L. n. 266/2005, poi innovate dall'art. 3, co. 4-ter, L. n. 33/2009) che ha previsto la possibilità di optare per la tassazione consolidata di gruppo, ovvero di dare vita ad un nuovo soggetto passivo ex art. 73, co. 1, lett. b) t.u.i.r. rappresentato dal distretto produttivo.

⁸⁵ Come osserva L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14, spec. nota 9, “la previsione di una autonoma soggettività opzionale ha dato luogo a molteplici dubbi di legittimità anche per quanto concerne i distretti, specie con riferimento alla ripartizione convenzionale al loro interno del carico fiscale complessivo”.

⁸⁶ Così M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, in Rass. Trib., 2011, 5, 1172.

Sul punto, da un lato l’Agenzia delle Entrate nel suo indirizzo interpretativo esclude la soggettività tributaria in capo alla rete di imprese⁸⁷; al contempo, però, ne ha dettato le modalità di iscrizione all’anagrafe tributaria, con attribuzione di un autonomo codice fiscale, ponendo in capo alle reti di imprese obblighi tributari⁸⁸. Tuttavia, voler far discendere da tali obblighi di natura applicativa un qualche indice per argomentare il riconoscimento, in capo alle reti d’impresa, di una soggettività tributaria autonoma, pare operazione non priva di incognite.

La constatazione di fondo da cui partire ed a cui è stato fatto già cenno, è che il legislatore ha indubbiamente voluto riconoscere autonomia alla regolamentazione dei rapporti che la rete può intrattenere con le imprese ad essa appartenenti e con i terzi; se la dottrina civilistica che più ha approfondito questo tema manifesta ampie perplessità sul punto⁸⁹, sarà allora necessario valutare, sotto il profilo tributario ed in relazione al contenuto del contratto di rete (che è, poi, anche il suo atto costitutivo), due aspetti.

Il primo, se i requisiti richiesti dall’art. 73 del TUIR, consentano di individuare un autonomo soggetto passivo IRES rispetto alle imprese che fanno parte della rete; il secondo, se un contratto di rete che preveda un’ampia autonomia gestionale demandata all’organo comune, unitamente alla presenza di un patrimonio comune, possa determinare il verificarsi del presupposto in modo autonomo ed unitario in capo agli enti commerciali, tanto da manifestarne soggettività passiva ai fini IRES (art. 73, comma 2, TUIR). In tale ultimo caso, occorrerebbe poi capire come imputare i redditi alle singole imprese partecipanti⁹⁰.

Si è, dunque, creato un autonomo soggetto di diritto? Probabilmente no, anche in considerazione del fatto che, come detto, laddove il legislatore ha voluto prevedere, anche su sola base opzionale, una soggettività fiscale autonoma, lo ha fatto espressamente. Sicuramente, in ogni caso, si è creato un autonomo centro di imputazione di interessi patrimoniali con responsabilità separata e limitata, tenuto ad obblighi fiscali.

⁸⁷ Agenzia delle Entrate, Circ. 4/E - 2011, cit.

⁸⁸ Agenzia delle Entrate, Ris. Min. 70/2011, in *www.finanze.it*.

⁸⁹ P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall’economia al diritto, dall’istituzione al contratto*, cit., 961. Sulla questione circa la possibilità che un contratto di rete dia luogo alla nascita di un soggetto, centro di imputazione di diritti e di obblighi (non rilevando la mancanza di una espressa attribuzione di personalità giuridica alle reti) si v. G. PALMIERI, *Profili generali del contratto di rete*, in AA.VV., *Reti di imprese. Profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011, 11 ss.; prima del D.l. n. 78/2010, V. CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in AA.VV., *I contratti di rete*, cit., 8. Infine, secondo F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, cit., 915, si tratta di uno “schema di contratto”.

⁹⁰ Sostiene M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit, 1173, che le implicazioni fiscali, in tale ultima ipotesi, sarebbero quelle della società consortile; in ogni caso, a suo parere “non può escludersi, ancorché non sia determinante ai fini della soggettività tributaria, che sia possibile riconoscere alle reti d’impresa una soggettività di tipo civilistico, ossia che possano essere ricomprese tra quei soggetti che vengono presi in considerazione dal codice civile”.

3. Le condizioni di applicabilità delle norme di incentivazione.

La norma istitutiva del contratto di rete richiede “l’indicazione degli obiettivi strategici e delle attività comuni poste a base della rete, che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della sua competitività sul mercato”. Tale aspetto, deve dunque trovare adeguata articolazione nel contratto in quanto ne rappresenta il nucleo giustificativo e la causale⁹¹ ed è su tali obiettivi che si andrà a misurare anche l’agevolazione fiscale, subordinata al completamento del programma comune di rete. Una volta che, infatti, il programma di rete è completato, permane, secondo l’indirizzo dell’Agenzia, il regime di sospensione di imposta anche se viene meno l’adesione al contratto⁹².

L’individuazione di un programma di rete, che contiene l’enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante e le modalità di realizzazione dello scopo comune, rappresentano nella volontà del legislatore, dunque, cardine della disciplina contrattuale e condizione di applicabilità della norma tributaria.

Ulteriore previsione connessa alla realizzazione della rete, è l’istituzione di un fondo patrimoniale comune (in relazione al quale sono stabiliti i criteri di valutazione dei conferimenti che ciascun contraente si obbliga ad eseguire per la sua costituzione e le relative modalità di gestione), ovvero la costituzione da parte di ciascun contraente di un patrimonio destinato all’affare (ai sensi dell’articolo 2447-bis, primo comma, lettera *a*, Cod. Civ.).

Al fondo patrimoniale così formato si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate in tema di consorzi; in particolare, non è consentito richiedere la divisione del fondo per tutta la durata del contratto; i creditori particolari dei partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo; per le obbligazioni assunte in nome della rete da coloro che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo patrimoniale comune; per le obbligazioni assunte dall’organo gestorio della rete per conto dei singoli contraenti, questi ultimi rispondono solidalmente con il fondo. In caso di insolvenza nei rapporti tra contraenti il debito dell’insolvente si ripartisce fra tutti in proporzione delle quote.

Questo assetto, sotto il piano civilistico, ha maturato in dottrina l’opinione che il legislatore abbia voluto individuare, più che un soggetto di diritto, un patrimonio destinato ove canalizzare determinate risorse per perseguire uno scopo predeterminato per un periodo di tempo prestabilito; in altri termini, è stato creato un nuovo fenomeno di destinazione

⁹¹ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 445.

⁹² In questi termini Agenzia delle Entrate, Circ. 15/E del 14.4.2011, in *www.finanze.it*.

(disgiunto dalla soggettività) accanto a quelli già esistenti (patrimoni destinati ad uno specifico affare; il fondo patrimoniale; la trascrizione dei negozi di destinazione; il trust)⁹³.

La destinazione patrimoniale dei contratti di rete, sotto quest'ottica, appare quindi come uno strumento idoneo a creare un autonomo centro di imputazione patrimoniale a responsabilità tendenzialmente separata dai suoi istitutori; così, la congruità del fondo patrimoniale diviene elemento centrale, sia quale elemento di valutazione causale, sia quale indice di solidità della rete nei confronti dei soggetti terzi ai fini della capacità della rete di far fronte alle obbligazioni che assume⁹⁴.

In ogni caso, ai fini fiscali, per godere dell'agevolazione fiscale, è necessario che il contratto di rete preveda espressamente la costituzione di un fondo patrimoniale comune o di un patrimonio destinato all'affare⁹⁵, cui l'impresa destini gli utili da sottrarre a tassazione. L'agevolazione fiscale, infatti, può essere fruita, secondo l'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, senza riflessi sul calcolo degli accenti dovuti per il medesimo periodo di riferimento⁹⁶.

4. Il regime di agevolazione fiscale.

L'art. 42 del D.l. 78/2010, al comma 2 *quater*, come modificato dalla legge di conversione, prevede, a favore dei soggetti che aderiscono alle reti d'impresa e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012, una "sospensione" dell'imposizione sulla parte degli utili investiti ai fini della realizzazione degli obiettivi previsti dal programma di rete. Tale regime di sospensione della quota di utili, se accantonati ad apposita riserva, riguarda solo le imposte sul reddito (IRPEF e IRES), ferma restando invece, la tassazione dei medesimi ai fini IRAP.

⁹³ Cfr. D. SCARPA, *Integrazione di Imprese e destinazione patrimoniale*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 1. Sull'argomento, con specifico riferimento alle problematiche fiscali del trust, cfr. P. LAROMA IEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006, 284 ss.; A. CONTRINO, *Riforma IRES e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività definitiva del trust*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 4, 2004, 579 ss.

⁹⁴ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 446. L'A. ritiene, per questo motivo, che nella redazione di un contratto di rete sia importante prevedere che la rendicontazione contabile avvenga secondo le regole dettate per le società di capitali, non tanto per una volontà di assimilazione alle predette, ma per dotare la rete di uno strumento di trasparenza patrimoniale e contabile.

⁹⁵ Secondo E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 195, la costituzione di un fondo patrimoniale comune o di un patrimonio destinato non costituirebbe condizione necessaria ai fini della rilevanza civilistica del contratto di rete.

⁹⁶ Così, con riferimento all'art. 78, comma 2 *quinquies*, D.l. 78/2010, la Circ. 15/E del 2011, cit.

L'art. 42 suddetto interviene su un duplice binario: quello civilistico (commi 2 *bis* e 2 *ter*) e quello fiscale (commi da 2 *quater* a 2 *septies*). La fruizione dell'agevolazione, infatti, è subordinata alla costituzione degli strumenti civilistici individuati dalla stessa norma: la quota di utili dell'esercizio, che l'impresa destina al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, devono essere finalizzati a realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma comune e funzionali al raggiungimento degli obiettivi descritti nel contratto di rete⁹⁷.

E' necessario che gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare vengano effettivamente impegnati entro l'esercizio successivo per la realizzazione di tali obiettivi, che devono essere dettagliatamente individuati nel contratto di rete.

Da un punto di vista operativo, l'agevolazione si ottiene effettuando, nell'esercizio di formazione degli utili che verranno accantonati a riserva, una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito d'impresa pari all'importo degli utili accantonati, sempre, ovviamente, nel rispetto del limite massimo previsto dalla norma⁹⁸.

L'art. 78, comma 2 *quinquies*, stabilisce poi che per il periodo d'imposta successivo, gli acconti dovuti devono essere calcolati secondo le modalità ordinarie, assumendo come imposta di riferimento del periodo precedente quella che sarebbe risultata in assenza delle disposizioni agevolative in esame.

In relazione al termine di esercizio entro il quale effettuare gli investimenti, si sono registrate opinioni differenti. Secondo taluni, il suddetto termine, in base alla dizione letterale della norma, va ritenuto essenziale⁹⁹; altri, invece, ritengono che tale indicazione possa essere superata da una eventuale differente scansione temporale contenuta nel contratto di rete¹⁰⁰. Certo è che il termine indicato nella disposizione è individuato, dal comma 2 *quater*, nell'esercizio successivo a quello in cui gli utili vengono destinati al fondo patrimoniale comune, non lasciando, effettivamente, molto spazio ad una diversa interpretazione¹⁰¹.

⁹⁷ L'art. 3, comma 4 *ter*, D.l. 5/2009, a tali fini già prevedeva che nel contratto di rete fosse contenuta "l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi".

⁹⁸ La circ. n. 15/E del 2011 precisa che "La variazione in diminuzione del reddito d'impresa non dovrà comportare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali (ove applicabili), superiore all'importo risultante dall'applicazione della suddetta percentuale al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata all'Agenzia delle Entrate". La variazione in diminuzione dalla base imponibile potrà anche determinare una perdita d'esercizio, la quale sarà riportabile negli esercizi successivi secondo le ordinarie regole di riporto stabilite dall'art. 84 del TUIR.

⁹⁹ M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1167.

¹⁰⁰ F. MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corr. Trib.* 2011, 12, 951.

¹⁰¹ Cfr. B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

La quota degli utili di esercizio in sospensione di imposta deve essere necessariamente destinata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete che, a sua volta, deve essere preventivamente asseverato. L'asseverazione si sostanzia nell'atto conclusivo di un procedimento mediante il quale gli organismi individuati dal D.m. del 25.02.2011 attestano i requisiti delle imprese aderenti alla rete¹⁰².

Sul piano procedurale e sostanziale l'asseverazione, che rileva ai soli fini fiscali, ha una chiara finalità antielusiva, come verifica preventiva della sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei requisiti di partecipazione delle imprese che lo hanno sottoscritto, senza che l'attività di tale organismo possa comportare una valutazione circa gli altri presupposti, quali la destinazione degli utili e la realizzazione dell'investimento. L'istituzione del fondo patrimoniale comune, pertanto, che pur non costituisce un elemento essenziale per il contratto di rete, diventa invece un requisito indispensabile ai fini della fruizione del beneficio fiscale. L'ente asseverante provvede entro trenta giorni dalla richiesta e, nel caso in cui essa abbia esito positivo, deve trasmettere l'asseverazione all'Agenzia delle Entrate¹⁰³.

Il beneficio fiscale è fruibile, anche prima che gli investimenti siano effettivamente realizzati, al ricorrere dei presupposti previsti (adesione al contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile di esercizio; asseverazione del programma di rete), che devono sussistere al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute in relazione all'esercizio cui si riferiscono gli utili (fa comunque eccezione il primo periodo di applicazione).

Il regime di sospensione di imposta degli utili accantonati a riserva permane fino a quando la riserva non è utilizzata a copertura delle perdite di esercizio; dopodiché il beneficio si intende definitivamente acquisito, a condizione che, ovviamente, il programma di rete si sia completato.

Il regime di sospensione di imposta permane fino all'esercizio in cui la cui riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite (ad es. per distribuzione ai soci o aumento del capitale): in questo caso, l'importo è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene l'utilizzo. Nei casi in cui, invece, venga meno l'adesione o si sciogla il vincolo prima

¹⁰² L'organismo abilitato rende l'asseverazione ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.m. 25.2.2011, verificando esclusivamente che l'impresa faccia parte di un contratto di rete e che tale contratto rispetti i requisiti richiesti a fini fiscali. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2011/34839 è stato approvato il modello con il quale le Confederazioni di rappresentanza datoriale presenti presso il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro possono comunicare gli estremi identificativi degli organismi deputati al rilascio dell'asseverazione.

¹⁰³ La trasmissione dell'asseverazione deve avvenire con le modalità di cui al Provvedimento del Direttore n. 2011/54949.

del completamento del programma di rete (anche se gli utili accantonati sono stati già utilizzati per copertura perdite), oppure, ancora, nelle ipotesi in cui gli utili accantonati siano utilizzati per scopi diversi dalla copertura delle perdite (anche se il programma di rete è già stato completato), allora, come si evince anche dalla prassi dell'Agenzia, si avrà ripresa a tassazione¹⁰⁴.

Gli utili di esercizio computabili sono quelli prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2012. Entro il suddetto termine, si impone solo l'obbligo di impiego degli utili in sospensione di imposta e non quello di realizzazione degli investimenti che, invece, ha come termine quello di realizzazione del programma di rete asseverato.

Il vantaggio immediato che ne deriva è costituito dall'alleggerimento degli oneri gravanti sul bilancio, anche se tale favore è, comunque, subordinato ad una doppia condizione: che le somme accantonate siano conferite al fondo patrimoniale comune (anche mediante apporto di un patrimonio destinato all'affare) e che gli investimenti siano realizzati entro l'esercizio successivo.

L'importo massimo che non concorre alla formazione del reddito di impresa, non deve superare il milione di euro per ogni singola impresa e questo, come hanno precisato le circolari n. 4/E del 15.2.2011 e n. 15/E del 14.4.2011, anche se l'impresa aderisce a più contratti di rete per ciascun periodo di imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione; ne consegue che, se anche un'impresa accantona a riserva di utili una quota superiore al massimo consentito dall'agevolazione, la stessa non potrà mai eccedere la soglia predetta¹⁰⁵. Da ciò si deve desumere che le quote eccedenti di utili destinati alla realizzazione dell'investimento, che non fruiscono dell'agevolazione, non sono soggette ad alcun vincolo specifico derivante dalla normativa fiscale¹⁰⁶.

La riserva destinata allo specifico scopo della realizzazione degli obiettivi del contratto di rete deve essere denominata con riferimento alla legge istitutiva dell'agevolazione ed è

¹⁰⁴ La Circ. n. 15/E del 2011, cit., precisa che l'utilizzo della riserva per la copertura di perdite dell'esercizio prima del completamento del programma non fa venir meno il regime di sospensione d'imposta della riserva medesima, il quale terminerà nell'ipotesi in cui viene meno l'adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma. La circolare precisa altresì che, nell'ipotesi di utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, non è prevista alcuna possibilità di ricostituzione della medesima con gli utili degli esercizi successivi.

¹⁰⁵ B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1743, spec. nota 14, osservano sul punto che, in base a quanto precisato dall'Agenzia, il vincolo posto dalla norma agevolativa riguarda solo la parte della riserva formata con utili che non hanno concorso al reddito; pertanto, se è effettuato un accantonamento superiore al limite di un milione di euro per periodo di imposta, la parte di riserva composta da utili eccedenti detto limite non è liberamente distribuibile.

¹⁰⁶ M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1170.

necessario che ne sia data informazione nella nota integrativa approvata unitamente al bilancio; se si tratta di imprese in contabilità semplificata, occorrerà, in assenza di bilancio, integrare le scritture contabili redigendo un apposito prospetto dal quale risulti la destinazione dell'utile a riserva¹⁰⁷.

L'Agenzia delle Entrate, sempre nella circolare 15/E, ha poi riconosciuto che, nella determinazione dell'importo degli investimenti realizzati, rientrano i costi per l'acquisto e l'utilizzo di beni e servizi, nonché i costi del personale; qualora si tratti di beni, servizi o personale messi a disposizione dalle imprese partecipanti, assumerà rilevanza il costo figurativo¹⁰⁸.

Ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale sarà cura delle imprese interessate preconstituirsì una valida documentazione a sostegno dei costi sostenuti e della loro stretta correlazione con il contratto di rete¹⁰⁹.

L'agevolazione comporta la sospensione dell'imposizione sulla quota di utili, rappresentata dalla riserva, e si esprime in seno alla dichiarazione in una variazione in diminuzione della base imponibile; può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, mentre non incide in alcun modo sulle modalità di calcolo degli acconti e la base di calcolo degli acconti per il periodo d'imposta successivo non tiene conto, allo stesso modo, dell'agevolazione¹¹⁰.

5. Modalità procedurali ed interventi agevolativi settoriali.

La norma tributaria non indica con chiarezza il termine per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete. La prassi ha precisato che gli stessi vanno effettuati entro l'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili di esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati; tale termine impone, anche secondo quanto condivisibilmente espresso dall'Agenzia, solo

¹⁰⁷ Sul punto ancora BIVONA - IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1743.

¹⁰⁸ Cfr. B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

¹⁰⁹ Occorrerà sempre dimostrare, anche attraverso documentazione amministrativa e contabile, che i predetti costi siano stati sostenuti per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato. Sul punto, l'art. 6 del D.m. 25.02.2011 ha assegnato all'Agenzia delle Entrate la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi; tra la documentazione attestante la realizzazione degli investimenti, assumerà rilevanza comprovare, ad es., lo stato di avanzamento delle spese relative ai suddetti investimenti, nonché la dichiarazione attestante la data di ultimazione del programma di rete.

¹¹⁰ Così, in senso sostanzialmente adesivo alla Circ. 15/E del 2011, ancora B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

l'obbligo di impiego degli utili e non quello di realizzazione di tutti gli investimenti che è comunque quello previsto dal programma di rete¹¹¹.

Ai fini della verifica della asseverazione, della corretta imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi, l'Amministrazione finanziaria potrà controllare l'effettiva realizzazione degli investimenti, anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione; a tali fini, con decreto ministeriale del 25 febbraio 2011 ed in esecuzione di quanto previsto dall'art. 42, comma 2 *quater*, sono stati individuati ed attribuiti all'Agenzia delle Entrate i poteri previsti in materia di accertamento (titolo IV, DPR 600/73).

Gli aspetti procedurali per l'ottenimento dei benefici fiscali sono regolati dal comma 2 *sexies* del D.l. 78/2010, il quale demanda ad un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione dei criteri e delle modalità di attivazione dell'agevolazione.

Quanto alle specifiche modalità, è necessaria la presentazione di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate in via telematica, ove dovrà essere indicato l'importo degli utili accantonati a riserva nonché l'importo del risparmio fiscale attraverso un modello predisposto con provvedimento della stessa Agenzia. A tali fini, il modello predisposto ("Reti" approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2011/31139), deve contenere l'indicazione della quota di utili destinata a riserva e il risparmio d'imposta che si intende ottenere; in tale provvedimento è indicato che, per il primo anno, l'asseverazione può essere ottenuta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in cui dovrà essere evidenziato l'ammontare dell'agevolazione richiesta¹¹². Entro lo stesso termine, inoltre, sarà possibile stipulare il contratto e iscriverlo nel registro delle imprese; per gli anni successivi, invece, il termine per tali operazioni sarà sempre quello del versamento del saldo. In tal caso, l'impresa non terrà conto

¹¹¹ Sul punto si quanto osservato *ut supra*, § 4.

¹¹² Il modello "Reti", secondo le istruzioni fornite dalla Circ. 15/E del 2011, è così determinato: 1) per i soggetti Ires si applica l'aliquota del 27,5% all'importo dell'accantonamento di utili eseguito (con il limite di un milione di euro); 2) per gli imprenditori individuali l'importo del risparmio d'imposta è determinato in misura pari alla differenza tra l'Irpef calcolata esclusivamente sul reddito d'impresa (senza quindi considerare altri redditi eventualmente posseduti) al lordo della variazione in diminuzione effettuata e l'Irpef calcolata sul reddito d'impresa al netto della detta variazione. In caso di perdita, il risparmio d'imposta è determinato applicando le aliquote progressive Irpef all'importo deducibile dalla base imponibile, corrispondente all'importo dell'accantonamento degli utili effettuato dall'impresa aderente; 3) per le società di persone di cui all'art. 5 del TUIR e per quelle di capitali che hanno optato per la tassazione per trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR, l'importo del risparmio di imposta da indicare nella colonna 2 del modello "Reti" è determinato nella minore imposta dovuta da ciascun socio relativa al reddito di partecipazione nelle predette società, computate secondo il criterio *sub* 2.

dell'agevolazione all'atto del calcolo del saldo, bensì in sede di dichiarazione dei redditi, evidenziando un credito.

Il rispetto del limite degli stanziamenti deve essere verificato dall'Agenzia nel limite della capienza delle risorse stanziare; tale controllo riguarda anche la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante a ciascuna impresa (da questa percentuale scaturisce la variazione in diminuzione da indicare nella dichiarazione dei redditi); se la variazione in diminuzione concorre a determinare una perdita secondo le regole ordinarie, la procedura di determinazione del risparmio di imposta, come precisato l'Agenzia, va comunque adottata (il risparmio di imposta va in un periodo d'imposta successivo)¹¹³.

Vi sono, poi, alcune criticità di carattere applicativo che riguardano sia l'importo massimo di risparmio di imposta che può essere fruito dalle imprese partecipanti al contratto di rete (e che abbiano presentato il relativo modello "Reti"), sia i limiti di riporto delle perdite.

Quanto al primo profilo, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con proprio provvedimento (2011/81521 del 13.6.2011), ha determinato la percentuale di risparmio d'imposta riconosciuta alle imprese nella misura del 75,3733%¹¹⁴; qui il limite previsto al risparmio d'imposta complessivo potrebbe costituire un disincentivo all'utilizzo dell'agevolazione, in quanto ne limita la convenienza¹¹⁵; appare altresì limitante la previsione di un tetto, per ogni singola impresa, pari ad un milione di euro riferito agli utili destinabili alla realizzazione dei programmi di rete¹¹⁶.

In relazione al secondo profilo, sostanziandosi l'agevolazione in un regime di esenzione degli utili di esercizio, occorre capire se, in tali ipotesi, trovino applicazione le disposizioni del

¹¹³ In tali termini B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1745.

¹¹⁴ Le imprese, tramite il modello "Reti", presentato per il 2010, avevano evidenziato un risparmio d'imposta pari a complessivi euro 26.534.578,00, di cui 20.000.000,00 (l'importo massimo previsto dalla legge), costituisce il 75,3733%. Il dato è stato calcolato facendo il rapporto tra il totale delle risorse stanziare pari a 20 milioni e l'importo complessivo del risparmio d'imposta. A seguito dell'attuazione della normativa, in particolare del comma 2-quater e del comma 2-sixies, l'Agenzia delle Entrate ha emanato il citato provvedimento 2011/81521 che reso nota, nei termini suddetti, la percentuale del risparmio spettante.

¹¹⁵ Osserva M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1171, che si deve considerare che tale percentuale, per il 2012 e il 2013 (con riferimento ai periodi 2011 e 2012), "sarà probabilmente inferiore, in quanto il limite complessivo fissato per tali anni è di euro 14.000.000,00 a fronte di un probabile incremento delle richieste, essendo il 2011 il primo anno di applicazione della normativa".

¹¹⁶ Come già indicato, infatti, tale limite opera anche se l'impresa aderisce a più contratti di rete per ciascun periodo di imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione; ne consegue che se anche un'impresa accantoni a riserva di utili una quota superiore la quota di agevolazione, non potrà mai eccedere la soglia predetta. Sul punto, come esemplificativamente indicato da B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744, il limite di un milione corrisponde a 275.000 di IRES e, quindi le somme stanziare consentirebbero di soddisfare le esigenze di circa 70 imprese per il 2011 e circa 50 per il 2021-2013.

TUIR che pongono limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione degli utili¹¹⁷.

In assenza di indicazioni specifiche da parte della norma, è stato ipotizzato che l'art. 84 del D.P.R. 917/86 non trovi applicazione, in quanto la norma fa esplicito riferimento all'esenzione dell'utile e non alla sospensione dalla tassazione in cui si sostanzia l'agevolazione in commento¹¹⁸; sul punto, in ogni caso, vanno tenuti in considerazione i recenti orientamenti dell'Agenzia delle Entrate, tant'è che, nel caso di riduzione della perdita rilevante ai fini fiscali, si dovrebbe corrispondentemente svincolare la riserva per un ammontare pari alla perdita diminuita¹¹⁹.

Alla norma agevolativa generale in commento, poi, si sono aggiunte ulteriori misure di sostegno per le reti di impresa.

Nel c.d. "Decreto sviluppo" del 13.05.2011, n. 70 (conv. con L. 12.07.2011 n. 106), sono state previste misure aggiuntive per le reti di imprese, come il credito d'imposta a supporto degli investimenti in ricerca e le agevolazioni per reti e distretti turistici.

L'art. 3, comma 6 della suddetta norma, infatti, stabilisce che le imprese aderenti ad un distretto possono stipulare un contratto di rete al fine di accrescere competitività e innovatività, in base ad un programma comune di rete e in forme ed in ambiti che si riferiscono all'esercizio delle proprie attività. Tali ultime agevolazioni, di carattere amministrativo, finanziario, per la ricerca e sviluppo, tuttavia, potranno essere fruite esclusivamente con la presenza di un distretto con imprese costituite in rete; diversamente, invece, le agevolazioni fiscali previste per i distretti produttivi, sono sempre applicabili per la sola presenza del distretto¹²⁰. Alle agevolazioni previste dal legislatore nazionale, si stanno poi aggiungendo, a livello regionale, specifici finanziamenti¹²¹.

¹¹⁷ Qui il riferimento è all'art. 84 e, per le imprese personali soggette ad IRPEF (come modificate dalla legge Finanziaria 2008), all'art. 54, comma 2, TUIR (ma ora si v., in tema di riporto delle perdite, quanto da ultimo stabilito dall'art. 23, comma 9, D.l. 98/2011, conv. nella L. 15.07.2011 n. 111; cfr. la Circ. 53/E del 6.12.2011).

¹¹⁸ Sostiene questa tesi M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1171.

¹¹⁹ F. MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., 956.

¹²⁰ In particolare, "alle imprese dei distretti, costituite in rete ai sensi dell'articolo 3, comma 4 ter D.l. 4.02.2010, n. 5 (conv. L. 9.04.2009, n. 33), si applicano le disposizioni agevolative in materia amministrativa, finanziaria, per la ricerca e lo sviluppo di cui all'articolo 1, comma 368, lett. b, c e d della L. 23.12.2005, n. 266". Per quanto riguarda il bonus ricerca, esso è rivolto alle imprese e prevede l'applicazione di un credito d'imposta nella misura del 90% delle spese incrementalì, appunto in ricerca, rispetto alla media degli altri investimenti sostenuti nel periodo 2008-2010. L'unica condizione è che gli investimenti vadano utilizzati per commissionare ricerche alle Università ed agli enti pubblici di ricerca; la fruizione del credito di imposta si ripartirà lungo un arco temporale di tre anni.

¹²¹ La Regione Emilia Romagna ha previsto specifici finanziamenti per le c.d. "reti hi-tech", su cui P. BERTOLASO, *Qualificazione giuridica e fiscale dei contratti di rete*, in Dial. Trib., 2011, 5, 512.

Da ultimo, l'art. 16, L. 11.11.2011, n. 180 (c.d. "Statuto delle imprese"), al fine di garantire la competitività e la produttività delle micro, piccole e medie imprese e delle reti di imprese, ha previsto, tra l'altro, "una riserva minima del 60 per cento per ciascuna delle misure di incentivazione di natura automatica o valutativa".

6. Profili europei.

Come per tutti i regimi fiscali agevolativi, anche le reti di impresa devono tenere in considerazione i principi comunitari che vietano vantaggi selettivi a favore di determinate imprese o produzioni, limitando la fiscalità di vantaggio¹²². Come già è accaduto per le norme in tema di distretti produttivi, occorre verificare la compatibilità comunitaria di tali misure¹²³, tant'è che l'art. 42, comma 2 *septies*, D.l. 78/2010 dispone appunto che le agevolazioni fiscali previste sono subordinate all'autorizzazione della Commissione europea. La norma in materia di reti ha rilevanza solo ai fini delle imposte dirette, consentendo quindi la partecipazione alla fruizione dei vantaggi fiscali a tutte le imprese residenti non residenti (anche mediante stabile organizzazione); sotto questo profilo, dunque, la normativa interna non accorda benefici tali da provocare discriminazioni o distorsioni alle "parità concorrenziali" del Mercato unico.

In questo senso, i vincoli derivanti dai tributi non armonizzati rispettano i principi comunitari, essendo, in tale caso, assicurato dalla legislazione nazionale che all'agevolazione possono accedere anche tutti i soggetti residenti in altri Stati membri, senza porre né discriminazioni, né restrizioni ma nei limiti in cui, evidentemente, essi producano redditi di impresa imponibili nel territorio dello Stato e, dunque, operino per il tramite di una cd. "stabile organizzazione"¹²⁴.

Resta, dunque, solo da verificare se la norma agevolativa in materia di reti di imprese sia compatibile con la normativa in materia di aiuti di Stato.

L'art. 107, par. 1, del Trattato UE, subordina la qualificazione di una misura di uno Stato membro come "aiuto" alle seguenti condizioni: che il finanziamento della misura avvenga attraverso risorse da parte dello Stato; che il vantaggio costituisca una deroga al sistema

¹²² Sul punto, per tutti, G. MELIS, *Le delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit., 997.

¹²³ Come osserva, sul punto, L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 13, si deve notare al riguardo, che "le reti - al contrario dei distretti - non hanno una base territoriale e che inoltre non sono previsti limiti alle dimensioni delle imprese aderenti; quindi, non sembrerebbe potersi fare leva sulle politiche comunitarie di favor fiscale per le imprese operanti in aree svantaggiate, oppure per quelle di piccole - medie dimensioni".

¹²⁴ Cfr. Circ. 15/E del 2011, cit. (par. 2.1). Sarà naturalmente necessario che dalla "situazione patrimoniale" della stabile organizzazione (che, come noto, non ha un bilancio proprio, in quanto mera articolazione territoriale della casa-madre), gli utili destinati agli investimenti necessari per la realizzazione del programma comune risultino destinati ad una "riserva in sospensione di imposta" avente le caratteristiche sopra descritte.

generale; che la selettività della misura favorisca talune imprese o talune produzioni; che l'incidenza sugli scambi tra Stati membri sia anche solo potenziale¹²⁵.

Sul punto la Commissione europea ha risolto direttamente la questione con la decisione C (2010) n. 839 del 26.01.2011¹²⁶, ove ha concluso che la misura agevolativa in materia di reti di imprese non è aiuto di Stato in quanto misura destinata “a tutte le imprese su una base di parità di accesso” che non comporta “discrezionalità dello Stato nella loro concessione”.

Qui si tratta certamente di risorse statali che portano un vantaggio alle imprese beneficiarie mediante il differimento dell'imposizione sugli utili destinati a riserva; la misura è quindi evidentemente idonea ad incidere, almeno in via potenziale, sugli scambi intracomunitari, ma, secondo la Commissione, essa è priva di qualsiasi elemento di selettività per settore di attività o per territorio.

Come infatti precisato nella nota Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato del 11 novembre 1998¹²⁷, non possono qualificarsi come aiuti di Stato le misure di carattere generale, da intendersi “effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso” e il cui ambito “non deve essere di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici”; in questo caso, trattandosi di un'agevolazione di natura cd. “orizzontale”, priva dunque di qualsiasi selettività sia materiale (settore di attività, piccole e grandi imprese, specifiche funzioni o tipi di produzione) sia territoriale, la misura è senz'altro ammissibile¹²⁸.

L'Agevolazione, inoltre, viene concessa senza che l'Amministrazione finanziaria dello Stato membro abbia alcuna discrezionalità, dovendosi solo limitare alla verifica della sussistenza delle condizioni poste dalla legge; nel caso di richieste eccedenti il limite massimo di stanziamento, opererà una ripartizione proporzionale tra le risorse disponibili¹²⁹.

7. Osservazioni conclusive.

¹²⁵ Più ampiamente si v. G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in Boll. Trib., 2011, 8, 566 ss.

¹²⁶ In <http://eur-lex.europa.eu/it/>.

¹²⁷ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03), in GUCE, 10 dicembre 1998, C-384/03.

¹²⁸ In questi termini G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 568-569. L' A., poi, mette in risalto come se anche, come si chiede la Commissione, le reti di impresa dessero luogo ad un soggetto distinto e separato, la questione risulterebbe “priva di ogni effettiva rilevanza, dal momento che anche un'agevolazione finalizzata alla creazione di un unico soggetto rimarrebbe pur sempre, nell'ottica appena delineata, una misura di carattere orizzontale”; occorrerà, in ogni caso, valutare se dal contratto di rete nascano accordi o pratiche concordate che possano falsare la concorrenza.

¹²⁹ La procedura di ripartizione proporzionale è adesso espressamente prevista dalla più volte citata Circ. 15/E del 2011, senza alcuna procedura cd. di “click day”.

Come è stato puntualmente osservato, la disciplina fiscale delineata dal D.l. n. 78/2010 non pone particolari problemi dal punto di vista del diritto comunitario; i problemi, piuttosto, sono di diritto interno¹³⁰.

Le problematiche si possono differenziare su tre distinti “livelli”.

Il primo ordine di questioni attiene alla circostanza che l'intervento legislativo si è limitato all'istituzione del contratto e non, come forse sarebbe stato preferibile, all'introduzione di una vera e propria disciplina generale sulle reti di imprese, di cui le reti contrattuali ed il contratto ne avrebbero potuto costituire il perno fondamentale; se da un lato, dunque, si tratta certamente di una disciplina innovativa, dall'altro essa appare non sufficientemente delineata¹³¹.

In secondo luogo, l'esiguità delle risorse già messe a disposizione sul fronte dell'incentivazione fiscale, potrebbe significativamente attenuare l'interesse degli operatori economici per il contratto di rete; oltre a ciò la misura, più che strutturale, è circoscritta nel tempo e collegata, come detto, a risorse nel loro complesso obiettivamente limitate.

Emerge, inoltre, l'incertezza circa la definitività o temporaneità della misura agevolativa: la decisione della Commissione del 26.01.2011, infatti, indica che l'agevolazione per le reti deve essere qualificata come temporanea poiché le somme accantonate per la partecipazione della rete saranno incluse nella base imponibile alla conclusione del contratto, precisando altresì che le imprese beneficeranno di un onere fiscale ridotto¹³². Sarebbe stato, invece, opportuno prevedere che l'avvenuta realizzazione dell'investimento nel periodo di vigenza del contratto rendesse definitiva l'agevolazione indipendentemente da altre valutazioni¹³³.

D'altro canto, si riscontra anche un segnale positivo, in quanto gli ultimi e più recenti interventi di tipo settoriale prevedono, oltre che agevolazioni di carattere fiscale (credito di imposta e riserve di finanziamento), anche incentivi di carattere amministrativo (c.d. zone a “burocrazia zero”), dimostrando che il legislatore intende continuare a puntare, a livello programmatico, sulle reti di imprese per accrescere competitività e sviluppo.

¹³⁰ Così G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 569.

¹³¹ Cfr. F. CAFAGGI – P. IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, in *Obbligazioni e contratti*, 2009, 602.

¹³² Decisione C (2010) n. 839 del 26.01.2011, cit., spec. par. 12 e par. 17.

¹³³ In questi termini MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 570.

Strumenti di politica fiscale e industria cinematografica. Tax Credit e Tax Shelter

di Dea Squillante

Abstract

The Cinema is the most important form of modern communication. Directors and scriptwriters analyze the society and show us their vision about the world and its dynamics. But, it must be much more. The Cinema is also made by workers and entrepreneurs, capitals and investments, profits and losses. Therefore, It is just an industry that is subject to market and law rules. So, this work explores the relationship between Country law and Cinema, particularly the tax policies adopted in Italy for the film industry. Starting from the first rules of Italian law about the movie-industry, this work speaks of the Law n.244/2007 (Finanziaria 2008), and subsequent decrees, which introduced two forms of tax relief for very interesting cinema operators and foreign entrepreneurs in this sector: Tax Credits and Tax Shelters.

Sommario: 1) Introduzione. 2) Lo Stato e le imprese cinematografiche. 3) Concetto di *cultura* quale deroga al divieto di aiuti di Stato; 4) Le agevolazioni fiscali attualmente in vigore per il settore cinematografico: crediti d'imposta (Tax Credit) e detassazione degli utili (Tax Shelter). 5) Conclusioni.

1. INTRODUZIONE

Generalmente, quando si fa riferimento al *cinema* la prima idea che balza alla mente è quella del grande schermo, dei film e di tutto ciò che di artistico e culturale può appartenere a questo mondo. In realtà, il cinema è sicuramente una delle maggiori e più importanti forme di comunicazione moderna, attraverso cui registi e sceneggiatori analizzano la società e trasferiscono al pubblico le loro idee e le loro opinioni riguardo il mondo che ci circonda e le sue dinamiche. Ma, superato questo primo passaggio mentale, bisogna dire che il cinema è molto di più.

E' certamente una macchina complessa fatta di lavoratori e imprenditori, capitali e investimenti, profitti e perdite. Dunque, una vera e propria industria che risponde da un lato alle esigenze del mercato e, dall'altro, alle regole imposte dagli ordinamenti.

Nel lavoro che segue, si è voluto approfondire proprio questo secondo aspetto, soprattutto con riferimento all'evoluzione del rapporto tra Stato e *cinema* e alle politiche fiscali adottate nel settore cinematografico. Ripercorreremo le tappe fondamentali della legislazione italiana dedicata al sostegno della filiera cinematografica, per giungere alla Legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008), e successivi decreti attuativi, che ha introdotto due forme di agevolazione fiscale molto interessanti per gli operatori cinematografici e per gli imprenditori estranei a tale settore (il *Tax credit* e il *Tax shelter*), fino alla recente Legge di stabilità 2012¹³⁴, che ha modificato sensibilmente la normativa relativa a queste due forme di beneficio fiscale.

2. LO STATO E LE IMPRESE CINEMATOGRAFICHE.

Già si è fatto cenno alle potenzialità economiche del settore cinematografico, in cui sono investiti una parte cospicua del reddito nazionale ed ingenti capitali in genere. Se si coniuga ciò con l'aspetto più prettamente industriale e del mercato del lavoro, nonché con il prestigio che un Paese può acquisire attraverso le opere culturali prodotte e la capacità che esse hanno di stimolare intellettualmente gli spettatori, il tutto arricchito dal principio di libertà di espressione (art. 21 Cost.), ecco che diventa semplice comprendere come le attività cinematografiche siano al centro degli interessi statali e, dunque, oggetto di interventi di politica economica e fiscale¹³⁵. E' bene sottolineare, però, che nell'arco di quasi un secolo, lo Stato ha modificato palesemente il tipo di intervento adottato e da mero contribuente diretto di questo settore è giunto a ricoprire un ruolo di stimolo di regolatore di interventi privati che spingono il cinema nel libero mercato degli investimenti.

Ma ricostruiamo velocemente quali sono stati i passaggi salienti di questo percorso.

L'attività contributiva da parte dello Stato comincia nel 1927, in modo organico e strutturato, prevalentemente lungo due direttrici: da un lato, si cerca di tutelare e favorire la produzione nazionale contro la concorrenza statunitense; dall'altro, si assiste ad una partecipazione diretta dello Stato alle attività cinematografiche attraverso la creazione di enti e società controllate; ciò soprattutto al fine del controllo politico dell'attività stessa, vigendo allora il regime fascista.

¹³⁴ Legge 12 novembre 2011, n. 183 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), art. 24 (Disposizioni per lo sviluppo del settore dei beni e delle attività culturali). La normativa entrerà in vigore dal 1° gennaio del 2012 e al comma 1 fa riferimento, e modifica, alcune precedenti disposizioni in materia di *Tax credit* e *Tax shelter*.

¹³⁵ L. Favilli, "Lo Stato e il cinema", 1961.

Ma, i provvedimenti emanati negli anni a cavallo tra il '20 e il '30 causarono gravi difficoltà alle imprese cinematografiche, che per esigenze finanziarie troppo spesso facevano ricorso al credito bancario. Così, per permettere la ripresa del settore, lo Stato approvò la legge n. 1143 del 13 giugno 1935, con la quale istituì il finanziamento diretto dell'industria cinematografica attraverso l'istituzione del meccanismo delle anticipazioni sui costi di produzione preventivati¹³⁶. Con la stessa legge veniva sancita¹³⁷ l'istituzione di una Sezione Autonoma per il Credito Cinematografico presso la Banca Nazionale del Lavoro (S.A.C.C. – B.N.L.) per la concessione diretta di mutui agevolati diretti alla produzione di film. Successivamente, ma sempre nello stesso anno, con il r.d.l.¹³⁸ n. 2504, fu istituita la Sezione Autonoma per il Credito Cinematografico¹³⁹ presso la B.N.L., che tra i suoi compiti principali annoverava quello di finanziare la produzione di film nazionali in misura non superiore al 60% del costo globale del film¹⁴⁰.

Questo resterà lo stato dei fatti fino al '45. Subito dopo il fascismo, la situazione mutò completamente. L'assetto statale, culturale e giuridico-economico del Paese, nonché la politica del sostegno statale al cinema, subirono radicali cambiamenti. Si assistette al passaggio da un'economia decisa e gestita direttamente dal centro, in maniera autarchica, ad un'economia affidata a regole esterne, quelle del mercato libero. Per cui, non essendoci più finalità propagandistiche che giustificassero la perdita dei finanziamenti concessi, lo Stato, o più esattamente la S.A.C.C., per cautelarsi contro impossibili insolvenze dei produttori, assicurava finanziamenti solo fino al 60% del costo di produzioni riservandosi il privilegio su: a) gli incassi nazionali; b) i premi governativi; c) i ricavi esteri.

Passeranno vent'anni prima che venga emanata una nuova legge in grado di rimettere in moto la farraginoso macchina degli interventi statali all'industria cinematografica. Ed infatti, nel 1965 la legge n. 1213, intitolata "*Nuovo ordinamento dei provvedimenti a favore della cinematografia*"¹⁴¹, prevedeva una serie di interventi economici finanziari e parafinanziari, contributi in denaro ed agevolazioni tributarie vere e proprie, concessi in seguito alla

¹³⁶ M. V. Formuso, *Il sostegno alla produzione cinematografica: finanziamenti statali e risorse aggiuntive*, in *diritto.it*, 2005.

¹³⁷ Art. 9, Legge 13 giugno 1935 n. 1143

¹³⁸ Regio Decreto n. 2504 del 1935.

¹³⁹ Tale Sezione concedeva finanziamenti per il commercio di pellicole nazionali ed estere, l'esercizio di sale cinematografiche, anticipazioni su premi ed ogni altro diritto di spettanza del produttore.

¹⁴⁰ A norma dell'art. 3 del r.d.l. n. 2504, gli organi della Sezione stessa accertavano requisiti e limiti per la concessione del finanziamento.

¹⁴¹ Art. 1, Legge n. 1213 del 1965 "*Lo Stato considera il cinema mezzo di espressione artistica, di formazione culturale, di comunicazione sociale e ne riconosce l'importanza economica ed industriale. Le attività di produzione, di distribuzione e di programmazione di film sono ritenute di rilevante interesse generale*".

presenza e verifica di alcuni elementi necessari, come la dichiarazione di nazionalità che attestasse la prevalenza del carattere italiano del prodotto cinematografico oggetto delle provvidenze¹⁴².

Inoltre, la legge n. 1213 si distingueva rispetto alle precedenti normative di settore per il fatto che non statuiva obblighi giuridici ma soltanto oneri, prevedendo determinate scelte ed attività per le imprese produttrici legate esclusivamente all'intento di conseguire gli effetti utili previsti. Le norme di incentivazione, dunque, erano rivolte soltanto a coloro che intendevano produrre film rientranti nello schema delineato dalla legge¹⁴³. Tale normativa perse, però, ogni valenza incentivante col passare degli anni. Si mise in evidenza, semmai, un meccanismo viziato dalla distorsione della macchina corporativa che aveva appiattito imprenditorialità e creatività, perdendo spirito promozionale¹⁴⁴.

Nel 1994 il Governo, con il Decreto legge n. 26, convertito nella legge 153 del 1994, diede luogo ad una serie di modifiche ed integrazioni della precedente legge "Corona" (n.1213/1965). In particolare, fu istituito il cd. Fondo di Garanzia¹⁴⁵, con cui si garantivano gli investimenti operati nei diversi passaggi della filiera, dalla produzione fino alla esportazione delle pellicole nazionali di particolare livello culturale.

Dunque, la legge n. 1213 del '65 e la legge n. 153 del '94 insieme prevedevano e disciplinavano due forme fondamentali di produzione assistita: quella riferita ai film d'interesse culturale nazionale e quella che prendeva ad esame le opere prime e seconde.

Le modalità di finanziamento delle due categorie erano molto simili, con l'unica differenza della percentuale di *fondo perduto* che lo Stato era disposto ad erogare. Infatti, l'aiuto statale consisteva in un contratto di mutuo a tasso agevolato, che il produttore stipulava con la Banca Nazionale del Lavoro e che veniva restituito parzialmente. La percentuale di

¹⁴² Provvedimento economico preso dallo Stato, o da un Ente locale, a favore di categorie di cittadini in condizioni di necessità.

¹⁴³ La S.A.C.C. con la legge n. 1213 vede potenziate le proprie capacità d'azione: abilitata a concedere finanziamenti a medio termine ad enti, società e privati che svolgano la loro attività nel settore della produzione, distribuzione e commercio di pellicole cinematografiche nazionali alimentati da un apposito fondo di dotazione; la sezione gestisce anche fondi a destinazione speciale. Il "fondo particolare" è disciplinato dal noto art. 28 ed è stato istituito per la concessione di finanziamenti a film ispirati a finalità artistiche e culturali e come fondamentale sostegno per gli autori italiani esordienti.

¹⁴⁴ Il dato da sottolineare è che il 24% di film finanziati con questo meccanismo non ha avuto uscita nelle sale; la disposizione creata per stimolare il debutto di giovani autori ha accentuato, invece, la tendenza del cinema italiano alla moltiplicazione di sigle produttive nate e morte intorno ad un film con una finalità più speculativa che imprenditoriale. Cfr. M. V. Formuso, *Il sostegno alla produzione cinematografica*, op.cit.

¹⁴⁵ A questi progetti la legge assegnava un mutuo a tasso agevolato assistito dal Fondo di Garanzia, in misura pari al 90% dell'importo massimo ammissibile. Il suddetto fondo, insieme all'istituzione dei premi alle sceneggiature meritevoli per originalità e ricerca creativa, faceva parte dell'art. 8 che sostituì il 28 della legge n. 1213/1965. Si veda B. Corsi, *Con qualche dollaro in meno. Storia economica del cinema italiano*, 2001.

finanziamento erogato doveva tenere presenti tre criteri: 1) l'attività dal punto di vista industriale svolta dall'impresa; 2) gli aspetti relativi all'occupazione; 3) gli elementi artistici e culturali del progetto.

In realtà, in questo modo veniva conferito un grosso potere agli autori cui era attribuita la paternità dell'intera opera cinematografica a scapito dei produttori. Costoro, al contrario, sostenevano che un buon progetto è sempre il risultato della dialettica creativa che si instaura tra sceneggiatore, regista e produttore; per cui, al legislatore si chiedeva di dare maggiori incentivi alla giovane imprenditoria cinematografica, tenendo presente il connubio tra impresa, cultura e autonomia del cinema. Ma, gli ostacoli incontrati dalla legge di riforma del cinema del 1994 furono progressivamente superati sia per via legislativa e regolamentare, sia rendendo più spedite le procedure amministrative con la fattiva collaborazione delle Commissioni consultive riformate. Già a partire dal 1997 i risultati di tali azioni iniziarono a dispiegare pienamente i loro effetti¹⁴⁶.

Tanto per fare un esempio del volume economico di cui stiamo parlando, tra la fine e l'inizio del nuovo millennio, l'erogazione di risorse per i *film di autori affermati* e le *opere prime e seconde* si aggirava intorno ai 463,1 milioni di euro (399 mln per i *lungometraggi di interesse culturale* e 64 mln per le *opere prime e seconde*). Di tali cifre, i rientri allo Stato dei finanziamenti concessi erano pari a 90,4 milioni di euro (circa il 19,5% del totale), mentre restavano a carico dello Stato (per questi film e nello stesso periodo preso in considerazione) oltre 373 milioni. Dunque, si tratta quasi di un contributo a fondo perduto, non più sostenibile in questi termini dallo Stato¹⁴⁷.

Fu così che nel 2004 si decise di dar luogo all'ennesima riforma, stavolta che contenesse però una disciplina organica delle attività cinematografiche e del loro sostegno statale. Fu emanato il decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 28, il cd. Decreto Urbani.

Visto quasi come un *sequel* della precedente legge del '65, in realtà il d. lgs n. 28/2004 rinnovò ampiamente il quadro normativo precedente, introducendo anche ulteriori elementi per la concessione dei finanziamenti, come ad esempio il *referent system*.

Infatti, tralasciando tutte le problematiche che derivarono dal fatto di essere entrato in vigore in un periodo di grandi cambiamenti dal punto di vista della competenza legislativa

¹⁴⁶ Dal punto di vista *normativo*, le principali innovazioni approvate nel corso del 1997 hanno riguardato in particolare: a) il sostegno alla produzione, b) la "debuocratizzazione", c) la tutela del diritto d'autore.

¹⁴⁷ MiBAC, Direzione Generale per il Cinema, *Il sostegno statale alla produzione cinematografica (2005 – 2009)*, allegato la ricerca della DG Cinema sull'intervento dello Stato a favore del Cinema in Italia, www.anica.it

concorrente¹⁴⁸, il decreto Urbani attuava ciò che era contenuto nella legge delega, cioè il sostegno pubblico alla filiera cinematografica doveva seguire modalità tese a razionalizzare e semplificare le procedure. A tal fine si prevedeva, tra l'altro, l'istituzione di un'unica commissione di valutazione, e fu diminuita la discrezionalità nell'ammissione ai finanziamenti attraverso un sistema di *reference*, applicato sia ai produttori che al progetto filmico. Si volle legare il sistema di finanziamento a parametri oggettivi. In tal modo, la commissione vedeva di molto ristretta la propria discrezionalità e con ciò anche la vulnerabilità della stessa a pressioni esterne.

In realtà, il *reference system* non fu visto per nulla in modo positivo, poiché si tendeva a privilegiare le imprese già affermate. In concreto, parallelamente alla tradizionale lettura della sceneggiatura, ciascun progetto era valutato tenendo conto del curriculum del produttore e del cast. Per cui, anche se l'oggettività dei parametri poteva essere considerata una garanzia, si rischiava spesso di incappare in un'estrema e controproducente rigidità, che non giovava né ai film né al mercato, dato che vi sono aspetti del cinema che sfuggono a tale semplificazione¹⁴⁹.

Sotto l'aspetto più propriamente finanziario, si legge in una nota del Ministero: "*Attualmente la percentuale di finanziamento sostenuta dal fondo di garanzia è troppo elevata configurando una tendenza alla deresponsabilizzazione del produttore. Esiste quindi la necessità di semplificare e razionalizzare il finanziamento e la garanzia dei film da parte dello Stato*". A tal proposito, la riforma propone la coincidenza tra finanziamento concesso e finanziamento garantito. La percentuale di finanziamento coperta da garanzia passa dall'80 al 50 per cento per i film di interesse culturale e nazionale; ciò per due esigenze: 1) garantire a ciascun film un'accettabile visibilità; 2) restituire alla figura del produttore, attraverso il 50% dei diritti da commercializzare, le sue peculiari capacità imprenditoriali e ideative. L'erogazione del finanziamento era subordinata all'effettivo reperimento, entro un anno dalla delibera di ammissione, delle risorse necessarie alla copertura del restante costo di produzione del film. L'impegno cui sono chiamati i produttori, di reperire sul mercato la quota restante di finanziamento, costituisce una misura da un lato considerata positivamente, come stimolo al rafforzamento dell'imprenditorialità

¹⁴⁸ Impugnato per contrasto con il riformato Titolo V della Costituzione, che affida alla potestà legislativa concorrente la promozione e organizzazione di attività culturali, il d.lg. 28/2004 è stato oggetto di una articolata pronuncia della Corte Costituzionale, di carattere additivo. Con [sentenza n. 285/2005](#) essa, infatti, sancisce che alcune funzioni statali riguardanti le attività cinematografiche previste dal d.lg. 28/2004 dovevano avvenire "*nel rispetto delle attribuzioni costituzionalmente spettanti alle regioni*" e dunque attraverso i moduli della concertazione. La riforma fu resa, poi, operativa grazie all'emanazione di una serie di decreti attuativi, alcuni dei quali modificati alla luce della sentenza della Corte.

¹⁴⁹ Cfr. B. Corsi, *Con qualche dollaro in meno. Storia economica del cinema italiano*, op. cit.

degli operatori, dall'altro da più parti criticata perché tenderebbe nei fatti a favorire le imprese in grado di coprire i costi vendendo alla grande distribuzione i diritti TV¹⁵⁰.

A queste percentuali facevano eccezione i cortometraggi di interesse culturale. Infatti, per questa categoria di opere era prevista l'erogazione di un mutuo fino al 100% del costo del film. Tali mutui erano assistiti da particolari garanzie, cosa che invece non avveniva per i lungometraggi. Per i film riconosciuti di interesse culturale la mancata restituzione del finanziamento, dopo 3 anni, comportava l'acquisizione, da parte dello Stato, dei diritti di utilizzazione e sfruttamento del film, per la parte del finanziamento non ammortizzata.

3. CONCETTO DI *CULTURA* QUALE DEROGA AL DIVIETO DI AIUTI DI STATO.

Se, da un lato, nel campo della strumentazione tecnologica le tecniche di realizzazione cinematografica sono state caratterizzate da una evoluzione veloce ed accelerata soprattutto negli ultimi anni, altrettanto non possiamo dire dell'evoluzione legislativa che disciplina tale materia. Infatti, dagli anni '20 ad oggi le riforme sono state lente e con una cadenza di quasi un ventennio ogni volta. Naturalmente, le trasformazioni e gli adeguamenti che hanno riguardato l'assetto giuridico generale, sia interno sia comunitario (si pensi all'entrata in vigore della Costituzione e alla riforma del suo Titolo V, all'istituzione della Comunità europea, ai principi contenuti nel Trattato Istitutivo e alle varie riforme intervenute fino ad oggi, ecc.), hanno comportato un necessario adeguamento anche delle normative dettate in materia di attività cinematografica.

Allargando il nostro campo legislativo di riferimento, a questo punto sembra necessario fare riferimento anche alle istituzioni comunitarie, affinché anche per il lettore non esperto della materia giuridico-finanziaria sia di non difficile comprensione il meccanismo delle agevolazioni fiscali introdotte nel nostro ordinamento con la Finanziaria 2008.

Gli organi comunitari hanno da subito mostrato interesse per il settore cinematografico, e ciò si evince da due azioni in particolare: da un lato attraverso la fissazione dei criteri di ammissibilità degli aiuti statali; dall'altro, con il sostegno diretto alla cinematografia europea. L'obiettivo dell'Unione è stato certamente quello di contrastare la forte posizione concorrente della cinematografia americana, sottolineando anche la valenza culturale di

¹⁵⁰ G. Endrici, *Il sostegno pubblico all'attività cinematografica*, in *Rivista di Arti e Diritto* on line, num. 1, 2006, Aedon, Il Mulino

quella europea, considerata importante veicolo di costruzione e rafforzamento dell'identità europea¹⁵¹.

Il concetto di *cultura* formatosi in seno agli studi antropologici e poi in quelli interdisciplinari è penetrato anche nelle normative dell'Unione Europea, dove tale espressione sembra assumere un significato ampio e globale, non limitato a determinate manifestazioni esclusivamente artistiche o scientifiche. Precisamente, è l'art. 151 del Trattato di Amsterdam ad introdurre nelle politiche comunitarie tale concetto. Ora, limitando il discorso a ciò che a noi qui interessa, e cioè le politiche fiscali indirizzate all'industria cinematografica, è d'obbligo fare riferimento alla deroga al divieto di aiuti di Stato¹⁵², sancita dal comma 3, lettera d) dell'art. 107 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea), la quale prevede la compatibilità con il Trattato *“degli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune”*. Dunque, se volessimo porre in modo più semplice il precetto contenuto nella norma, potremmo dire che quando esistono alcuni requisiti, ad esempio culturale, è possibile che l'Unione europea autorizzi gli Stati membri a concedere aiuti di Stato alle imprese, senza che ciò comporti una lesione o alterazione della libera concorrenza nel mercato comune.

L'interessamento delle istituzioni comunitarie al settore cinematografico porta poi all'adozione di una risoluzione del Consiglio (12 febbraio 2001) sugli aiuti nazionali ai settori del cinema e degli audiovisivi, nella quale si sottolinea come detti aiuti costituiscano uno dei mezzi principali per garantire la diversità culturale, e come tale obiettivo giustifichi la natura specifica dei medesimi. Successivamente, la comunicazione della Commissione del 26 settembre 2001¹⁵³ stabilì una serie di criteri¹⁵⁴ che avrebbero dovuto consentire di

¹⁵¹ G. Endrici, *Il sostegno pubblico all'attività cinematografica*, op. cit.

¹⁵² Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (Trattato FUE) prevede che l'azione dell'Unione Europea comporti, tra l'altro, la *“definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno”* (articolo 3, lettera b). Tra le regole di concorrenza vi sono quelle applicabili alle imprese - relative alle intese, all'abuso di posizione dominante ed alle concentrazioni - e quelle relative agli aiuti concessi dagli Stati.

Gli aiuti di Stato possono determinare distorsioni della concorrenza, favorendo determinate imprese o produzioni. Ciò non toglie che possano essere compatibili con il Trattato, se realizzano obiettivi di comune interesse chiaramente definiti e se non falsano la concorrenza in misura contraria al comune interesse. Essi infatti possono consentire la realizzazione di obiettivi comuni (servizi di interesse economico generale, coesione sociale e regionale, occupazione, ricerca e sviluppo, sviluppo sostenibile, promozione della diversità culturale, ecc.) oppure rappresentare il giusto strumento per correggere taluni "fallimenti del mercato".

¹⁵³ N. 534, pubbl. in *Guce* 43 del 16 febbraio 2002.

¹⁵⁴ Tali criteri furono tre: 1) gli aiuti riguardano un *prodotto culturale*, e spetta agli Stati garantire che il contenuto della produzione sovvenzionata sia tale; 2) si ammette la *territorializzazione* in termini di spesa sino ad un massimo dell'80 % dei costi di produzione, così da lasciare il produttore libero di spendere

raggiungere un equilibrio tra gli obiettivi di creazione culturale, lo sviluppo della produzione audiovisiva comunitaria e il rispetto della normativa sugli aiuti di Stato.

Alla comunicazione del 2001 ne seguì un'altra, stavolta presentata dalla stessa al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, in data 16 marzo 2004¹⁵⁵ con cui intendeva garantire certezza giuridica al settore, stabilendo le norme da applicare nei termini stabiliti.

Inoltre, a livello comunitario sono previsti programmi destinati a sostenere il cinema europeo, nel quadro della più ampia politica audiovisiva. Si pensi al programma *Media*, il cui obiettivo è fornire un sostegno finanziario per aumentare la produzione europea di film e programmi televisivi di qualità, nonché per rendere più competitiva internazionalmente l'industria europea¹⁵⁶.

Sul piano del confronto internazionale, è utile ricordare come il meccanismo dell'agevolazione fiscale a favore del cinema sia già stato introdotto ed utilizzato in vari altri Paesi¹⁵⁷ europei (Francia, Regno Unito, Irlanda, Germania, Belgio, Olanda), ed anche in vari importanti Paesi extra-Ue, tra cui Canada, Australia e Sudafrica (Davies e Wistreich 2007). Tale meccanismo ha prodotto in queste nazioni, oltre che interessanti benefici economici in termini di aumento dei volumi produttivi, anche un valore aggiunto per la tutela e la valorizzazione dell'identità culturale nazionale.

Tra i Paesi dell'Unione, la Francia è sicuramente quello che destina il volume di risorse finanziarie a favore del cinema, dell'audiovisivo e del multimediale più elevato in Europa¹⁵⁸. Il bilancio 2008 del Cnc¹⁵⁹ ammonta complessivamente a 528,5 milioni di euro (una cifra più elevata dell'intero Fondo Unico per lo Spettacolo), di cui 266,7 milioni a sostegno delle sole

almeno il 20 % del bilancio del film in altri Stati membri; 3) in linea di massima l'intensità degli aiuti deve essere limitata al **50 % del bilancio di produzione**, onde stimolare le normali iniziative commerciali proprie di un'economia di mercato. Le eccezioni sono generalmente riconducibili alla categoria dei "film difficili e con risorse finanziarie modeste".

¹⁵⁵ Come proposta di raccomandazione del Parlamento europeo e del Consiglio relativa al patrimonio cinematografico e alla competitività delle attività industriali correlate.

¹⁵⁶ I precedenti programmi *Media* hanno riguardato i periodi 1990-1995 e 1996-2000. La generazione attuale va dal 2001 al 2006 ed è suddivisa in due sottoprogrammi *Media plus* e *Media formazione*. La commissione ha proposto di continuare i due sottoprogrammi, con il nome di *media 2007*, per il periodo 2007-2013. V. www.europa.eu.int/pol/av.

¹⁵⁷ Due recenti analisi condotte nel Regno Unito (Uk Film Council, 2005) e in California (California Film Commission and the Los Angeles Economic Development Corporation, 2005) hanno dimostrato i vantaggi economici ed occupazionali derivanti dalla presenza di film a budget elevato sul proprio territorio. Il primo studio, scaricabile dal sito del Film Council, ha dimostrato che l'industria cinematografica britannica nel 2004 ha contribuito per 3,1 miliardi di sterline (4,5 miliardi di euro) al Pil complessivo.

¹⁵⁸ Si veda B. Zambardino, *L'evoluzione del sostegno pubblico alle imprese cinematografiche. Il modello francese diventa realtà?*, TAFTERJOURNAL N. 4 - MAGGIO 2008, www.tafterjournal.it

¹⁵⁹ Autorità pubblica competente in materia, omologa della nostra Direzione Generale del Cinema del Mibac.

attività cinematografiche. Per fornire un dato di raffronto immediato rispetto all'Italia, si consideri che nel nostro Paese gli stanziamenti a valore sui capitoli di spesa del Fondo Unico dello Spettacolo sono stati nel 2006 pari a poco meno di 78 milioni di euro, ovvero meno del 30 % delle risorse francesi. Tale differente peso dei finanziamenti diretti trova un riscontro anche nei principali indicatori del mercato cinematografico ovvero incassi lordi in sala, numero di sale e biglietti staccati. Il merito di questi risultati va attribuito alla capacità, da parte dei francesi, di aver sperimentato forme di sostegno al cinema complementari rispetto a quelle elargite dal Cnc e che si traducono in due strumenti di intervento introdotti nel 2004¹⁶⁰: il Tax Credit ed il Tax Shelter.

Un siffatto sistema di benefici fiscali a favore del cinema è stato introdotto nel nostro ordinamento soltanto recentemente, con la legge n.244 del 2007 (Finanziaria 2008). Soggette ad approvazione della Commissione UE in quanto aiuti di Stato, tali misure prevedono agevolazioni che riguardano il credito d'imposta (Tax credit) alla produzione, alla distribuzione, all'esercizio delle sale cinematografiche e alle industrie tecniche, e la detassazione degli utili (Tax shelter) per le imprese cinematografiche (di produzione e distribuzione) e per le imprese non cinematografiche.

4. LE AGEVOLAZIONI FISCALI ATTUALMENTE IN VIGORE PER IL SETTORE CINEMATOGRAFICO: CREDITI D'IMPOSTA (TAX CREDIT) E DETASSAZIONE DEGLI UTILI (TAX SHELTER).

Dalla panoramica generale affrontata nelle pagine precedenti si può giungere ad una conclusione: che i fondi statali destinati allo spettacolo non riescono a soddisfare completamente il fabbisogno del settore. Nel provvedimento Urbani del 2004 non si prevedono meccanismi di incentivazione al finanziamento privato. Per questo motivo, ci sembra condivisibile la scelta del legislatore italiano di seguire gli esempi di altri ordinamenti europei ed esteri, cioè rivolgersi ad investitori privati per migliorare il mercato culturale cinematografico.

¹⁶⁰ Il dispositivo frutto di una stretta collaborazione tra i rappresentanti dei produttori, il Centro Nazionale di Cinematografia (Cnc) ed il governo, in particolare i servizi del Ministero delle Finanze è stato inserito (altra analogia con l'Italia) all'interno della legge finanziaria francese per il 2004⁸ sancendo per la prima volta l'introduzione di un credito d'imposta specifico a favore dei produttori di cinema. Il suo ammontare è proporzionale alle spese tecniche per il film, a condizione che queste vengano effettuate in Francia, cioè utilizzando industrie francesi e personale residente nel paese, in modo tale da trattenere le riprese in Francia e contribuire allo sviluppo della creazione cinematografica e audiovisiva.

La legge Finanziaria per il 2008¹⁶¹ ha introdotto in Italia due importanti normative fiscali a sostegno dell'industria cinematografica: il *Tax credit* e il *Tax shelter*, disciplinate dai D.M. 7 maggio 2009 e 21 gennaio 2010. Queste misure fiscali si distinguono per essere tra le più innovative approvate in Italia negli ultimi anni e offrono nuove opportunità per le aziende private che intendono utilizzare il cinema come mezzo di sviluppo e promozione per le loro attività.

Nello specifico, il contenuto nella legge Finanziaria del 2008, in parte¹⁶² prorogato fino al 31 dicembre 2013¹⁶³, assegna benefici fiscali sottoforma di credito d'imposta agli investitori esterni¹⁶⁴ ed interni all'industria cinematografica che decidono di investire nella produzione cinematografica.

L'applicazione, in Italia, di una politica fiscale di vantaggio anche ad imprese non appartenenti al settore dello spettacolo può significare l'ingresso di grandi imprese nella cinematografia e, dunque, di ingenti capitali, ricorrendo in minore misura all'intermediazione pubblica ed aumentando la competitività nei mercati internazionali¹⁶⁵.

Il pacchetto di disposizioni normative in materia di agevolazioni fiscali contenuto nell'art. 1 della già citata legge del 24 dicembre 2007, n. 244 prevede due tipologie di misure: il credito di imposta (d'ora in poi anche *tax credit*) e la detassazione degli utili (d'ora in poi anche *tax shelter*).

Il corpo centrale della norma è dedicato al credito d'imposta, la cui disciplina si articola nei commi dal 325 al 337. Sono previste misure rivolte alla produzione e misure specifiche per la distribuzione nonché per l'esercizio. Il *tax shelter* è normato nei commi 338-341¹⁶⁶.

¹⁶¹ Legge 24 dicembre 2007, n.24, Commi 325-343, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007.

¹⁶² La Legge di Stabilità 2012 ha abrogato dal 1 gennaio 2012 il *Tax shelter* e per il *Tax credit*, invece, ha stabilito che le somme stanziate e non utilizzate per questa agevolazione vengono riassegnate al finanziamento del Fondo per le attività cinematografiche (ex art. 12 decreto Urbani), alimentato in via ordinaria dal Fondo unico dello spettacolo (FUS).

¹⁶³ Il DL n. 225/2010, convertito con Legge n. 10/2011, ha previsto la proroga al 31 dicembre 2013 degli incentivi fiscali per il settore cinematografico. Le modalità e le procedure di concessione ed erogazione di tutte le agevolazioni fiscali sono ugualmente rimaste regolate dai Decreti di attuazione a suo tempo emanati, integrati dalle indicazioni interpretative fornite dal MiBAC e tenute presenti le vigenti disposizioni in vigore dal 2012 con la Legge di stabilità.

¹⁶⁴ Il *Tax Credit Esterno* offre la possibilità di compensare debiti fiscali (IRES, IRPEF, IRAP, IVA, contributi previdenziali e assicurativi) direttamente all'interno del modello F24, grazie ad una serie di codici tributo assegnati dall'Agenzia delle Entrate e non è soggetto a scadenza. Questo beneficio fiscale è fruibile dalle opere filmiche di nazionalità italiana che abbiano superato il test di eleggibilità culturale espresso nel d.m. 7 maggio 2009.

¹⁶⁵ A.M. Bagnasco, "Analisi economica della nuova legge sul cinema", 2004

¹⁶⁶ Agevolazione fiscale sperimentale abrogata dalla Legge di stabilità 2012 (L. n. 183 del 2011).

Ma prima di passare all'esame degli aspetti più tecnici della disciplina, in questa sede sembra opportuno, per chi si avvicina per la prima volta a tali argomenti, anche definire in via generale il campo d'azione in cui ci stiamo muovendo. Abbiamo detto che le misure in oggetto rientrano nel settore delle agevolazioni fiscali. Ebbene, si tratta, più semplicemente, di benefici di natura tributaria che si realizzano attraverso trattamenti di favore, o meglio preferenziali, accordati in determinati casi e che si concretizzano, generalmente, nell'applicazione di un'aliquota ridotta oppure nella concessione di crediti d'imposta, deduzioni dall'imponibile, detrazioni d'imposta o esenzioni. Più semplicemente si tratta di una sorta di "sconto" sulle imposte da pagare.

Nello specifico, i benefici fiscali per il cinema, oggetto di questo studio, consistono o in un credito d'imposta che il contribuente può far valere in sede di regolazione, periodica, dei propri rapporti tributari (che sono tipicamente a debito e, quindi, in grado di compensare il credito d'imposta concesso) ovvero mediante una deduzione "amplificata" di particolari tipologie di spese, come ad esempio gli investimenti. In quest'ultimo caso il contribuente è autorizzato a ridurre il proprio reddito imponibile di un importo correlato alla spesa che il fisco intende incoraggiare (riduzione delle imposte sul reddito prodotto)¹⁶⁷. L'oggetto del beneficio sono prodotti cinematografici di nazionalità italiana (anche se realizzati in regime di co-produzione estera).

Nella categoria dei beneficiari, oltre ai produttori del settore, rientrano anche investitori esterni: persone giuridiche soggette a IRES o persone fisiche titolari di reddito d'impresa, così come previsto all'art. 73 del T.U.I.R. del 22/12/1986 n. 917, e successive modifiche. Il credito d'imposta "esterno" è riconosciuto dunque ai soggetti estranei alla "filiera", che possono essere incentivati ad investire nel cinema contribuendo all'aumento dei volumi produttivi ed al rafforzamento del sistema industriale cinematografico.

Di seguito vengono analizzate le singole forme di beneficio fiscale, ma è necessaria una importante precisazione dovuta all'entrata in vigore della Legge n. 183/2011 (Legge di stabilità 2012), con particolare riferimento all'art.24, comma 1.

Una soltanto delle due forme di agevolazione di cui si è parlato fin ora (*Tax credit*) è stata prorogata fino al 31 dicembre 2013, ma a condizione che le somme stanziare e non utilizzate per essa vengano riassegnate al finanziamento del Fondo per le attività cinematografiche (ex art. 12 decreto Urbani), alimentato in via ordinaria dal Fondo unico dello spettacolo (FUS).

Con riferimento, invece, al *Tax shelter*, il legislatore ha deciso di abrogare tale tipo di beneficio a causa del suo scarso utilizzo da parte delle imprese interessate.

¹⁶⁷ G. M. Committeri – M. La Torre, *Agevolazioni fiscali per il Cinema. Studio in materia di credito d'imposta per l'industria cinematografica italiana*, in I Quaderni dell'ANICA, n. 2, www.anica.it

- [Tax credit interno](#)

Il credito di imposta riferito ai produttori può essere chiesto dalle imprese di produzione cinematografica ed è pari al 15% del costo complessivo di produzione, fino all'ammontare massimo di 3.500.000 di euro per periodo d'imposta. In caso di produzioni associate, il credito di imposta spetta a ciascun produttore associato, in relazione alle spese di produzione direttamente sostenute e in proporzione alla quota di effettiva partecipazione; nel caso di produzioni con contratti di appalto, il credito di imposta spetta sia al produttore esecutivo, che al produttore appaltante, in relazione alle spese di produzione da ciascuno sostenute.

I sono beneficiari del credito d'imposta:

- Film di nazionalità italiana (art.5 decreto legislativo n. 28 del 2004 e decreto 7.5.2009 "tax credit produttori");
- Film riconosciuti di interesse culturale dalla Commissione per la cinematografia (art. 7 decreto Urbani e decreto 7.5.2009). Nell'ambito di questi ultimi, la Commissione per la cinematografia può attribuire l'ulteriore qualifica di "film difficile", ai fini di un maggior livello della soglia di aiuti pubblici e quindi anche dell'entità del beneficio fiscale.

Per accedere alle agevolazioni fiscali, le imprese di produzione inviano istanza alla Direzione Generale per il Cinema per il riconoscimento dell'eleggibilità culturale dei film prodotti. I film in oggetto sono sottoposti a un test di eleggibilità che ne assicura la matrice culturale italiana o europea (Tabella A del Decreto 7 maggio 2009). Viene effettuata una specifica istruttoria tecnica, ricorrendo se necessario al parere della Commissione per la cinematografia. Il film ottiene automaticamente l'eleggibilità culturale se, trascorso un mese dalla domanda, non interviene un provvedimento di diniego da parte dell'ente.

Per evitare il riconoscimento dell'aiuto a soggetti diversi da quelli che il Legislatore ha ritenuto di dover sostenere, sono state previste una serie di cause che portano alla revoca del contributo:

- ✓ mancato riconoscimento in via definitiva del requisito della nazionalità;
- ✓ subentro di altra impresa di produzione;
- ✓ violazione del vincolo di territorializzazione¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Il vincolo di territorializzazione in Italia (art.2, comma 7, del decreto "tax credit produttori") prevede che debba essere obbligatoriamente speso sul territorio nazionale un importo pari ad almeno l'80% dell'entità del beneficio fiscale.

- [Tax credit produzione esecutiva film stranieri](#)

Questo credito di imposta è riconosciuto nel caso di realizzazione sul territorio italiano di film o parti di film «stranieri», ovvero non riconosciuti di nazionalità italiana, su commissione di produzioni estere, con valorizzazione del territorio stesso ed evitando ambientazioni artificiali. In questo caso possono beneficiare del credito di imposta le imprese di produzione esecutiva e le industrie tecniche quando:

- è pari al 25% del costo di produzione della singola opera;
- è riconosciuto per le spese di produzione, effettuate sul territorio italiano, che non eccedano il 60% del budget complessivo;
- al massimo può essere, per ciascun film, pari a 5 milioni di euro;
- non è cumulabile con il credito di imposta «produzione film nazionali».

Anche per tali film è previsto il test di eleggibilità per appurare la matrice culturale italiana o europea (Tabella C del Decreto 7 maggio 2009). Per accedere a questa agevolazione fiscale, i soggetti interessati devono inviare o consegnare la richiesta alla Direzione Generale per il Cinema, compilando l'apposita modulistica reperibile sul sito del Ministero per i beni e le attività culturali¹⁶⁹.

- [Tax shelter - Detassazione degli utili](#)

L'istituto del *tax shelter* permette la detassazione degli utili di impresa con la possibilità di beneficiare di uno scudo fiscale per la parte di utili investiti nella produzione e nella distribuzione cinematografica. Di tale agevolazione, non cumulabile con il *tax credit* in riferimento alla medesima opera filmica, possono beneficiare le imprese di produzione cinematografica (Decreto 7 maggio 2009 *tax shelter* produttori) soltanto fino al 31 dicembre 2011. Ciò in seguito al fatto che soltanto poche imprese hanno utilizzato il *tax shelter* dal momento in cui l'agevolazione sperimentale è stata istituita fino all'emanazione della legge n. 183 del 2011¹⁷⁰ (Legge di stabilità 2012), che ha dettato importanti modifiche alla normativa

¹⁶⁹ Come chiarito con la Nota n. 4.298 dell'11 marzo 2011 del Ministero per i beni e le attività Culturali ai fini delle disposizioni in materia di *tax credit*, il calcolo dell'«intensità di aiuto» nel caso di coproduzioni deve essere riferito esclusivamente alla quota del coproduttore nazionale.

¹⁷⁰ Legge 12 novembre 2011, n. 183 (**Legge di stabilità 2012**, ex legge finanziaria) approvata in via definitiva dal Parlamento il 12 novembre 2011 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale 14 novembre 2011, n.

in tema di politica fiscale e attività cinematografica. Infatti, come si legge nell'ultima parte dell'art. 24, comma 1: "...All'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, i commi da 338 a 343 sono abrogati?". Ciò significa che dall'entrata in vigore della legge, cioè dal 1° gennaio 2012, i commi della precedente Legge Finanziaria che aveva introdotto e disciplinavano il beneficio fiscale non avranno più validità. Ma vediamo ugualmente cosa prevedeva la normativa ora abrogata.

Il beneficio era richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio cui si riferivano gli utili accantonati e spettava a condizione che il nulla osta di proiezione in pubblico (cosiddetto *visto censura*) del film oggetto dell'istanza di *tax shelter*, fosse stato richiesto entro 18 mesi dalla data di approvazione del bilancio cui si riferivano gli utili investiti.

Per accedere alle agevolazioni fiscali i soggetti interessati dovevano inviare o consegnare la richiesta alla Direzione Generale per il Cinema, compilando l'apposita modulistica reperibile sul sito del Ministero per i beni e le attività culturali.

- [Tax credit digitale](#)

Gli esercenti di sale cinematografiche possono beneficiare di un credito d'imposta pari al 30% delle spese complessivamente sostenute per:

- acquisto di apparecchi di proiezione e riproduzione digitale;
- acquisto di impianti e apparecchi per la ricezione del segnale;
- formazione del personale;
- ristrutturazione e conformazione delle cabine di proiezione e degli impianti.

265, in vigore dal 1° gennaio 2012. Nello specifico si veda: Art. 24 - Disposizioni per lo sviluppo del settore dei beni e delle attività culturali:

comma 1 - *Le somme corrispondenti all'eventuale minor utilizzo degli stanziamenti previsti dall'articolo 1, commi da 325 a 337, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, così come rifinanziati dall'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 31 marzo 2011, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2011, n. 75, per la copertura degli oneri relativi alla proroga delle agevolazioni fiscali per le attività cinematografiche di cui alla legge 24 dicembre 2007, n. 244, individuate con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali e del Ministro dell'economia e delle finanze, sono annualmente riassegnate, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, allo stato di previsione del Ministero per i beni e le attività culturali, per essere destinate al rifinanziamento del Fondo di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 28, e successive modificazioni. Il riparto di dette risorse tra le finalità di cui al citato decreto legislativo n. 28 del 2004 e' disposto con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali. Il Ministro dell'economia e delle finanze e' autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio. All'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, i commi da 338 a 343 sono abrogati.*

(...)

Alla luce della proroga, con riguardo alle richieste effettuate a partire dal 1° gennaio 2011, il beneficio è concedibile purché l'esercente si impegni con apposita dichiarazione a garantire il termine dei lavori di digitalizzazione entro il 31 dicembre 2011 (Nota 11 marzo 2011 del Ministero per i beni e le attività culturali, che rettifica la Nota del 19 gennaio 2011).

Come specificato dalla Nota 11 marzo 2011, su questa agevolazione, la Commissione europea ha «sospeso» a suo tempo, la procedura di autorizzazione, cosicché il Ministero ha potuto adottare il DM 21 gennaio 2010 soltanto nella soglia *de minimis* di aiuti, sotto la quale non vi è necessità di autorizzazione comunitaria. Per chiarezza, il Ministero ha voluto specificare che per le richieste di beneficio effettuate a partire dal 1° gennaio 2011, tale soglia è pari a 200.000 euro, non agendo più quella di 500.000 euro, valevole unicamente per le richieste effettuate entro il 31 dicembre 2010 (Nota n. 1114 del 19 gennaio 2011).

Per beneficiare di questa agevolazione, si doveva effettuare specifica richiesta alla Direzione Generale per il Cinema allegando la documentazione relativa alle spese per la digitalizzazione. Così, effettuata l'istruttoria tecnica da parte dell'ufficio competente, la Direzione Generale adottava il provvedimento di riconoscimento dell'agevolazione.

5. CONCLUSIONI

Alla fine di questo studio sulla fiscalità e il cinema, sono opportune alcune riflessioni riguardo gli aspetti macroeconomici delle agevolazioni introdotte (in via temporanea) nel nostro ordinamento. Ma prima bisogna ricordare alcuni passaggi che hanno caratterizzato il nostro discorso.

Fin quasi dagli albori il cinema è stato considerato dal legislatore non soltanto un patrimonio culturale, espressione della nostra civiltà, ma soprattutto come industria cinematografica e, quindi, strumento di propaganda prima, elemento di un mercato economico poi. In entrambi i casi, il legislatore italiano ha cercato di disciplinare una materia ibrida e mutevole con il passare del tempo, ma soprattutto finanziarla creando fondi *ad hoc* e strumenti economici di supporto diretto alle sue attività. Purtroppo, tali politiche economiche non si dimostrarono particolarmente vantaggiose né per lo Stato che le aveva messe in pratica né per il cinema, forse anche per la particolarità del settore in esame, poco incline ad essere soggetto a regole rigide o scientifiche.

Per questo motivo, aprire le porte di questo mercato ad investitori esterni (quindi imprenditori diversi, che non avessero legami con la filiera cinematografica) è stata certamente una scelta adeguata, soprattutto perché non si è fatto altro che seguire esempi molto positivi già esistenti in Europa e oltre oceano. Dunque, tenuto conto anche dei criteri

imposti dall'Unione europea in relazione agli aiuti di Stato, il legislatore ha introdotto queste forme di agevolazioni fiscali dedicate specificamente al cinema, inteso come prodotto di interesse culturale.

Ma, ed ecco la riflessione che bisogna fare, tali strumenti di politica fiscale sono rispondenti anche ad esigenze e regole macroeconomiche? Cioè, al legislatore corre l'obbligo di progettare opportunamente uno schema di aiuti contestualizzato rispetto al settore che è chiamato a beneficiarne e che riesca, da un lato, a realizzare la praticabilità della misura, dall'altro che non abbia un impatto negativo sull'erario dello Stato a seguito del mancato gettito fiscale che ne deriva.

Sembra fondamentale, dunque, l'equilibrio dei conti pubblici con la necessità di raggiungere una soglia minima di beneficio in grado di impattare significativamente sul settore. C'è bisogno che le agevolazioni introdotte non generino pratiche distorsive tra gli operatori e che non producano *condotte lesive della concorrenza* né facilitino il determinarsi o il consolidarsi di posizioni dominanti, in ambito nazionale così come in ambito europeo.

La risposta a queste domande è presto data. Il rispetto di un *principio di sostenibilità erariale* del beneficio concesso è alla base della effettiva praticabilità della disposizione. Nello specifico, la *ratio* dell'eccezione culturale diviene scarsamente rilevante: l'impegno dello Stato a favore di un riequilibrio tra ciò che un cittadino mette a disposizione con i propri adempimenti fiscali e ciò di cui ritorna in possesso attraverso la fruizione di eventi e prodotti culturali si scontra con il principio della copertura della manovra. In altri termini, l'eccezione culturale, pur giustificando lo spirito dell'agevolazione, non ne assicura la praticabilità contabile. Il mancato gettito derivante dai benefici fiscali concessi deve trovare specifica copertura nel bilancio dello Stato. Tale copertura deve rispettare il principio di cassa, non potendo, dunque, tenersi in considerazione gli effetti positivi che potrebbero derivare da un aumento più che proporzionale delle entrate fiscali generate dagli effetti indotti e indiretti dei benefici stessi.

Nel cinema tale aspetto assume un notevole rilievo; più volte, infatti, è stato dimostrato, anche per l'Italia, che un aumento delle produzioni cinematografiche genera un moltiplicatore di reddito che oscilla in una forchetta compresa in un valore tra 3 e 4. Ciò significa che per ogni euro speso per la produzione di un film viene generato un reddito indotto di 3 o 4 euro: la moltiplicazione del reddito, dunque, porterebbe maggiori entrate fiscali sufficienti a più che compensare il mancato gettito derivante dai benefici introdotti per stimolare la produzione iniziale.

BIBLIOGRAFIA

- Baechelin, *Il cinema come industria*, Feltrinelli Editore, 1958
- Bagnasco, *Analisi economica della nuova legge sul cinema*, 2004
- Caves, *L'industria della creatività*, ETAS, 2001
- Celata, Caruso, *Cinema: industria e marketing*, Guerini e Associati, 2003
- Committeri, La Torre, *Agevolazioni fiscali per il Cinema. Studio in materia di credito d'imposta per l'industria cinematografica italiana*, in I Quaderni dell'ANICA, n. 2, www.anica.it
- Corsi, *Con qualche dollaro in meno. Storia economica del cinema italiano*, 2001
- Endrici, *Il sostegno pubblico all'attività cinematografica*, in Rivista di Arti e Diritto on line, Aedon, Il Mulino, num. 1, 2006
- Favilli, *Lo Stato e il cinema*, 1961
- [Foà, Santagata, *Eccezione culturale e diversità culturale. Il potere culturale delle organizzazioni centralizzate e decentralizzate*](#), in *Aedon* 2/2004
- Formuso, *Il sostegno alla produzione cinematografica: finanziamenti statali e risorse aggiuntive*, in diritto.it, 2005
- Fragola, *La legislazione italiana sulla cinematografia*, 1982.
- MiBAC, Direzione Generale per il Cinema, *Il sostegno statale alla produzione cinematografica(2005 – 2009), allegato la ricerca della DG Cinema sull'intervento dello Stato a favore del Cinema in Italia*, www.anica.it
- Ottavi, *Il finanziamento della produzione cinematografica*, Corsi Editore, 1959
- Pedde, *Coproduzioni europee: funzionano così*, in Rivista del cinematografo e delle comunicazioni sociali, febbraio 1994.
- Perretti, Negro, *Economia del cinema*, Etas Libri 2003

- Profita, “Risorse per il cinema”, GULLIVER, febbraio 2003
- Salvemini, *Il cinema impresa possibile. La sfida del cambiamento per il cinema italiano*, EGEA
- Zambardino, *L'evoluzione del sostegno pubblico alle imprese cinematografiche. Il modello francese diventa realtà?*, TAFTERJOURNAL n. 4, maggio 2008, www.tafterjournal.it

Il risarcimento del “danno da ritardo” dell’Amministrazione finanziaria

di Paola Scotto di Santolo

Abstract

In recent years there have been many regulatory actions and court decisions aimed at protecting the citizens damaged by the delay with which the public administration fulfills its obligations. In the area of tax the taxpayer may suffer damages, if the financial administration lates in making the payment of a refund, the registration of an act, the issuance of a certificate (income, land, etc.), the annulment in self-defense of an act illegitimate, etc..

The purpose of this work is to analyze the requirement of compensation for so-called "delay damages" by the public administration in general and by financial administration in particular, especially in light of recent jurisprudence.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L’evoluzione normativa e giurisprudenziale del “danno da ritardo”- 3. Il “danno da ritardo” subito dal contribuente - 4. Giudice competente in materia di risarcimento del danno – 5. Conclusioni

1. Introduzione

A partire dagli anni novanta il legislatore ha effettuato una serie di riforme finalizzate a razionalizzare e semplificare la pubblica amministrazione nell’ottica di migliorare l’efficienza, la tempestività e l’economicità dell’azione amministrativa. L’obiettivo fondamentale è stato quello di migliorare il rapporto tra cittadino e amministrazione, favorendo una continua e costruttiva dialettica, allo scopo anche di evitare inutili e costosi contenziosi.

In questo contesto è stata emanata la legge 241 del 1990 recante “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”, poi novellata nel 2005 con le leggi n.15 e n.80 e nel 2009 con la legge 69.

La riforma del 2009, in particolare, ha avuto il merito di responsabilizzare maggiormente la pubblica amministrazione nello svolgimento delle attività ad essa affidate. La legge n.

69/2009, infatti, ha introdotto, tra l'altro, nella legge 241/90 l'art. 2 bis rubricato "Conseguenze per il ritardo dell'amministrazione nella conclusione del procedimento", prevedendo una specifica responsabilità per l'inosservanza del termine per la conclusione del procedimento amministrativo. Il legislatore fa dunque un ulteriore passo in avanti per tutelare il cittadino danneggiato dal ritardo con cui la P.A. adempie ai suoi doveri.

In ambito tributario il contribuente può subire un danno, patrimoniale e non, se l'amministrazione finanziaria tarda nell'effettuare degli adempimenti come l'erogazione di un rimborso, la registrazione di un atto, il rilascio di un certificato (reddituale, catastale, ecc.), l'annullamento in autotutela di un atto illegittimo, ecc.

Lo scopo del presente lavoro è quello di analizzare l'obbligo di risarcimento del così detto "danno da ritardo" da parte della pubblica amministrazione in generale e dell'amministrazione finanziaria in particolare, soprattutto alla luce di recenti interventi giurisprudenziali.

2. L'evoluzione normativa e giurisprudenziale del "danno da ritardo"

Il procedimento amministrativo può essere attivato su iniziativa di parte (tramite istanze, denunce, richieste, ricorsi, ecc) o su iniziativa d'ufficio. In entrambi i casi la legge 241/90 prevede l'obbligo di conclusione del procedimento mediante l'adozione di un provvedimento finale espresso.¹⁷¹ Tale obbligo di adozione di un provvedimento espresso deve essere adempiuto entro un determinato periodo di tempo in modo da assicurare un margine di certezza a tutti coloro che entrano in contatto con una pubblica amministrazione. Pertanto l'art. 2 disciplina anche i termini per la conclusione del procedimento. E' previsto un termine generale di 30 giorni e termini più lunghi in alcuni determinati casi ¹⁷² e previo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

¹⁷¹ Per un approfondimento sul procedimento amministrativo si veda : CLARICH, "Termine del procedimento e potere amministrativo".

¹⁷² I casi in cui sono previsti termini più lunghi sono disciplinati dalla legge 241/90 all'art. 2, commi 3 e 4, che dispone: "Con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, adottati ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta dei Ministri competenti e di concerto con i Ministri per la pubblica amministrazione e l'innovazione e per la semplificazione normativa, sono individuati i termini non superiori a novanta giorni entro i quali devono concludersi i procedimenti di competenza delle amministrazioni statali. Gli enti pubblici nazionali stabiliscono, secondo i propri ordinamenti, i termini non superiori a novanta giorni entro i quali devono concludersi i procedimenti di propria competenza. Nei casi in cui, tenendo conto della sostenibilità dei tempi sotto il profilo dell'organizzazione amministrativa, della natura degli interessi pubblici tutelati e della particolare complessità del procedimento, sono indispensabili termini superiori a novanta giorni per la conclusione dei procedimenti di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali, i decreti di cui al comma 3 sono adottati su proposta anche dei Ministri per la pubblica amministrazione e l'innovazione e per la semplificazione normativa e previa deliberazione del

In realtà, nel caso in cui a fronte di un'istanza del cittadino e nonostante il dovere di provvedere entro determinati termini, la pubblica amministrazione rimanga inerte, la legge 241/90 già aveva previsto, prima dell'introduzione normativa del 2009, uno strumento processuale di tutela, consentendo il ricorso giurisdizionale contro il silenzio della pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 21 bis della legge 1034/1971. In questo modo il cittadino può ottenere la nomina di un commissario ad acta per giungere in tempi rapidi all'adozione dell'atto da parte dell'amministrazione.

Inoltre, già dodici anni prima della norma sul "danno da ritardo", con la legge n. 59 del 15 marzo 1997 il legislatore aveva delegato l'esecutivo a prevedere "per i casi di mancato rispetto del termine del procedimento, di mancata o ritardata adozione del provvedimento, di ritardato o incompleto assolvimento degli obblighi e delle prestazioni da parte della pubblica amministrazione, forme di indennizzo automatico e forfetario a favore dei soggetti richiedenti il provvedimento". La delega, tuttavia, è rimasta inattuata.

Si è molto discusso, sia in giurisprudenza che in dottrina, se il cittadino sia danneggiato solo nel caso in cui il provvedimento adottato con ritardo sia a lui favorevole oppure anche nel caso in cui la pubblica amministrazione abbia emesso in ritardo un provvedimento sfavorevole.

Secondo la prevalente giurisprudenza¹⁷³, ante riforma del 2009, il privato doveva essere risarcito solo nel caso in cui la p.a. avesse adottato in ritardo un provvedimento favorevole.

Di diverso orientamento il Consiglio di Stato nel 2005¹⁷⁴ che aveva affermato: "L'affidamento del privato alla certezza dei tempi dell'azione amministrativa sembra essere interesse meritevole di tutela in se considerato". Il tempo viene considerato come bene della vita e, quindi, occorre tutelare "l'interesse del privato a vedere definita con certezza la propria posizione in relazione ad un'istanza rivolta all'amministrazione". Pertanto il cittadino è danneggiato anche nel caso in cui la pubblica amministrazione adotti con ritardo un provvedimento a lui sfavorevole perché ciò che occorre tutelare è il rispetto dei tempi certi del procedimento.¹⁷⁵

Consiglio dei ministri. I termini ivi previsti non possono comunque superare i centottanta giorni, con la sola esclusione dei procedimenti di acquisto della cittadinanza italiana e di quelli riguardanti l'immigrazione."

¹⁷³ Si veda : Corte di Cassazione, n. 500/1999; Consiglio di Stato – n. 248/2008

¹⁷⁴ Consiglio di Stato, ord. , 7 marzo 2005 - n. 875

¹⁷⁵ Tra i principali sostenitore di questo orientamento F. CARINGELLA – *Manuale di diritto amministrativo*.

La questione è oggi superata dalla legge n. 69/2009 che ha introdotto nella legge n. 241/90 l'art. 2 bis (Conseguenze per il ritardo dell'amministrazione nella conclusione del procedimento) che così dispone: "Le pubbliche amministrazioni e i soggetti di cui all'art. 1, comma 1-ter, sono tenuti al risarcimento del danno ingiusto cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento."

Quindi la previsione normativa si applica sia alle pubbliche amministrazioni sia ai soggetti di cui all'art. 1, comma 1 ter, ossia ai privati preposti all'esercizio dell'attività amministrativa.

Inoltre, ai sensi dell'art. 30, comma 4, del Codice del processo Amministrativo, l'azione di risarcimento può essere esercitata innanzi al giudice amministrativo entro il termine decadenziale di 120 giorni che non inizia a decorrere fino a che perdura l'inadempimento. L'azione non può più essere esercitata decorso un anno dalla scadenza entro cui l'amministrazione avrebbe dovuto adempiere.

La portata innovativa dell'art. 2 bis è stata quella di prevedere una responsabilità della pubblica amministrazione per l'inosservanza dolosa o colposa del termine previsto per la conclusione del procedimento ed un obbligo al risarcimento dei danni cagionati.

Il danno subito dal privato deriva dal mancato rispetto dei termini previsti dalla legge per lo svolgimento dell'azione amministrativa, indipendentemente dal contenuto dell'atto. Infatti sia nel caso in cui si tratti di un atto favorevole, sia che si tratti di un atto sfavorevole al cittadino, questi ha subito un danno derivante dal ritardo con il quale l'amministrazione lo ha emesso. Infatti come ha osservato autorevole dottrina:¹⁷⁶ " Il bene protetto dalla norma è il rispetto dei termini certi del provvedimento al fine di salvaguardare la progettualità del privato e la determinazione dell'assetto di interessi dallo stesso preordinato in relazione ai tempi del procedimento. Il danno risentito dal privato è ingiusto perché la p.a. non ha rispettato i termini determinati dall'ordinamento per la legalità del suo agire amministrativo".

L'interesse protetto dalla norma è l'affidamento del privato alla certezza dei tempi¹⁷⁷ per l'emanazione dell'atto. Il danno risarcibile non deriva dalla mancata emanazione dell'atto (che può essere anche sfavorevole) ma è quello che ha subito il cittadino a causa della situazione di incertezza dovuta all'inerzia della p.a.

Allo scopo di favorire il rispetto dei termini per la conclusione del procedimento amministrativo, il legislatore del 2009 ha attribuito un ruolo centrale ai dirigenti pubblici, responsabilizzandoli maggiormente nello svolgimento dell'attività amministrativa. Pertanto la

¹⁷⁶P.M. ZERMAN "Il risarcimento del danno da ritardo: l'art. 2 bis della legge n.241/90 introdotto dalla legge n.69/2009".

¹⁷⁷ Si veda Consiglio di Stato, ord., n. 875/2005 di remissione all'adunanza plenaria.

mancata emanazione di un provvedimento nei termini costituisce elemento di valutazione della responsabilità dirigenziale ed il rispetto dei termini per la conclusione dei procedimenti viene considerato al fine della corresponsione della retribuzione di risultato.¹⁷⁸ Nel disegno del legislatore, dunque, il rispetto dei termini diventa elemento di valutazione dei dirigenti sia in senso premiale, sia in senso sanzionatorio, ai fini della corresponsione della retribuzione di risultato.

3. Il “danno da ritardo” subito dal contribuente.

In ambito tributario il contribuente può subire un danno, patrimoniale e non, se l'amministrazione finanziaria tarda nell'effettuare degli adempimenti come l'erogazione di un rimborso, la registrazione di un atto, il rilascio di un certificato (reddituale, catastale, ecc.), l'annullamento di un atto impositivo illegittimo, ecc.

In questi casi, infatti, il contribuente può subire un danno consistente, ad esempio, nel costo che viene sostenuto per il consulente che si occupa di verificare lo stato della pratica e di sollecitarne la lavorazione. Oppure nel caso di ritardo nell'erogazione di un rimborso, il contribuente, soprattutto nel caso in cui si tratti di una persona giuridica, potrebbe subire danni connessi alla mancanza di liquidità, danni all'immagine del contribuente che potrebbe non essere in grado di assolvere ai propri impegni finanziari, o magari danni economici consistenti nel costo da sostenere per chiedere un prestito bancario. Alcune banche concedono un finanziamento ai contribuenti titolari di un credito IVA, previa presentazione di idonea documentazione giustificatrice del credito. Un servizio che si rivela utile per le imprese, ma non certo privo di costi.

Queste sono solo alcune ipotesi in cui il contribuente può subire un danno in seguito al ritardo dell'amministrazione finanziaria.

E' evidente che in tutti questi casi deve potersi esercitare l'azione di risarcimento del danno subito dal contribuente a causa del ritardo con cui l'amministrazione finanziaria ha adempiuto ai suoi doveri.

Fino agli anni novanta sono state pochissime le sentenze relative alle responsabilità dell'Amministrazione Finanziaria. Infatti si riteneva che una volta che l'amministrazione avesse, ad esempio, erogato un rimborso oppure annullato un atto illegittimo in autotutela, il contribuente potesse considerarsi soddisfatto e non si riteneva ci potessero essere ulteriori danni suscettibili di risarcimento.¹⁷⁹ Questa impostazione è stata successivamente superata

¹⁷⁸ Art.2, comma 9, della legge n.241/90, come sostituito dalla legge 69/2009 e art. 7, comma 2, legge 69/2009

¹⁷⁹ Si veda In tal senso F. TESAURO, “In tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari”, in “Boll. trib.”,1984.

dalla dottrina¹⁸⁰, anche con il conforto della giurisprudenza, che ha affermato in più di un'occasione il principio di responsabilità dell'amministrazione finanziaria.¹⁸¹

In particolare è molto rilevante la sentenza n. 698 del 19 gennaio 2010 con la quale la Corte di Cassazione ha riconosciuto il diritto del contribuente al risarcimento dei danni "per avere l'ufficio finanziario colpevolmente ritardato l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo illegittimo". La Corte ha affermato che ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato al punto da costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere in questo modo l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. è innegabile.

Stesso tenore anche nella recentissima sentenza n. 5120 del 3 marzo 2011 con la quale la suprema Corte ha condannato l'Agenzia delle Entrate al risarcimento dei danni provocati per ritardato annullamento di avvisi di accertamento illegittimi. La Cassazione ha ricordato che, "come pacifico nella giurisprudenza di questa Corte - tra le altre, Cass. nn.1191/2003; 7531/2009; S.U. 26108/2007 - l'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato nell'art. 2043 del codice civile, per cui è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato da parte della stessa pubblica amministrazione, un comportamento doloso o colposo che, in violazione di tale norma e tale principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, di cui all'art. 97 della costituzione, la pubblica amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale".

Il comportamento tardivo dell'Amministrazione finanziaria ha causato un danno al contribuente che deve essere risarcito.

4. *Giudice competente in materia di risarcimento del danno*

¹⁸⁰ Si veda C. GIOÈ, "Profili di responsabilità civile dell'amministrazione Finanziaria", Padova, 2007 - G. BOLETTI, "Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziari", in "Riv. dir. trib.", 2003 - F. PEDDIS, "La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per omesso o ritardato rimborso".

¹⁸¹ Cruciale è stata la sentenza della Corte di Cassazione Sezioni Unite n. 722/99 per l'esplicito riconoscimento dell'applicabilità della clausola generale dell'art 2043 del codice civile ("Qualunque fatto doloso o colposo che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno") anche alla materia fiscale.

Da alcuni anni è ormai pacifico che l'attività illegittima dell'amministrazione determina la sua responsabilità civile e l'obbligo al risarcimento del danno.

La questione relativa al giudice competente in materia di risarcimento del danno cagionato dall'amministrazione finanziaria è stata oggetto di un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

La Corte di Cassazione è stata a lungo orientata a riconoscere che la competenza sulle richieste di risarcimento danni per tutti i comportamenti illeciti (e quindi anche nel caso di inerzia) dell'amministrazione finanziaria o di altri enti impositori spetta all'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo tale controversia rientrare in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹⁸², attributive della giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, e considerato il divieto di istituzione di giudici speciali previsto dalla costituzione. La previsione normativa secondo la quale rientrano nella competenza del giudice tributario anche gli "altri accessori" non è di per se sufficiente ad affermare la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie sul risarcimento del danno cagionato al contribuente da un comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria.

Negli ultimi anni l'orientamento della dottrina e della giurisprudenza sta cambiando.

Autorevole dottrina¹⁸³ ha osservato che ai fini dell'attribuzione della materia risarcitoria alle commissioni tributarie è necessario che vi sia un collegamento tra un atto tributario e la richiesta di risarcimento poiché il danno sia patrimoniale che non patrimoniale subito dal contribuente è una diretta conseguenza del provvedimento impugnato. Anche la

¹⁸² L'art. 2 del D.Lgs n. 546/1992 dispone: "Oggetto della giurisdizione tributaria: Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrime e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

¹⁸³ Per un approfondimento sul dibattito dottrinario e giurisprudenziale in merito alla competenza delle commissioni tributarie sulle richieste di risarcimento dei danni cagionati al contribuente da comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria si veda di Domenico CHINDEMI "Il processo e le prove del contenzioso tributario" – Maggioli – 2009; e "La Commissione tributaria risarcisce il danno morale al contribuente - Commissione Tributaria Regionale Bari, sentenza 18.12.2009" - pubblicato su Altalex 16 settembre 2010.

giurisprudenza in diversi casi ha affermato la competenza delle commissioni tributarie in materia di risarcimento dei danni connessi ad un comportamento illecito dell'amministrazione.¹⁸⁴

Di recente un'importante sentenza della Corte di Cassazione¹⁸⁵ a sezioni unite, ha fatto chiarezza sulla materia. Con la sentenza n. 14499 del 16 giugno 2010, la Suprema Corte ha affermato che il contribuente danneggiato dai ritardi dell'amministrazione finanziaria può rivolgersi alla Commissione Tributaria per chiedere l'accertamento delle responsabilità ed il risarcimento dei danni. La Corte ha sancito la giurisdizione della Commissione Tributaria Provinciale in una causa promossa da un avvocato che chiedeva il risarcimento del danno per i ritardati rimborsi dell'amministrazione finanziaria. Nella motivazione della sentenza viene richiamato il principio secondo cui: "in base alla concentrazione della tutela, le commissioni tributarie possono riconoscere al contribuente non soltanto il rimborso delle imposte indebitamente versate, ma pure gli accessori come gli interessi ovvero il maggior danno o l'importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni non dovute". La commissione tributaria, dunque, è competente a valutare e liquidare ogni tipo di richiesta accessoria presentata dal contribuente e, quindi, anche la richiesta di risarcimento danni.

5. Conclusioni

Il privato cittadino che effettua una specifica richiesta alla pubblica amministrazione ha diritto di vedere definita con certezza la propria posizione in tempi rapidi. A tal proposito risulta molto interessante una sentenza del Consiglio di Stato¹⁸⁶ nella quale viene affermato che: "indipendentemente dall'esistenza di specifiche norme che impongano ai pubblici uffici di pronunciarsi su ogni istanza dei privati, non può dubitarsi che, in regime di trasparenza e partecipazione, il relativo obbligo sussiste ogniqualvolta esigenze di giustizia sostanziale impongano l'adozione di un provvedimento espresso, in ossequio al dovere di correttezza e buona amministrazione (art. 97 della costituzione), in rapporto al quale il privato vanta una legittima e qualificata aspettativa ad un'esplicita pronuncia".

¹⁸⁴ Si vedano, ad esempio, la sentenza della Corte di Cassazione n. 14274 del 2002 e la sentenza della CTR di Bari del 18 dicembre 2009.

¹⁸⁵ Corte di Cassazione, 16 giugno 2010, n. 14499 – Primo Presidente Carbone, Presidenti di Sezione Preden e Altieri.

¹⁸⁶ Consiglio di Stato, n. 2318/2007

Se l'amministrazione risponde con ritardo ad un'istanza del cittadino questi può subire un danno, patrimoniale o non, che può derivare non solo dalla mancata emanazione dell'atto ma anche dalla situazione di incertezza in cui si trova a causa dell'inerzia della p.a. E questo danno deve assolutamente essere risarcito! Ormai, come si è evidenziato in questo contributo, la normativa si è evoluta in tal senso, anche grazie ad una consolidata giurisprudenza in materia.

Negli ultimi anni la Pubblica Amministrazione è cambiata, anche grazie a numerosi interventi normativi finalizzati ad una razionalizzazione e semplificazione della P.A. nell'ottica di migliorare l'efficienza, la tempestività e l'economicità dell'azione amministrativa. Uno degli obiettivi fondamentali delle varie riforme è stato quello di migliorare il rapporto tra cittadino e amministrazione, favorendo il dialogo ed il contraddittorio allo scopo anche di evitare inutili e costosi contenziosi.

I funzionari delle pubbliche amministrazioni sono stati maggiormente responsabilizzati a svolgere con diligenza e tempestività i loro adempimenti, mediante l'assegnazione di obiettivi da raggiungere e l'introduzione di meccanismi premianti.

Lo scopo che s'intende raggiungere è quello di contribuire allo sviluppo di un P.A. moderna, trasparente, in grado di fornire servizi efficienti e tempestivi al cittadino, garantendo un'effettiva partecipazione dei quest'ultimi ed un rapido accesso alle informazioni. Rispetto a venti anni fa la pubblica amministrazione è migliorata tanto ma, come ha scritto l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, i grandi cambiamenti nella pubblica amministrazione sono "un viaggio, non una destinazione".

Valenza del DURC e regolarità contributiva negli appalti pubblici alla luce della modifica apportata dal Decreto “Sviluppo” all'art. 38, comma 2, D. Lgs. 163/2006.

di M. Silvestro

Abstract

The Code for public contracts states that the economic operators who have committed *«serious violations, as finally established, to the rules of National Insurance and Social Security contributions, according to Italian law or the state in which they reside»* are excluded from participation in public tenders. The possess of the above reported requirement is made in the application form by a personal declaration followed then by the obligation to supply the compliance certificate (DURC) once the tender is won.

The adopted mechanism, susceptible to different interpretations, and the absence of specific provisions about the procedures and the verification of the statements, have generated a strong jurisprudential debate about the value of the DURC with reference to the various stages of tender procedure.

The Legislature, in an attempt to clarify the procedure, recently intervened about the provisions of the Code of public contracts with the D.L. May 13, 2011, No 70, providing precise information regard to the types of violations to the Social Security and National Insurance regulations that generate exclusion from participation in tendering procedures.

Although the legislative action appears to greatly reduce the discretion of the contracting authority in assessing the existence of the requirement of regular contributions, it arise doubts and problems of interpretation which reasonably will lead to further administrative rulings concerning the issue and particularly about the validity of the DURC for public tendering.

Sommario: 1. Premessa; 2. La disciplina della materia; 3. L'evoluzione giurisprudenziale del concetto di regolarità contributiva negli appalti pubblici; 4. (Segue) La discrezionalità della stazione appaltante e la regolarizzazione postuma; 5. La modifica dell'art. 38, comma 2, del Codice dei contratti pubblici; 6. Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

Il Codice dei contratti pubblici, all'art. 38, comma 1, lett. i), esclude dalla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni e degli appalti pubblici i soggetti che abbiano commesso «violazioni gravi, definitivamente accertate, alle norme in materia di contributi previdenziali e assistenziali, secondo la legislazione italiana o dello Stato in cui sono stabiliti»¹⁸⁷.

L'attestazione del possesso del requisito in parola va fatta, in sede di domanda di partecipazione, mediante dichiarazione sostitutiva, sorgendo poi, a seguito dell'aggiudicazione, l'obbligo per l'affidatario di presentare la certificazione di regolarità contributiva di cui all'art. 2 D.L. n. 210/2002 convertito dalla legge n. 266/2002 e di cui all'art. 3, comma 8, D.Lgs. n. 494/1996.

La formula utilizzata, suscettibile di interpretazioni differenti, e l'assenza di precise disposizioni in merito alle modalità e all'oggetto dell'attività di verifica delle dichiarazioni dell'operatore economico ad opera della stazione appaltante, hanno alimentato un notevole contenzioso che sembra, tuttavia, destinato ad un drastico ridimensionamento in seguito alle modifiche che hanno interessato la normativa in materia¹⁸⁸. Il legislatore, infatti, certamente anche in un'ottica deflattiva del contenzioso oltre che di semplificazione dell'azione amministrativa, è intervenuto sul testo del citato art. 38 fornendo precise indicazioni anche in ordine alla connotazione che devono presentare le violazioni della normativa previdenziale e assistenziale ai fini dell'esclusione dalla partecipazione alle gare d'appalto pubbliche; con ciò contribuendo a delineare il concetto di regolarità contributiva rilevante in questo specifico ambito, con riferimento al quale sembra acquistare definitivamente assoluto rilievo il DURC (Documento unico di regolarità contributiva).

Nel presente lavoro verrà esaminata la portata dell'intervento legislativo non sottacendo i dubbi interpretativi e le problematiche, anche di ordine pratico, cui lo stesso dà luogo e prospettando le possibili soluzioni alla luce dell'evoluzione normativa e degli orientamenti giurisprudenziali sul tema, di cui si impone, pertanto, una sintetica preliminare ricostruzione.

2. La disciplina della materia.

¹⁸⁷ Cfr. art. 38, comma 1, lett. i), D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 163.

¹⁸⁸ Sulle ragioni della rilevanza nella giurisprudenza amministrativa del tema della regolarità contributiva nelle gare d'appalto pubbliche e sulle problematiche connesse, cfr. F. BERTINI, Durc e gare di appalto, tra dubbi e certezze, in *Urbanistica e Appalti*, 2009, vol. XIII, fasc. 11, 1214 ss.

L'introduzione della regolarità contributiva¹⁸⁹ tra i requisiti di partecipazione agli appalti pubblici va ricercata nelle disposizioni comunitarie che escludono dalle gare l'operatore economico non *“in regola con gli obblighi relativi al pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali secondo la legislazione del paese dove è stabilito e dell'amministrazione aggiudicatrice”*¹⁹⁰.

Tale normativa veniva, infatti, recepita nel nostro ordinamento in modo conforme per gli appalti di servizi e forniture¹⁹¹ – per i quali si attribuiva rilievo, ai fini dell'esclusione dalle relative procedure, a qualsiasi tipo di irregolarità – e in modo parzialmente differente e meno rigoroso per le gare relative ai lavori, richiedendo l'art. 75 D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554, per la partecipazione alle stesse, l'insussistenza di *“gravi infrazioni debitamente accertate alle norme di sicurezza e ogni altro obbligo derivante dai rapporti di lavoro risultanti dai dati in possesso dell'Osservatorio dei lavori pubblici”*, così introducendo il carattere della *“gravità”* dell'irregolarità rilevante come causa di esclusione. Seguiva, sempre con riferimento agli appalti di lavori, il D.P.R. 25 gennaio 2000, n. 34, che, all'art. 17, prevedeva, tra i requisiti d'ordine generale ai fini della qualificazione aziendale per l'esecuzione di lavori pubblici, l'inesistenza di violazioni gravi e definitivamente accertate.

La necessità di offrire alle stazioni appaltanti un valido strumento di verifica della sussistenza del requisito della regolarità contributiva, nell'ottica di favorire l'emersione del lavoro sommerso, induceva il legislatore ad imporre, con il Decreto Legge 25 settembre 2002, n. 210, convertito con Legge 22 novembre 2002, n. 266, alle imprese edili affidatarie di appalti pubblici la presentazione, a pena di revoca dell'affidamento, della certificazione relativa alla regolarità contributiva¹⁹² rilasciata dagli enti previdenziali sulla base di apposite convenzioni a stipularsi¹⁹³. Come precisato dalle circolari INPS n. 92 del 26 luglio 2005 e INAIL n. 38 del 28 luglio 2005, esplicative e integrative del citato decreto, l'impresa, *«al momento della partecipazione alla gara pubblica e fino all'aggiudicazione»*, poteva dichiarare

189 Per la definizione del concetto di regolarità contributiva, v. A. Grazzini, *Appalti e contratti*, 2009, Giuffrè.

190 Cfr. art. 29, Direttiva 18 giugno 1992, n. 92/50/CE, per gli appalti di servizi; art. 20, Direttiva 14 giugno 1993, n. 93/36/CE, per gli appalti di forniture e art. 24, Direttiva 14 giugno 1993, Cfrn. 93/37/CE, per gli appalti di lavori. Tutti abrogati e sostituiti dall'art. 45 della Direttiva 31 marzo 2004, n. 2004/18/CE, che, nel razionalizzare le norme comunitarie preesistenti in materia di appalti pubblici, ribadiva, con riferimento a tutti i tipi di appalto, la previsione del requisito negli stessi termini di cui alle precedenti direttive.

191 Art. 11, lett. d) D. Lgs. 24 luglio 1992, n. 358, per le gare concernenti le forniture; art. 12, D. Lgs. 17 marzo 1995, n. 157, per gli appalti di servizi.

192 Sulla funzione del DURC v. M. Greco, A. Massari, *Gli appalti dopo il terzo decreto correttivo al codice dei contratti pubblici*, Maggioli, 2008.

193 Oltre all'INPS e all'INAIL, sono enti abilitati a rilasciare il DURC, in forza della modifica apportata all'art. 8 del D. Lgs. n. 494/1996 dal D. Lgs. n. 276 del 2003, le Casse edili e, così come previsto dall'art. 2 D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, gli altri Istituti previdenziali che gestiscono forme di assicurazione obbligatoria.

l'assolvimento degli obblighi contributivi e per la verifica di tali dichiarazioni, doveva poi depositare l'attestazione della regolarità contributiva, da intendersi come «*correttezza nei pagamenti e negli adempimenti previdenziali, assistenziali ed assicurativi nonché di tutti gli altri obblighi previsti dalla normativa vigente riferita all'intera situazione aziendale*»¹⁹⁴.

L'obbligo di presentazione del DURC al termine della procedura di gara e, più precisamente, in epoca successiva all'affidamento, previa presentazione di una dichiarazione sostitutiva, veniva poi confermato dal D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 attualmente in vigore che, abrogando e sostituendo la previgente normativa in materia, individua, come sopra precisato, tra i requisiti di ordine generale per la partecipazione alle gare d'appalto, l'insussistenza di violazioni “gravi e definitivamente accertate” alle norme in materia previdenziale e assistenziale, così estendendo la previsione già contemplata per le procedure concernenti i lavori a tutte le tipologie di appalto¹⁹⁵.

Attesa la rilevanza acquisita nel settore che occupa - oltre che per la concessione di agevolazioni normative e contributive, per i lavori privati dell'edilizia e per la fruizione di benefici e sovvenzioni previsti dalla disciplina comunitaria - il Documento unico di regolarità contributiva riceveva una specifica ed uniforme regolamentazione nel Decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale 24 ottobre 2007, n. 28578, che ne determinava i presupposti e le modalità di rilascio, nonché i contenuti analitici¹⁹⁶. Le disposizioni di tale decreto rappresentano tuttora la fonte normativa principale in tema di DURC, unitamente alle numerose circolari e determinazioni interpretative e integrative successivamente emanate dagli enti interessati¹⁹⁷, nonché alla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, che ha posto a carico delle

194 L'attestazione del possesso del requisito mediante dichiarazione sostitutiva trova il suo fondamento nell'art. 46, comma 1, lett. P) e art. 77 bis del D.P.R. n. 445/2000, così come modificato dall'art. 15 L. n. 3/2003, espressamente richiamati nelle suddette circolari INPS n. 92 del 26 luglio 2005 e INAIL n. 38 del 28 luglio 2005.

195 L'art. 38 D. Lgs. 163/2006 recita: «il candidato o concorrente attesta il possesso del requisito in parola mediante dichiarazione sostitutiva» (comma 2) e «in caso di aggiudicazione, resta fermo, per l'affidatario, l'obbligo di presentare la certificazione di regolarità contributiva di cui all'articolo 2, del decreto-legge 25 settembre 2002, n. 210, convertito dalla legge 22 novembre 2002, n. 266 e di cui all'articolo 3, comma 8, del decreto legislativo 14 agosto 1996, n. 494 e successive modificazioni e integrazioni» (comma 3).

196 Per una compiuta ricostruzione della disciplina normativa del Documento unico di regolarità contributiva, M. R. Gheido, A. Casotti, Contratti pubblici e richiesta del DURC, in *Diritto e pratica del lavoro*, 25/2011, p. 1488.

197 Cfr. Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 5 del 30 gennaio 2008; Circolare INAIL n. 7 del 5 febbraio 2008; Determinazione Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici n. 1 del 12 gennaio 2010; Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 35 dell'8 ottobre 2010 e Circolare INPS n. 145 del 17 novembre 2010. In particolare, si evidenzia che la citata Circolare ministeriale n. 35/2010, conformandosi alla Determinazione AVCP n. 1/2010, ha modificato il termine mensile di validità del DURC nel settore degli appalti pubblici indicato nel D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, riconoscendo al documento in parola, nel settore specifico, una validità trimestrale. Da ultimo sono

stazioni appaltanti l'onere di acquisire d'ufficio la certificazione di regolarità contributiva nei casi previsti dalla legge¹⁹⁸.

Nel quadro normativo così delineato va ad inserirsi l'ultima recente modifica del citato art. 38, comma 2, ad opera del D.L. 13 maggio 2011, n. 70199, convertito con modifiche con Legge 12 luglio 2011, n. 106, che, nel testo novellato, recita: «*ai fini del comma 1, lett. i), si intendono gravi le violazioni ostative al rilascio del documento unico di regolarità contributiva*»²⁰⁰.

3. L'evoluzione giurisprudenziale del concetto di regolarità contributiva.

La normativa stratificatasi nel tempo, sopra sinteticamente ricostruita, ha posto numerosi «*problemi interpretativi e di coordinamento che sono probabilmente all'origine dei contrasti evidenziati da una giurisprudenza non (...) univocamente orientata*»²⁰¹.

L'acceso dibattito giurisprudenziale in materia è ricollegato essenzialmente alla valenza attribuita al DURC con riferimento alle varie fasi della procedura di gara, in considerazione dello scarto temporale esistente tra la presentazione della domanda di partecipazione e della connessa dichiarazione sostitutiva in merito al possesso dei requisiti d'ordine generale, ivi compreso quello della regolarità contributiva, da un lato, e il momento della presentazione della certificazione degli enti previdenziali, imposta solo in seguito all'affidamento, dall'altro.

Il Consiglio di Stato, già con riferimento a fattispecie cui, *ratione temporis*, andava applicata la normativa precedente all'entrata in vigore del Codice dei contratti pubblici, aveva prospettato il problema se la correntezza dei pagamenti richiesta dalla disposizione introduttiva del DURC per l'«affidatario» dovesse sussistere negli stessi termini anche per i "partecipanti", costituendo, pertanto, anche «*un requisito di partecipazione alla gara*», pervenendo alla conclusione che, con le norme introduttive dell'obbligo di presentazione del DURC nell'ambito dei pubblici appalti, il legislatore ha voluto escludere dalla contrattazione con le amministrazioni le imprese che non siano corrette anche con riguardo agli obblighi

state poi emanate la Circolare INPS n. 59 del 28 marzo 2011 e la Circolare INAIL n. 22 del 24 marzo 2011.

¹⁹⁸ Più precisamente, la previsione è contenuta nell'art. 16 bis, comma 10, del D.L. 185/2009 convertito, con modificazioni, con la Legge n. 2/2002.

¹⁹⁹ Per un commento del D.L. 70/2011, v. A. Massera, Il "Decreto Sviluppo", in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 10/2011, p. 1049; R. De Nictolis, *Le novità dal D.L. 70/2011 in Urbanistica e appalti*, 9/2011, p. 1012; S. Rostagno, *Il cd. "D.l. sviluppo" e i suoi riflessi sul corpus normativo dei contratti pubblici*, in www.giustamm.it, maggio 2011; ivi anche F. LILLI, *Breve commento all'art. 4 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 - Prime disposizioni urgenti per l'economia*, giugno 2011.

²⁰⁰ Comma prima modificato dal comma 2 dell'art. 3, D.L. 25 settembre 2009, n. 135 e poi sostituito dal n. 4) della lettera b) del comma 2 dell'art. 4, D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (Decreto "Sviluppo"), nel testo integrato dalla relativa legge di conversione 12 luglio 2011, n. 106.

²⁰¹ T.A.R. Toscana Firenze Sez. I, Sent., 02-02-2009, n. 182, in www.giustizia-amministrativa.it, ove sono state reperite tutte le sentenze successivamente citate.

previdenziali «rispetto ai quali non vi siano ragionevoli motivi per non effettuare o comunque ritardare il pagamento»²⁰², vale a dire in caso di violazioni di piccola entità²⁰³. Nelle stesse decisioni il Supremo Collegio affermava, altresì, che, in base alla richiamata normativa, la verifica della regolarità contributiva dovesse ritenersi demandata in esclusiva agli enti previdenziali, di talchè le stazioni appaltanti non avrebbero potuto che prendere atto di quanto dai medesimi certificato.

Tali osservazioni vengono riproposte in successive pronunce, nelle quali i giudici amministrativi escludono possa ravvisarsi «un diverso grado di rigidità della disciplina tra partecipanti e affidatari» - dovendo la regolarità contributiva sussistere al momento della offerta ed essere assicurata anche nei momenti successivi fino al momento della aggiudicazione - e individuano negli istituti previdenziali i soggetti deputati all'accertamento e all'attestazione del requisito in parola mediante il Durc²⁰⁴.

Le ragioni poste alla base di questo orientamento sono individuate nell'esigenza di dare la massima applicazione ad un mezzo, qual'è la regolarità contributiva e assicurativa, di tutela del lavoro e della sua sicurezza penalizzando le condotte irregolari sotto questo profilo che, da un lato, costituiscono indice di inaffidabilità contrattuale e, dall'altro, andando ad impattare sul costo del lavoro, riducendolo, alterano il corretto confronto concorrenziale tra i candidati, pregiudicando il soggetto economico che ha adempiuto regolarmente agli obblighi in materia. Ma anche nella opportunità di sollevare «le stazioni appaltanti da oneri istruttori impropri (perché riferiti a profili non di loro diretta gestione e competenza)», che possono prolungare in modo indefinito i tempi dei procedimenti di gara e alimentare il contenzioso in materia²⁰⁵.

L'indirizzo viene confermato, con specifico riferimento a fattispecie successive all'entrata in vigore del Codice dei contratti pubblici, sulla base della considerazione che, sebbene l'art. 38, comma 1, lett. ò), del codice stesso, preveda, come requisito di partecipazione alla gara,

202 Cons. Stato, Sez. V, 1 agosto 2007, n. 4273; Cons. Stato, Sez. V, 23 ottobre 2007, n. 5575.

203 Cfr. P. Pennesi – D. Papa, Il contrasto al lavoro nero e irregolare e il DURC, in M. Tiraboschi – L. Fantini (a cura di), Il testo Unico della salute e sicurezza sul lavoro dopo il correttivo (D. Lgs. 106/2009), Giuffrè, Milano, p. 525 ss.

204 Cons. Stato, Sez. IV, 12 marzo 2009, n. 1458. Nello stesso senso, tra le altre, Cons. Stato, Sez. VI, 11 agosto 2009, n. 4928; Cons. Stato Sez. V, 23 gennaio 2008, n. 147; Cons. Stato Sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2876; Cons. Stato Sez. IV, 27 dicembre 2004, n. 8215.

Per un commento esaustivo della sentenza Cons. Stato, Sez. IV, 12 marzo 2009, n. 1458, citata, F. Bertini, Durc e gare di appalto, tra dubbi e certezze, in Urbanistica e Appalti, 2009, vol. XIII, fasc. 11, 1214 ss., ove si evidenzia come il Supremo Collegio nella decisione sembra accogliere la tesi per cui «tutte le violazioni contributive (ovvero ogni fattispecie di DURC irregolare alla data dell'offerta), sono di per sé "gravi" (...) per gli effetti del comma 1 dell'art. 38»; tesi che in effetti viene poi esplicitata in sentenze successive, più avanti menzionate.

205 T.A.R. Toscana, Firenze Sez. I, Sent., 2 febbraio 2009, n. 182.

l'insussistenza di violazioni contributive “gravi” e “definitivamente accertate”, ciò che rileva ai fini della stipula del contratto è la regolarità contributiva – da intendersi in senso più ampio rispetto alla mancanza delle violazioni di cui al citato art. 38 - che deve essere oggetto di verifica pure con riferimento al momento della presentazione della domanda di partecipazione²⁰⁶. Anche in sentenze più recenti si rinviene un'accezione della regolarità contributiva, rilevante con riguardo a tutte le fasi delle gare d'appalto, molto ampia, che deriva da una lettura dello stesso art. 38 per cui, ai fini dell'esclusione dalla partecipazione alla gara, *«in considerazione dei gravi effetti negativi sui diritti dei lavoratori, sulla finanze pubbliche e sulla concorrenza tra le imprese derivanti dalla mancata osservanza degli obblighi in materia, debbono considerarsi "gravi" tutte le inadempienze rispetto a detti obblighi, salvo che non siano riscontrabili adeguate giustificazioni»*²⁰⁷.

L'interpretazione sopra riportata, definita “formalistica”, non è unanimemente condivisa in giurisprudenza²⁰⁸.

In numerose sentenze i giudici amministrativi hanno, infatti, escluso che sussista una perfetta coincidenza tra il concetto di regolarità contributiva, così come attestata dal DURC, e il requisito previsto, con riferimento al momento della partecipazione alla gara, dall'art. 38 del Codice dei contratti pubblici, lett. i), che sanziona con l'esclusione solo le "violazioni gravi, definitivamente accertate".

206 T.A.R. Toscana, Firenze Sez. I, Sent., 2 febbraio 2009, n. 182, citata, ove si legge «appare peraltro ragionevole ritenere che il legislatore abbia voluto precludere sin dall'inizio la partecipazione alle pubbliche gare entro limiti relativamente ristretti (riferiti solo a situazioni gravi e già definite), rinviando poi una più attenta e selettiva verifica alla fase successiva all'individuazione del soggetto almeno potenzialmente affidatario del pubblico appalto. Detta verifica va estesa oltre i limiti stabiliti dall'art. 38, comma 1, lett. i) del Codice dei contratti pubblici ed investe il più vasto ambito della regolarità contributiva, intesa come correttezza nei pagamenti e negli adempimenti previdenziali, assistenziali e assicurativi (...) Ciò posto occorre individuare il momento (o i momenti) a cui riferire il possesso del requisito in questione (...) Ad avviso del Collegio va privilegiata la soluzione che meglio risponde alle finalità perseguite attraverso l'individuazione della regolarità contributiva come requisito necessario per contrattare con la P.A. (...) appare logico e consequenziale che il requisito in esame sia richiesto in termini rigorosi anche sotto il profilo temporale e dunque se ne pretenda il possesso sin dal momento del primo contatto tra l'impresa e l'amministrazione aggiudicatrice, cioè alla data di presentazione della domanda di partecipazione alla gara (anche per evitare che i concorrenti possano essere indotti a regolarizzare la propria posizione solo se ed in quanto si prospettino concrete possibilità di esito positivo della procedura a cui hanno chiesto di partecipare); fermo restando che il requisito deve poi essere mantenuto, altresì, alla data dell'affidamento». A tale conclusione il Tribunale perviene tenendo in considerazione anche quanto stabilito dal D.M. 24 ottobre 2007, sebbene inapplicabile al caso di specie.

207 Cons. Stato, Sez. VI, 6 aprile 2010, n. 1934, ove, tra le cause giustificative dell'inadempimento degli obblighi contributivi, è contemplata la proposizione di ricorsi giurisdizionali o la presentazione di domande di condono o di rateizzazione. Nello stesso senso, Cons. Stato, Sez. VI, 5 luglio 2010, n. 4243.

208 Sulla distinzione tra l'indirizzo “formalistico” e quello “sostanzialistico”, F. Bertini, Durc e gare di appalto, tra dubbi e certezze, in *Urbanistica e Appalti*, 2009, vol. XIII, fasc. 11, 1214 ss.

Secondo il Consiglio di Giustizia Amministrativa siciliano, in particolare, nelle procedure per l'affidamento di appalti pubblici, il DURC rappresenta il necessario e imprescindibile presupposto della stipula del contratto, ma non della partecipazione alla procedura di gara²⁰⁹. Concetto ripetutamente ribadito dal Consiglio di Stato per il quale l'art. 38, d.lgs. n. 163/2006 «*indica una differenza tra la regolarità contributiva richiesta al partecipante alla gara ai sensi del comma 1, lettera i), di detto articolo, e la regolarità contributiva richiesta all'aggiudicatario al fine della stipula del contratto*»; di talché l'esclusione va disposta solo qualora, in seguito all'attività di verifica, nella stazione appaltante si formi il convincimento che il debito contributivo del candidato sia grave e definitivamente accertato²¹⁰.

Invero, l'orientamento in parola, non si discosta dall'indirizzo "formalistico" laddove attribuisce al DURC valore di atto certificativo o di attestazione redatto da un pubblico ufficiale che fa prova fino a querela di falso e sottrae alla stazione appaltante ogni sindacato in merito ai dati nello stesso evidenziati. Ma, muovendo da tale premessa, conferisce all'ente che ha bandito la gara il compito di verificare se siano stati promossi procedimenti volti a contestare le risultanze del documento di correttezza contributiva e se le irregolarità contributive eventualmente riscontrate siano, con riguardo allo specifico appalto e alle caratteristiche della ditta concorrente, da considerare gravi²¹¹.

4. Segue. La discrezionalità della stazione appaltante e la regolarizzazione postuma.

L'adesione all'approccio "formalistico" anziché a quello "sostanzialistico" ha implicazioni, sul piano pratico, di non poco rilievo.

Il primo indirizzo fa rientrare il DURC nella categoria degli atti di certificazione²¹² o attestazione redatti da un pubblico ufficiale che fanno prova fino a querela di falso e da ciò fa discendere che la stazione appaltante, non solo non ha alcun margine di valutazione o di apprezzamento in ordine ai dati ed alle circostanze in esso contenuti, ma è vincolata alla

²⁰⁹ Cons. Giust. Amm. Sic., 30 marzo 2011, n. 287, ove, tuttavia, si precisa che la suddetta lettura del citato art. 38 concerne i casi in cui il bando di gara richieda genericamente una dichiarazione di insussistenza delle cause di esclusione di cui alla lett. i), e non quelli – come la fattispecie oggetto della stessa pronuncia – in cui nella lettera di invito o nel bando si preveda espressamente che la verifica della dichiarazione vada effettuata sulla base della certificazione di regolarità contributiva.

²¹⁰ Cons. Stato Sez. V, 7 luglio 2011, n. 4053. Nello stesso senso, tra le tante, Cons. Stato, Sez. VI, 4 agosto 2009, nn. 4905, 4906 e 4907, citate; Cons. Stato, Sez. V, 3 febbraio 2011, n. 789; Cons. Stato Sez. V, 23 novembre 2010, n. 83.

²¹¹ Cons. Giust. Amm. Sic., 30 marzo 2011, n. 287, citata. Nello stesso senso, tra le altre, la già citata Cons. Stato Sez. IV 15 settembre 2010, n. 6907.

²¹² Per la definizione di certificazione, v. M. S. Giannini, *Diritto amministrativo*, vol. II, Giuffrè, Milano, II ed., 1993, p.

stessa certificazione nel senso che, a fronte di un DURC negativo, deve necessariamente escludere dalla gara l'impresa interessata ovvero, nel caso in cui già vi sia stata aggiudicazione, deve revocarla²¹³. Per cui il provvedimento di esclusione non deve contenere una specifica motivazione, nemmeno quando si basi su irregolarità lievi che, tuttavia, abbiano determinato il rilascio di un DURC negativo. Questa tesi è stata condivisa anche dall'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici che, nella determinazione n. 1 del 12 gennaio 2010, chiarisce che *«in presenza di un DURC da cui emerge una irregolarità contributiva grave (...) le stazioni appaltanti sono tenute a prenderne atto senza poterne in alcun modo sindacarne le risultanze»*²¹⁴.

L'altro indirizzo, che afferma la prevalenza del principio “sostanzialistico”, demanda, invece, alla stazione appaltante il compito di valutare la complessiva situazione debitoria dell'impresa che ha presentato domanda di partecipazione alla gara nei confronti degli enti previdenziali, ovviamente in una fase successiva di controllo ma con riferimento al momento di presentazione dell'offerta²¹⁵. L'ente appaltante potrà poi decidere, motivando la propria scelta ma operando con un indefinito margine di discrezionalità, se la stessa si qualifichi come grave ai fini dell'esclusione dalla partecipazione²¹⁶. Quindi le risultanze del DURC potranno essere di ausilio nella valutazione delle eventuali irregolarità contributive ad opera della Amministrazione appaltante che, però, potrà discostarsene laddove non ravvisi gli estremi della “gravità” oltre che della “definitività dell'accertamento” richiesti dalla legge²¹⁷.

Secondo la Corte di Giustizia siciliana, in particolare, l'amministrazione appaltante, pur dovendo prendere in considerazione le insindacabili risultanze del DURC, non è tenuta a seguire l'*iter* logico-giuridico degli enti deputati al rilascio del DURC né ad attenersi alle

²¹³ Cons. Stato, Sez. IV, Sent., 12-03-2009, n. 1458, citata. Nello stesso senso, tra le più recenti, Cons. Stato, Sez. V, 12 ottobre 2011, n. 5531, ove si legge «alla luce della disciplina introdotta dal d. m. del Ministero del lavoro 24 ottobre 2007 e dalla successiva circolare applicativa n. 5 del 2008, e in omaggio ad un coerente indirizzo giurisprudenziale, la presenza di un d.u.r.c. negativo alla data di presentazione della domanda di partecipazione alla gara, obbliga la stazione appaltante ad escludere dalla procedura l'impresa interessata, senza che si possano effettuare apprezzamenti in ordine alla gravità degli adempimenti ed alla definitività dell'accertamento previdenziale».

²¹⁴ La stessa Autorità, nel Documento di consultazione relativo alle novità introdotte dal Decreto “Sviluppo”, ribadisce che, ai sensi della citata determinazione n. 1/2010, «la mancanza di DURC comporta automaticamente gravità delle violazioni e quindi esclusione». Negli stessi termini si è espresso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali nell'interpello n. 69/2009.

²¹⁵ Sul punto v. E. Feresin, *Le cause di esclusione negli appalti pubblici*, Giuffrè, Milano, 2011.

²¹⁶ Tra le tante, Cons. Stato, Sez. V, 16 settembre 2011, n. 5186; Cons. Stato Sez. V, 7 luglio 2011, n. 4053, citata; Cons. Stato 3 febbraio 2011, n. 789; Cons. Stato Sez. V, 23 novembre 2010, n. 83, citata; Cons. Stato Sez. IV 15 settembre 2010, n. 6907, citata; Cons. Stato, Sez. V, 30 settembre 2009, n. 5896; Cons. Stato, Sez. VI, 4 agosto 2009, nn. 4905, 4906 e 4907, citate.

²¹⁷ Sull'esercizio discrezionale dell'azione amministrativa, in generale e con specifico riferimento alla tematica qui trattata, A. Giuffrida, *La valenza del DURC nelle procedure ad evidenza pubblica: valutazione discrezionale della stazione appaltante*, in *Il Foro Amministrativo TAR*, 2007, VI, fasc. 4,11, 3360 ss.

norme che regolano tale certificazione, vale a dire il D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, in quanto si tratta di una normativa regolamentare che, in quanto tale, non può prevalere sulle disposizioni di legge del codice dei contratti e ha, inoltre, come destinatari unicamente gli enti previdenziali²¹⁸. L'autonomia del processo valutativo dell'ente appaltante è rimarcata anche dal Consiglio di Stato nelle pronunce in cui sancisce che l'esclusione del concorrente dalla gara andrà disposta in presenza di violazioni che, ad avviso della stazione appaltante, siano gravi e definitivamente accertate e «*non esistano in atti di gara elementi che possano condurre a diversa conclusione, autonomamente dalle risultanze del DURC, mediante accertamenti ulteriori*»²¹⁹. Invero, si osserva che, seguendo questo ragionamento, potrebbe ritenersi che la discrezionalità della Stazione appaltante si estenda anche alla facoltà di rinvenire la causa preclusiva in esame nelle ipotesi in cui l'operatore economico sia incorso, per il passato, in violazioni gravi ma le abbia sanate in epoca antecedente rispetto all'avvio della procedura di gara: pur non impedendo il rilascio di un DURC positivo, tali violazioni possono, infatti, incrinare l'affidabilità dell'operatore economico²²⁰.

Dalla natura non vincolata della valutazione della sussistenza del requisito in parola, quest'orientamento fa discendere anche che tale giudizio possa essere compiuto in modo diverso dalla stazione appaltante e dall'operatore economico che intenda partecipare alla gara, di talché, anche in capo a quest'ultimo è da individuare un autonomo potere di apprezzamento in merito alla gravità/non gravità delle irregolarità contributive eventualmente compiute, sempre che gli sia richiesto di dichiarare nella domanda di

²¹⁸ Cons. Giust. Amm. Sic., 30 marzo 2011, n. 287. Nello stesso senso Cons. Stato, sez. IV, 24 febbraio 2011, n. 1228.

²¹⁹ Cons. Stato, Sez. V, 7 luglio 2011, n. 4053, citata, che richiama sul punto Cons. Stato, sez. V, 11 gennaio 2011, n. 83, pure citata, nella quale si legge: «il dato normativo e giurisprudenziale rende evidente che neppure in presenza di una accertata violazione degli obblighi contributivi la stazione appaltante può disporre automaticamente la esclusione dalla gara». Analogamente, Cons. Stato, Sez. V, 16 settembre 2011, n. 5186, che recita: «l'insindacabilità del contenuto formale del DURC non assuma certamente il significato di un'abrogazione implicita del preciso disposto dell'art. 38 del Codice dei contratti pubblici, nella parte in cui la previsione preclude la partecipazione alle procedure di affidamento di quei soggetti che abbiano «commesso violazioni gravi, definitivamente accertate alle norme in materia di contributi previdenziali e assistenziali». Il raccordo tra le due discipline, pertanto, va ricercato nella valutazione dell'incidenza di quanto attestato nel DURC rispetto alla specifica procedura di affidamento. Tale valutazione, di natura propriamente discrezionale, è riservata alla stazione appaltante. Questa, lungi dal sindacare il contenuto del DURC, è chiamata a verificare se le violazioni da esso certificate siano da considerarsi gravi e definitivamente accertate in relazione all'oggetto e alle modalità di svolgimento della gara». Il Supremo Collegio attribuisce, invece, valore di «grave indizio, ai fini dell'art. 38, co. 1, lett. i), codice appalti, che sia stata commessa una violazione grave e definitivamente accertata» nelle già menzionate sentenze n. 4905, 4906 e 4907 del 4 agosto 2009.

²²⁰ Sulla possibile rilevanza di violazioni pregresse, che potrebbero configurarsi come una «tara duratura» per l'impresa, cfr. F. Bertini, Durc e gare di appalto, tra dubbi e certezze, in *Urbanistica e Appalti*, 2009, vol. XIII, fasc. 11, 1214 ss., citato.

partecipazione, in modo generico, l'insussistenza delle cause di esclusione di cui all'art. 38 codice dei contratti pubblici. Da ciò deriva che, in tal caso, il concorrente potrà presentare i chiarimenti e i documenti atti a suffragare il giudizio alla base della propria dichiarazione, giungendo finanche a smentire l'entità del debito contributivo eventualmente risultante del DURC, e la stazione appaltante non potrà non tenerne conto. E che il medesimo non potrà essere escluso per la sola circostanza di non aver dichiarato tutte le violazioni contributive, omettendo di dichiarare quelle non considerate "gravi", ma solo in quanto la stazione appaltante abbia, in base ad un autonomo giudizio, effettivamente riscontrato a suo carico una violazione grave²²¹.

Altro corollario dell'indirizzo formalistico è che, dovendo accertarsi la regolarità contributiva sia con riferimento al momento genetico della gara che a tutte le fasi che precedono l'affidamento, è «*del tutto irrilevante un eventuale adempimento tardivo della obbligazione contributiva quand'anche ricondotto retroattivamente, quanto ad efficacia, al momento della scadenza del termine di pagamento*». La regolarizzazione postuma, infatti, può, secondo questa interpretazione, rilevare sul piano dei rapporti tra operatore economico ed ente previdenziale, ma non può incidere sul dato di fatto dell'irregolarità ai fini della partecipazione alla gara e, sotto questo profilo, va esclusa ogni efficacia sanante sia a sistemazioni debitorie effettuate a mezzo di compensazioni, sia a regolarizzazioni successive con effetto retroattivo mediante condono²²².

Va al riguardo evidenziato che questa tesi è, sul punto, assolutamente compatibile con la normativa comunitaria in materia. Infatti, come precisato dalla Corte di giustizia della Comunità Europea, la direttiva comunitaria che coordina le procedure di aggiudicazione degli appalti di pubblici servizi consente alle normative o prassi amministrative nazionali di prevedere la possibilità per l'operatore economico – che alla data di scadenza per la presentazione della domanda di partecipazione a una gara, sia inadempiente nei confronti degli enti previdenziali per in forza di condoni o sanatorie adottate dallo Stato o in ragione di

²²¹ Cons. Stato, sez. IV, 24 febbraio 2011, n. 1228, nella quale si precisa che, diversamente, ove il bando preveda che il concorrente debba indicare tutte le inadempienze affidando alla stazione appaltante ogni valutazione in proposito, una dichiarazione omissiva integra la violazione di una prescrizione del bando, che rende doverosa l'esclusione dalla gara. Nello stesso senso, Cons. Stato, Sez. VI, 4 agosto 2009, nn. 4905, 4906 e 4907, sopra citate.

²²² Cons. Stato, Sez. V, 16 settembre 2011, n. 5194, ove si nega rilevanza alla regolarizzazione postuma, salvo che in presenza di adeguate giustificazioni, anche sulla base della considerazione che anche il semplice ritardo nei versamenti contributivi integra una grave violazione dei relativi obblighi in ragione dell'importanza delle situazioni giuridiche soggettive e degli interessi pubblici che la normativa in materia va a tutelare. Nello stesso senso, Cons. Stato, IV, 12 marzo 2009 n. 1458, citata; Cons. Stato, Sez. VI, 11 agosto 2009, n. 4928; Cons. Stato, Sez. VI, 6 aprile 2010, n. 1934; Cons. Stato, Sez. VI, 5 luglio 2010, n. 4243.

rateizzazioni o provvedimenti di riduzione dei debiti ovvero della presentazione di un ricorso amministrativo o giurisdizionale – di regolarizzare la sua situazione *ex post* purché provi di aver beneficiato di tali misure o di aver presentato detto ricorso entro il termine stabilito dalle stesse normative o prassi amministrative nazionali²²³. Le disposizioni comunitarie sanciscono, quindi, solo la possibilità, e non l'obbligo, per il legislatore nazionale di prevedere la regolarizzazione a posteriori e condiziona detta possibilità ad adempimenti precisi da parte dell'interessato.

Invero, il nostro ordinamento contempla l'adempimento tardivo degli obblighi contributivi ai fini del rilascio del DURC laddove, all'art. 7 del D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, stabilisce che gli enti previdenziali e assicurativi prima di emettere un DURC negativo invitano l'operatore economico a regolarizzare la posizione entro quindici giorni²²⁴. La giurisprudenza sopra richiamata²²⁵ ha, tuttavia, chiarito che la procedura di regolarizzazione di cui al citato art. 7 non trova applicazione nel caso di DURC preordinato alla partecipazione alle gare d'appalto, cui si applica l'art. 8, comma 3, del medesimo decreto, per il quale nessuna forma di regolarizzazione è ammessa se non nel caso di inadempimento non grave²²⁶. Tanto invocando le esigenze di celerità delle procedure di affidamento degli appalti pubblici, *«alle quali non si addice quel dilatarsi dei tempi per il rilascio del DURC che sarebbe implicato dall'esigenza di consentire una regolarizzazione postuma»* e richiamando la Circolare del Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale 30 gennaio 2008, n. 5, che, all'art. 5,

223 CE, Sez I, 9.2.2006, n. 226, con riferimento alla previsione dell'art. 29, comma 1, lett. e) e f) Direttiva del Consiglio 18 giugno 1992 n. 92/50/Cee che regola le procedure di appalto di pubblici servizi. La sentenza e la normativa in parola sono richiamate e interpretate nei suddetti termini nella sentenza del Consiglio di Stato, Sez. V, 23 ottobre 2007, n. 5575, citata.

224 Sul punto v. V. Barbaro, Irregolarità e obbligo di rilascio del DURC, in Guida alle paghe, 5/2011, p. 315.

225 Cons. Stato, Sez. V, 16 settembre 2011, n. 5194, citata, ove si precisa che l'art. 6, comma 3, D.M. cit., nel prevedere la sospensione del termine per il rilascio del DURC fino all'avvenuta regolarizzazione ai sensi dell'art. 7, comma 3, fa, infatti, salva la diversa disciplina dettata dal successivo art. 8 comma 3 del decreto.

226 Cfr. le disposizioni richiamate nella pronuncia:

«In mancanza dei requisiti di cui all'art. 5 gli Istituti, le Casse edili e gli Enti bilaterali, prima dell'emissione del DURC o dell'annullamento del documento già rilasciato ai sensi dell'art. 3, invitano l'interessato a regolarizzare la propria posizione entro un termine non superiore a quindici giorni» (art. 7, comma 3);

«Nelle ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 7 il termine di trenta giorni per il rilascio del DURC è sospeso sino all'avvenuta regolarizzazione, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, comma 3» (art. 6, comma 3);

«Ai soli fini della partecipazione a gare di appalto non osta al rilascio del DURC uno scostamento non grave tra le somme dovute e quelle versate, con riferimento a ciascun Istituto previdenziale ed a ciascuna Cassa edile. Non si considera grave lo scostamento inferiore o pari al 5% tra le somme dovute e quelle versate con riferimento a ciascun periodo di paga o di contribuzione o, comunque, uno scostamento inferiore ad Euro 100,00, fermo restando l'obbligo di versamento del predetto importo entro i trenta giorni successivi al rilascio del DURC» (art. 8, comma 3).

espressamente definisce irrilevanti le eventuali regolarizzazioni avvenute successivamente alla data in cui l'azienda ha dichiarato la propria situazione.

Aprè, invece, la strada alla regolarizzazione delle violazioni eventualmente sussistenti, la giurisprudenza che afferma la prevalenza del principio “sostanzialistico”, in un'ottica di *«salvaguardia del principio di massima partecipazione procedimentale ed immanente esigenza di ragionevolezza dell'azione amministrativa»*²²⁷. Nell'ambito della stessa si collocano le decisioni che ammettono l'adempimento tardivo di debiti previdenziali, intervenuto nel periodo tra la presentazione della domanda di partecipazione contenente l'erronea dichiarazione di insussistenza di irregolarità contributive e la scadenza del termine per la presentazione delle offerte, a condizione che lo stesso non comporti la violazione della *par condicio* dei concorrenti²²⁸. E quelle che, analogamente, ritengono *«gravemente ed irrazionalmente sproporzionata e dunque contrastante sia con lo scopo di tutela della norma, che con il principio della concorrenza e della partecipazione alle gare»* l'esclusione dalla procedura del concorrente che abbia provveduto alla regolarizzazione *«in un tempo intermedio tra il momento della partecipazione alla gara e quello dell'apertura delle buste contenenti l'offerta economica»* in quanto il transitorio momento di mancata regolarità contributiva, precedente la formazione della graduatoria provvisoria, è da considerare ininfluenza, ai fini della gara²²⁹.

La necessità di garantire la parità dei concorrenti²³⁰ non è stata, invece, richiamata in altra pronuncia, che pure ha sancito l'illegittimità dell'esclusione di una società che aveva provveduto a sanare la situazione di irregolarità contributiva prima del termine ultimo di presentazione delle offerte. Nella stessa, infatti, i giudici amministrativi si riportano alla sentenza della Corte di Giustizia C.E. 9 febbraio 2006 n. 226, per la quale deve essere considerata in regola l'impresa che provi, prima della scadenza del termine per la

227 R. Ricci, Le irregolarità in sede di gara: spunti di riflessione, in particolare, sulla tematica della regolarità o, meglio, della irregolarità contributiva, in *Il Foro Amministrativo C.d.S.*, 2011 fasc. 2, pp. 511 – 526, ove si evidenzia la connessione della tematica con quella più vasta dell'integrazione e regolarizzazione documentale nelle procedure di gara, ammesse dalla giurisprudenza purchè rispettose del principio di parità tra i concorrenti e sempre che non abbiano ad oggetto documenti richiesti a pena di esclusione dalla gara o adempimenti procedurali significativi.

228 Consiglio di Stato, Sez. V, 16 novembre 2010, n. 8065, nella quale si rinviene l'osservazione che l'indagine del giudice amministrativo è preordinata a stabilire «non se formalisticamente c'è stata irregolarità, ma se la stessa denoti una situazione di non meritevolezza che abbia alterato la par condicio dei concorrenti in gara».

229 T.A.R. Sicilia Catania, Sez. I, 28 aprile 2009, n. 802, richiamata in G. Ferrari, Sanatoria di irregolarità contributiva, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2011, n. 1, IPSOA, p. 85, in cui si evidenzia che tale conclusione «rimette l'adempimento dell'obbligo contributivo ad un calcolo di convenienza del soggetto interessato che, essendo venuto a conoscenza in via indiretta del numero dei partecipanti e delle offerte presentate, coltiva una fondata speranza di ottenere l'appalto».

230 Sulla tutela della par condicio tra i partecipanti alle procedure ad evidenza pubblica, L. Ieva, *Regolarità contributiva, Durc e Contratti pubblici*, in *Diritto e Pratica del Lavoro*, 1/2011, p. 33

presentazione delle offerte, di aver provveduto al pagamento in sanatoria di quanto dovuto, e alla disposizione di cui all'art. 38, comma 1, lettera i), D.Lgs. n. 163/2006, che «*si limita a sancire l'esclusione dalle gare dei concorrenti che abbiano commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, delle norme in materia di contributi previdenziali e assistenziali, secondo la legislazione interna, senza porre alcun ostacolo all'eventuale efficacia di eventuali pagamenti in sanatoria, che ben possono essere indici di un intervenuto ravvedimento operoso*»²³¹.

5. Le modifiche apportate all'art. 38, comma 2, del Codice dei contratti pubblici.

Con l'art. 4 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito in Legge 12 luglio 2011, n. 106, il Legislatore ha proceduto ad una consistente rivisitazione del Codice dei contratti pubblici, con il dichiarato intento²³² di «*ridurre i tempi di costruzione delle opere pubbliche, soprattutto se di interesse strategico, per semplificare le procedure di affidamento dei relativi contratti pubblici, per garantire un più efficace sistema di controllo e infine per ridurre il contenzioso*»²³³.

L'intervento ha riguardato anche il comma 2 dell'art. 38 che, nella nuova formulazione, recita: «*ai fini del comma 1, lett. i), si intendono gravi le violazioni ostative al rilascio del documento unico di regolarità contributiva*».

La nuova previsione normativa e le successive precisazioni contenute nelle circolari amministrative degli enti interessati, inducono a riconsiderare le questioni trattate per verificare se il nostro ordinamento sia finalmente approdato ad un concetto univoco di regolarità contributiva ponendo definitivamente termine al contenzioso sopra solo in parte riportato.

Come già precisato, una considerevole parte della giurisprudenza ritiene che, con l'entrata in vigore del D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, la declaratoria di non regolarità contributiva contenuta nel DURC sia da considerare alla stregua di un mero indizio, ai fini del citato art. 38, comma 1, lett. i), che sia stata commessa una “violazione grave” e “definitivamente accertata”. Esclude, cioè, con riferimento alla disciplina del requisito ora modificata, ogni corrispondenza e automatismo tra la valutazione compiuta dagli enti previdenziali ai fini del rilascio del DURC e il giudizio di “gravità” delle violazioni contributive da compiersi ad opera della stazione appaltante «*non essendo l'amministrazione vincolata a valutare la gravità con gli stessi parametri utilizzati dal citato d.m. del 2007, che non costituisce atto attuativo del codice appalti*»²³⁴.

²³¹ Cons. Stato, V Sez., 3 febbraio 2011, n. 789.

²³² Sulle «finalità positive e gli obiettivi sostanziali» del decreto, A. Massera, Il “Decreto Sviluppo”, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 10/2011, p. 1049, cit.

²³³ Cfr. Art. 4, comma 1, D.L. 70/2011.

²³⁴ Cons. Stato, Sez. VI, 4 agosto 2009, nn. 4905, 4906 e 4907, citate.

Per cui la stazione appaltante deve verificare autonomamente se le violazioni certificate mediante il DURC siano da ritenere gravi e oggetto di accertamenti definitivi.

Si pone allora il problema di stabilire se questa prospettiva sia da considerare superata e se, quindi, l'ente appaltante sia tenuto sempre ad escludere dalla gara il concorrente che non possa, in ragione delle irregolarità contributive compiute, ottenere il rilascio di un DURC positivo.

L'attuale versione dell'art. 38, comma 2, del D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, con riferimento alle gare successive alla sua entrata in vigore²³⁵, sembra, invero, aver eliminato ogni discrezionalità in capo alla stazione appaltante, in quanto la verifica dell'autodichiarazione del candidato concernente la propria situazione debitoria nei confronti degli enti previdenziali, dovrà essere effettuata alla luce della normativa regolatrice del DURC e ai parametri cui la stessa ne ricollega il rilascio.

In questo senso si è pronunciato il TAR Sardegna in una delle prime sentenze in cui si fa menzione della modifica legislativa in parola, ove scrive che la stessa «*ha definitivamente imposto la coincidenza tra le ipotesi che impediscono il rilascio del DURC (fissate dal decreto del Ministro del Lavoro, del 24 ottobre 2007) e la causa di esclusione di cui trattasi*»²³⁶.

Pertanto non vi è dubbio che la partecipazione alle gare d'appalto pubbliche incontrerà i limiti posti dal citato Decreto ministeriale e, ai sensi dello stesso, sarà possibile, oltre che laddove si appalesi la correttezza degli adempimenti²³⁷, anche quando si configurino irregolarità inferiori alla soglia di «gravità» fissata dall'art. 8, comma 3, del decreto stesso, pari allo scostamento del 5% tra le somme dovute e quelle versate con riferimento a ciascun periodo di paga o di contribuzione o, comunque, in caso di scostamento inferiore a 100 euro.

²³⁵ Il Decreto sviluppo è entrato in vigore il 14 maggio 2011 e, nella parte in cui incide sulla norma in parola, non ha subito modifiche in sede di conversione.

²³⁶ T.A.R. Sardegna, Sez I, 23 settembre 2011, n. 945. Lo stesso collegio, proprio nella modifica apportata al testo della norma, trova la conferma che tale regola di diritto non sia ricavabile sulla base della precedente disciplina, di talché, con riferimento alle questioni cui *ratione temporis* continua ad applicarsi, ritiene debba riconoscersi ancora un autonomo potere di valutazione in capo alla stazione appaltante e in capo al giudice il compito di sindacare il comportamento della medesima laddove tale valutazione non abbia compiuto.

²³⁷ L'art. 5 del D.M. 24 ottobre 2007, n. 28578, ancora la regolarità contributiva attestata dagli enti previdenziali alle seguenti condizioni:

- a) correttezza degli adempimenti mensili o, comunque, periodici;
- b) corrispondenza tra versamenti effettuati e versamenti accertati dagli istituti previdenziali come dovuti;
- c) inesistenza di inadempienze in atto.

E prevede, altresì, che la regolarità sussiste e va certificata anche in caso di:

- d) accoglimento della richiesta di pagamento rateizzato (art. 5, co. 2, lett. a);
- e) sospensione dei pagamenti a seguito di disposizioni legislative (art. 5, co. 2, lett. b);
- f) istanza di compensazione per la quale sia stato documentato il credito (art. 5, co. 2, lett. c).

In quest'ottica non ci sarà spazio per un giudizio che prescindendo dalle prescrizioni sopra indicate e tanto varrà non solo per la stazione appaltante, ma anche per gli operatori economici. Infatti, non appare più configurabile in capo al concorrente alcun potere di autonoma valutazione di gravità o non gravità del debito contributivo e, quindi, difficilmente potrà trovare conferma il già richiamato orientamento giurisprudenziale per cui la dichiarazione generica di insussistenza della causa di esclusione che occupa non può, in caso di violazioni che il medesimo concorrente reputi lievi, essere considerata falsa dichiarazione²³⁸ e non costituisce autonoma causa di esclusione²³⁹. Fissati i criteri per la qualificazione delle violazioni contributive ai fini della partecipazione alle gare, una dichiarazione di regolarità contributiva in presenza di effettive violazioni ostative al rilascio del DURC dovrebbe necessariamente integrare la violazione formale di una precisa prescrizione normativa e determinare l'esclusione dalla procedura.

Ulteriore conseguenza di tale lettura è che risulterà preclusa ogni possibilità di regolarizzazione postuma: la situazione dell'operatore economico rispetto agli enti previdenziali si cristallizzerà al momento dell'autodichiarazione, per cui nessuna efficacia sanante potrà attribuirsi ad eventuali adempimenti successivi rispetto a tale momento; sarà ammessa solo la regolarizzazione delle violazioni lievi secondo il già ricordato meccanismo di cui all'art. 8, comma 3, D.M. 24 ottobre 2007, n. 28758240.

Nessun rilievo potrà, infine, attribuirsi alle violazioni definitivamente accertate commesse in passato in quanto, dovendosi fare riferimento solo alle violazioni ostative al rilascio del DURC, la situazione dell'operatore economico dovrà essere considerata all'attualità²⁴¹.

6. Considerazioni conclusive.

Con la modifica dell'art. 38, comma 2, del Codice dei contratti pubblici, il Legislatore ha dunque fissato i paletti oltre i quali i soggetti interessati non possono andare nel procedimento valutativo della gravità delle violazioni ai fini della partecipazione alle gare, individuandoli nelle norme che regolano il rilascio del DURC.

238 Sulla questione del "falso innocuo", v. M. G. Marengi, *Il bando di gara e la certezza delle regole negli appalti pubblici*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 6/2011, p. 683.

239 Cons. Stato, sez. IV, 24 febbraio 2011, n. 1228, citata.

240 F. Gasparino, F. Tosco, *Regolarità fiscale e contributiva ai fini della partecipazione agli appalti pubblici*, in *Il Fisco*, 36/2010, p. 5818.

241 È la già affrontata questione della configurabilità di una tara duratura in merito alla quale si veda anche F. Bertini, *Durc e gare di appalto, tra dubbi e certezze*, in *Urbanistica e Appalti*, 2009, vol. XIII, fasc. 11, 1214 ss., citato. Sul tema si veda anche R. Codebò, *Il requisito del DURC in sede di partecipazione alle gare*, in *Urbanistica e appalti*, 10/2010, p. 1184.

Il problema della rilevanza e della insindacabilità del documento unico di regolarità contributiva ad opera della stazione appaltante non può però ritenersi completamente risolto.

A ben vedere, il legislatore non ha previsto il deposito o l'acquisizione del DURC nella fase iniziale della procedura²⁴², di talché potrebbe porsi il problema della configurabilità in capo alle amministrazioni appaltanti di un autonomo potere/dovere di verifica della sussistenza dei presupposti per il rilascio del DURC alla stregua della normativa che disciplina tale documento. Soccorre al riguardo il D.P.R. 207/10 (Regolamento di esecuzione ed attuazione del Codice dei contratti), entrato in vigore l'8 giugno 2011, che – dopo aver definito, all'art. 6, comma 1, il DURC come il certificato «*che attesta contestualmente la regolarità di un operatore economico per quanto concerne gli adempimenti INPS, INAIL, nonché Cassa Edile per i lavori, verificati sulla base della rispettiva normativa di riferimento*» e che concerne tutti gli appalti pubblici, siano essi di lavori, servizi o forniture²⁴³ - stabilisce che lo stesso viene acquisito d'ufficio dalle amministrazioni aggiudicatrici «*per la verifica della dichiarazione sostitutiva relativa al requisito di cui all'articolo 38, comma 1, lettera i), del codice*», oltre che con riferimento alle altre fasi della gara²⁴⁴. Come si legge nella Circolare INPS n. 59 del 28 marzo 2011, la suddetta previsione va, infatti, letta nel senso che «*deve essere acquisito un DURC (...) per ciascuna delle fasi*» della procedura²⁴⁵. Si tratta invero di disposizioni regolamentari dalle quali, tuttavia, non si può prescindere in quanto espressamente qualificate come norme di

242 Cfr. R. De Nictolis, Le novità dal D.L. 70/2011 in Urbanistica e appalti, 9/2011, p. 1012, cit., in cui si evidenzia anzi che la legge di conversione prevede l'esenzione per gli affidatari, in relazione ai contratti di forniture e servizi fino a €20.000 stipulati con la pubblica amministrazione e con le società in house, dall'obbligo di produrre il documento di regolarità.

243 La necessità del DURC con riferimento a tutti i tipi di appalto, sancita nel Codice dei contratti pubblici, era già stata evidenziata nelle circolari INPS e INAIL laddove si accoglieva una definizione ampia di appalto pubblico comprensiva degli appalti di lavori pubblici, di servizi e forniture, nonché delle procedure concernenti la gestione di servizi ed attività pubbliche in convenzione o concessione. E veniva poi prevista legislativamente nel codice dei contratti pubblici.

244 Il D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207, individua, infatti, con precisione le varie fasi della procedura con riferimento alle quali il DURC va richiesto e, quindi:

- a) per la verifica della dichiarazione sostitutiva relativa al requisito di cui all'articolo 38, co. 1, lettera i), del codice;
- b) per l'aggiudicazione del contratto ai sensi dell'articolo 11, comma 8, del codice;
- c) per la stipula del contratto;
- d) per il pagamento degli stati avanzamento lavori o delle prestazioni relative a servizi e forniture;
- e) per il certificato di collaudo, il certificato di regolare esecuzione, il certificato di verifica di conformità, l'attestazione di regolare esecuzione, e il pagamento del saldo finale.

245 Si tratta della Circolare INPS avente ad oggetto l'aggiornamento del servizio "sportellounico-previdenziale.it" in base alle prescrizioni in materia di DURC del citato Regolamento attuativo del Codice dei Contratti Pubblici. La stessa distingue le tipologie di DURC con riferimento alle varie fasi della gara e regola le relative procedure per ottenerne il rilascio. In effetti, già le precedenti Circolari INPS n. 92 del 26 luglio 2005 e INAIL n. 38 del 28 luglio 2005 prevedevano il rilascio del DURC "per la verifica della dichiarazione".

attuazione del codice dei contratti pubblici e in ragione dell'espresso richiamo contenuto nell'art. 38, comma 2, in commento alla normativa che regola il rilascio del DURC²⁴⁶. Pertanto, dovendo l'ente appaltante chiedere l'emissione della certificazione ufficiale relativa alla correttezza contributiva del concorrente con riferimento alla data della dichiarazione sostitutiva prodotta in fase di selezione, sarebbe logico ritenere che dovrebbe poi attenersi a quanto nella stessa certificato, in armonia con quella parte della giurisprudenza che non ha mai messo in discussione il valore certificativo e l'insindacabilità delle risultanze del DURC²⁴⁷. Conseguentemente, l'unica possibilità che avrebbe il concorrente sarebbe quella di impugnare la certificazione e ottenerne la rettifica prima che venga decisa la sua esclusione²⁴⁸.

Va, tuttavia, evidenziato l'orientamento dei giudici di Palazzo Spada per cui la stazione appaltante, pur essendo vincolata al rispetto dei parametri di gravità della normativa regolatrice del DURC, deve, «a fronte di elementi concreti e specifici forniti dal concorrente che siano discordanti con i dati riportati nel DURC (...) accertare l'effettiva entità della violazione contributiva e cioè se essa sia veramente "grave", tenuto conto delle disposizioni del DM 24 ottobre 2007»²⁴⁹. Con ciò sancendo l'illegittimità dell'esclusione dalla gara per carenza di motivazione nel caso in cui l'ente appaltante si sia riportato *sic et simpliciter* a quanto certificato nel DURC senza verificare se le violazioni effettivamente compiute abbiano realmente superato i limiti stabiliti dallo stesso decreto ministeriale. Sulla base di tale pronuncia dovrebbe, allora, riconoscersi alla stazione appaltante quantomeno la facoltà di verificare le risultanze della certificazione alla luce degli altri elementi di cui sia venuta in possesso, al fine di evitare l'esclusione dell'operatore economico che si sia visto negare il rilascio di un documento di regolarità positivo per un mero disguido o per errore di uno degli Istituti previdenziali. Senza pretendere che lo stesso lo impugni con assai scarse possibilità – dati i tempi ristretti delle gare - di ottenerne la modifica prima di essere escluso.

246 Si rammenta che la non vincolatività delle previsioni del D.M. 24 ottobre 2007 è stata giustificata in alcune sentenze facendo riferimento alla loro natura regolamentare, per la quale le stesse non possono prevalere sulle disposizioni di legge del Codice dei contratti, oltre che alla circostanza che avrebbero come destinatari unicamente gli enti previdenziali (Cons. Stato, sez. IV, 24 febbraio 2011, n. 1228).

247 Si veda, per tutte, Cons. Stato, 24 agosto 2010, n. 5936, per la quale l'irregolarità contributiva evidenziata dal DURC è sufficiente a determinare l'esclusione dalla gara di un concorrente, addirittura nel caso in cui tale documento risulti incompleto, in quanto privo di qualsiasi specificazione in merito all'importo dei contributi non pagati.

248 F. Gasparrino, F. Tosco, Regolarità fiscale e contributiva ai fini della partecipazione agli appalti pubblici, in *Il Fisco*, 36/2010, p. 5818, citata.

249 Cons. Stato, sez. IV, 24 febbraio 2011, n. 1228, citata, in cui il collegio ha ritenuto illegittima l'esclusione dalla gara di un concorrente che aveva dimostrato che l'irregolarità in base alla quale era stato rilasciato un DURC negativo era in realtà dovuta ad un disguido.

Un ulteriore margine di discrezionalità dovrebbe poi essere riconosciuto alla stazione appaltante sulla base della considerazione che la modifica in commento concerne esclusivamente il profilo della “gravità” della violazione e non anche quello della “definitività dell’accertamento”, sotto cui l’irregolarità contributiva pure deve essere valutata.

Invero, la normativa che regola il rilascio del DURC individua le ipotesi in cui le riscontrate irregolarità contributive non impediscono il rilascio della certificazione in quanto non definitivamente accertate²⁵⁰. Proprio con riferimento alle stesse, in alcune pronunce dei giudici amministrativi si rinviene l’affermazione che nel DURC sono attestate, oltre che le violazioni che superano la soglia di gravità fissata nel decreto in parola, «solo le irregolarità contributive “definitivamente accertate”»²⁵¹. E, d’altra parte, è stato già evidenziato come l’accoglimento della tesi “formalistica” implichi il riconoscimento del valore assoluto di detto documento e l’esclusione di un qualsivoglia potere valutativo della stazione appaltante anche con riferimento al carattere definitivo dell’accertamento.

Tuttavia, non può sottacersi che secondo l’orientamento “sostanzialistico”, è l’amministrazione appaltante a dover valutare, seppure tenendo conto delle certificazioni di cui al DURC, «se sussistono procedimenti diretti a contestare gli accertamenti degli enti previdenziali» che dallo stesso emergono²⁵².

In definitiva, non sembrano esservi gli estremi, neanche in seguito all’intervento legislativo che occupa, per escludere ogni margine di discrezionalità e autonomia di giudizio dell’ente che bandisce la gara nell’ambito dell’attività di controllo del requisito della regolarità contributiva.

Si tenga presente, del resto, che il predetto art. 38 non ha subito modifiche nella parte in cui prevede che, ai fini degli accertamenti relativi alle cause di esclusione, si applica l’art. 43 del D.P.R. n. 445/2000, che conferisce alle stazioni appaltanti il potere/dovere di effettuare

²⁵⁰ Il D.M. 24 ottobre 2007 prevede, infatti, che il DURC possa essere rilasciato, nonostante si configurino situazioni di irregolarità contributiva, in caso di:

- a) pendenza di contenzioso amministrativo e fino alla decisione che respinge il ricorso (art. 8, co. 2, lett. a);
- b) pendenza di contenzioso giudiziario, sino al passaggio in giudicato della sentenza di condanna, salvo l’ipotesi in cui l’Autorità giudiziaria abbia adottato un provvedimento esecutivo che consente l’iscrizione a ruolo delle somme oggetto del giudizio;
- c) candidato che abbia beneficiato degli aiuti di stato specificati nel D.P.C.M. emanato ai sensi dell’art. 1, co. 1223, L. n. 296/2006, sebbene non ancora rimborsati o depositati in conto bloccato (art. 8, co. 4);
- d) crediti iscritti a ruolo per i quali sia stata disposta la sospensione della cartella amministrativa a seguito di ricorso amministrativo o giudiziario (art. 8, co. 1).

²⁵¹ Cons. Stato, Sez. VI, 4 agosto 2009, n. 4905, citata, in cui, tuttavia, come sopra precisato, si afferma l’autonomia di giudizio della stazione appaltante e il carattere indiziario del DURC.

²⁵² Cons. Stato, Sez. V, 7 luglio 2011, n. 4053, già citata.

la verifica del possesso dei requisiti, così come autodichiarati dagli operatori economici, acquisendo d'ufficio le relative informazioni sulla base delle indicazioni fornite dall'interessato circa l'amministrazione competente e gli elementi per il reperimento delle informazioni o dei dati richiesti²⁵³.

Si consideri, altresì, che la legge di conversione del Decreto "Sviluppo" ha introdotto una norma che esenta gli affidatari, in relazione ai contratti di forniture e servizi fino a € 20.000 stipulati con la pubblica amministrazione e con le società *in house*, dall'obbligo di produrre il documento di regolarità contributiva potendo gli stessi presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'art. 46, comma 1, lett. p), D.P.R. n. 445/2000, soggetta ai successivi controlli periodici delle amministrazioni procedenti²⁵⁴. Per cui con riguardo alle procedure ristrette le stazioni appaltanti non necessariamente potranno far riferimento al DURC nella valutazione della sussistenza dei requisiti di cui al più volte citato art. 38, pur dovendo verificare l'insussistenza di violazioni ostative al rilascio dello stesso.

Alla luce delle considerazioni che precedono e dei contrasti giurisprudenziali illustrati, non sembra, quindi, possa darsi per scontata l'affermazione di un unanime indirizzo interpretativo che escluda ogni margine di discrezionalità della stazione appaltante, quantomeno con riferimento alla verifica del carattere definitivo delle violazioni eventualmente riscontrate. Ed è ragionevole attendersi, pertanto, altre pronunce dei giudici amministrativi concernenti il tema della regolarità contributiva e del ruolo del DURC negli appalti pubblici.

Come è stato correttamente osservato, tuttavia, il diritto amministrativo, nella specifica materia degli appalti pubblici, deve essere, più che in altri settori, <<*scienza dei vincoli e delle regole*>> dato l'elevato tasso di concorrenzialità delle relative procedure di affidamento²⁵⁵. Attesa, pertanto, l'importanza degli interessi coinvolti – dalla tutela della sicurezza del lavoro alla salvaguardia della finanza pubblica – e la rilevanza pratica della materia nell'attività delle amministrazioni pubbliche, è auspicabile che si approdi ad una univoca definizione delle problematiche in questa sede affrontate.

253 F. Gasparrino, F. Tosco, Regolarità fiscale e contributiva ai fini della partecipazione agli appalti pubblici, in *Il Fisco*, 36/2010, p. 5818, citata.

254 R. De Nictolis, Le novità dal D.L. 70/2011 in *Urbanistica e appalti*, 9/2011, p. 1012, cit. Con ciò smentendo l'indirizzo espresso nell'interpello n. 10 del 20 febbraio 2009 della Direzione Generale dell'attività ispettiva del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, per il quale il DURC andrebbe richiesto, senza alcuna eccezione, per ogni contratto pubblico e, dunque, anche nel caso degli acquisti in economia o di modesta entità.

255 M. G. Marengi, Il bando di gara e la certezza delle regole negli appalti pubblici, in *Giornale di diritto amministrativo*, 6/2011, p. 683.

PARTE SECONDA

CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA, 16 settembre 2011, n. 18906; Pres. Pivetti, Est. Polichetti; Cecchi&Cecchi Tessiture s.r.l. c. Agenzia delle Entrate di Firenze III (Avv. gen. Stato)

Statuto del contribuente - L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 - Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni – Effetti – Illegittimità

L'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000) concede al contribuente un termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo per comunicare osservazioni e richieste, al fine di garantire la possibilità di interagire con l'Amministrazione finanziaria prima che essa pervenga all'emissione di un avviso di accertamento; ne consegue che il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito.*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - A seguito di un accesso presso la società Cecchi & Cecchi Tessiture S.r.l. in liquidazione, finalizzato all'acquisizione di documentazione fiscale relativa ai costi portati in diminuzione del reddito d'impresa e concluso con la redazione del processo verbale di conclusione di accesso, l'Agenzia delle Entrate, ufficio di Firenze III, individuava nella documentazione acquisita in copia incongruenze fiscali relative alla corretta imputazione di costi.

Provvedeva pertanto a rideterminare il reddito d'impresa e ad emettere e notificare il relativo avviso d'accertamento nel quale si richiedeva il pagamento di maggior imposta Irpeg per Euro 18.737,06, Irap per Euro 3.072,40 ed Iva per Euro 7.230,40, oltre ad interessi e sanzioni.

Avverso tale atto la società Cecchi & Cecchi proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze lamentando in primo luogo la nullità dell'avviso in quanto emesso prima del decorso del termine di 60 giorni decorrenti dalla chiusura delle operazioni di controllo attraverso il rilascio della copia del relativo processo verbale, termine statuito

dall'art. 12, comma 7, della legge 212/2000; nel merito, l'errata esclusione da parte dell'Ufficio dei costi sostenuti a titolo di spese di rappresentanza.

L'Ufficio controdeduceva sostenendo l'inapplicabilità dell'art. 12 Statuto del Contribuente, poiché l'attività espletata durante l'accesso non era da considerarsi attività di verifica, bensì di mera raccolta di informazioni al pari degli altri strumenti simili come i questionari, l'invito a produrre documenti, l'invito a presentarsi e simili, mentre la disposizione di legge citata fa esclusivo riferimento al processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. Inoltre, circa la natura di tale termine, l'Ufficio rilevava che, anche in caso di mancato rispetto l'avviso avrebbe conservato lo stesso la sua validità, stante l'assenza nel dettato di legge di un'espressa previsione della sanzione di nullità dell'atto impositivo.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva l'eccezione preliminare in merito al mancato rispetto dell'art. 12, comma 7, della legge 212/2000, dichiarando conseguentemente la nullità dell'avviso con assorbimento degli altri profili. La Commissione tributaria provinciale osservava anche che le disposizioni di cui al citato art. 12 rappresentano i principi generali dell'ordinamento tributario.

La Commissione tributaria regionale respingeva l'appello dell'ufficio e contro tale pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate.

MOTIVI DELLA DECISIONE - La sentenza impugnata ha dichiarato la nullità dell'accertamento perché emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni dalla comunicazione del processo verbale di constatazione, termine previsto, ma senza espressa sanzione di nullità in caso di violazione, dall'articolo 12, comma 7, della legge 212 del 2000 (statuto del contribuente).

L'Agenzia delle entrate deduce violazione di tale norma, in quanto la nullità non è né espressamente né implicitamente stabilita e perché comunque non si trattava di un vero e proprio verbale di accertamento ex articolo 12 ma di un processo verbale di accesso.

Per quanto riguarda la questione preliminare, circa gli effetti perentori o meno del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni previsto dall' art. 12, comma 7, della legge 212 del 2000 la notazione che tale norma come le altre di tale legge rappresenta un principio generale dell'ordinamento tributario, non appare fondata (dato che la norma è chiaramente una norma di dettaglio, priva delle caratteristiche estrinseche proprie delle norme che esprimono principi generali) ed è comunque irrilevante, posto che il problema è quello dell'interpretazione della norma stessa ed è un problema che prescinde dalla natura di essa.

La tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria appare coerente con la disciplina stabilita dall'articolo 156 cod. proc. civ., applicabile anche al procedimento amministrativo

essendo l'unica disciplina generale che regoli i termini ed i loro effetti. Ed è altresì coerente con un principio generale del diritto amministrativo, quale espresso tra le altre pronunzie da Consiglio di Stato Sez. VI, n. 6405 del 20/10/2003: «Costituisce principio generale quello secondo il quale i termini del procedimento amministrativo devono essere considerati ordinatori qualora non siano dichiarati espressamente perentori dalla legge o che la loro perentorietà non debba necessariamente discendere dalla logica del sistema».

Nel silenzio della norma di legge il carattere perentorio di un termine può quindi essere desunto dalla ratio della norma e così ha fatto la Corte di cassazione con la sentenza 6088 del 2011 secondo cui «la legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede testualmente che “dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste; l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”. Dalla lettura della norma emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che il suddetto termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio (come ritenuto dalla ricorrente) non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in "casi di particolare e motivata urgenza"». Tale pronunzia si pone in contrasto con quella recante il n. 19875 del 2008, secondo la quale «la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla disposizione censurata non ne determina la nullità, perché: a) tale atto ha natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda; b) manca una specifica previsione di nullità; c) resta garantito al contribuente il diritto di difesa in via giudiziaria e in via amministrativa attraverso l'autotutela» (in senso conforme Cass. n. 22320 del 03/11/2010).

Le più recenti di tali pronunzie appaiono coerenti con la sollecitazione proveniente dalla pronunzia della Corte costituzionale n. 244 del 2009, che - chiamata a giudicare della possibile illegittimità costituzionale, per contrasto con gli articoli 24 e 11 della costituzione, dell'articolo 12, comma 7, della legge 212 del 2000 nella parte in cui non prevede la nullità dell'atto di accertamento, qualora il medesimo venga notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di

contestazione e la notifica dell'atto di accertamento - ha dichiarato la questione «manifestamente inammissibile, perché il giudice a quo, invece di sollevarla, avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui essa si inserisce, così da consentire di superare il prospettato dubbio di costituzionalità; in particolare, la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua “particolare” ... urgenza». A sostegno di tale percorso ermeneutico - ha osservato la Corte costituzionale - il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-*septies* della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi) e alla luce di tali disposizioni, avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000). Il giudice remittente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare ... urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Ciò premesso la Corte ha rilevato che il giudice a quo si era limitato, invece, ad asserire che la disposizione censurata non è assistita da alcuna sanzione di invalidità, facendo derivare da tale mera asserzione la prospettata illegittimità costituzionale.

Ma la pronuncia del giudice delle leggi aggiunge un rilievo finale che avrebbe invero dovuto portare ad una dichiarazione di manifesta infondatezza e non di manifesta

inammissibilità della questione prospettata. L'ordinanza, infatti, si conclude affermando che, «anche a prescindere dalle considerazioni appena svolte in punto di manifesta inammissibilità della questione, va, in ogni caso, rilevata l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità; infatti, la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali (*ex plurimis*, sentenza n. 20 del 2009; ordinanze n. 211 e n. 13 del 2008, n. 180 del 2007; nonché, con particolare riferimento all'art. 24 Cost., ordinanze n. 940 e n. 21 del 1988, n. 324 del 1987)».

Dal momento che la corte costituzionale ha dichiarato comunque l'infondatezza della denuncia di incostituzionalità per violazione degli articoli 24 e 111 Cost., ritenuti inconferenti, la sua interpretazione della normativa diretta a segnalare la possibilità di una lettura diversa è ovviamente importante ma è *ultra vires* e quindi non vincolante in alcun modo.

In questa ricerca ermeneutica andrebbe anche considerato che per assicurare la effettiva vincolatività della norma che prescrive un termine può essere possibile anche il ricorso a strumenti diversi dalla nullità dell'atto compiuto dopo la scadenza del termine stesso ed anzi una interpretazione funzionale e razionale delle norme dovrebbe indirizzare a limitare drasticamente le ipotesi di nullità formali che incidono sui diritti sostanziali delle parti (compreso, tra di esse, il Fisco). Nella specie, inoltre, la previsione della nullità per il mancato rispetto del termine in questione costituirebbe una sanzione sproporzionata rispetto alla tutela dell'interesse del contribuente all'esercizio efficace della propria difesa e all'interesse al buon andamento della pubblica amministrazione (che, insieme, ispirano il principio di collaborazione e di partecipazione), perché tale interesse deve essere bilanciato con quello alla riscossione dei tributi, che trova fondamento nell'art. 53 Cost. e che assume un rilievo particolarmente importante in un ordinamento quale il nostro, caratterizzato da fenomeni di evasione straordinariamente maggiori di quelli che affliggono altri paesi. Il procedimento tributario è già caratterizzato da un formalismo eccessivo che appare spesso poter anche rappresentare uno strumento di mascheramento per pratiche elusive o collusive.

Nel suo ricorso l'Avvocatura ha ben evidenziato che il carattere non perentorio del termine in questione appare ricavabile anche dall'esame dei lavori preparatori, dato che l'originaria formulazione della norma nel disegno di legge (AC 4818-A-bis) conteneva l'esplicita espressione «a pena di nullità» e tale inciso è stato significativamente soppresso in sede di esame finale del testo normativo. L'Avvocatura ha anche argomentato in modo esauriente circa il gran numero di strumenti a disposizione del contribuente per far valere le proprie ragioni: fin dall'inizio delle operazioni di verifica il contribuente può far valere le

proprie osservazioni e le proprie ragioni giuridiche mediante dichiarazione a verbale; a seguito della notifica dell'avviso di accertamento al contribuente (o anche su iniziativa d'Ufficio) è data la possibilità di ricorrere all'istituto dell' «accertamento con adesione» (D. Lgs. 218/97), mediante il quale tra Amministrazione e contribuente può realizzarsi un ulteriore chiarimento in merito ai fatti contestati; l'ordinamento tributario a tal fine riconosce ulteriori 90 giorni di tempo (art. 6 D. Lgs. 218/97) che, sommati ai termini per presentare ricorso concedono al contribuente il tempo corrispondente a 150 giorni, decorrenti dal momento della notifica dell'atto di accertamento, per far valere le proprie ragioni in via amministrativa (senza considerare che mediante istanza di autotutela si potrebbe conteggiare anche i 30 giorni a disposizione per depositare il ricorso in Commissione una volta notificato); anche in fase contenziosa l'ordinamento prevede l'istituto della «conciliazione», ex art. 48 D. Lgs. 546/92 e nel caso in cui le parti necessitino di termini ulteriori al fine di dirimere «in via amichevole» la controversia, l'ordinamento prevede sempre la possibilità di chiedere alla Commissione un differimento dell'udienza di merito, purché non dilatorio (Cass. n. 9222 del 18 aprile 2007); è sempre consentito al contribuente la presentazione di istanze di autotutela che l'Ufficio, è tenuto a valutare in adesione ai principi di collaborazione e buona fede di cui alla L. 212/00.

Infine può essere anche osservato che la Corte costituzionale ha affrontato il problema esclusivamente sotto il profilo della motivazione circa le condizioni di particolare urgenza richieste dalla norma per consentire la abbreviazione unilaterale del termine dilatorio, ma non ha affrontato il diverso e distinto problema di quali siano le conseguenze del mancato rispetto del termine dilatorio in assenza delle condizioni di urgenza. La mancata motivazione sull'urgenza può rendere illegittima l'anticipazione, ma si tratta di vedere quali siano le conseguenze di tale illegittimità, sia in caso di mancanza delle condizioni di urgenza, sia in caso di mancata esposizione di tali ragioni nella motivazione dell'avviso (tenuto conto anche del fatto che le norme richiamate dalla ordinanza della Corte costituzionale prescrivono che l'avviso di accertamento sia motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato e non anche in relazione alle ragioni di urgenza in presenza delle quali esso è stato pronunciato).

Tali profili di opinabilità della soluzione interpretativa contrastata dall'amministrazione finanziaria debbono peraltro misurarsi non solo con le ragioni espresse a favore del contrapposto indirizzo interpretativo, ma anche con la stessa esistenza di un indirizzo giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato anche per effetto del supporto fornito dalla pronuncia della Corte costituzionale.

La salvaguardia dell'unità dell'interpretazione è infatti ormai da considerare - specie dopo le ultime innovazioni legislative relative al giudizio di cassazione - come un criterio legale di interpretazione delle norme legislative. Non l'unico criterio di ermeneutica, ovviamente, e neppure quello su ogni altro prevalente, ma di certo un criterio importante dato anche il suo collegamento con i principi costituzionali di uguaglianza e di libertà dei cittadini. Un principio particolarmente importante in materia procedimentale e processuale, posto che in tale materia la prevedibilità e l'uniformità delle regole che disciplinano il come agire sono requisiti imprescindibili di giustizia. Non un criterio decisivo e assoluto: non si può dubitare che un'interpretazione che si consideri non plausibile sul piano letterale, logico e sistematico possa ciononostante essere mantenuta per ossequio ai precedenti consolidati, ma solo se essa non sia manifestamente arbitraria e pretestuosa e non dia luogo a risultati disfunzionali, irrazionali o semplicemente ingiusti.

Nella specie l'interpretazione qui in esame è certamente molto opinabile ma altrettanto certamente essa non è né arbitraria né pretestuosa. E' pur vero che essa appare suscettibile di dar luogo a risultati disfunzionali e «fuori misura», ma non dovrebbe essere troppo difficile, per l'amministrazione finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime. Non vi sono quindi buone ragioni per allontanarsi dal criterio interpretativo della conformità ai precedenti giurisprudenziali.

Il primo motivo deve quindi essere respinto.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione della stessa norma sotto altro profilo e cioè per il fatto che nella specie essa non era applicabile in quanto l'attività posta in essere di verificatori era riconducibile non ad una vera e propria verifica ma al mero reperimento di documentazione fiscale.

Quest'ultimo profilo è privo di autosufficienza e non può quindi essere esaminato, dato che il ricorso non specifica il contenuto delle operazioni svolte dalla Guardia di finanza.

Comunque deve anche essere osservato che la distinzione prospettata dall'Agenzia delle entrate non appare avere corrispondenza nella norma in esame.

Il ricorso deve quindi essere respinto. Non vi è luogo a pronunzia sulle spese in quanto l'intimato - nonostante quello che viene dichiarato nella missiva del curatore fallimentare in data 5 gennaio 2011 - non era costituito.

P.Q.M. - (*Omissis*).

Ultimi orientamenti della Corte di Cassazione in tema di avviso di accertamento “anticipato”

di Federica Fiordalisi

SOMMARIO: 1. Il caso. – 2. Il dettato normativo. - 3. Principali orientamenti interpretativi prima della pronuncia in commento: a) La tesi dell'ufficio. – (segue) b) La tesi della nullità dell'avviso di accertamento anticipato. – (segue) c) la tesi “intermedia” dell'annullabilità. 4. La posizione dell'Amministrazione finanziaria. 5. La pronuncia della Suprema Corte. - 6. Considerazioni conclusive.

1. Il caso.

La pronuncia in commento offre l'occasione per fare il punto della situazione in merito ad una problematica da sempre molto dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza: quali sono le conseguenze derivanti dall'emanazione di un avviso di accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio (*rectius* dalla notifica) del processo verbale di constatazione, in violazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente)?

Nel caso di specie, una società, a seguito di un accesso diretto all'acquisizione di documentazione relativa ai costi portati in diminuzione del reddito d'impresa, si è vista notificare un avviso di accertamento a titolo di maggiore Irpeg, Irap ed Iva dovuta, per incongruenze riscontrate nell'imputazione dei suddetti costi.

La società propone ricorso avverso tale provvedimento, denunciando in via preliminare la nullità dell'avviso di accertamento, in quanto emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal rilascio del processo verbale di conclusione dell'accesso, in violazione dell'art. 12, c. 7, dello Statuto.

Tale eccezione è accolta sia in primo che in secondo grado.

Avverso quest'ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, eccependo la violazione o erronea applicazione della norma statutaria da parte dei giudici di merito sotto due profili.

Anzitutto, l'ufficio sostiene che l'art. 12 non contiene alcuna espressa comminatoria di nullità, né la stessa può essere implicitamente dedotta. A sostegno della sua tesi, l'Avvocatura richiama i lavori preparatori dello Statuto, evidenziando come l'inciso «a pena di nullità» contenuto nel disegno di legge relativo alla norma in esame sia stato poi soppresso in sede di esame finale della stessa disposizione. Inoltre, secondo l'ufficio, la validità dell'avviso di

accertamento «anticipato» discenderebbe anche dal fatto che la facoltà concessa dall'art. 12, c. 7, dello Statuto non costituisce l'unico strumento garantito dall'ordinamento al contribuente per far valere le sue ragioni; il suo diritto di difesa non è in tal modo negato, ma può essere esercitato ugualmente, attraverso le dichiarazioni raccolte a verbale nel corso delle operazioni di verifica, ovvero ricorrendo all'istituto dell'accertamento con adesione, dell'istanza di autotutela o della conciliazione in sede giudiziaria.

L'ufficio sostiene altresì che la norma in esame non sarebbe applicabile nel caso di specie anche sotto un altro profilo, in quanto l'attività espletata durante l'accesso non sarebbe qualificabile come attività di verifica, ma come mera raccolta di informazioni, e pertanto non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della stessa.

Il commento che segue sarà incentrato sul primo profilo fatto valere dall'Amministrazione finanziaria. Quanto alla seconda censura, meno interessante ai nostri fini, si rileva solamente che i giudici nel caso di specie non si sono pronunciati, in quanto il ricorso non specificava il contenuto delle operazioni svolte dalla Guardia di finanza. Tuttavia, in altre circostanze la stessa Corte ha precisato a riguardo che la norma di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto «non distingue in relazione al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione a verbali che, pur non contenendo contestazioni potrebbero in ogni caso (...) dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento»²⁵⁶.

2. Il dettato normativo.

Prima di procedere col commento alla sentenza, pare opportuno soffermarsi ad analizzare brevemente la norma sulla cui interpretazione i giudici si sono pronunciati.

L'art. 12 della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), come enunciato nella sua stessa rubrica, riconosce importanti «diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali».

Tale norma costituisce la perfetta espressione dei motivi ispiratori della disciplina statutaria, che mira nel suo complesso a ridisegnare un rapporto Fisco-contribuente non più incentrato sull'autoritarismo della Pubblica Amministrazione, bensì ispirato ai principi di cooperazione e rispetto reciproco, trasparenza, partecipazione, certezza dei diritti e snellezza delle procedure²⁵⁷, al fine di realizzare la parità tra i soggetti del rapporto tributario.

²⁵⁶ Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. V, ord. 9 marzo 2011, n. 5652, nonché ord. 15 marzo 2011 n. 6088, entrambe in *Banca dati Fisconline*.

²⁵⁷ Cfr., in tal senso, COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA - UFFICIO FISCALITÀ, Circolare, 17 agosto 2000 n. 250400, in *Il fisco* n. 33/2000, 10288.

In particolare, il comma 7 del suddetto articolo dispone che «nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

La disposizione in esame, dunque, sancisce il diritto del contribuente a comunicare, a seguito della chiusura delle indagini, le proprie osservazioni e richieste entro lo *spatium deliberandi* di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. ed il divieto per l'Agenzia delle entrate di emanare l'avviso di accertamento prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Si può dedurre dalla norma, inoltre, l'ulteriore obbligo per l'ufficio di valutare gli elementi eventualmente prodotti dal contribuente a supporto e completamento dei dati raccolti nel corso dell'attività istruttoria ed il conseguente obbligo di motivare, nell'avviso di accertamento, il rigetto delle istanze da lui presentate²⁵⁸.

E' piuttosto pacifico in dottrina che il diritto enunciato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto costituisce la principale fattispecie di partecipazione-contraddittorio²⁵⁹ prevista dalla normativa sul procedimento tributario.

Fine della norma è, infatti, l'instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale, che consenta all'ufficio impositore di raccogliere, attraverso il dialogo col contribuente, ulteriori elementi utili all'attività accertativa, non desumibili dal processo verbale di conclusione delle indagini, evitando così in molti casi l'emissione di provvedimenti impositivi, che si rivelerebbe solamente un antieconomico dispendio di risorse, non portando in concreto ad alcun incremento di gettito.

258 In tal senso, IORIO - SERENI, *Cass.*, n. 19875 del 18 luglio 2008 - *Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza*, in *Il fisco* n. 11/2009, 1687 ss.

259 A riguardo, è opportuno richiamare la distinzione, elaborata dalla dottrina amministrativistica e poi recepita anche in ambito tributario, tra due forme di partecipazione del soggetto destinatario del provvedimento all'attività istruttoria dell'organo amministrativo:

a) la cd. partecipazione-collaborazione: fattispecie partecipativa estrinsecantesi, nel procedimento tributario, «da un lato, nel potere dell'amministrazione di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente sottoposto ad indagine e, dall'altro lato, nel corrispondente obbligo per questi (a pena di sanzione amministrativa, o anche di preclusioni processuali) di fornire gli elementi richiesti» (in tal senso, COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, commento a Corte Costituzionale, ord. 24 luglio 2009 n. 244, in *Banca dati Fisconline*);

b) la cd. partecipazione-contraddittorio (o contraddittorio anticipato): fattispecie che si distingue dalla precedente per la finalità prettamente difensiva, consentendo al contribuente di anticipare l'esposizione delle sue difese nella fase procedimentale e realizzare in tale sede un'istruttoria preliminare, al fine di chiarire la sua posizione prima dell'emissione di avvisi di accertamento destinati ad essere censurati in sede processuale.

Nonostante i numerosi interventi in materia da parte del legislatore tributario²⁶⁰, non può dirsi che il principio del contraddittorio abbia ivi ancora trovato generale riconoscimento. Tale fondamentale principio del diritto amministrativo, introdotto dalla l. n. 241/1990, infatti, non può essere applicato *ipso iure* anche al procedimento tributario, ostandovi l'espressa esclusione contenuta nell'art. 13 della stessa legge, che rinvia alle particolari norme che regolano la materia fiscale.

La stessa norma di cui all'art. 12, per quanto inserita nell'ambito della l. 212/2000, che a mente del suo primo articolo sancisce «principi generali del diritto tributario», limita la sua portata ai soli accertamenti fondati su un'attività di verifica.

Tuttavia, il principio del contraddittorio nel procedimento tributario ha da ultimo ricevuto riconoscimento da parte della Corte di giustizia europea, assurgendo al rango di principio generale del diritto comunitario²⁶¹. Non vi è dubbio che tale principio debba ritenersi applicabile anche nel diritto interno, in virtù dell'espresso rinvio ai principi comunitari contenuto all'art. 1 della l. 241/90, nonché in attuazione dei principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione.

Dunque, sia a livello nazionale che comunitario emerge l'intento di riconoscere al soggetto interessato al procedimento tributario la facoltà di esercitare il diritto di difesa già in

260 In particolare, l'obbligatorietà del contraddittorio è espressamente sancita dal D.P.R. 600/1973 in materia di controlli automatizzati e formali (art. 36-*bis* e 36-*ter*), di accertamento sintetico (art. 38, comma 7, come modificato da ultimo dal d.l. 78/2010) e di operazioni elusive (art. 37-*bis*, comma 4).

Inoltre, il medesimo obbligo è stato riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità negli accertamenti basati su parametri e studi di settore (SS.UU., 18 dicembre 2009 nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, con nota di MARCHESELLI, *Natura giuridica degli accertamenti mediante studi di settore e "giusto procedimento" tributario: quattro sentenze capitali delle SS.UU. della Corte di cassazione*, in *Giur.it.*, 2010, 3, 711 ss.).

Il contraddittorio è, invece, considerato ancora come meramente facoltativo in materia di accertamenti bancari (Cass. 19 febbraio 2010 n. 4016) e di accertamento con adesione (Cass. 30 dicembre 2009 n. 28051).

261 Il principio è stato sancito nella sentenza nota come «Caso Sopropè» (Corte Giust., 18 dicembre 2008, c. 349/07, «Sopropè», con commento di RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580, nonché con commento di MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. di giur. trib.*, 2009, 210 ss.), la quale statuisce che «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. a tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente», un termine ragionevole, che non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa.

A riguardo si veda anche PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, II, 57 ss.

sede procedimentale, esponendo le proprie ragioni nel corso dell'istruttoria, prima dell'emanazione del provvedimento.

Non trascurabile è, poi, la funzione deflattiva del contenzioso che il principio di collaborazione, ed in particolare il diritto di comunicazione riconosciuto dalla norma in esame, svolge attraverso l'anticipazione del contraddittorio nella fase procedimentale, in attuazione dei principi statutari di cooperazione e di parità tra Fisco e contribuente.

Come anticipato, infatti, l'ufficio impositore ha l'obbligo di prendere in esame le osservazioni e richieste presentate dal contribuente attraverso l'esercizio della facoltà concessagli e, se del caso, può ordinare, a norma del comma 5 del medesimo articolo 12, anche un nuovo accesso presso la sede dello stesso, ove ciò si renda necessario alla luce dei nuovi dati così raccolti²⁶².

Ben più ristretta è la portata di altre norme tributarie - nella specie gli artt. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/73 e 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, rispettivamente in materia di accertamento sui redditi e in campo I.V.A. -, che prevedono l'obbligo per i verificatori di far constare nel processo verbale giornaliero, redatto a seguito di ogni accesso, le osservazioni e le risposte del contribuente alle loro richieste.

E' evidente che tale facoltà non è né alternativa, né tantomeno equiparabile a quella riconosciuta dall'art. 12, c. 7, dello Statuto²⁶³. In questa fase, infatti, non può dirsi realizzato pienamente il contraddittorio, in quanto generalmente gli addebiti sono esplicitati solo nel processo verbale di chiusura delle operazioni.

Per tale motivo il legislatore ha voluto assicurare al contribuente un termine ragionevole tra la ricezione del verbale conclusivo e l'emanazione dell'avviso di accertamento, che realizza una vera e propria sospensione dell'attività di accertamento²⁶⁴, affinché questi possa

262 Per un'analisi approfondita della tematica della partecipazione al procedimento amministrativo tributario, si rinvia alla monografia di RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990. Si veda anche MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in FANTOZZI-FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 e ss., nonché FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttoria (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, I, 582 ss.

263 Cfr. CAPOLUPO, *Accertamento: verifica e deduzioni del contribuente*, in *Il fisco* n. 37/2007, 5410 ss., secondo cui ciò è tanto vero «in considerazione della diversità delle fasi del procedimento e della natura giuridica della controparte. La verifica fiscale, infatti, è condotta da personale sprovvisto del potere di accertamento il cui compito, quindi, riveste natura istruttoria. L'accertamento, invece, è demandato all'ufficio che, ancorché controparte del contribuente, si pone (o si dovrebbe porre) comunque su di un differente piano se non altro in quanto dotato di una discrezionalità di valutazione e decisoria certamente carente nella fase istruttoria».

264 In tal senso, TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, 1056 ss.

predisporre le proprie difese con maggiore serenità e consapevolezza di quanto oggetto di imputazione nei suoi confronti, ricorrendo se del caso anche all'assistenza di fiscalisti esperti.

Invero, la formulazione della norma in esame ha generato un ampio dibattito, sia in dottrina che in giurisprudenza, in merito alla sua corretta interpretazione, sotto il profilo della sanzionabilità di una sua violazione. L'art. 12, comma 7, dello Statuto, infatti, pur ponendo il divieto per l'amministrazione finanziaria di emanare l'avviso di accertamento prima della decorrenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c., non prevede alcuna sanzione espressa per l'inosservanza di tale precetto.

Peraltro, come ricordato anche nella sentenza *de qua*, in sede di lavori preparatori erano stati presentati, dinanzi ad entrambi i rami del Parlamento, emendamenti alla norma in esame, coll'intento di inserire la comminatoria di nullità per la violazione del divieto di emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni, ma tale proposta di legge non ha superato il vaglio dell'assemblea²⁶⁵.

Se ciò vale ad escludere certamente che la mancata previsione della declaratoria di nullità sia il frutto di una mera dimenticanza del legislatore, tuttavia, a parere di chi scrive, non può influenzare in modo determinante l'interpretazione della norma né in un senso né nell'altro, in quanto ai lavori parlamentari non può riconoscersi un valore ermeneutico vincolante, potendo avere al più un valore indiziario insieme ad altri elementi nella ricostruzione della *ratio legis*. Né, d'altra parte, dai verbali delle sedute svolte sia alla Camera che al Senato è dato rinvenire una chiara volontà del legislatore contraria alla sanzionabilità della violazione del divieto posto dalla norma in esame, che avrebbe condotto alla bocciatura degli emendamenti, limitandosi la decisione del Parlamento ad escludere un'indicazione espressa della predetta sanzione.

Occorre, pertanto, verificare se il silenzio del legislatore debba indurre ad escludere la sanzionabilità dell'avviso di accertamento emanato prima dei «60 giorni» ovvero se una comminatoria espressa non sia stata inserita, in quanto ritenuta superflua, potendo la stessa essere desunta dall'interprete attraverso una lettura sistematica della norma.

Verificato questo, il passo ulteriore sarà quello di domandarsi se la sanzione applicabile sia quella della nullità del provvedimento – come ritenuto dalla giurisprudenza finora prevalente – ovvero dell'annullabilità.

265 Si veda l'emendamento 12.4 presentato dal Sen. Rossi nella seduta del Senato n. 360 del 22 aprile 1998, nonché il testo alternativo dell'art. 12 presentato dal relatore di minoranza, On. Molgora, nella seduta della Camera dei deputati n. 685 del 2 marzo 2000, in www.parlamento.it.

Entrambi modificavano l'ultimo inciso del comma 7 del suddetto articolo, proponendo la seguente versione: «L'avviso di accertamento non può essere emanato *a pena di nullità* prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

3. *Principali orientamenti interpretativi prima della pronuncia in commento: a) la tesi dell'ufficio.*

La mancata previsione espressa di una sanzione a garanzia della cogenza della norma in esame ha condotto dottrina e giurisprudenza ad interrogarsi su quali fossero le conseguenze del cd. «accertamento anticipato», cioè emesso prima del decorso dei 60 giorni dalla ricezione del processo verbale di constatazione.

Prima della sentenza in commento, potevano registrarsi tre principali orientamenti interpretativi in merito alla questione:

a) un indirizzo minoritario che, sulla scorta del brocardo latino «*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*», sostiene che la violazione in esame non inficia la validità dell'avviso di accertamento emanato, trattandosi di una mera irregolarità formale, passibile tutt'al più di responsabilità disciplinare per il funzionario responsabile del procedimento²⁶⁶;

b) l'orientamento prevalente, che riconosce la nullità dell'atto impositivo emanato, per violazione di una norma procedimentale posta a tutela di posizioni di diritto e garanzia riconosciute al contribuente, ma soprattutto per difetto di un elemento essenziale, quale è la motivazione in merito alla particolare urgenza del provvedimento²⁶⁷;

c) un terzo orientamento intermedio, secondo cui l'avviso di accertamento anticipato non è nullo, bensì annullabile per violazione di legge, ai sensi dell'art. 21-*octies* della l. 241/90 (come novellato dalla l. n. 15/2005), salvo che l'amministrazione procedente riesca a dimostrare che il contenuto del provvedimento impositivo, anche a seguito di eventuali deduzioni del contribuente, non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato²⁶⁸.

Procediamo, quindi, nella rassegna della diverse posizioni enunciate, con l'analisi della tesi «*pro Fisco*».

266 In tal senso, in dottrina, ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, commento a COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BRESCIA, 7 marzo 2002 n. 12, in *Il fisco* n. 44/2003, fasc. 1, 6873 ss.; ID., *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in *Il fisco* n. 19/2004, 2929 ss.; ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in *Il fisco* n. 40/2007, 5834 ss.; CHIECHI-CHIECHI, *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Boll. trib.* n. 4/2004, 256 ss..

267 Si veda, *ex multis*, NANULA, *La tempistica per gli accertamenti in scadenza*, in *Il fisco* n. 32/2003, 13053 ss.; ID., *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *Il fisco* n. 10/2004, 1401 ss.

268 Tra i sostenitori di quest'ultima tesi, si annoverano in particolare AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, L. n. 212/2000)*, in *Il fisco* n. 1/2007, fasc. 1, 59 ss.; CAPOLUPO, *Accertamento: verifica e deduzioni del contribuente*, cit.; CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. it.* n. 6/2010, 1444.

L'argomentazione su cui si fondano generalmente le difese dell'amministrazione finanziaria nei giudizi aventi ad oggetto i ccdd. «accertamenti anticipati», in passato seguita da alcune sentenze di merito²⁶⁹, consiste essenzialmente nel rilievo della mancata previsione di un'espressa comminatoria di nullità per la fattispecie in esame (*ubi lex voluit, dixit*).

Tale interpretazione letterale della norma troverebbe conferma nel raffronto con altre disposizioni dello stesso Statuto del contribuente e di altre leggi tributarie che, a differenza dell'art. 12, prescrivono espressamente la nullità degli atti emanati in contrasto con le loro disposizioni²⁷⁰.

In particolare, la dottrina più sensibile alle ragioni degli uffici impositori qualifica il diritto di comunicazione di cui alla norma in esame come una «mera possibilità» e ritiene che «la mancanza di un'esplicita comminatoria di nullità si spiega e si giustifica con l'ammissibilità (e, quindi, legittimità) di comportamenti derogatori, a tutela di un altro interesse giuridicamente protetto», l'interesse all'accertamento di una maggiore capacità contributiva ed alla riscossione dei tributi, che trova riconoscimento nell'art. 53 della Costituzione.

Tale dottrina riscontra una violazione del principio di parità tra le parti del procedimento tributario da parte di quella giurisprudenza, che, riconoscendo la nullità degli avvisi di accertamento «anticipati», favorirebbe senza giustificato motivo il contribuente rispetto all'amministrazione, ben potendo il soggetto accertato esercitare il proprio diritto al contraddittorio avvalendosi di altri strumenti sia in sede amministrativa (ad esempio, con istanza di accertamento con adesione) sia in sede contenziosa (con ricorso al giudice tributario).

Secondo la tesi in esame, l'art. 12 sancisce «un semplice invito di tipo organizzativo interno all'Amministrazione, non sanzionato».

Pertanto, superflua è anche l'integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento, richiesta dalla norma, con l'indicazione dei «casi di particolare e motivata urgenza» che hanno reso necessario anticiparne l'emanazione. Infatti, in caso di avviso emesso in prossimità della scadenza del termine decadenziale di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73,

269 In tal senso, COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, SEZ. X, 27 novembre 2006 n. 181, la quale rileva «l'erronea interpretazione della norma contenuta nell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 atteso che la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l'atto impositivo che sia emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica»; dello stesso tenore sono COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PORDENONE, 28 settembre 2005 n. 61, nonché COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA, SEZ. IV, 18 aprile 2006 n. 60.

270 Il riferimento riguarda in particolare gli artt. 6, comma 5, e 11, comma 2, della l. 212/2000, nonché gli artt. 42 del D.P.R. 600/73 e 56 del D.P.R. 633/72, che prevedono la nullità degli avvisi di accertamento privi degli elementi essenziali ivi elencati.

l'urgenza sarebbe *in re ipsa*, «tenuto conto che il termine per gli accertamenti è stabilito a norma di legge ed è ben noto ad entrambe le parti». Anche negli altri casi, tale adempimento costituirebbe solo «un ulteriore onere per l'ufficio impositore», potendo la particolare e motivata urgenza «desumersi implicitamente»²⁷¹.

Come anticipato, l'orientamento di cui sopra ha trovato il conforto anche di alcune sentenze delle Commissioni tributarie, le quali escludono la nullità degli avvisi di accertamento per mancato rispetto del termine *ex* art. 12, c. 7, dello Statuto, mancando un'espressa statuizione in tal senso²⁷². In particolare, poi, per quanto riguarda l'ulteriore obbligo di riscontro delle osservazioni presentate dal contribuente, si è sostenuto che «la mancata valutazione delle deduzioni difensive (...) non pare idonea ad incidere sulle ragioni portanti dell'accertamento, potendo dispiegare effetti solo in ordine alla rettifica del carico tributario liquidato (se dovuto) e non può, quindi, essere invocata quale causa di nullità o annullabilità dell'atto»²⁷³.

Da ultimo, peraltro, l'orientamento esposto è stato in parte fatto proprio anche dalla Corte di Cassazione, che nell'ordinanza n. 19875 del 18 luglio 2008 e, più di recente, nella sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011, ha stabilito che l'emaneazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. «non ne determina ipso iure la nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al p.v.c. sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito il diritto di difesa del contribuente in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria)»²⁷⁴.

Le argomentazioni su cui si fondano queste pronunce non appaiono, tuttavia, pienamente convincenti.

Anzitutto, è da escludere la natura vincolata dell'avviso di accertamento rispetto al p.v.c., trattandosi di atto autonomo che può benissimo discostarsi dall'atto istruttorio, in senso integrativo o modificativo, anche alla luce dei nuovi elementi apportati dal contribuente.

271 Cfr. ANTICO-FUSCONI, negli interventi già citati alla nota n. 10.

272 Nel senso di escludere la nullità dell'avviso di accertamento si è pronunciata, in particolare, la COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, con sent., 7 aprile 2005 n. 55 (poi confermata anche dalla successiva sent. 20 novembre 2006 n. 181), secondo cui «il mancato rispetto di quel termine non può inficiare un atto d'accertamento, salvo che non sia venuta a mancare, irrimediabilmente, una garanzia posta dalla legge a difesa dei diritti del contribuente».

273 Cfr. COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PORDENONE, SEZ. V, 28 settembre 2005 n. 61.

274 CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., ord. 18 luglio 2008 n. 19875, in *Il fisco* n. 11/2009, cit., con commento di IORIO-SERENI, *Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza*; CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., 13 ottobre 2011 n. 21103, in *Banca dati Fisconline*.

In secondo luogo, il riferimento al ricorso in autotutela non esclude la lesione al diritto di difesa del contribuente provocata dall'avviso di accertamento anticipato, non garantendo tale strumento la stessa tutela riconosciuta dall'art. 12, c. 7, dello Statuto, non fosse altro per il fatto che l'istanza di autotutela non produce l'effetto di sospendere i termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento dinanzi al giudice tributario. In tal caso, pertanto, il contribuente non sarebbe esonerato dall'onere di presentare comunque ricorso giudiziale.

(segue) b) la tesi della nullità dell'avviso di accertamento anticipato.

Di gran lunga prevalente è l'orientamento sia dottrinale che giurisprudenziale che supera l'interpretazione meramente letterale della norma, privilegiando un criterio di interpretazione logico-sistematico²⁷⁵.

I sostenitori di tale posizione riconoscono nel comma 7 dell'art. 12 della l. 212/2000 una norma procedimentale, che prevede una fase costitutiva imprescindibile del procedimento tributario, a tutela del principio di collaborazione e del diritto di difesa in contraddittorio del contribuente. Al diritto del contribuente a presentare le proprie deduzioni difensive corrisponde, pertanto, l'obbligo per l'ufficio impositore di valutare gli elementi così apportati alle indagini e giungere all'emanazione dell'avviso di accertamento attraverso una lettura critica del processo verbale di chiusura delle indagini sulla base delle osservazioni prodotte.

Secondo tale tesi, il contribuente è titolare di un vero e proprio diritto all'utilizzo del termine concesso dalla legge, il quale va inteso quale *spatium deliberandi*, nonché condizione di procedibilità dell'azione posta in essere dall'ufficio, la cui violazione non può che comportare la nullità dell'atto emanato²⁷⁶. Si tratterebbe di una nullità *ab origine*, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento e non sanabile, per carenza relativa al potere esercitato²⁷⁷; si parla anche di una forma di invalidità derivata, per violazione di una norma procedimentale.

²⁷⁵ Cfr., in tal senso, LUCARIELLO, *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *Il fisco* n. 37/2007, 5477 ss., nonché NANULA, *La tempistica degli accertamenti in scadenza*, cit.

²⁷⁶ Cfr. COMMISSIONE TRIBUTARIA PROV. DI MANTOVA, SEZ. I, 19 febbraio 2009 n. 15, in *Giur. mer.*, 2009, 3156.

²⁷⁷ In tal senso, in giurisprudenza, COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, SEZ. XXXVIII, 4 luglio 2007 n. 197, in *Il fisco* n. 37/2007, fasc. 1, 5523, nonché COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI GENOVA, SEZ. XI, 23 febbraio 2006 n. 15, secondo cui l'avviso di accertamento emesso prima della scadenza dei 60 giorni per l'approssimarsi del termine decadenziale dell'accertamento è «nullo e non sanabile in quanto emesso in violazione della norma relativa al potere di emanare l'atto», né «l'imminente decadenza può essere assunta come motivo di urgenza poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioni (...) non possono precludere il diritto alla difesa del contribuente».

In dottrina, sostiene la tesi della nullità per carenza di potere TUNDO, *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT-Riv. di giur. trib.* n. 9/2010, 806.

Allo stesso modo, si riconosce l'illegittimità del provvedimento nel caso in cui l'amministrazione procedente non prenda in considerazione le osservazioni e richieste presentate dal contribuente e l'avviso non contenga l'analitico riferimento alla valutazione delle stesse²⁷⁸.

Non sono condivisibili, secondo l'orientamento in esame, le argomentazioni della dottrina che propende per la validità dell'avviso di accertamento anticipato. Tale tesi, che si fonda essenzialmente sul dato letterale della mancata comminatoria di nullità, per ciò solo esclude qualsiasi conseguenza per la violazione della norma; in tal modo, si giunge alla assurda conclusione di negare alla stessa ogni valore precettivo, trasformandola in una vuota enunciazione di principio.

Particolarmente censurabile è poi quel filone dottrinale che riconosce nell'emanazione dell'avviso di accertamento «anticipato» in prossimità del termine di decadenza per l'accertamento un'ipotesi di «urgenza *in re ipsa*». La tesi, infatti, richiama l'idea dell'avviso di accertamento quale atto d'imperio, idea ormai decisamente respinta dal legislatore tributario, che proprio con l'emanazione dello Statuto ha mostrato di seguire l'opposta direttrice della collaborazione e della parità tra le parti del procedimento tributario. Sarebbe assolutamente iniquo far gravare sul contribuente le conseguenze delle disfunzioni interne all'ufficio impositore, che ha l'onere di organizzare le fasi della verifica e dell'accertamento in modo tale da rispettare i tempi, invero tutt'altro che ristretti, concessi dal legislatore per il controllo fiscale.

L'orientamento più favorevole al contribuente è stato da ultimo sposato anche dalla Corte costituzionale, che, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della norma in esame rispetto agli artt. 24, comma 2, e 111 della Costituzione proprio in ragione della mancata previsione di una comminatoria di nullità per la sua violazione, ha indicato l'*iter*

²⁷⁸ Pertanto, non possono ritenersi sufficienti al fine dell'adempimento dell'obbligo di motivazione *de quo* mere clausole di stile, generiche e prive di una concreta indicazione delle ragioni del diniego, quali, ad es., "viste le deduzioni del contribuente" ovvero "si ritengono infondate le doglianze del contribuente" (si veda CISSELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco* n. 42/2009, 7015 ss.).

L'obbligo di motivazione circa il rigetto delle osservazioni formulate dal contribuente è stato riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, nei procedimenti mediante studi di settore, dapprima con la Circolare n. 110/1999 («Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno valutate motivando sia l'accoglimento sia il rigetto delle stesse») e più di recente con la Circolare n. 5/2008 («La motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte»).

ermeneutico che il giudice remittente avrebbe dovuto seguire al fine di dedurre la sanzionabilità dei provvedimenti viziati²⁷⁹.

In particolare, la Consulta propone una lettura della norma in combinato disposto con l'art. 7 dello Statuto e gli artt. 3 e 21-*septies* della l. 241/90. L'obbligo di motivazione in relazione alla particolare urgenza, previsto per l'avviso di accertamento anticipato, costituirebbe un'applicazione del generale obbligo di motivazione sancito per gli atti amministrativi dalla l. 241/90, e ribadito nello Statuto per i provvedimenti tributari in particolare.

Secondo il parere della Corte, la nullità dell'avviso di accertamento anticipato deriverebbe dalla violazione di tale obbligo, in applicazione dell'art. 21-*septies*, che prevede la nullità dei provvedimenti amministrativi privi di un elemento essenziale, quale è da considerarsi la motivazione; la nullità per difetto di motivazione è, peraltro, espressamente prevista in materia tributaria dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. 600/73 e 56, quinto comma, del D.P.R. 633/72.

Sulla scia di tale ordinanza, si posizionano anche le principali pronunce successive della Corte di Cassazione. In particolare, nella sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010, la Suprema Corte ha riconosciuto la sanzione della nullità del provvedimento impositivo emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c., pur in assenza di una espressa indicazione in tal senso, per vizio di motivazione, qualora l'amministrazione precedente non indichi le ragioni di particolare urgenza che hanno reso necessaria l'anticipazione del provvedimento²⁸⁰.

Dunque, secondo la Corte costituzionale ed i giudici di legittimità, ai fini della nullità dell'avviso di accertamento, non è sufficiente la violazione del termine *ex* art. 12, c. 7, dello

279 CORTE COSTITUZIONALE, ord. 24 luglio 2009 n. 244, con commento di COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit.; si vedano altresì, per un commento della pronuncia della Consulta, MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 2915 ss.; BORGOGGIO, *Corte Cost., ord. n. 244 del 24 luglio 2009 - Accertamento notificato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Il fisco* n. 35/2009, 5792 ss.; BALDASSARRE, *L'intervento chiarificatore della Corte Costituzionale sull'accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla consegna del p.v.c.*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 3/2010, Parte II, 523.

280 Per un commento della sentenza citata si rinvia a BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.* n. 48/2010, 2969 ss.; RENDA, *La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo*, in *GT-Riv. di giur. trib.* n. 3/2011, 211 ss.; ACIERNO, *Cass. n. 22320 del 3 novembre 2010 - La mancata urgenza invalida l'avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni*, in *Il fisco* n. 42/2010, fasc. 2, 6869 ss.; MARTIS, *L'accertamento "anticipato" fra nullità e annullabilità*, in *Rass. Trib.* n. 3/2011, 743 ss.

Statuto, ma è necessario che manchi o sia carente la motivazione in merito alla particolare urgenza che giustifica la deroga al divieto di emanazione dell'accertamento anticipato.

(segue) c) la tesi “intermedia” dell'annullabilità.

Da ultimo, parte della dottrina e della giurisprudenza di merito ha prospettato la possibilità di applicare alla violazione della norma in esame la sanzione dell'annullabilità.

Si ricorda, infatti, che il provvedimento impositivo può essere viziato non solo da nullità, ma anche da annullabilità o mera irregolarità.

La nullità ricorre, ai sensi dell'art. 21-*septies* della l. 241/90, in caso di mancanza di uno degli elementi essenziali, difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi in cui la legge lo prevede espressamente.

Come illustrato nel precedente paragrafo, la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria applicano alla fattispecie in esame la sanzione della nullità, ravvisando un difetto di motivazione (elemento essenziale) relativamente alle ragioni di urgenza che possono indurre l'ente impositore ad emettere un provvedimento anticipato.

L'art. 21-*octies*, tuttavia, stabilisce che laddove la norma nulla preveda, come nel caso di specie, la sanzione per la sua violazione è quella dell'annullabilità, sanzione che priva l'atto dei suoi effetti, ove sia fatta valere dal soggetto che ne ha interesse; la medesima sanzione è sancita anche nel caso in cui il provvedimento sia viziato da eccesso di potere o incompetenza. Inoltre, il secondo comma della norma *de qua* prevede un'eccezione alla regola appena enunciata, escludendo l'annullabilità per «il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Alla luce di tale disciplina, parte della dottrina ha sostenuto che, in caso di atto emanato dall'ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, «il contribuente che lo impugna deve dedurre che la sua partecipazione al procedimento avrebbe potuto influire sul contenuto del provvedimento, indicando gli elementi che avrebbe potuto introdurre nell'istruttoria, mentre l'amministrazione ha l'onere di dimostrare che, anche se quegli elementi fossero stati considerati, il contenuto dispositivo del provvedimento non sarebbe mutato»²⁸¹.

281 In tal senso, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I – Parte generale*, Torino, 2011, 116.

Sembra propendere per l'annullabilità dell'avviso di accertamento anche URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in UCKMAR-TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, 593 e ss., secondo cui «nel caso in cui l'ufficio ponga in essere atti di

Conforme con tale orientamento è la sentenza n. 61 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007), con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia, dopo aver affermato che gli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della l. 241/90 «non costituiscono deroga ai precetti statutari in quanto il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto non commina la sanzione della nullità degli atti di accertamento emanati prima della scadenza di cui al comma 7 e, inoltre, nessun'altra disposizione prevede tale conseguenza», ritiene applicabile per la violazione della norma in esame l'art. 21-*octies*, che prevede la mera annullabilità dell'atto. Nel caso di specie, peraltro, l'ufficio è riuscito a far salvo l'atto anche da questa sanzione, dimostrando che «eventuali osservazioni formulate all'Agenzia delle entrate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non avrebbero modificato il contesto nel quale l'atto è stato emanato» e dunque «l'eventuale preliminare raffronto non avrebbe dato risultati diversi»²⁸².

4. La posizione dell'amministrazione finanziaria in materia.

L'Amministrazione Finanziaria, sulla scia delle numerose pronunce giurisprudenziali in materia, ha emanato una serie di direttive interne miranti ad orientare l'operato degli uffici in modo tale da rispettare il termine *ex art. 12, c. 7*, dello Statuto.

In particolare, a riguardo si è pronunciato il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, sostenendo che «il divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine previsto per la presentazione delle osservazioni e delle richieste, determina (...) la necessità che il direttore della verifica ed il capo pattuglia, nell'effettuare le pertinenti valutazioni sull'urgenza dell'ultimazione dei controlli, considerino l'opportunità di concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta "in decadenza" con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali»²⁸³.

Ancor più stringente è l'intervento della stessa Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, che, con Nota 14 ottobre 2009, prot. n. 142734, a seguito dell'intervento della Corte costituzionale, ha chiarito in cosa consista la «particolare urgenza» che permette di derogare al divieto di emanazione di avvisi di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni dal p.v.c.:

accertamento in violazione della norma, inevitabile appare l'illegittimità degli stessi per carenza di potere con la conseguenza dell'annullamento, in caso di ricorso, da parte del Giudice tributario.

282 COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, SEZ XII, 9 luglio 2007 n. 61, in *Banca dati Fisconline*.

283 COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA - UFFICIO FISCALITÀ, Circolare 17 agosto 2000 n. 250400, in *Il fisco* n. 33/2000, 10288, nonché in *Il fisco* n. 20/2001, 7254, con commento di FORTUNA, *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*.

«(...) la particolare urgenza nei casi di specie deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine. Al riguardo, si rappresenta che, per espressa previsione della norma, l'urgenza deve essere "particolare" (...) con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di urgenza non può ridursi a considerazioni di carattere generale (...)».

Si precisa, inoltre, che, qualora l'ufficio adduca a motivo della deroga l'imminenza del termine di decadenza previsto per la notifica dell'avviso di accertamento, tale circostanza deve essere adeguatamente motivata, a pena di nullità dell'atto emesso, con riferimento alle ragioni che nel caso di specie hanno impedito di svolgere in tempo l'attività accertativa: «È evidente che possono verificarsi situazioni nelle quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute, non imputabili ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica. In tali situazioni (...) le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario»²⁸⁴.

La stessa Agenzia delle entrate, dunque, conviene nel ritenere che l'imminente scadenza del termine decadenziale non costituisce ragione di urgenza *in re ipsa*, non potendosi certo far scontare al contribuente le conseguenze dell'inefficienza dell'ufficio nell'organizzazione delle attività di verifica ed accertamento. Diverso è il caso in cui la necessità di operare in prossimità del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello accertato dipenda da cause di forza maggiore o comunque esterne ed indipendenti dall'operato dell'ufficio, cause che non solo dovranno ricorrere nel caso di specie, ma dovranno essere espressamente indicate nella parte motiva dell'avviso di accertamento «anticipato», affinché il giudice possa riconoscere la legittimità della deroga al divieto di cui all'art. 12.

Inoltre, proprio in conseguenza del rigore dimostrato dai giudici sia di legittimità che di merito nella fattispecie in esame, la Direzione Centrale Accertamento ha ammonito gli uffici

284 AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO, Nota 14 ottobre 2009 n. 142734, in *Il fisco* n. 42/2009, cit., con commento di CISELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*.

circa la necessità di organizzare e gestire l'attività di controllo in modo tale da ridurre al minimo gli «accertamenti dell'ultimo minuto».

5. *La pronuncia della Suprema Corte*

La sentenza in commento si distingue rispetto alle precedenti pronunce della Cassazione sulla questione in esame, perché per la prima volta mette in discussione l'intervento interpretativo della Corte costituzionale, mostrando qualche dubbio in merito alla correttezza dell'inquadramento della fattispecie nell'ambito della nullità del provvedimento, prevalente in giurisprudenza.

Anzitutto, i giudici escludono che la norma di cui all'art. 12, comma 7, possa considerarsi principio generale dell'ordinamento tributario solo in virtù della sua collocazione all'interno della disciplina statutaria, trattandosi di una norma di dettaglio che disciplina uno specifico momento del procedimento tributario.

Peraltro, se la definizione della natura della norma in esame può essere rilevante al fine di ammettere o meno la portata generale del principio del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, non è di alcun aiuto, secondo il parere della Corte, per l'interpretazione della disposizione sotto il profilo della sua sanzionabilità.

Analizzando la motivazione della sentenza in esame, è possibile suddividere il procedimento argomentativo della Corte in due momenti: una prima parte in cui analizza la questione relativa al carattere perentorio o meno del termine di cui all'art. 12, c. 7, dello Statuto, ripercorrendo l'evoluzione della giurisprudenza sul tema in chiave critica, ed una seconda in cui, disattendendo totalmente quanto detto fino a quel momento, si allinea all'orientamento prevalente, invocando, a sostegno di tale scelta, la salvaguardia dell'unità dell'interpretazione ed il principio del precedente giurisprudenziale vincolante.

La sentenza, dunque, appare criticabile e contraddittoria nelle conclusioni; purtuttavia, essa è senz'altro degna di attenzione per gli spunti di riflessione che contiene al suo interno.

In primo luogo, la Corte esclude il carattere perentorio del termine dei 60 giorni, in virtù del principio stabilito dall'art. 152, secondo comma, c.p.c.²⁸⁵, secondo cui i termini previsti dalla legge devono considerarsi ordinatori, salvo che la legge stessa li dichiari espressamente

285 Per mero errore materiale, i giudici della Corte richiamano l'art. 156 c.p.c., che peraltro sancisce un altro principio rilevante in materia, il principio di tassatività dei casi di nullità, derogabile solo nel caso in cui l'atto manchi dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento del suo scopo.

Si precisa che entrambe le disposizioni richiamate si riferiscono espressamente ai soli atti del processo, ma sono certamente espressione di principi generali dell'ordinamento amministrativo, il quale mira a sanare i vizi degli atti ed a preservarne la validità ed efficacia, applicando la sanzione della nullità quale *extrema ratio*, nei soli casi espressamente sanciti ed in quelli in cui l'atto non è in alcun modo idoneo a spiegare i suoi effetti.

perentori (principio fatto proprio anche dal Consiglio di Stato nell'ambito del procedimento amministrativo).

A soluzioni opposte era giunta la stessa Cassazione in due recenti ordinanze, in cui si riconosceva l'illegittimità del provvedimento in caso di violazione del termine *ex art. 12, comma 7, Statuto*, trattandosi di termine posto a garanzia del diritto del contribuente ad interagire con l'amministrazione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento²⁸⁶.

Secondariamente, la pronuncia in esame richiama l'interpretazione della norma data dalla Corte Costituzionale nella nota ordinanza n. 244 del 2009, che fonda la nullità dell'avviso di accertamento anticipato sul vizio di motivazione in ordine alla particolare urgenza.

La Suprema Corte evidenzia che tale pronuncia, sebbene rilevante, non è in alcun modo vincolante.

Nell'ordinanza richiamata, infatti, la Consulta ha dichiarato l'infondatezza della denuncia di incostituzionalità per violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, ritenuti «inconferenti»; pertanto, l'interpretazione adeguatrice della norma ivi prospettata è da ritenersi *ultra vires*, e dunque non vincolante né per il giudice *a quo*, né tantomeno per gli altri giudici.

Peraltro, tale pronuncia non è dirimente anche sotto un altro punto di vista. Essa, infatti, non risolve il problema relativo alle conseguenze del mancato rispetto del termine dilatorio, affrontando la tematica solo sotto il profilo del vizio di motivazione circa le condizioni di particolare urgenza.

I giudici osservano, inoltre, che nel caso di specie la nullità del provvedimento impositivo appare una sanzione sproporzionata rispetto alla tutela dell'interesse del contribuente alla propria difesa nonché all'interesse al buon andamento della pubblica amministrazione, concordando con la tesi dell'amministrazione, secondo cui esistono altri strumenti a disposizione del contribuente per far valere le proprie ragioni sia in sede amministrativa che in sede giudiziaria.

Né tantomeno la sanzione della nullità pare alla Corte l'unica via per assicurare la vincolatività della norma in esame.

Fin qui il processo argomentativo risulta ineccepibile e sembra suggerire il ricorso a strumenti diversi dalla nullità, più adeguati per sanzionare la violazione in esame.

I giudici non ne fanno espressa menzione, ma una soluzione ipotizzabile potrebbe essere quella dell'annullabilità dell'avviso di accertamento «anticipato». Tale rimedio, infatti, non

²⁸⁶ CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., ord. 9 marzo 2011 n. 5652 e ord. 15 marzo 2011 n. 6088, di contenuto pressoché identico, già citate *sub* 1.

operando *ipso iure*, ma solo su istanza di parte ed alle condizioni di cui all'art. 21-*octies*, sembra garantire un giusto contemperamento delle opposte esigenze di tutela.

Tuttavia, a questo punto i giudici mutano il tiro e, disconoscendo l'analisi appena elaborata, decidono di aderire all'orientamento giurisprudenziale prevalente.

Pur riconoscendo che l'interpretazione della norma data dall'ordinanza della Corte costituzionale e dalle successive sentenze adesive dei giudici di legittimità potrebbe condurre a «risultati disfunzionali e fuori misura», la Corte ritiene di doverla sposare, affermando che la salvaguardia dell'unità di interpretazione giurisprudenziale delle norme costituisce un criterio legale di interpretazione, che può essere disatteso solo se tale interpretazione risulti del tutto arbitraria e pretestuosa.

6. Considerazioni conclusive.

Pare opinabile la pronuncia della Suprema Corte nei suoi assunti finali, che richiamano principi, quale quello dello *stare decisis*, tanto cari agli ordinamenti di *common law*, quanto lontani dal nostro.

E' pur vero che, ai sensi dell'art. 65 del r.d. 12/1942 (ordinamento giudiziario), la Corte di Cassazione svolge una fondamentale funzione nomofilattica, volta ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge.

Tuttavia, ciò non vincola i giudici di legittimità all'osservanza dei suoi precedenti.

L'esigenza di uniformità nell'interpretazione della legge va, infatti, contemperata con altri fattori altrettanto rilevanti nel giudizio di legittimità, quali l'adeguamento dell'interpretazione alla mutevolezza della realtà normativa e sociale, nonché l'esigenza di superare un'interpretazione, ove ritenuta non corretta.

D'altra parte, la possibilità di una pluralità di orientamenti all'interno delle diverse sezioni della Corte e di evoluzione giurisprudenziale in merito ad una medesima problematica è contemplata dallo stesso legislatore, che proprio per dirimere gli inevitabili contrasti che possono riscontrarsi nelle pronunce su una stessa questione di diritto (oltre che per altre ipotesi espressamente enumerate) ha previsto l'intervento delle Sezioni Unite (art. 374, comma 2, c.p.c.).

Pertanto, le conclusioni cui giunge la Corte nella sentenza in commento non appaiono sorrette da adeguata motivazione, laddove invece le premesse avrebbero dovuto condurre i giudici a tutt'altra pronuncia.

Alla luce del contrasto giurisprudenziale in materia, si auspica, dunque, un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite, che risolva definitivamente la questione relativa all'interpretazione della norma in esame a favore di uno degli orientamenti suesposti²⁸⁷.

Tenuto conto della strada aperta con questa sentenza e delle pronunce ad essa successive, più vicine alla tesi «*pro* Fisco», pare che da ultimo i giudici della Suprema Corte si stiano orientando nel senso di escludere la sanzione della nullità per la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, ritenuta eccessiva rispetto alle ragioni di tutela che ispirano la norma stessa. Pertanto, sembrerebbe più probabile una pronuncia a favore della validità o, tutt'al più, dell'annullamento del provvedimento adottato in contrasto con la suddetta norma.

Se è vero, infatti, che da sempre il contribuente è considerato la parte debole da tutelare rispetto ad un esercizio autoritario del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, ciò non può condurre il legislatore in primo luogo e poi l'interprete a non tenere in debito conto anche le ragioni del Fisco, paralizzandone in ogni caso l'attività accertativa sulla base del solo rilievo del mancato rispetto del termine dilatorio *ex* art. 12, comma 7, della l. 212/2000.

La sanzione dell'annullabilità, invece, oltre a risultare quella più corretta alla luce di una lettura sistematica della disciplina amministrativa e tributaria, come evidenziato nei paragrafi precedenti, sembra essere anche quella più giusta nell'ottica di un equo contemperamento degli interessi in gioco.

Infatti, pur assicurando il contribuente contro illegittime violazioni del suo diritto di difesa, consentirebbe di far salvo il provvedimento impositivo nei casi in cui questo avesse natura vincolata o comunque risultasse, in base alle circostanze del caso concreto, che esso non avrebbe potuto avere in ogni caso un contenuto diverso, neppure sulla scorta degli elementi forniti dal contribuente (oltre che nei casi in cui l'ufficio precedente specifichi le particolari motivazioni che hanno reso urgente l'emanazione dell'avviso di accertamento).

In tal modo, l'interesse del Fisco all'accertamento ed alla riscossione dei tributi sarebbe garantito, laddove si dimostrasse che il mancato rispetto del termine non ha conseguenze pregiudizievoli per il soggetto accertato o comunque è giustificato da valide ragioni di urgenza.

D'altra parte, il diritto di difesa del contribuente non sarebbe totalmente frustrato da una decisione in tal senso, potendo essere esercitato ancora attraverso gli altri numerosi strumenti forniti dall'ordinamento tributario.

²⁸⁷ A favore di un intervento risolutore delle Sezioni Unite si esprime anche TABET, *La sospensione del potere impositivo per 60 giorni tra interpretazione adeguatrice e diritto vivente*, in *GT – Riv. Giur. Trib.* n. 11/2011, 925 e ss.

Questa soluzione – sebbene ad oggi minoritaria – è, a mio avviso, dunque, quella preferibile alla luce dei principi di buon andamento dell'amministrazione nonché di parità tra Fisco e contribuente, su cui si fonda la norma in esame e l'intera normativa sancita dallo Statuto del contribuente.

AGENZIA DELLE ENTRATE – Circolare 1° agosto 2011, n. 38/E

OGGETTO: Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti.

INDICE

1. ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI REGISTRO PER GLI ATTI COSTITUTIVI DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO.

2. PARTECIPAZIONE DI ENTI "ESCLUSI" NELLE ONLUS.

3. ISCRIVIBILITA' DEL *TRUST* NELL'ANAGRAFE DELLE ONLUS.

3.1 Tipologie di enti che possono assumere la qualifica di ONLUS.

3.2 Soggettività passiva del *trust*.

3.3 Condizioni generali per il riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ad un *trust*.

3.3.1 *Trust* trasparente e qualifica di ONLUS.

3.3.2 *Trust* opaco e qualifica di ONLUS.

4. PARTECIPAZIONE DI UNA ONLUS IN UN'IMPRESA SOCIALE.

1. ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI REGISTRO PER GLI ATTI COSTITUTIVI DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO.

La legge 11 agosto 1991, n. 266 (legge quadro sul volontariato) subordina le agevolazioni fiscali da essa previste in favore delle organizzazioni di volontariato all'iscrizione delle organizzazioni in argomento nei registri generali delle organizzazioni di volontariato istituiti e tenuti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell'art. 6 della stessa legge.

Tra i benefici fiscali previsti dalla legge n. 266 del 1991 sono ricomprese le agevolazioni concernenti le imposte indirette, recate dai commi 1 e 2 dell'art. 8 della stessa legge.

In particolare, il comma 1 dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991 prevede una agevolazione in tema di imposta di registro, stabilendo che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato disciplinate dalla medesima legge, "*costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta bollo e dall'imposta di registro*".

Con circolare n. 3 del 25 febbraio 1992 è stato chiarito che l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro è subordinata alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarietà e siano iscritte nei registri del volontariato tenuti dalle regioni e dalle province autonome.

La circolare n. 3 del 1992 ha concluso nel senso che, in presenza di tali condizioni, la registrazione degli atti costitutivi delle associazioni di volontariato “*dovrà essere eseguita senza pagamento di imposta*”.

Ciò posto, si rileva, che alcune leggi regionali prevedono che le organizzazioni di volontariato, nel richiedere l'iscrizione nei registri del volontariato, debbano allegare copia dell'atto costitutivo redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

Ciò comporta che le stesse organizzazioni solo dopo la registrazione dell'atto costitutivo potranno iscriversi negli appositi registri .

Pertanto, in tali ipotesi, le organizzazioni di volontariato possono fruire dell'esonero dall'imposta di registro prima dell'iscrizione negli appositi registri ma dovranno comunicare tempestivamente, all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo, l'avvenuta iscrizione nel registro delle organizzazioni di volontariato.

Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui non risulti l'avvenuta iscrizione nel predetto registro nei tempi utili per l'accertamento, procederanno al recupero delle imposte non pagate con applicazione dei relativi interessi e sanzioni.

2. PARTECIPAZIONE DI ENTI “ESCLUSI” NELLE ONLUS.

Sul tema della partecipazione ad una ONLUS da parte di società commerciali ed enti pubblici e, più in generale, di soggetti “esclusi” dalla qualifica di ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 10, del D. Lgs. n. 460 del 1997, con la circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, par. 3, nel confermare il precedente orientamento già espresso nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, è stato precisato che la qualifica di ONLUS non deve essere negata ad organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o società commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS.

Ciò posto, si formulano le seguenti osservazioni.

L'ultimo decennio ha visto il proliferare di enti di natura privata del terzo settore costituiti (o partecipati) da enti pubblici e da società commerciali (es. fondazioni di comunità, fondazioni d'impresa).

Tale fenomeno è da attribuirsi alla necessità, non solo di ridurre l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, ma anche di sperimentare nuove soluzioni di partenariato attivo fra le organizzazioni del terzo settore da un lato e gli enti pubblici e le società commerciali dall'altro, in specie alla luce del principio di sussidiarietà previsto dall'art. 118, ultimo comma, della Costituzione.

In particolare, la costituzione di (o la partecipazione ad) enti di natura privata operanti nel terzo settore da parte degli enti pubblici è stata stimolata anche dall'evoluzione del diritto dei servizi sociali che, in questi ultimi anni, ha subito una notevole metamorfosi anche per influsso delle sollecitazioni provenienti dall'Unione europea.

Sul punto, la risoluzione del Parlamento Europeo del 19 febbraio 2009 n. 2008/2250(INI) sull'economia sociale, nell'invitare i legislatori nazionali a provvedere al riconoscimento dell'economia sociale e dei soggetti che ne fanno parte, ha inteso, fra l'altro, promuovere la creazione di reti di solidarietà attraverso un partenariato attivo tra le autorità locali e le organizzazioni del terzo settore.

Le sinergie create da tali forme di partenariato nel campo dei servizi prodotti dal mondo del terzo settore a favore della collettività sociale, ampliando l'ambito della partecipazione, della consultazione e della corresponsabilità, possono consentire di migliorare l'offerta dei servizi sociali, anche a fronte della crisi economica globale.

D'altro canto, anche gli enti commerciali hanno sentito l'esigenza di costituire enti del terzo settore (o di partecipare agli stessi) dietro la spinta del concetto di "*responsabilità sociale d'impresa*", che si è andato sempre più affermando nell'ultimo periodo in ambito comunitario. Si osserva, al riguardo, che la Commissione europea nel 2001 ha emanato il "*libro verde*" avente ad oggetto la promozione di "*un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*".

In virtù di questo modello concettuale le imprese operano in un'ottica che tende non solo a creare valore per le imprese stesse, ma cerca di gestire efficacemente le problematiche d'impatto sociale ed etico a vantaggio della collettività, anche con la costituzione di (e/o la partecipazione a) organizzazioni private operanti nel terzo settore, del tutto autonome dalle imprese promotrici.

Le valutazioni fin qui svolte, unitamente alla constatazione che il D. Lgs. n. 460 del 1997 reca – come di seguito specificato – vincoli stringenti sufficienti di per sé ad evitare possibili manovre elusive, inducono ad adottare, alla luce delle diverse formule organizzative e delle mutate esigenze gestionali che hanno interessato negli ultimi tempi il terzo settore, un diverso orientamento interpretativo in base al quale gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire (o partecipare ad) ONLUS, ancorché nella compagine sociale i soggetti di cui all'art. 10, comma 10, del D.lgs. 460/97 (cd. enti esclusi) siano numericamente prevalenti

o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS.

Alle stesse conclusioni si perviene anche nel caso delle fondazioni ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le medesime fondazioni.

In ogni caso, quindi, si ritiene che gli "enti esclusi" dalla qualifica di ONLUS possano costituire (o partecipare ad) un soggetto giuridico autonomo avente la qualifica fiscale di ONLUS, a prescindere dalla circostanza che i medesimi "enti esclusi" intervengano o meno nell'assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa.

Al riguardo, occorre tenere conto che le previsioni normative recate dall'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997 – che prevedono il divieto di svolgere attività diverse da quelle tassativamente previste e l'obbligo di utilizzare le proprie risorse economiche e patrimoniali esclusivamente per la realizzazione delle attività istituzionali e per il perseguimento di finalità di solidarietà sociale – rappresentano nel loro complesso un sistema strutturato di disposizioni il quale, nel consentire lo sviluppo delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, mira ad impedire che il regime fiscale di favore delle ONLUS stesse possa essere artatamente ed elusivamente utilizzato per finalità diverse da quelle per le quali è stato previsto dal legislatore.

La circostanza, infatti, che il regime fiscale di una ONLUS venga elusivamente utilizzato dai partecipanti (ovvero da coloro che a qualsiasi titolo operino per la ONLUS o ne facciano parte) per il perseguimento di indebiti vantaggi fiscali rappresenta una fattispecie certamente vietata dalle disposizioni del citato D. Lgs. n. 460 del 1997.

In altri termini, l'utilizzo della qualifica di ONLUS e la conseguente applicazione delle relative agevolazioni fiscali sono condizionati dal possesso dei requisiti obbligatori formali nonché dal rispetto sostanziale degli stessi, riscontrabili nell'ambito della generale attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

In tale sede, quindi, si potrà in concreto accertare la mancanza o il venire meno dei requisiti di cui all'art. 10 del citato D. Lgs. n. 460 del 1997 ovvero che la costituzione della ONLUS configura l'ipotesi di interposizione fittizia di cui all'art. 37, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e provvedere, conseguentemente, alla cancellazione dell'organizzazione dall'*Anagrafe* delle ONLUS dalla quale discende la perdita dei benefici fiscali riservati a queste ultime organizzazioni.

Specifiche considerazioni devono, tuttavia, essere svolte relativamente alle Organizzazioni Non Governative (ONG) riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, le

quali sono considerate ONLUS di diritto, ai sensi dell'art. 10, comma 8, del D. Lgs. n. 460 del 1997, *“nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità”*.

Con tale espressione si ritiene che il legislatore abbia inteso ribadire che le ONLUS di diritto devono comunque rispettare le finalità indicate nella specifica disciplina di settore; in particolare le ONG devono rispettare la legge n. 49 del 1987.

Detta legge, all'art. 28, comma 4, dispone, tra l'altro, che il riconoscimento di idoneità può essere dato a condizione che le medesime “*non abbiano rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo agli interessi di enti pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro*”.

Ne consegue che è preclusa agli enti pubblici e alle società commerciali la possibilità di partecipare in qualunque modo alle Organizzazioni Non Governative di cui alla legge n. 49 del 1997.

3. ISCRIVIBILITÀ DEL *TRUST* NELL'ANAGRAFE DELLE ONLUS

3.1. Tipologie di enti che possono assumere la qualifica di ONLUS.

Il D. Lgs. n. 460 del 1997 non richiede, per l'acquisizione della qualifica di ONLUS, l'appartenenza a particolari forme giuridiche.

In particolare, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del citato D. Lgs. n. 460 del 1997, possono assumere la qualifica di ONLUS, oltre alle associazioni, ai comitati, alle fondazioni e alle società cooperative, “*gli altri enti di carattere privato*” con o senza personalità giuridica.

Atteso che l'iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS comporta l'acquisizione di un'autonoma e distinta qualifica avente rilevanza fiscale che si traduce nella fruibilità di un regime tributario di favore, il riferimento agli “*altri enti*” di carattere privato recato dall'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997 deve essere inteso come riferimento a tutte le organizzazioni aventi autonoma soggettività sotto il profilo tributario, a prescindere dalla forma giuridica assunta e dalla qualificazione delle stesse agli effetti civilistici.

Pertanto, ai fini dell'acquisizione della qualifica di ONLUS, possono essere ricondotte tra “*gli altri enti di carattere privato*” tutte le organizzazioni che:

- abbiano soggettività passiva ai fini tributari;

- si conformino alle condizioni richieste dal citato art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

3.2. Soggettività passiva del *trust*.

Dalle considerazioni svolte nel paragrafo 3.1. consegue che la problematica relativa alla possibile acquisizione, da parte di un *trust*, della qualifica di ONLUS presuppone, in primo luogo, che il *trust* costituisca un autonomo soggetto passivo d'imposta.

Al riguardo si fa presente che i *trust* sono inclusi tra i soggetti passivi IRES individuati dall'art. 73, comma 1, lettere *b*), *c*) e *d*) del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 74, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Con circolare n. 48/E del 6 agosto 2007 (con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti sulla disciplina fiscale applicabile ai *trust* ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette) e con successiva circolare n. 61/E del 27 dicembre 2010 (che ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina fiscale dei *trust*) è stato precisato che il riconoscimento del *trust* nell'ambito dell'ordinamento nazionale si verifica esclusivamente nei confronti di quei *trust* che rispettano le condizioni e hanno gli elementi previsti dalla Convenzione di L'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva in Italia con legge 16 ottobre 1989, n. 364.

In particolare, nelle citate circolari è stato precisato, fra l'altro, che in forza dell'art. 2 della citata Convenzione possono essere riconosciuti nell'ordinamento italiano solo i *trust* aventi i seguenti elementi essenziali:

- i beni vincolati nel *trust* devono costituire una massa distinta e separata rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e del beneficiario;
- i beni vincolati nel *trust* sono intestati al *trustee* o ad altro soggetto per conto del *trustee*;
- il *trustee* è tenuto ad amministrare, gestire e disporre dei beni in *trust* secondo le indicazioni dettate nell'atto istitutivo del *trust* e nel rispetto della legge;
- il *trustee* deve rendere conto della gestione.

Ricorrendo le predette condizioni, infatti, si verifica l'effetto principale dell'istituzione di un *trust* che consiste nella segregazione patrimoniale in virtù della quale il disponente trasferisce taluni beni o diritti a favore del *trustee*, nell'interesse di un beneficiario o per uno scopo prestabilito, ed i beni o diritti conferiti in *trust* costituiscono un patrimonio separato rispetto a quello del *trustee*.

Pertanto, solo in presenza degli elementi sopra individuati può ravvisarsi un autonomo soggetto passivo ai fini IRES ai sensi dell'art. 73 del TUIR.

Peraltro, valgono al riguardo le considerazioni espresse nella circolare n. 61/E del 2010 in merito alle ipotesi in cui il *trust* costituisca una struttura fittiziamente interposta: è evidente che in tali casi, non essendo in presenza di un autonomo soggetto d'imposta, il *trust* non può acquisire la qualifica di ONLUS.

3.3. Condizioni generali per il riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ad un *trust*.

L'autonoma soggettività passiva dei *trust* ai sensi dell'art. 73 del TUIR, che può dirsi sussistente laddove ricorrano i presupposti richiamati al paragrafo precedente, comporta l'astratta riconducibilità dei *trust* tra gli "*altri enti di carattere privato*" di cui al citato art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 460 del 1997.

Tuttavia, la presenza dei suddetti presupposti costituisce condizione necessaria ma non sufficiente ai fini del riconoscimento della qualifica di ONLUS in quanto l'iscrivibilità nell'Anagrafe delle ONLUS è, altresì, subordinata alla verifica della compatibilità, in via generale, delle differenti tipologie di *trust* con il regime tributario di favore previsto per le ONLUS nonché al rispetto, da parte del *trust*, delle clausole stabilite dal D. Lgs. n. 460 del 1997.

In proposito, si fa presente che l'art. 73 del TUIR, nell'individuare le modalità di tassazione dei redditi prodotti dal *trust*, distingue due principali tipologie di *trust*:

- i **trust con beneficiari individuati**, nei quali “*i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali*” (cc.dd. *trust trasparenti*) e tassati in capo agli stessi come redditi di capitale ai sensi della lett. *g-sexies*) del comma 1 dell'art. 44 del TUIR;

- i **trust senza beneficiari individuati**, i cui redditi vengono direttamente attribuiti al *trust* medesimo (cc.dd. *trust opachi*).

Con riguardo alla prima categoria di *trust* sopra richiamata, la citata circolare n. 48/E del 2007 ha chiarito che – premesso che il presupposto di applicazione dell'imposta è il possesso di redditi – per “*beneficiario individuato*” deve intendersi il beneficiario “*di reddito individuato*”, ovvero il soggetto che sia puntualmente individuato e che “*risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza*”.

Riguardo alla nozione di *trust* “*con beneficiario di reddito individuato*”, con risoluzione n. 425/E del 5 novembre 2008 è stato precisato che la tassazione per trasparenza di un *trust* presuppone che “*il reddito sia immediatamente e originariamente riferibile ai beneficiari*”.

In sostanza, secondo il citato documento di prassi, “*il diritto all'assegnazione del reddito deve nascere ab origine a favore di determinati beneficiari*”.

Al fine di ulteriormente puntualizzare i principi espressi con la citata risoluzione n. 425/E del 2008, si precisa che, per soddisfare la condizione sopra evidenziata, vale a dire la titolarità *ab origine* in capo ad un beneficiario puntualmente individuato (o a beneficiari puntualmente individuati) del diritto all'assegnazione del reddito dei beni in *trust*, è necessario:

a) che il beneficiario sia puntualmente individuato;

b) che al beneficiario venga riconosciuta la titolarità di una situazione giuridica soggettiva comportante il diritto a pretendere l'assegnazione del reddito prodotto dai beni facenti parte del *trust*;

c) che il diritto a pretendere l'assegnazione del reddito prodotto dai beni in *trust* sia conferito al beneficiario anteriormente alla produzione del reddito stesso in quanto solo in tal caso è possibile ravvisare, sin dall'origine, la riferibilità al beneficiario medesimo del reddito e, quindi, il possesso di detto reddito in capo al beneficiario;

d) che l'esistenza di beneficiari individuati risulti da una espressa, inequivoca e adeguatamente documentata manifestazione di volontà, intervenuta anteriormente alla produzione del reddito realizzato dal *trust* e diretta ad individuare uno o più beneficiari ed a riconoscere ai medesimi il diritto a pretendere l'attribuzione del predetto reddito.

Relativamente all'individuazione del beneficiario e all'attribuzione allo stesso del diritto a pretendere l'assegnazione del reddito dei beni in *trust* si precisa che tali previsioni possono costituire oggetto sia di una manifestazione di volontà del disponente nell'ambito dell'atto di costituzione del *trust* o in documenti successivi, sia di una decisione del *trustee* qualora l'atto costitutivo riservi a quest'ultimo la possibilità di individuare uno o più beneficiari e di attribuire ad essi il diritto a pretendere l'assegnazione del reddito dei beni facenti parte del *trust*.

Dalla disamina sopra effettuata emerge che, agli effetti dell'imposizione sui redditi, possono individuarsi le seguenti tipologie di *trust*:

- ***trust* trasparente**, nel quale i beneficiari, essendo espressamente individuati ed avendo il diritto di pretendere l'assegnazione dei redditi prodotti dal *trust*, esprimono, rispetto a tali redditi, autonoma capacità contributiva;
- ***trust* opaco**, nel quale non essendovi beneficiari di reddito individuati nel senso sopra precisato, i redditi prodotti dal *trust* sono imputati direttamente in capo al *trust* stesso.

3.3.1. Trust trasparente e qualifica di ONLUS.

La compatibilità o meno con la qualifica di ONLUS del *trust* c.d. “trasparente” deve essere verificata raffrontando le modalità di tassazione del *trust* trasparente con il regime fiscale applicabile alle ONLUS ai fini IRES.

Per quanto concerne le modalità di tassazione dei *trust* trasparenti, si fa presente che in detta tipologia di *trust* il reddito è imputato per trasparenza ai singoli beneficiari di reddito individuati in quanto gli stessi, essendo titolari del diritto di pretendere l’assegnazione del reddito prodotto, sono qualificabili come possessori del predetto reddito (cfr. circolare n. 48/E del 2007 e risoluzione n. 425/E del 2008). Conseguentemente, il reddito prodotto dal *trust* trasparente viene tassato non in capo al *trust* ma ai beneficiari, come sopra individuati, quale reddito di capitale, secondo le aliquote IRPEF personali di ciascuno.

Il regime di favore previsto, ai fini delle imposte sui redditi, per le ONLUS è recato dall’art. 150 del TUIR, secondo cui per le ONLUS:

- non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale;
- non concorrono alla formazione del reddito imponibile i proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse a quelle istituzionali.

Di conseguenza, i proventi derivanti dall’esercizio, da parte delle ONLUS, delle attività istituzionali e delle attività connesse non sono assoggettati a tassazione in capo all’organizzazione ai fini delle imposte sui redditi.

L’anzidetto regime fiscale presuppone, quindi, che l’ente riconosciuto come ONLUS sia possessore dei redditi per i quali si rende applicabile il regime di favore recato dal citato art. 150 del TUIR e che, conseguentemente, non solo la determinazione del reddito, ma anche la tassazione dello stesso, avvengano in capo al medesimo ente che ha ottenuto la qualifica di ONLUS.

In sostanza, il regime di favore previsto per le ONLUS presuppone la coincidenza fra l’ente che effettua una determinata attività di solidarietà sociale, alle condizioni e nei limiti previsti dal D. Lgs. n. 460 del 1997, e l’ente che, essendo possessore del reddito derivante da quell’attività, beneficia della detassazione prevista dall’ordinamento.

Da quanto sopra consegue la sussistenza di un’incompatibilità tra il sistema di tassazione proprio dei *trust* “trasparenti” – nel quale gli effettivi possessori del reddito prodotto sono i beneficiari, in capo ai quali avviene la tassazione dei predetti redditi ad essi imputati per trasparenza – e le modalità di tassazione delle ONLUS, che presuppongono l’imputazione direttamente ed esclusivamente in capo all’organizzazione dei redditi determinati secondo il regime di favore proprio delle ONLUS.

Infatti, l'eventuale riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ad un *trust* trasparente comporterebbe che a beneficiare del regime fiscale previsto per le ONLUS - consistente nella detassazione dei proventi derivanti dalle attività istituzionali e connesse - sarebbe un soggetto diverso rispetto all'organizzazione che svolge l'attività di utilità sociale agevolata ai fini IRES. In sostanza, il beneficio della detassazione dei proventi prodotti dal *trust* si tradurrebbe, in sede di determinazione della quota di spettanza di ciascun beneficiario da imputare per trasparenza, in un'agevolazione a favore di quest'ultimo.

Al verificarsi delle suesposte condizioni, quindi, deve ritenersi precluso il riconoscimento della qualifica di ONLUS al c.d. *trust* "trasparente".

Pertanto, l'art. 10, comma 1, lett. e), del D. Lgs. n. 460 del 1997 impone alle ONLUS di impiegare tutti gli utili e gli avanzi di gestione esclusivamente per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse.

Pertanto, in via generale, l'erogazione, in denaro o in natura, da parte di una ONLUS, dei redditi da essa prodotti è ammessa limitatamente alle ipotesi in cui fra le attività istituzionali svolte dall'ente figura l'attività di beneficenza individuata dall'art. 10, comma 1, lettera a), n. 3 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

Tale attività, che deve essere svolta a favore di soggetti indigenti o a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori tipici delle ONLUS (cfr. circolare n. 168 del 26 giugno 1998 e circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, par. 2.2), consiste nell'effettuazione di prestazioni erogative, a carattere liberale, in denaro o in natura, nei confronti dei predetti soggetti ed enti.

Il carattere liberale delle prestazioni erogative implica la completa discrezionalità in capo all'erogante nella scelta del beneficiario.

Tale circostanza non appare soddisfatta nel *trust* trasparente in quanto, da un lato, il beneficiario è titolare di un diritto a pretendere l'assegnazione della parte di redditi prodotti dal *trust* (che vengono ad esso imputati per trasparenza) e dall'altro il *trustee* è obbligato ad assegnare tali redditi al beneficiario individuato (dal disponente ovvero dal *trustee* medesimo).

Anche per questo motivo, quindi, l'assegnazione dei redditi prodotti dal *trust* si configurerebbe come attività non consentita ad una ONLUS ai sensi del D. Lgs. n. 460 del 1997, non potendo la stessa assegnazione qualificarsi come erogazione liberale in favore del beneficiario e non costituendo, in capo al *trust*, attività di beneficenza ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a), n. 3 e comma 2-*bis* del D. Lgs. n. 460 del 1997.

3.3.2. Trust opaco e qualifica di ONLUS.

Come evidenziato nel precedente paragrafo 3.3., con riguardo ai *trust* "opachi" il reddito prodotto dal *trust* è imputato direttamente e interamente al *trust* stesso ed assoggettato a tassazione in capo a quest'ultimo. Tale modalità di tassazione, in base alla quale l'effettivo possessore del reddito è il *trust* stesso, appare compatibile con il regime fiscale di favore previsto per le ONLUS che, come evidenziato nel precedente paragrafo, presuppone l'imputabilità dei redditi dell'organizzazione che ottiene il riconoscimento direttamente ed esclusivamente in capo alla stessa.

Da ciò consegue che, sotto tale profilo, non sussistono preclusioni al riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ai *trust* opachi.

Si precisa, tuttavia, che possono legittimamente ottenere il riconoscimento della qualifica di ONLUS e mantenere detta qualifica solo i *trust* che, sia al momento del riconoscimento, che durante tutta la vita del *trust* stesso, siano totalmente privi di beneficiari di reddito individuati nel senso indicato nel precedente paragrafo 3.3.

In sostanza, qualora nell'ambito di un *trust* opaco, che abbia ottenuto il riconoscimento della qualifica di ONLUS, vengano eventualmente individuati uno o più beneficiari aventi il diritto di pretendere l'erogazione, in tutto o in parte, dei redditi che il *trust* dovrà produrre, il *trust* perderà definitivamente la qualifica di ONLUS.

Tale qualifica non potrà più essere attribuita al medesimo *trust*, anche nel caso in cui, in seguito, quest'ultimo riacquisisca la configurazione di *trust opaco*.

Ciò posto, si fa presente che i *trust* opachi possono ottenere la qualifica di ONLUS a condizione che gli stessi siano in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

E' quindi necessario, ai fini del riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo al *trust* opaco, che l'atto costitutivo o lo statuto dello stesso, redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, contenga tutte le clausole previste dall'art. 10, comma 1, del citato D. Lgs. n. 460 del 1997 e che le medesime clausole siano, in concreto, rispettate.

Si precisa che, qualora l'attività del *trust* opaco consista nell'effettuazione di erogazioni in denaro o in natura, realizzate a titolo gratuito e con spirito di liberalità, è necessario che il *trust*, per ottenere il riconoscimento della qualifica di ONLUS, preveda nell'atto istitutivo, tra i settori di attività, quello della beneficenza di cui al n. 3 dell'art. 10, primo comma, lett. a) del citato D. Lgs. n. 460. Per quanto concerne le modalità, le condizioni e i limiti allo svolgimento di attività di beneficenza da parte delle ONLUS si rinvia ai chiarimenti forniti, fra l'altro, con le sopra citate circolari n. 168 del 1998 e n. 12/E del 2009, par. 2.2.

Si precisa, altresì, in merito alla clausola di cui alla lett. b) dell'art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 460 del 1997 – secondo la quale è imposto alle ONLUS di prevedere statutariamente la “disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo” – che la stessa non trova applicazione, per espressa previsione del comma 7 del citato art. 10, nei confronti, fra l'altro, delle fondazioni, attesa la diversità degli elementi costitutivi che caratterizzano tali ultimi enti rispetto alle associazioni.

La previsione di cui alla citata lett. *b*), volta, in sostanza, a garantire l'effettività del rapporto associativo, è del pari inapplicabile ai *trust* in considerazione della peculiare configurazione giuridica degli stessi, che non si sostanzia in un rapporto a struttura associativa.

Si evidenzia, infine, che l'acquisizione della qualifica di ONLUS ed il mantenimento della stessa da parte dei *trust* opachi sono altresì subordinati alla compatibilità delle disposizioni contenute nella legge straniera – individuata dall'atto istitutivo come legge applicabile al *trust* – con i requisiti e le condizioni previsti dall'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

4. PARTECIPAZIONE DI UNA ONLUS IN UN'IMPRESA SOCIALE.

La questione relativa alla possibilità per una ONLUS di detenere una partecipazione di un'impresa sociale comporta la verifica della compatibilità della disciplina normativa della stessa impresa sociale recata dal decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, con i limiti e le condizioni richiesti per l'acquisizione e il mantenimento della qualifica di ONLUS dal D. Lgs. n. 460 del 1997.

Al riguardo, si evidenzia, in via preliminare, che le ONLUS sono, ai sensi del dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997, organismi di carattere privato che operano, senza fini di lucro, in determinati settori di interesse collettivo per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

In particolare, relativamente all'assenza del fine di lucro, si ricorda che è espressamente previsto per le ONLUS:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione durante la vita dell'organizzazione (cfr. art. 10, comma 1, lettera *d*) del D.Lgs. n. 460 del 1997);
- l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse (cfr. art. 10, comma 1, lettera *e*) del D.Lgs. n. 460 del 1997);
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione in caso di suo scioglimento ad altre ONLUS o per fini di pubblica utilità (cfr. art. 10, comma 1, lettera *f*) del D.Lgs. n. 460 del 1997).

Si ricorda, inoltre, che le ONLUS sono tenute ad operare, nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, in uno o più dei seguenti settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale (cfr. art. 10, comma 1, lettera *a*) e comma 2 del D.Lgs. n. 460 del 1997).

Ciò posto, per quanto concerne l'impresa sociale, si fa presente quanto segue.

L'art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 155 del 2006 stabilisce che possono acquisire “la qualifica” di impresa sociale “*tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale*”.

Dal punto di vista soggettivo è richiesta, unitamente alla natura giuridica privata dell'ente, l'“*assenza dello scopo di lucro*”.

Al riguardo, l'art. 3 del D.Lgs. n. 155 del 2006, stabilisce, al comma 1, che l'organizzazione che esercita un'impresa sociale deve destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Il successivo comma 2 dello stesso art. 3 del D.Lgs. n. 155 del 2006, prevede, a tale fine, il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché di fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori.

Al fine di preservare l'assenza dello scopo di lucro il D.Lgs. n. 155 del 2006 prevede, altresì, all'art. 13, comma 3, che in caso di cessazione dell'impresa, il patrimonio residuo è devoluto a ONLUS, associazioni, fondazioni ed enti ecclesiastici, secondo le norme statutarie.

Dal punto di vista oggettivo l'impresa sociale è tenuta ad operare nei seguenti settori di attività, individuati dall'art. 2 del citato D.Lgs. n. 155 del 2006:

- a) assistenza sociale, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali;
- b) assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri emanato in data 29 novembre 2001, recante “Definizione dei livelli essenziali di assistenza”, e successive modificazioni;
- c) assistenza socio-sanitaria, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri emanato in data 14 febbraio 2001, recante “Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie”;
- d) educazione, istruzione e formazione, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, recante delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale;
- e) tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della legge 15 dicembre 2004, n. 308, recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- f) valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- g) turismo sociale, di cui all'art. 7, comma 10, della legge 29 marzo 2001, n. 135, recante riforma della legislazione nazionale del turismo;
- h) formazione universitaria e post-universitaria;
- i) ricerca ed erogazione di servizi culturali;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;

m) servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Inoltre, ai sensi del comma 2 dello stesso art. 2 del D.Lgs. n. 155 del 2006, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di impresa nei settori sopra elencati, possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano:

- lavoratori svantaggiati ai sensi dell'art. 2, primo paragrafo, lettera f), punti ð, ÷) e x), del regolamento (CE) n. 2204/2002, 5 dicembre 2002, della Commissione relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione;

- lavoratori disabili ai sensi dell'art. 2, primo paragrafo, lettera g), del citato regolamento (CE) n. 2204/2002.

In merito alla struttura proprietaria dell'impresa sociale, l'art. 4 del D.Lgs. n. 155 del 2006 stabilisce che *“le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche”* non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale.

Dalla ricostruzione normativa sopra svolta emerge, in primo luogo, che sia le imprese sociali che le ONLUS devono operare senza fini di lucro.

In particolare, il carattere non lucrativo delle due tipologie di organizzazioni è garantito da previsioni di contenuto analogo recate dalle rispettive discipline che prevedono entrambe: a) il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione; b) l'obbligo di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione nello svolgimento dell'attività statutaria; c) l'obbligo di devoluzione del patrimonio, in caso di cessazione dell'attività, a finalità di utilità sociale (cfr. articoli 3 e 13, comma 3 del D.Lgs. n. 155 del 2006 e art. 10, comma 1, lettere d), e) e f), del D.Lgs. n. 460 del 1997).

Si rileva, in secondo luogo, che le imprese sociali, al pari delle ONLUS, sono caratterizzate da una comune connotazione solidaristica che si esplica nello svolgimento di attività socialmente rilevanti.

Tale comune connotazione si ravvisa sia nella circostanza che le imprese sociali devono operare in determinati settori di particolare rilevanza sociale, in gran parte coincidenti con quelli delle ONLUS, sia nella circostanza che, qualora le imprese sociali intendano svolgere la loro attività in settori diversi da quelli previsti dal citato art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 155 del 2006, le stesse devono operare al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili.

Il carattere non lucrativo dell'impresa sociale, unitamente all'obbligo, per la stessa, di svolgere l'attività in particolari settori di rilevanza sociale o al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, inducono a ritenere ammissibile, da parte di una ONLUS, la detenzione di partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale.

Tale partecipazione, infatti, non altera la natura solidaristica della ONLUS partecipante e non comporta l'elusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle ONLUS atteso che, anche per l'impresa sociale, opera il vincolo della non lucratività.

Tale conclusione è avvalorata, peraltro, dal citato art. 4, comma 3, del D. Lgs. n. 155 del 2006 che, nel vietare la partecipazione in un'impresa sociale di imprese private con finalità lucrative e di amministrazioni pubbliche, sembra riservare tale partecipazione a soggetti privati non aventi finalità lucrative.

Si precisa, peraltro, che il D. Lgs. n. 155 del 2006 non prevede alcun tipo di agevolazione fiscale per le imprese sociali e, pertanto, le stesse sono assoggettate a imposizione secondo i criteri ordinari che disciplinano le società e gli enti commerciali.

oooooo

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Attilio Befera

ONLUS: arrivano nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate
(Nota alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E)

di Giuseppina Simioli

SOMMARIO: Premessa – 1. I cc.dd. enti *non profit* e la disciplina delle ONLUS – 2. *Trust* e qualifica di ONLUS - 3. Contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E.

Premessa

Con la Circolare 1° agosto 2011, n. 38/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti in merito alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)²⁸⁸.

In particolare, con la circolare in oggetto, l'Agenzia torna ad occuparsi dei cosiddetti “enti esclusi” (*ex art. art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997*), quali enti pubblici, le società commerciali e altri enti di rappresentanza politica e sindacale, prevedendo anche per questi soggetti la possibilità di costituire o di partecipare ad una ONLUS.

Quattro²⁸⁹ sono gli argomenti esaminati dalla circolare *de qua*, e precisamente:

- 1) l'esenzione dell'imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato;
- 2) la partecipazione di enti “esclusi” nelle ONLUS;
- 3) l'iscrivibilità del *trust* nell'anagrafe delle ONLUS;
- 4) la partecipazione di una ONLUS in un'impresa sociale²⁹⁰.

²⁸⁸ Per un maggiore approfondimento sulla problematica della partecipazione degli “enti esclusi” nelle ONLUS, si consulti, P. PESTICCIO, *La partecipazione nelle ONLUS degli enti “esclusi” in qualità di soci e/o fondatori*, in *Enti non profit*, 3, 2011, Inserto.

²⁸⁹ Relativamente alla problematica inerente il *Trust* e le ONLUS si veda, A.C. DI LANDRO, *Trust ONLUS*, in *Trust e attività fiduciarie*, 5, 2010, p. 570.

²⁹⁰ Nella circolare in commento si osserva che il carattere non lucrativo proprio sia delle ONLUS che delle imprese sociali è garantito da previsioni di contenuto analogo recate dalle rispettive discipline che prevedono entrambe:

- il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione;

I summenzionati argomenti sono stati oggetto di confronto tra l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia per il terzo settore²⁹¹ nell’ambito di un tavolo tecnico²⁹².

La circolare chiarisce a quali condizioni un *trust*²⁹³ possa assumere la qualifica di ONLUS e chiarisce, altresì, come godere dell’esenzione dell’imposta di registro per gli atti costitutivi, secondo quanto stabilito dalla legge quadro sul volontariato 11 agosto 1991, n. 266, per quanto concerne le organizzazioni con base in regioni che richiedono la presentazione dell’atto costitutivo medesimo ai fini dell’iscrizione al registro del volontariato e, quindi, ai fini dello stesso riconoscimento delle organizzazioni di volontariato.

Con la circolare n. 38/E, dunque, viene consentito alle ONLUS di partecipare ad un’impresa sociale²⁹⁴, al riconoscimento della qualifica di ONLUS ai *trust*²⁹⁵ opachi e, come anzidetto, all’esenzione dall’imposta di registro per le organizzazioni di volontariato anche prima dell’iscrizione a un registro regionale o provinciale.

Detta legge quadro subordina le agevolazioni fiscali da essa previste in favore delle citate organizzazioni all’iscrizione delle stesse nei registri generali delle organizzazioni di volontariato istituiti e tenuti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell’art. 6 della medesima legge.

Relativamente alla partecipazione ad una ONLUS²⁹⁶ da parte di società commerciali ed enti pubblici e, più in generale, dei cosiddetti soggetti “esclusi” dalla qualifica di ONLUS *ex art. 10, comma 10, del D. Lgs. n. 460/1997, con la circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, par. 3, nel confermare il precedente orientamento già espresso nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, è stato precisato che la qualifica di ONLUS non deve essere negata ad*

-
- l’obbligo di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione nello svolgimento dell’attività statutaria;
 - l’obbligo di devoluzione del patrimonio, in caso di cessazione dell’attività, a finalità di utilità sociale (cfr. articoli 3 e 13, comma 3, del D.Lgs. n. 155 del 2006 e art. 10, comma 1, lettere *d*), *e*) e *f*), del D.Lgs. n. 460 del 1997).

²⁹¹ Sul tema si consulti, F. ALLEVA, *I confini giuridici del Terzo settore italiano*, Roma, 2004 e AA.VV., *Terzo settore e nove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, a cura di BRUSCUGLIA e ROSSI, Milano, 2000.

²⁹² Cfr. Protocollo d’Intesa sottoscritto in data 16 maggio 2007 tra l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia per le ONLUS.

²⁹³ Sul *Trust* si veda, M. COTTELLA, *Il trust “misto” gioca d’anticipo*, in *Il Sole 24 ORE*, in www.ilsole24ore.com.

²⁹⁴ Il D. Lgs. 24 marzo 2006, n. 155, ha introdotto nel nostro un particolare tipo di impresa destinato ad operare nel *non profit*.

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale, *ex art 1 del citato decreto*, tutte le organizzazioni private che esercitano in via stabile e principale un’attività economica organizzata al fine della produzione e scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta alla realizzazione di finalità di interesse generale.

²⁹⁵ Si veda D. LIBURDI, *Le nuove indicazioni dell’Agenzia delle Entrate in materia di Trust*, in *Il Fisco*, 2, 2011, fasc. 2, p. 279.

²⁹⁶ Si consulti, BASILE, voce *Enti non lucrativi* (diritto civile), in *Enc. Dir.*, Vol di agg., Milano 1999, p. 583.

organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o società commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS.

Con la circolare n. 38/E è stato stabilito, invece, che gli enti esclusi dalla qualifica di ONLUS possono costituire o partecipare alla ONLUS “a prescindere dalla circostanza che i medesimi enti esclusi intervengano o meno nell’assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa”.

1. I cc.dd. *enti non profit* e la disciplina delle ONLUS

Rientrano nella categoria *non profit* quelle organizzazioni cui sia applicabile la recente disciplina riservata alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui al D.Lgs n. 460 del 1997, ma anche quelle che potrebbero una volta a regime presentare caratteristiche affini. Un’organizzazione non a scopo di lucro può anche essere indicata con l’espressione organizzazione *non profit*, che può essere abbreviata in *no profit* e *non profit*.

La previsione normativa potrebbe non essere esaustiva di tutte le possibili configurazioni organizzative che potrebbero essere definite come *non profit*, stante la grandezza della gamma dei loro possibili obiettivi.

Gli enti che compongono il mondo del *non profit* si differenziano sostanzialmente nella loro struttura, distinguendosi per tipologia e *status* giuridico.

Come osservato in dottrina²⁹⁷, i suddetti soggetti sono obbligati all’adempimento di taluni obblighi contabili, secondo quanto stabilito dall’art. 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600²⁹⁸.

Si deve, poi, verificare se l’inapplicabilità dell’art. 7 nei confronti degli enti *non profit* possa essere giustificata dalle particolari modalità di accesso previste ed, in particolare, dall’obbligo di acquisire in via preventiva l’autorizzazione richiesta dall’Autorità giudiziaria²⁹⁹.

L’obbligo del preventivo coordinamento non sussiste per i controlli e per gli accessi in materia di repressione dei reati e di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro³⁰⁰

²⁹⁷ Cfr. S. CAPOLUPO, *Onlus: il Fisco illustra le linee guida per il contrasto all’evasione*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 21 e ss.

²⁹⁸ Con riferimento all’attività esercitata nel suo complesso ed anche per quelle direttamente connesse.

Per quanto concerne queste ultime, bisogna ricordare che, trattandosi di attività considerate di natura commerciale, devono essere tenute tutte le scritture contabili obbligatorie previste per le imprese commerciali.

²⁹⁹ Per un approfondimento della specifica tematica, si rinvia a S. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, IPSOA, 2011.

³⁰⁰ Si veda, D. Lgs. 9 aprile 2008, n. 81.

e neanche per quelli inerenti la tutela dell'igiene pubblica, della pubblica incolumità, dell'ordine e della sicurezza pubblica.

Dall'esame della norma in parola si evince che la previsione normativa possa essere interpretata in modo estensivo³⁰¹.

A conferma della valenza di tale provvedimento vi è l'obbligo previsto per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano di adeguare la propria legislazione alle disposizioni summenzionate, tenendo presente sia i rispettivi statuti che le relative norme di attuazione.

Le ONLUS indicano una categoria tributaria alla quale, secondo quanto stabilito dalla disposizione di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, appartengono determinati enti di carattere privato, anche privi di personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi rispondono ai requisiti richiesti dal suddetto articolo.

Siffatte organizzazioni non rappresentano un nuovo tipo di soggetto giuridico, ma costituiscono una categoria alla quale appartengono alcuni di essi, titolari di un regime fiscale particolare in relazione allo scopo non lucrativo³⁰².

Con il termine ONLUS si indica una qualifica che una fondazione, un'associazione o un comitato possono assumere.

³⁰¹ Gli enti *non profit*, oltre alla Guardia di Finanza ed all'Agenzia delle Entrate, sono in ogni caso assoggettati al controllo dell'INPS per cui resterebbe esclusa, al limite, soltanto l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS).

³⁰² I soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS sono:

- le associazioni riconosciute e non riconosciute;
- i comitati;
- le fondazioni;
- le società cooperative;
- gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

Non possono in ogni caso essere ONLUS:

- gli enti pubblici;
- le società commerciali, diverse da quelle cooperative;
- le fondazioni bancarie;
- i partiti e movimenti politici;
- i sindacati;
- le associazioni dei datori di lavoro e di categoria.

Alcune categorie di enti assumono automaticamente la qualifica di ONLUS (sono le cosiddette *ONLUS di diritto*):

- le organizzazioni di volontariato purché iscritte nei registri regionali delle organizzazioni di volontariato e purché - ai sensi dell'art. 30, comma 5, del D.L. 185/2008 convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2 - si limitino a svolgere esclusivamente attività commerciali e produttive marginali come individuate dal d.m. finanze del 25.05.1995;
- le organizzazioni non governative;
- le cooperative sociali;
- i consorzi di cooperative sociali formati esclusivamente da cooperative sociali.

Gli enti che non sono ONLUS di diritto possono diventare ONLUS solo se ottengono l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS.

Detta qualifica può essere assunta dagli enti che perseguono in modo esclusivo finalità di solidarietà sociale³⁰³ e che esercitano attività in uno o più settori richiamati *ex art.* 1 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

Cresce sempre più il numero di organizzazioni che si dedica alla realizzazione di interessi generali, quali l'istruzione, la tutela dell'ambiente, la ricerca scientifica.

Il Legislatore incentiva suddetti enti³⁰⁴ con privilegi, immunità fiscali e contributi finanziari.

Quando si parla delle organizzazioni in oggetto si fa riferimento ad enti "di terzo settore"³⁰⁵, per identificare un'area che non fa parte della sfera pubblica, ma che in ogni caso abbraccia interessi di utilità sociale.

A tal proposito, si è largamente usato il termine *non profit*, che, però, identifica ormai tutti gli enti disciplinati dal primo libro del Codice civile, a prescindere dalla natura dello scopo perseguito³⁰⁶.

Il requisito della personalità giuridica non rileva ai fini dell'assegnazione degli incentivi.

Rileva a tal fine, invece, l'iscrizione in registri allestiti per questo scopo e sistemi di controllo, realizzati mediante la creazione di osservatori³⁰⁷.

Relativamente alla disciplina fiscale, il citato D.Lgs. del 1997 ha previsto un regime di favore per gli enti non commerciali di tipo associativo ed ha, inoltre, individuato soggetti quali le ONLUS riconoscendo loro un regime privilegiato, data il carattere speciale delle attività svolte dalle medesime organizzazioni.

Pertanto, le ONLUS³⁰⁸ rappresentano una qualità che rileva ai fini fiscali.

³⁰³ Per finalità di solidarietà sociale si intende che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative all'attività dell'associazione sono realizzate o a favore di propri soci, associati o partecipanti o nei settori dell'assistenza sociale, beneficenza, tutela del patrimonio artistico.

³⁰⁴ Detti enti contribuiscono al soddisfacimento di interessi collettivi che il potere pubblico a volte non può soddisfare in determinati periodi di crisi.

³⁰⁵ Sul tema si veda, F. PASI, *Agenzia per il terzo settore: Il Trust può configurarsi come ONLUS*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 17 e ss.; P. PESTICCIO, *Agenzia per il terzo settore: doppia iscrizione nel registro APS e delle ONLUS*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 11 e ss.

³⁰⁶ Cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, quarantesima edizione, a cura di Giuseppe Trabucchi, Cedam, 2009, p. 331.

³⁰⁷ Tra le prime e più importanti abbiamo la Legge 11 agosto 1991, n. 266, c.d. Legge quadro sul volontariato.

Le organizzazioni di volontariato svolgono attività esclusivamente ai fini di solidarietà e conseguono scopi di carattere culturale, civile e sociale.

Per lo svolgimento delle medesime attività si avvalgono in modo determinante o prevalente di prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

³⁰⁸ Sul tema si veda, DE GIORGI, voce *Onlus*, in *Dig. Disc. Priv.*, (sez. civ.), Vol. di agg., Torino 2000, p. 587.

Detto decreto richiede previsioni statutarie molto rigide, indicando specificamente i settori in cui deve svolgersi l'attività e prescrivendo l'esclusivo perseguimento di fini di solidarietà sociale.

Alle ONLUS³⁰⁹ è consentito solo il perseguimento di finalità di solidarietà sociale, con esclusione della possibilità di effettuare cessioni di beni o servizi ai propri soci o associati.

Nel settore del *non profit* ci sono stati importanti interventi legislativi, quali, ad esempio, la legge n. 381/1991, sulle "cooperative sociali", la legge n. 281/1998 sulle "associazioni dei consumatori e degli utenti".

Da ricordare vi è, ancora, la legge n. 383/2000 in merito alla disciplina delle "associazioni di promozione sociale", che afferma che la Repubblica riconosce il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e ne promuove lo sviluppo, *ex art. 1* della legge in parola.

Tale ultima legge riconosce un regime particolare per le tantissime associazioni create per lo svolgimento delle attività di utilità sociale, non rientranti nelle precedenti previsioni legislative.

Per quanto concerne la tematica relativa ai cc.dd "enti esclusi"³¹⁰, l'art. 10, comma 10, del citato decreto n. 460 stabilisce che "non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative".

Si evidenzia, dunque, un elenco tassativo dei soggetti che non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Ci si è chiesti, però, se una fondazione costituitasi con la partecipazione (non esclusiva) di un ente pubblico può legittimamente fruire della qualifica di ONLUS.

Sulla questione degli "enti esclusi" è intervenuta in un primo momento l'Agenzia per il terzo settore³¹¹, rispondendo in modo affermativo alla domanda, anche perché "la natura pubblica di un ente non può affermarsi come sussistente per mera induzione ... in virtù del mero rapporto partecipativo"³¹².

Bisogna ricordare che un ente costituito secondo quanto sancito dai primi articoli del codice civile conserva la sua natura di soggetto privato, anche se costituito da un ente pubblico.

³⁰⁹ Le ONLUS sono registrate nell'anagrafe unica istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze e sono sottoposte al controllo di un'*Authority*.

³¹⁰ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall'Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, in *Corriere Tributario*, 35, 2011, p. 2901.

³¹¹ AA.VV., *Regolazione e controllo sulle organizzazioni non profit*, a cura di BARBETTA e SCHENA, Bologna, 2000.

³¹² Atto di indirizzo del 23 novembre 2004.

In un secondo momento, poi, è intervenuta la risoluzione 28 dicembre 2004, n. 164/E³¹³, dell'Amministrazione finanziaria, che, rispondendo all'interpello posto da una fondazione che domandava se la presenza di enti pubblici e/o società commerciali tra soci fondatori e/o sostenitori potesse essere in contrasto con quanto prescritto dalla normativa sulle ONLUS, ha evidenziato che:

- pur riconoscendo la natura privata dell'ente (non inficiata dalla presenza di enti pubblici nella compagine dei fondatori), tuttavia, la presenza di enti esclusi tra i fondatori impone una valutazione sul ruolo che gli stessi ricoprono all'interno dell'ente.

Pertanto, bisogna verificare se i cc.dd. "enti esclusi" esercitino un'influenza dominante nella determinazione dell'ente.

Ciò può verificarsi se il numero di tali soci è prevalente in modo verosimile;

- in tali ipotesi "l'organizzazione perde la propria autonomia e viene a configurarsi nella sostanza quale ente strumentale, facendo così venire meno la *ratio* del disposto recato dall'art. 10, quale emerge anche dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 460/1997".

Con la successiva circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E³¹⁴ l'Agenzia delle entrate ha nuovamente confermato tale posizione.

2. *Trust* e qualifica di ONLUS

Il *trust* è un istituto giuridico di origine anglosassone ed è, precisamente, un accordo in base al quale un soggetto disponente, c.d. *settlor*, trasferisce dei beni ad un altro soggetto, c.d. *trustee*, affinché quest'ultimo li amministri nell'interesse di uno o più beneficiari, ovvero in funzione della realizzazione di un fine specifico, indicato dal *settlor*.

I soggetti summenzionati sono soggetti "necessari".

Vi è, poi, il c.d. *protector*³¹⁵, soggetto istituito facoltativamente, con il compito di vigilare sull'operato del *trustee*.

La ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, avvenuta con l'approvazione della legge 16 ottobre 1989, n. 364 ha aperto la strada al riconoscimento dei *trust* interni, a condizione che questi ultimi siano disciplinati da una legge straniera, scelta dal *settlor*.

³¹³ In Banca Dati BIG Suite, Ipsa.

³¹⁴ In Banca Dati BIG Suite, Ipsa.

³¹⁵ Il *protector* è una figura che può essere prevista facoltativamente, ma mancando i beneficiari ovvero i soggetti legittimati a pretendere dal *trustee* l'adempimento degli obblighi previsti dall'atto istitutivo e dalla legge, la nomina di un "guardiano" è necessaria per poter assicurare l'attuazione dello scopo del *trust*.

Il *trust* è uno strumento molto elastico, adatto sia alla protezione di interessi privati che al raggiungimento di finalità di interesse generale.

Non occorre sempre individuare nell'atto istitutivo i beneficiari del *trust*, poiché esso può essere comunque costituito per il raggiungimento di uno scopo determinato, individuato dal *settlor*³¹⁶.

Nella prassi vi sono molteplici tipologie di *trust*, in quanto detto negozio si presta a soddisfare le esigenze concrete delle parti.

Ciò anche al fine di fornire una tutela ad interessi e posizioni giuridiche che, altrimenti, non troverebbero protezione in nessun altro strumento presente all'interno del nostro ordinamento giuridico.

Il *trust*, infatti, è un istituto estremamente duttile che soddisfa innumerevoli iniziative di carattere patrimoniale, successorio, societario, e, negli ultimi periodi, anche fallimentare³¹⁷.

Tale strumento può essere adoperato anche ai fini della realizzazione di attività di utilità sociale.

Pertanto, può aspirare ad ottenere la qualifica di ONLUS, sussistendo tutti i requisiti richiesti dal D.Lgs. n. 460/1997.

Un *trust*, costituito per il perseguimento di un scopo benefico, può ottenere la qualifica di ONLUS.

Innanzitutto detto negozio dovrà essere idoneo a tutelare la volontà del *settlor*, ma dovrà anche attenersi alle disposizioni normative di cui al citato D.Lgs. n. 460.

Per poter verificare la compatibilità di tale disposizione normativa con la struttura del *trust* di scopo, occorre analizzare le caratteristiche delle organizzazioni in parola.

Dunque, le ONLUS non costituiscono nuovi soggetti giuridici³¹⁸, ma una qualifica fiscale, che può essere conferita agli enti che rispettino tutti i requisiti indicati dalla normativa.

Ricordiamo che il citato decreto stabilisce che possono acquisire la qualifica di ONLUS le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti³¹⁹ o atti costitutivi, redatti nella forma

³¹⁶ A tal proposito, occorre ricordare che i *trust*, costituiti per il raggiungimento di uno scopo specifico sono consentiti dal diritto inglese, solo qualora tale scopo possa essere interpretato come caritatevole o socialmente utile.

³¹⁷ R. RANDAZZO e G. TAFFARI, *Il Trust può ottenere la qualifica di Onlus?*, in *Enti non profit*, 5, 2011, p. 34 e ss.

³¹⁸ Che vanno ad aggiungersi a quelli disciplinati dal Codice civile e dalla Legislazione speciale.

³¹⁹ Gli statuti dovranno, in particolare, prevedere espressamente:

- l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente lo svolgimento di attività in particolari settori, indicati dall'art. 10, comma 1, lett. a.

Vanno inserite, inoltre, le previsioni che potranno variare in base alle caratteristiche giuridiche dell'ente.

Dovrà essere utilizzato, nella denominazione ed anche in qualunque segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o l'acronimo ONLUS.

Non risulta un elenco tassativo dei soggetti giuridici che possono acquisire la qualifica di ONLUS.

La norma, infatti, parla solo di "enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata".

Orbene, non essendo posti dei vincoli precisi sotto il profilo della natura giuridica, ai fini del riconoscimento della qualifica di ONLUS, sembrerebbe essere sufficiente che l'atto di *trust* possieda tutti i requisiti indicati dal D.Lgs. n. 460/1997³²⁰.

Un *trust* di scopo³²¹ può, quindi, aspirare ad ottenere la qualifica di ONLUS e godere di tutte le agevolazioni previste, qualora l'atto istitutivo sia redatto in maniera corretta e costruito in maniera coerente con quanto statuito dalla normativa vigente³²².

I beneficiari del *trust* non dovrebbero essere identificati, considerato che ciò confliggerebbe con la natura stessa del *trust* di scopo.

-
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
 - l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
 - l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale.

³²⁰ Può affermarsi come, considerato che la qualifica di ONLUS rileva principalmente sotto il profilo fiscale, tale istituto è stato "legittimato" fiscalmente sia dalla legge n. 296 del 27 dicembre 2006, sia da numerosi provvedimenti dell'Agenzie delle Entrate, successivi a tale provvedimento.

Ciò è anche confermato dall'art. 73, comma 1, lettera b), c) e d) del T.U.I.R., ove il *trust* viene considerato a tutti gli effetti un soggetto passivo d'imposta che potrà quindi essere destinatario di tutte le agevolazioni previste dalla norma.

³²¹ Cfr. G. F. CONDO', *Il trust ONLUS*, Relazione al Convegno di studio *Non profit: le sfide dell'oggi ed il ruolo del Notariato*, Milano, 5 novembre 2010.

³²² Si rinvia a R. RANDAZZO e G. TAFFARI, *Il Trust può ottenere la qualifica di Onlus?*, op.cit., p. 34 e ss.

Inoltre, ragionando nell'ottica ONLUS, dovrà comunque essere perseguita una finalità di "solidarietà sociale"³²³.

Tuttavia, è opportuno monitorare con costanza le evoluzioni che l'istituto subisce nella prassi.

3. Contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E.

Il primo punto affrontato nel documento di prassi è relativo alla conferma dell'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato.

Nella circolare si osserva che la legge quadro sul volontariato³²⁴ subordina il regime fiscale agevolativo da essa previsto in favore delle organizzazioni di volontariato all'iscrizione delle organizzazioni medesime nei registri generali delle organizzazioni in parola istituiti e tenuti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano³²⁵.

Tra le agevolazioni previste da tale legge vi sono quelle relative alle imposte indirette.

Nello specifico, l'art. 8, comma 1, della legge n. 266, prevede un'agevolazione in tema di imposta di registro.

Viene sancito, infatti, che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, oggetto di disciplina della legge del 1991, "costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e di registro".

La circolare *de qua* registra un nuovo indirizzo interpretativo, prendendo in esame anche la sfera del c.d. terzo settore³²⁶, settore nel quale si assiste sempre più a forme di partenariato tra enti pubblici e privati nella gestione dei servizi sociali.

Anche gli enti commerciali hanno sentito l'esigenza di costituire enti del terzo settore o di partecipare agli stessi³²⁷.

L'Agenzia delle Entrate³²⁸, nella presente circolare, afferma che gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire o partecipare ad una ONLUS, ancorché nella compagine

³²³ Indirizzata a persone in posizioni svantaggiate, considerate le loro condizioni psico-fisiche ed economico-sociali.

Si veda, M. MOLINARI, *Il Trust ONLUS: una applicazione pratica*, in *Trusts e attività fiduciarie*, n. 9, 2010, e *Un trust ONLUS per il Rotary Club*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 11, 2010.

³²⁴ Legge 11 agosto 1991, n. 266.

³²⁵ Cfr. art. 6 Legge n. 266/1991.

³²⁶ Per approfondimenti in tema di interventi di razionalizzazione e coordinamento della normativa codicistica e della legislazione speciale si segnala il *Libro bianco sul Terzo Settore*, Zamagni S. (a cura), Bologna, 2011.

³²⁷ Incentivati dal concetto di "responsabilità sociale d'impresa".

sociale i soggetti di cui all'art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460/1997, cc.dd. enti esclusi, siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS³²⁹.

Si legge nella circolare *de qua* che si arriva alle medesime conclusioni anche nel caso delle fondazioni ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le stesse fondazioni.

Pertanto, si ritiene che gli "enti esclusi" dalla qualifica di ONLUS possano costituire o partecipare ad un soggetto giuridico autonomo avente la qualifica fiscale di ONLUS, a prescindere dalla circostanza che detti "enti esclusi" intervengano o meno nell'assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa³³⁰.

La circolare in oggetto affronta, poi, la questione inerente l'iscrivibilità del *Trust* nell'anagrafe delle Onlus.

Il riconoscimento della soggettività fiscale del *trust* nella Legge Finanziaria 2007³³¹ ha aperto il dibattito sulla possibilità di acquisire la qualifica di ONLUS.

Per l'attribuzione della qualifica di ONLUS è necessaria l'autonoma soggettività tributaria riconosciuta al *trust* e la soggettività passiva *ex art. 73* del T.U.I.R.

Ciò, però, non è sufficiente in quanto l'iscrivibilità nell'anagrafe delle ONLUS è subordinata alla verifica della compatibilità, in via generale, delle differenti tipologie di *trust* con il regime tributario di favore stabilito per le ONLUS nonché al rispetto, da parte del *trust*, delle clausole stabilite dal D. Lgs. n. 460/1997.

La circolare tratta ampiamente della questione e dalla disamina effettuata emerge che, ai fini delle imposte sui redditi, possono individuarsi due tipologie di *trust*: il *trust* opaco ed il *trust* trasparente³³².

³²⁸ Nella circolare in esame si nota l'intenzione dell'Agenzia di voler modificare gli orientamenti prospettati nella risoluzione n. 164/E del 2001 e nella circolare n. 59/E del 2007.

³²⁹ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall'Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, op. cit., p. 2903.

³³⁰ A prescindere dai riferimenti dei citati documenti di prassi, è da ritenere che la partecipazione degli enti esclusi nella ONLUS, ammessa la possibilità di determinare gli indirizzi della stessa, possa essere, purché pluralistica, anche totalitaria.

³³¹ L'art. 1, comma 74, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) ha modificato l'art. 73 del T.U.I.R. che include tra i soggetti passivi IRES:

- i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- i *trust* non residenti nel territorio dello Stato.

³³² L'art. 73 del T.U.I.R. distingue tra i *Trust* trasparenti (con beneficiari individuati) e *Trust* opachi (senza beneficiari individuati).

Dopo un'attenta analisi, l'Agenzia delle Entrate sul punto afferma che l'acquisizione della qualifica di ONLUS ed il mantenimento della stessa da parte dei *trust* opachi sono subordinate alla compatibilità delle disposizioni contenute nella legge straniera con i requisiti e le condizioni stabiliti dal summenzionato art. 10 del D. Lgs. n. 469/1997³³³.

Alla luce di ciò, si evince che i *trust* opachi possono assumere la qualifica di ONLUS perché il reddito prodotto è tassato direttamente in capo al *Trust*, così come avviene con il regime di favore specificamente previsto per le ONLUS³³⁴.

Non sono, invece, qualificabili come ONLUS i *trust* trasparenti, poiché sarebbero proprio i beneficiari di reddito a godere delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS e non già la medesima ONLUS.

Veniamo ora all'ultimo tema esaminato dalla circolare n. 38/E.

In ordine all'ultimo tema esaminato dal documento di prassi, e cioè la possibilità che una ONLUS partecipi ad un'impresa sociale, è necessario verificare la compatibilità della disciplina normativa della stessa impresa sociale, ai sensi del D. Lgs. 24 marzo 2006, n. 155.

Confrontando le due diverse tipologie di enti³³⁵ sia in base ai riferimenti normativi che in base alle caratteristiche soggettive di entrambe, secondo l'Agenzia delle Entrate "il carattere non lucrativo dell'impresa sociale, unitamente all'obbligo, per la stessa, di svolgere l'attività in particolari settori di rilevanza sociale o al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, inducono a ritenere ammissibile, da parte di una ONLUS, la

Nei *trust* trasparenti, i beneficiari, essendo espressamente individuati ed avendo il diritto di pretendere l'assegnazione dei redditi prodotti dal *trust*, esprimono, rispetto a detti redditi, autonoma capacità contributiva.

Nei *trust* opachi, non essendovi beneficiari di reddito individuati, i redditi prodotti dal *trust* sono imputati direttamente in capo al *trust* stesso.

³³³ IL citato art. 10, nell'elencare i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, comprende anche "gli altri enti di carattere privato" quale categoria generale e residuale. L'Agenzia per il terzo settore ha ritenuto che in quest'ultima categoria possa ricomprendersi il *Trust*, allorquando l'atto che lo istituisce sia redatto nella forma dell'atto pubblico, come avviene ormai per prassi consolidata, e solo in presenza dei requisiti indicati nel medesimo art. 10.

L'Agenzia delle Entrate, seguendo quanto stabilito dall'Agenzia per il terzo settore, ha anch'essa sostenuto che per acquisire la qualifica di Onlus possono essere ricondotte tra gli altri "enti di carattere privato" tutte le organizzazioni che abbiano soggettività passiva ai fini tributari e si conformino alle condizioni richieste ex art. 10 del citato decreto.

³³⁴ Occorre precisare, però, che solo i *Trust* che sia al momento del riconoscimento che durante l'intera vita siano totalmente privi di beneficiari individuati di reddito possono essere qualificati ONLUS e mantenere detta qualifica.

³³⁵ Dalla ricostruzione normativa attuata nella circolare n. 38/E emerge, innanzitutto, che sia le imprese sociali che le ONLUS devono operare senza fini di lucro.

In secondo luogo, da tale ricostruzione emerge anche che entrambi gli enti sono caratterizzati da una comune connotazione solidaristica che si esplica nello svolgimento di attività socialmente rilevanti.

detenzione di partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale”.

Secondo quanto stabilito nel documento in questione la suddetta partecipazione non altera la natura solidaristica della ONLUS partecipante e non comporta l’elusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle ONLUS³³⁶.

Ciò trova supporto anche nell’art. 4, comma 3, del D. Lgs. n. 155 del 2006 che, nel vietare la partecipazione in un’impresa sociale di imprese private con finalità lucrative e di amministrazioni pubbliche, sembra riservare tale partecipazione a soggetti privati non aventi finalità lucrative.

Va ricordato, inoltre, che il D. Lgs. n. 155 del 2006 non stabilisce alcun trattamento fiscale di favore per le imprese sociali.

Dette imprese, pertanto, sono assoggettate all’imposizione in base ai criteri ordinari che disciplinano le società e gli enti commerciali.

Sul tema è intervenuta l’Agenzia per il terzo settore, che³³⁷, dopo aver analizzato le caratteristiche dell’impresa sociale, ha concluso che “possono, dunque, acquisire la qualifica in parola oltre agli enti di cui al libro I del codice civile (associazioni riconosciute e non fondazioni e comitati) anche gli enti del libro V tra cui le società di capitali, purché in possesso di specifici requisiti individuati dalla legge».

Alla luce di quanto esposto nel citato Atto di indirizzo, le società di capitali aventi qualifica di impresa sociale sono annoverabili tra gli enti non lucrativi, rendono legittima, pertanto, la detenzione di partecipazioni di controllo da parte di una ONLUS.

Come sostenuto in dottrina³³⁸, i requisiti che il legislatore ha dettato sia per il legittimo godimento della qualifica di ONLUS sia per quella di impresa sociale possono essere ritenuti idonei a fornire adeguate garanzie idonee per evitare possibili comportamenti elusivi.

Il tema delle partecipazioni societarie è, tuttavia, più vasto e riguarda la possibilità per una ONLUS di detenere una partecipazione di controllo in una società, e, più specificamente, nelle società di capitali.

³³⁶ Anche per l’impresa sociale vi è il vincolo della non lucratività.

³³⁷ Cfr. Atto di indirizzo approvato dal Consiglio nella seduta del 24 marzo 2011 (delibera n. 72).

³³⁸ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall’Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, op. cit., p. 2907.