

ISSN 1825-9871

InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

Pubblicazione
1 • 2020



Università degli studi di Napoli Federico II

Innovazione e Diritto - Rivista trimestrale on line fondata nel 2005 dal prof. Raffaele Perrone Capano, autore e responsabile scientifico del Progetto di informatizzazione diffusa della Facoltà di Giurisprudenza, e di catalogazione in formato digitale della Biblioteca storica, a supporto della ricerca e della didattica.

Il Progetto, approvato dal MIUR nel 2004, per un importo complessivo di 1.350.00 €, era stato finanziato per il 70% dall'UE, per il 26% dalla Facoltà, attraverso il riconoscimento delle spese effettuate nel settore informatico nel biennio precedente, e per il restante 4% dal MIUR.

Innovazione e Diritto è stata, fin dalla nascita, una rivista ad accesso libero, a supporto delle attività dei dottorati di ricerca e dei giovani studiosi della Facoltà. L'adesione di numerosi colleghi, professori e ricercatori di altre Università italiane, ne ha consolidato in breve tempo la dimensione nazionale.

Dal 2012, in seguito alla trasformazione delle Facoltà in Dipartimenti, la Rivista ha proseguito l'attività, per l'impegno di un gruppo di professori e ricercatori di numerose Università italiane che hanno assicurato il regolare flusso di contributi scientifici di elevata qualità. Il nuovo assetto editoriale ha favorito l'estensione degli interessi scientifici della Rivista ai settori più direttamente investiti dalla crisi finanziaria del 2008, la più grave dal dopoguerra. L'orizzonte più ampio ha comportato una parallela specializzazione della produzione scientifica, e ne ha amplificato la diffusione e l'impatto.

Un primo punto di svolta ha preso avvio all'inizio del 2018, con la scelta della cadenza trimestrale, per lasciare spazio alla pubblicazione di numeri speciali, di Atti di convegno e di altre iniziative promosse dalla Rivista, affiancata dall'indicazione nel sottotitolo di: "Rivista di Diritto tributario e dell'Economia". Un secondo punto si è concretizzato in una nuova partenza, basata su una piattaforma digitale avanzata, coerente con le indicazioni dell'ANVUR per le riviste di classe A e con gli standard definiti da Google per la massima diffusione internazionale dei contenuti.

DIRETTORE RESPONSABILE

Prof.ssa Clelia Buccico (*Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Economia dell'Università della Campania "Luigi Vanvitelli"*)

Innovazione e Diritto è stata diretta fino al 2020 dal Fondatore, prof. Raffaele Perrone Capano, già ordinario di Diritto finanziario e tributario nell'Università di Napoli Federico II. In funzione del maggiore impegno che comporta la gestione della nuova piattaforma digitale, la rivista è attualmente retta da una Direzione collegiale, i cui componenti sono i professori:

COMITATO DI DIREZIONE

Prof.ssa Clelia Buccico

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Economia dell'Università della Campania "Luigi Vanvitelli"*

Prof. Raffaele Perrone Capano

- *Fondatore della rivista, già Professore ordinario di Diritto finanziario e tributario presso l'Università degli Studi di Napoli "Federico II"*

Prof.ssa Marilena Rispoli Farina

- *Già Professore ordinario di Diritto commerciale e bancario presso l'Università degli Studi di Napoli "Federico II"*

Prof.ssa Beatrice Bertarini

- *Professore associato con abilitazione a ordinario di Diritto dell'economia - Dipartimento di Sociologia e Diritto dell'economia dell'Università di Bologna "Alma Mater Studiorum"*

Prof. Gianluigi Bizioli

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bergamo*

Prof. Paolo Borghi

- *Professore ordinario di Diritto alimentare e Diritto agrario dell'Unione europea - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Ferrara*

Prof.ssa Loredana Carpentieri

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Studi economici e giuridici dell'Università degli Studi di Napoli "Parthenope"*

Prof. Alessandro Giovannini

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento Studi aziendali e giuridici dell'Università degli Studi di Siena*

Prof. Giuseppe Melis

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Roma "LUISS Guido Carli"*

Prof. Sebastiano Maurizio Messina

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università di Verona*

Prof. Salvatore Muleo

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche dell'Università della Calabria*

Prof. Gaetano Ragucci

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università degli Studi di Milano Statale*

Prof. Gennaro Rotondo

- *Professore ordinario di Diritto dell'economia - Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università della Campania "Luigi Vanvitelli"*

Prof.ssa Maria Alessandra Stefanelli

- *Professore ordinario di Diritto dell'economia - Dipartimento di Sociologia e Diritto dell'Economia dell'Università di Bologna "Alma Mater Studiorum"*

Prof. Stefano Zunarelli

- *Professore ordinario di Diritto dei trasporti e Legislazione del turismo - Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università*

di Bologna "Alma Mater Studiorum"

I lavori scientifici pubblicati nelle parti prima e seconda di ciascun numero della rivista, sono sottoposti a referaggio. Gli altri contributi d'interesse per l'attualità e il carattere divulgativo degli argomenti trattati, ovvero per il rilievo politico degli stessi, sono pubblicati in parte terza.

Tutti i lavori sono sottoposti alla valutazione di un componente della Direzione.

Innovazione e Diritto, rivista open access, non risponde degli articoli pubblicati, i cui autori abbiano utilizzato lavori altrui di cui non sia stata citata esplicitamente la fonte.

COMITATO SCIENTIFICO

Prof.ssa Antonella Brozzetti

- Professore ordinario di Diritto dell'economia - Dipartimento di Studi Aziendali e Giuridici dell'Università degli Studi di Siena

Prof. Giuseppe Corasaniti

- Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Brescia

Prof. Avv. Francesco Eriberto D'Ippolito

- Professore ordinario di Storia della giustizia e delle Istituzioni politiche - Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli

Prof. Avv. Maurizio Logozzo

- Professore ordinario di Diritto tributario - Facoltà di Economia dell'Università di Milano Cattolica del Sacro Cuore

Prof.ssa Carla Masi

- Professore ordinario di Diritto romano e Diritti dell'antichità - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Prof.ssa Maria Pierro

- Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Economia dell'Università degli Studi dell'Insubria

Prof. Salvatore Sammartino

- Professore di Diritto finanziario e tributario - Dipartimento di Giurisprudenza a Palermo dell'Università LUMSA

Prof. Antonio Felice Uricchio

- Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

COMITATO EDITORIALE

Prof. Francesco Vincenzo Albertini

- Professore associato di Diritto tributario - Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università degli Studi di Milano "La Statale"

Prof. Olivier Karl Emmanuel Butzbach

- Professore associato di Economia politica - Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"

Prof. Marco Cedro

- Professore associato di Diritto tributario - Università di Palermo LUMSA

Prof. Filippo Cicognani

- Professore associato di Diritto tributario - Università di Bologna "Alma Mater Studiorum"

Prof. Filippo Alessandro Cimino

- Professore associato di Diritto tributario - Università degli Studi di Enna

Prof.ssa Daniela Conte

- Professore associato di Diritto tributario - Università degli Studi di Napoli

Prof. Samuele Donatelli

- *Professore associato di Diritto tributario, Università degli Studi di Roma*

Prof. Nicola Fortunato

- *Professore ordinario di Diritto tributario - Università degli Studi di Bari*

Prof.ssa Laura Letizia

- *Professore associato di Diritto tributario - Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"*

Prof.ssa Daniela Mazzagrecò

- *Professore associato di Diritto tributario - Università degli Studi di Palermo*

Prof. Ottavio Nocerino

- *Professore ordinario Dipartimento di Economia - Università degli studi della Campania "Luigi Vanvitelli"*

Prof. Andrea Quattrocchi

- *Ricercatore di Diritto tributario con abilitazione ad associato - Università di Milano Cattolica del Sacro Cuore*

Prof. Federico Rasi

- *Professore associato di Diritto tributario - Università del Molise, Campobasso*

Prof. Luca Sabbi

- *Ricercatore di Diritto tributario con abilitazione ad associato - Università degli Studi di Bergamo*

Prof.ssa Adriana Salvati

- *Ricercatore di Diritto tributario con abilitazione ad associato - Università degli Studi della Campania*

Prof. Gianluca Selicato

- *Professore associato di Diritto tributario - Università degli Studi di Bari*

Prof.ssa Maria Villani

- *Assegnista di ricerca e Professore a contratto di Diritto tributario con abilitazione ad associato - Università degli Studi di Napoli "Federico II"*

Dott. Daniele Canè

- *Ricercatore e Professore a contratto di Diritto tributario - Università degli Studi dell'Insubria*

Dott.ssa Alessandra Kostner

- *Dottore e assegnista di ricerca in Diritto tributario - Università della Calabria*

Dott. Andrea Perrone Capano

- *Dottore di ricerca in Diritto delle persone, delle imprese e dei mercati, nonché Cultore della materia in Diritto commerciale e bancario - Università degli Studi di Napoli*

Dott. Luigi Scipione

- *Ricercatore di Diritto commerciale e Professore aggregato di Diritto bancario - Università degli Studi di Napoli "Federico II"*

Dott. Stefano Zagà

- *Ricercatore di Diritto tributario - Università degli Studi dell'Insubria*

INDICE

Parte prima (Dottrina)

- .
2. **La Sharing Economy come modello d'innovazione giuridico e aziendale** 1
di Emanuela Di Rauso
3. **La blockchain e i profili tributari delle monete virtuali** 41
di Mattia Midenà

Parte seconda (Giurisprudenza)

- .
5. **Le eccezioni al principio di immodificabilità del dispositivo e della motivazione della sentenza del giudice tributario (Nota a sentenza Corte Suprema di Cassazione, Quinta Sez. Civ., n. 7323 del 15/10/2019, depositata in data 17/03/2020)** 73
di Stefano Grisolia

La Sharing Economy come modello d'innovazione giuridico e aziendale

di **Emanuela Di Rauso**

*Dottoranda di ricerca in Imprenditorialità e Innovazione -
Dipartimento di Economia - Università degli Studi della Campania
"Luigi Vanvitelli"*

ABSTRACT

The Sharing Economy is a new economic model that uses online platforms to share the goods, resources, time and talent that individuals possess. It is a new concept, even its definition has not been fully reconciled. Airbnb, Uber, TaskRabbit, Couchsurfing are platforms where this new economic model emerges. The fact that the economy of sharing is a functioning economy through online platforms makes it difficult to assess it in the framework of fiscal and legal legislation as the traditional economy.

The concept of Sharing Economy, which includes the use of the Internet, mobile phone applications, social media, and the resources and capabilities of individuals, is one of the most remarkable events of this process. The concept of "sharing" is not new, as it is well known that in the history of mankind trade preceded the invention of money and that goods and services were made in the form of exchange (even after the invention of money) like barter. The digital evolution that has emerged as a result of rapid technological developments has taken this concept forward, creating opportunities for individuals to turn their talents into money and to benefit from underused resources.

The Sharing Economy is becoming a phenomenon, and has been growing since 2008, a year in which digitisation is strongly felt. The limits of the concept of Sharing Economy are becoming more and more extensive day by day, as it is difficult even to make its definition

official. The uncertainty of the definition is one of the reasons for the problems of Sharing Economy. The Sharing Economy has created new business opportunities in the digital world with unlimited possibilities, even for the smallest economic actors expressed as households and small businesses.

The Sharing Economy is designated by many small players (suppliers and consumers) and, proportionally, by few platforms. The size of the contribution of shared economy platforms to the economy is closely followed by economists and, in particular, the services provided through Sharing Economy platforms. The hospitality sectors have a significant influence on the economy. The lack of consensus on the definition of Sharing Economy makes it difficult to determine the position in a legal sense, and this leads to problems regarding taxation and legalisation of legislation (on EU law). In such an important, effective and growing model for the economy; having clarity of concepts seems to be a prerequisite for achieving the single market from the EU point of view. Being able to make legal regulations and determine tax liabilities, it is important to determine which category of services the Sharing Economy platforms should be.

The preliminary decision of the European Court of Justice on Uber has clarified the membership and related criteria, legal requirements and the regulation applied to these platforms by interpretation. However, it is still difficult to assess the scope of the service provided. It is not clear whether this will concern only ridesharing also Sharing Economy. The current situation does not provide a clear picture with regard to taxation, so there are problems here too.

The gap in legislation applicable to traditional and online services and the lack of legal and tax regimes for new digital business models, such as the Sharing Economy of online services, are considered unfair for competition and companies only use an online platform to avoid fulfilling their obligations.

SINTESI

La Sharing Economy è un nuovo modello economico che utilizza le piattaforme online per condividere i beni, risorse, tempo e talenti che gli individui possiedono. È un concetto nuovo, anche la sua definizione non è stata pienamente conciliata. Airbnb, Uber, TaskRabbit, Couchsurfing sono delle piattaforme in cui emerge questo nuovo modello economico. Il fatto che l'economia della condivisione è un'economia funzionante attraverso piattaforme online rende difficile valutarla nel quadro della legislazione fiscale e legale come l'economia tradizionale.

Il concetto di Sharing Economy che comprende l'uso di Internet, applicazioni per la telefonia mobile, social media, e le risorse e le capacità degli individui, è uno degli eventi più notevoli di questo processo.

Il concetto di "condivisione" non è nuovo, in quanto è noto che nella storia dell'umanità il commercio ha preceduto l'invenzione di denaro e che i beni e i servizi sono stati realizzati sotto forma di scambio (anche dopo l'invenzione del denaro) come il baratto. L'evoluzione digitale che è emersa come risultato dei rapidi sviluppi tecnologici ha portato questo concetto in avanti, creando opportunità per gli individui di trasformare il loro talento in denaro e di beneficiare di risorse sottoutilizzate. La Sharing Economy sta diventando un fenomeno, ed è in crescita dal 2008, anno in cui la digitalizzazione è fortemente sentita. I limiti del concetto di Sharing Economy stanno diventando sempre più estesi giorno dopo giorno, poiché difficile anche rendere ufficiale la sua definizione.

L'incertezza della definizione è una delle ragioni dei problemi della Sharing Economy. L'economia della condivisione ha creato nuove opportunità di business nel mondo digitale con possibilità illimitate, anche per i più piccoli attori economici espressi come famiglie e piccole imprese. La Sharing Economy è designata da molti piccoli

attori (fornitori e consumatori) e, in proporzione, da poche piattaforme.

La dimensione del contributo delle piattaforme di economia condivisa all'economia è seguita con attenzione dagli economisti e in particolare, i servizi forniti attraverso le piattaforme di Sharing Economy. I settori dell'ospitalità hanno un'influenza significativa sull'economia.

La mancanza di consenso sulla definizione di Sharing Economy rende difficile determinare la posizione in senso giuridico, e questo porta a problemi per quanto riguarda la tassazione e la legalizzazione della legislazione (in materia di diritto comunitario). In un contesto così importante, efficace e in crescita modello per l'economia; avere chiarezza di concetti sembra essere una condizione preliminare per raggiungere il mercato unico dal punto di vista dell'UE. Essere in grado di fare regolamenti legali e di determinare le passività fiscali, è importante determinare quale categoria di servizi le piattaforme di Sharing Economy.

La decisione preliminare della Corte di giustizia delle Comunità europee in merito a Uber ha chiarito i criteri di appartenenza e i criteri ad essa correlati. requisiti legali e la regolamentazione applicata a queste piattaforme dall'interpretazione. Tuttavia, è ancora difficile valutare la portata del servizio fornito. Non è chiaro se ciò riguarderà solo il ride sharing anche la Sharing Economy. La situazione attuale non fornisce un quadro chiaro per quanto riguarda la tassazione, quindi anche in questo caso si riscontrano problemi. Il divario nella legislazione applicabile ai servizi tradizionali e online e la mancanza di regimi legali e fiscali per i nuovi modelli economici digitali, come la Sharing Economy dei servizi online, sono considerati non equi per la concorrenza e le aziende ricorrono solo a una piattaforma online per evitare di adempiere ai propri obblighi.

SOMMARIO

1. Premessa - **2.** Metodologia, criterio di ricerca, fonti e domanda di ricerca - *2.1. La Sharing Economy come definizione* - *2.2. Concetto di Peer to Peer e Renato Economy* - *2.3. Regolamentazione giuridica generale della Sharing Economy* - *2.4. Autorità di Vigilanza nel campo della Sharing Economy* - *2.5. Aspetti fiscali della Sharing Economy: ambito di applicazione giuridica* - *2.6. Un nuovo modello di tassazione fiscale nell'ambito della Sharing Economy* - *2.7. La Sharing Economy come modello d'innovazione* - **3.** Risultati e conclusioni

1. Premessa

L'economia basata sulla condivisione di beni e servizi si sta affermando in modo sempre più capillare. Secondo la Commissione europea «l'espressione economia collaborativa si riferisce ai modelli imprenditoriali in cui le attività sono facilitate da piattaforme di collaborazione che creano un mercato aperto per l'uso temporaneo di beni e/o servizi spesso forniti da privati». Questa trasformazione epocale del mercato è da tempo all'attenzione degli economisti, è inoltre fortemente caratterizzata dalla tendenza alla disintermediazione. Si tratta, in realtà, prima ancora che di un fenomeno economico, di una rivoluzione di carattere culturale tipica della nostra epoca. La rete consente una diffusione capillare di informazioni che genera il convincimento in ciascuno individuo di saperne abbastanza e di poter fare a meno degli esperti. L'idea di nuovo mercato rappresentato dalle piattaforme virtuali all'interno delle quali si perfezionano gli scambi è vista dalle imprese che si servono di strumenti classici per la distribuzione di beni e servizi come un metodo non troppo leale di scambiare beni e servizi. I legislatori stanno lavorando per regolamentare questo nuovo tipo di

mercato.

La Commissione europea conferma che questa nuova realtà è posta all'attenzione dei giuristi che non possono esprimersi in modo chiaro su come la rivoluzione in atto nel mercato sia in grado di incidere sul modo di intendere i beni, i diritti che hanno ad oggetto, sulla natura giuridica dei rapporti contrattuali nel contesto dove si instaurano. Esistono diverse definizioni date dagli autori nel campo della *sharing economy*¹ c'è chi la ritiene la terza rivoluzione industriale, altri studiosi la ritengono come un bene prezioso per la società. Il presente lavoro si sforza di dare una definizione univoca di *sharing economy*, di spiegare nel dettaglio i vari campi di applicazione della *sharing economy* e la regolamentazione legislativa. La ricerca ha come scopo la diffusione della *sharing economy* come nuovo modello innovativo, accenna anche il lato umanistico difeso dalla nostra Costituzione. Tutti i soggetti hanno libertà di associazione ai fini solidaristici, allora perché nella Legge n. 106 del 2016 l'impresa sociale e quindi anche quelle che operano nell'ambito della *sharing economy* è considerata tale solo se a base pluralistica? Nel lavoro ci si sforza anche di rispondere a quest'altro quesito.

Possiamo affermare sin dall'inizio che la *sharing economy* è adottata in parecchi settori tra cui nell'ambito della *car sharing* e anche qui l'ambito di applicazione giuridica risulta essere di difficile comprensione.

2. Metodologia, criterio di ricerca, fonti e domanda di ricerca

La metodologia utilizzata per il seguente è la revisione sistemica della letteratura, prendendo in considerazione tutte le fonti dal 2016 in poi, le banche dati utilizzate sono juris, research gate, scopus, google scholar e la biblioteca dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli". Le parole chiavi per la ricerca sono state:

¹ Si veda M. BERNARDI, *Un'introduzione allo sharing economy*, pp. 3-11, GianGiacomo Feltrinelli Editore, Milano, 2015.

sharing economy, profili giuridici della *sharing economy*, profili innovativi della *sharing economy*. La revisione della letteratura è stata così svolta:

- Raccolta dell'articolo attraverso le banche dati;
- Analisi degli articoli;
- Mettere insieme tutte le componenti che forniscono una panoramica strutturata dell'argomento.

Le domande di ricerca poste sono le seguenti:

- 1) Come impatta la *sharing economy* sull'Innovazione?
- 2) Come è regolamentata la *sharing economy* da parte del legislatore?
- 3) Come dovrebbe essere il nuovo modello fiscale nell'ambito della *sharing economy*?

Il lavoro si sforza quindi di rispondere alle seguenti domande di ricerca.

2.1. La Sharing Economy come definizione

La *sharing economy*² essendo una nuova realtà emergente sta affrontando un percorso che la porta ad affermarsi sempre più nei contesti e nei rapporti socioeconomici. Questo termine ha ancora un'incerta identificazione nella sua denominazione e significatività del fenomeno³ e consiste in una rete di relazioni commerciali con lo scopo

² Si faccia riferimento a SPAZIO ECONOMIA, *Sharing e gig economy. Sharing economy ovvero l'evoluzione dei consumi*, 9 gennaio 2016.

³ Il prestigioso dizionario Oxford Dictionary, ha introdotto il termine *sharing economy* nel 2015. La voce dedicata recita: «è un sistema economico in cui i beni o servizi sono condivisi tra individui privati, gratis o a pagamento, attraverso internet. Grazie alla *sharing economy*, si può agevolmente noleggiare la propria auto, il proprio appartamento, la propria bicicletta o persino la propria rete wi-fi quando non li si utilizzano». L'autrice di *What's Mine is yours: How collaborative Consumption is changing the Way we live* (Harper Collins, 2010) è contributo di testate internazionale, l'Americana Rachel Botsman è nota per il suo pensiero sul potere della collaborazione e condivisione tramite l'utilizzo della tecnologia per trasformare il mondo. A suo dire la *sharing economy* è un'idea destinata a durare, ma nel tempo si è dispersa l'idea di cosa sia e cosa non sia. Il quadro sta diventando sempre più confuso. E questo è un problema. Ma la sua definizione in via generale è «un sistema economico basato sulla condivisione di beni o servizi sottoutilizzati, gratis o a pagamento, direttamente dagli individui».

di erogazione di beni⁴ e servizi espressa attraverso la creazione di un network informatico destinato a raccogliere produttori e fornitori, da un lato ed acquirenti ed utenti dall'altro. Si sta cercando di riconoscere e regolamentare il fenomeno.

Questa domanda di riconoscimento e regolamentazione sta trovando risposta in diversi livelli istituzionali, nazionali e sovranazionali. Sulla *sharing economy* è intervenuto il Comitato delle Regioni che è l'organo consultivo dell'Unione europea, composto dai rappresentanti locali e regionali degli Stati membri, che avvalendosi dei contributi provenienti dal Tavolo piattaforme per la *sharing economy*, ne ha definito con maggiore precisazione i diversi comparti, in particolare distinguendo al suo interno l'economia con carattere for profit (*on demand economy*)⁵ e l'economia della messa in comune, limitata all'uso condiviso di attività e beni (*pooling economy*), e ha sottolineato la necessità di un approccio regolativo e settoriale con lo scopo di garantire certezza giuridica e condizione equa di concorrenza al loro interno. È stato effettuato un altro intervento durante "A European Agenda for the collaborative economy", dove si fa riferimento a quei modelli di business in cui le attività sono agevolate dall'uso temporaneo di beni e servizi spesso forniti da privati, in questo documento è stato fondamentale l'opzione qualificatoria della *sharing economy*, che tende a segnare il confine in relazione alla natura del servizio offerto attraverso la piattaforma informatica, che non deve ostacolare la funzione di intermediazione tra providers cioè gli operatori occasionali o professionali che forniscono il servizio e gli

⁴ Si veda A. QUARTA, *Privati della cooperazione. Sharing Economy e beni comuni*, pp. 85-97, Mimesis Edizioni, Milano, 2016.

⁵ Si definiscono servizi on demand le piattaforme che fanno incontrare in modo diretto le esigenze dei consumatori con coloro che le possono soddisfare attraverso l'immediata consegna di beni e servizi. All'inizio del XX secolo, Henry Ford combinò la catena di montaggio con la forza lavoro per poter costruire automobili molto più economiche e veloci, in modo da rendere l'auto non più un giocattolo per ricchi ma un mezzo di trasporto per la massa. Oggi un crescente gruppo di imprenditori sta cercando di fare lo stesso con i servizi, mettendo insieme il potere dei computer con i lavoratori freelance per fornire i beni di lusso che un tempo erano destinati solo ai più abbienti.

users, cioè i fruitori dello stesso, per fornire direttamente il servizio intermediato.

Nell'esatta definizione tecnico giuridica del fenomeno della *sharing economy* è collegata la risolvibilità del quesito collegato alla relativa qualificazione giuridica della prestazione lavorativa sottostante. La necessità di giuridificare la *sharing economy* è importante per intervenire sulla regolamentazione del relativo mercato definendo con chiarezza diritti e obblighi di tutti i soggetti coinvolti, secondo il ruolo che vanno a rivestire. Le regole sono consone al corretto inquadramento giuridico del sistema di relazioni socio-economiche implicato dalla *sharing economy* e inoltre sono idonee a porsi come vincoli di implementazione del contenuto obbligatorio dei rapporti di natura commerciale e non possono risolversi per ragioni di natura personale sociale ed economica nella pura logica dello scambio e con i tradizionali schemi del lavoro dati dalle indicazioni della Commissione europea in conformità con i diritti fondamentali della persona consacrati nella Carta dell'Unione europea e nelle Costituzioni nazionali.

Il modello delineato della *sharing economy* si fonda sulla tendenza dei Paesi sviluppati ad abbandonare un sistema economico basato sulla proprietà e la titolarità dei beni verso un irreversibile modello economico che si basa sulla possibilità di fruire dei beni, che siano questi auto, case o beni di consumo, senza averne la titolarità. Il successo e la diffusione del nuovo modello di consumo è, infatti, sicuramente favorito dall'impasse dei modelli tradizionali di scambio, ma anche dalla pervasività delle nuove tecnologie che permette un approccio più partecipativo aprendo nuove opportunità di sviluppo e crescita economica.

Vengono novellate varie opportunità di innovazione e di investimento nonché creati nuove imprese e posti di lavoro incrementando le possibilità di espansione dei mercati e la promozione di servizi migliori forniti a prezzi minori.

In questa direzione la Commissione europea, rilevata la potenzialità

del settore, ha annoverato la creazione di un mercato unico digitale tra le dieci priorità fondamentali da perseguire e promuovere. L'intento è dar vita a nuove start-up e permettere alle imprese esistenti di crescere e far in modo che i proprietari delle piattaforme ne abbiano il controllo.

2.2. Concetto di Peer to Peer e Renato Economy⁶

Il termine è stato coniato da Michel Bauwens, teorico, scrittore e ricercatore belga, classe 1958, che ha poi dato vita alla Foundation for Peer-to-Peer. Da anni sta dedicando la sua vita alla diffusione della conoscenza intorno alle pratiche *peer-to-peer* e alla crescita della economia della condivisione. La definizione è spesso usata in parallelo con quella di *sharing economy*.⁷ L'approccio di Bowens appare più macroeconomico e meno legato ad esempi pratici, a differenza dell'americana Botsman, che segue una metodologia più pragmatica.

Per Bowens la *peer-to-peer economy*⁸ è un modello decentralizzato dove individui interagiscono per comprare o vendere beni e servizi direttamente l'uno con l'altro, senza intermediazione di una terza parte, o senza l'uso di un'azienda.

Il compratore e il venditore eseguono le transazioni direttamente l'uno con l'altro. A causa di questo il produttore possiede sia gli strumenti (o mezzi di produzione) sia il prodotto finito. Bowens ritiene che questa forma economica rappresenti un'alternativa al tradizionale capitalismo, dove i proprietari dell'azienda possiedono i mezzi di produzione e anche il prodotto finito, e assumono forza lavoro per portare avanti il processo di produzione. È una comunità non gerarchica, senza uno staff permanente, ha sostituito i costosi

⁶ Si veda A. EUROPEAN, *Agenda for the collaborative economy communication from the Commission*, volume 13, posted 2016, pp. 356-358.

⁷ J. HAMARI, *Transforming Homo economicus into Homo ludens: a field experiment on gamification in a utilitarian peer to peer trading service*. *Electronic commerce research and application*, volume 12 issue 4, 2013, pp. 236-245.

⁸ Si faccia riferimento a P. BARBERIS - L. CHIRIATTI, *Sharing e Gig Economy - studi ricerche e relazioni Volta - Sharing Economy. Un'occasione da condividere*, Settembre 2016.

certificati *fair trade* con una catena produttiva aperta, condivide pubblicamente la ricerca sulla composizione dei prodotti e le prenotazioni, utilizza il *crowdfunding* per espandere la distribuzione e modifica, hackerandole, le macchinette del caffè per permettere di accogliere anche altri tipi di capsule. Un altro modello interessante citato da Bowens è Wikispeed, società dell'automotive fondata a Seattle, Washington: ha inventato un metodo di manifattura estremo, che permette di rilasciare un differente design per automobili ogni settimana (attraverso lo sviluppo parallelo dell'*open design*) e produrre l'automobile all'interno di micro-fabbriche. Invece il termine *rental economy* è stato usato soprattutto negli anni 2013 e 2014, come sinonimo di *sharing economy*,⁹ dal quale è stato poi in parte soppiantato. Ovviamente in questo caso specifico si vuole sottolineare il concetto di "rent", "dare o prendere in affitto o a noleggio".

Di conseguenza le start-up della *rental economy* sono individuate soprattutto in Uber ma anche in AirBnb, la piattaforma internazionale che consente di affittare appartamenti o case di privati per periodi temporanei. Come hanno scritto gli esperti di marketing del Converge Ex Group, "rent is becoming the new own", "il concetto di affitto sta diventando il nuovo 'è di mia proprietà'. Negli Stati Uniti, in particolare, la proprietà della casa, della macchina o di altri beni sta cedendo il passo al fenomeno dell'affitto condiviso. Questo perché, spiegano gli esperti, "prendere in affitto e condividere ci permette di vivere la vita che vogliamo senza effettuare spese al di sopra delle nostre possibilità".

La *sharing mobility* è il fenomeno in base al quale i trasferimenti da un luogo ad un altro, ovvero la mobilità, avvengono con mezzi e

⁹ The rent a room scheme, for instance, allowed tax exemption for *sharing economy* participants earning up to GBP4 250 in a year for 2016. Similarly, France introduced recently a similar measure applying to specific cases.

veicoli condivisi: *car sharing*,¹⁰ *bike sharing*,¹¹ *scooter sharing*,¹² condivisione di mezzi della micromobilità come monopattini elettrici, ma anche *car pooling* e analoghe modalità di condivisione. La mobilità condivisa e sostenibile contribuisce alla *smart mobility* di una città. La *sharing mobility* sta prendendo piede con l'emergere del problema relativo alla logistica dell'ultimo miglio: spesso, soprattutto nelle grandi città, pendolari e residenti sono costretti a prendere mezzi diversi, pubblici e privati, per raggiungere il luogo di lavoro e rientrare a casa. I veicoli in condivisione (soprattutto biciclette e scooter) possono essere utili per riuscire a ultimare questo tratto di strada non coperto da altri mezzi.

Nel 2019 il protagonista della sharing mobilità italiana è stato il monopattino elettrico. Sono state infatti stabilite dal ministero dei Trasporti nuove regole per i monopattini elettrici e altri mezzi della micromobilità.

In base al Decreto Toninelli, dal 27 luglio 2019 i Comuni italiani hanno un anno di tempo per regolamentare la circolazione di questi e altri veicoli leggeri come *segway*, *hoverboard* e *monowheel*. Milano ha già emanato le proprie regole, così come Torino, Cattolica e Rimini. Chi non le rispetta, rischia multe da 26 euro in su.

2.3. *Regolamentazione giuridica generale della Sharing Economy*¹³

L'affermarsi delle imprese orientate ad uno sviluppo sostenibile, soprattutto nel particolare momento di forte crisi economica¹⁴ ancora

¹⁰ Si veda IResearch, *China's Sharing - bicycle industry research report*, Available online: <http://www.iresearch.com.cn/Detail/report?id=2961&isfree=0> (accessed on 8 May 2017).

¹¹ F. BARDHI & M. ECKHARDT, *The case of car sharing*. *Journal of Consumer Research*, volume 39 issue 4, 2012, pp. 881-898.

¹² Si veda R. BELK, *Sharing versus pseudo-Sharing -sharing-in web2.0*, *Anthropologist*, 18 issue 1, 2014, pp. 7-23.

¹³ Si faccia riferimento a G. SMORTO, *Mercato concorrenza regole. Verso la disciplina giuridica della sharing economy*, Il Mulino, 2015, pp. 245-277.

¹⁴ L. YUPENG - Y. YANG, *Empirical examination of Users'Adoption of the sharing economy in China Using an Expanded Technology Acceptance Model sharing e gig economy-studi ricerche e relazioni astrid rassegna stampa*, N. 243, 2016, pp. 1-3.

in corso, ha attribuito sempre più importanza a nuovi modelli giuridici, differenti da quelli improntati unicamente sulla remunerazione dell'azionista, facendo emergere la necessità di nuovi paradigmi aziendali organizzativi e giuridici¹⁵ per superare sia i limiti del tradizionale modo di far impresa, sia quelli propri degli enti non profit. La disciplina influisce profondamente sul modo di fare impresa e sugli schemi tradizionali, riconoscendo cittadinanza e dignità a realtà produttive che, accanto al perseguimento del profitto, mirano a soddisfare interessi diversi da quelli della compagine sociale e dei soci utilizzando in maniera responsabile e sostenibile le risorse da impiegare nei processi produttivi.¹⁶

La Legge però, non inserisce un nuovo tipo di società rispetto al panorama attuale, potendo la società benefit assumere forma a regime di qualsiasi società già prevista nell'ordinamento. In estrema sintesi, infatti, la normativa sancisce che:

a) le finalità del beneficio comune perseguite siano indicate nella clausola statutaria dell'oggetto sociale (comma 379);

b) la società sia gestita bilanciando l'interesse dei soci con quello di coloro sui quali l'attività sociale impatta (comma 380);

c) nell'organizzazione sociale venga individuato il responsabile a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento del beneficio comune (comma 380); l'inosservanza dei predetti obblighi può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla legge o dallo statuto, con conseguente applicazione delle relative codicistiche in tema di responsabilità (comma 381);

d) l'obbligo di redigere una relazione annuale riguardante il beneficio comune, da allegare al bilancio societario e riguardante la descrizione degli obiettivi specifici, le modalità e le azioni attuate per conseguire il beneficio comune o le cause che ne hanno comportato

¹⁵ Si veda D. DI SABATO - A. LEPORE, *Sharing Economy Profili Giuridici*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2018, pp. 1-27.

¹⁶ Y. BENKLER, *Sharing Nicely: On shareable goods and the emergence of sharing as a modality of economic production*, The Yale Law Journal, volume 114, 2004, pp. 273-358.

l'impedimento o il rallentamento, la valutazione dell'impatto generato (utilizzando standard di valutazione esterna), la descrizione dei nuovi obiettivi da perseguire nell'esercizio successivo (comma 382).

Vi è la necessità di garantire la correttezza e la veridicità di una comunicazione al mercato circa il fatto che si tratti di una società che effettivamente persegua finalità ulteriori rispetto al mero profitto da distribuire tra i soci, per evitare che operatori non realizzanti questo obiettivo possano beneficiare di un vantaggio competitivo/reputazionale nei confronti di altre imprese, nonché erroneamente condizionare le scelte dei consumatori.

In particolare, vi è da chiedersi se il legislatore, utilizzando la locuzione in commento ("soggetti vigilati") lo abbia fatto in senso per così dire a-tecnico e generalista, oppure abbia voluto riconoscere all'AGCM una vera e propria funzione di vigilanza sulla benefit corporations, pacificamente esclusa per gli altri soggetti in ambiti in cui detta Autorità ha competenza. Se così fosse, la novità sarebbe di estrema rilevanza. Nel tentativo di dare risposta al suddetto interrogativo è dunque necessario delineare i caratteri della funzione di vigilanza per poi confrontarli allo scopo di una loro eventuale sussistenza con i poteri e le attribuzioni dell'AGCM ex D.lgs. 2 agosto 2007, n. 145, e D.lgs. 6 settembre 2005, n. 206.

2.4. Autorità di Vigilanza nel campo della Sharing Economy¹⁷

Definire la vigilanza non è certamente semplice però in questa sede si tende però a darne una definizione. La difficoltà nasce per due ragioni:

- È considerato un aspetto "passato di moda" vista la sua perdita di potere Es. Stato vs enti locali;
- Il legislatore ha dato troppe definizioni sul tema.

¹⁷ Si faccia riferimento a M. COLLEVECCHIO intervistato da C. BUONGIOVANNI su "Forum PA", *Sharing e gig economy. Legge sharing economy e PA collaborativa: Perché partire da gestione associata ed enti locali*, 21 marzo 2016, p. 1.

Una breve e concisa definizione di vigilanza la si ritrova in Giannini, per il quale essa è “*controllo di legittimità*¹⁸ *sugli atti e controllo giuridico sull'attività di servizio*”. Un'altra bella definizione che si può dare in senso scientifico è quella di Stipo.

L'autore ha guardato la vigilanza come quella sorveglianza statale sugli enti autarchici indirizzata principalmente ad evitare che gli enti *de quibus* esorbitassero dalla propria funzione o omettessero l'adempimento dei loro obblighi, assicurando il coordinamento con l'azione dello Stato.

Questa vigilanza ha un esercizio permanente e continuativo e si esplica con controlli anche preventivi, permettendo alcune azioni e vietandone altre, conformando l'attività degli enti autarchici secondo i modi e le prescrizioni del diritto oggettivo. Stipo definisce la vigilanza come quella particolare funzione di controllo generale che:

a) compete sia agli organi politici, in tal caso collegandola alla funzione di indirizzo politico, sia a soggetti muniti di alta specializzazione;

b) si sostanzia in una supervisione, in una investigazione e intromissione nell'attività dei soggetti vigilati;

c) a quale necessario oggetto la verifica di conformità dei comportamenti dei vigilati a parametri di legittimità e talvolta a parametri tecnici o di scienza dell'amministrazione;

d) ha per scopo l'adozione di misure giuridiche previste dalla legge.

e) Dalla definizione di Stipo possiamo capire che: “*L'autorità di vigilanza ha una funzione globale, di coordinamento, di programmazione, di garanzia di servizio dello Stato persona o dello Stato comunità*”.

La vigilanza nell'ambito della *sharing economy*¹⁹ deve avere tre

¹⁸ A seconda del parametro del controllo, si distinguono controlli di legittimità - i quali apprezzano la conformità ad un paradigma previsto dalla legge - e di merito, i quali invece valutano profili di opportunità (TRECCANI).

¹⁹ Si veda M.L. REGO - J.C. CARVALHO, *Insur Tech: A Legal and Regulatory View, Insurance Today's Sharing Economy: New challenges Ahead or a Return to the Origins of Insurance?*, 2020, pp. 27-47.

caratteri essenziali:

I) la non necessaria inerenza o riconduzione della vigilanza a rapporti organizzatori; spesso alla funzione è attribuita solo perché l'attività dei rapporti vigilati inerisce ad interessi pubblici e dunque è necessario che un pubblico potere la vigili;

II) la vigilanza, almeno tendenzialmente, investe l'intera attività del vigilato;

III) la tipizzazione dei poteri esercitabili dai vigilanti che possono essere qualificati come: poteri *ex ante* di regolamentazione secondaria e di porre precetti terziari e di autorizzazione a svolgere attività; e poteri continui di informazione ed ispezione, poteri di conformazione e sanzionatori.

Possiamo definire i poteri della vigilanza applicabili nel campo della *sharing economy*. L'autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM), ha gli stessi poteri dell'autorità di vigilanza generica quindi per la giurisprudenza le norme che si dovrebbero applicare in tema di autorità di vigilanza per le imprese benefit sono quelle di vigilanza generica, nell'ottica di una regolamentazione ad hoc, l'Intergruppo Parlamentare per l'innovazione ha presentato la Proposta di Legge *Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione* (che, mutuando le espressioni anglofone, qualcuno ha definito come *sharing economy*²⁰ Act), sulla quale è stata aperta una consultazione online dal 2 marzo sino al 31 maggio 2016.

Lo scopo principale di una normativa, volta ad accogliere il nuovo "istituto" della *sharing economy*, è quello di regolare con dettami trasparenti i rapporti tra gli utenti e le piattaforme, cogliendone i vantaggi di natura economica. In particolare, nel testo di questa proposta di norma si legge che l'economia della condivisione può essere definita come "l'economia generata dall'allocazione

²⁰ J. SCHOR, "Does the sharing economy increase inequality within the eighty percent? Findings from a qualitative study of platform providers", Cambridge Journal of Regions, Economy and Society, volume 10, 2017, pp. 263-327.

ottimizzata e condivisa delle risorse di spazio, tempo, beni e servizi tramite piattaforme digitali” e che “i gestori di tali piattaforme agiscono da abilitatori mettendo in contatto gli utenti.

In più, è specificato che tra gestori e utenti “non sussiste alcun rapporto di lavoro subordinato” e che “sono escluse le piattaforme che operano intermediazione in favore di operatori professionali iscritti al registro delle imprese”. La normativa istituisce, inoltre, un “Registro” delle imprese di economia collaborativa, a cui l’azienda dovrà iscriversi, mantenuto dall’AGCM, il quale avrà il compito di approvare quelli che vengono definiti nella proposta “documenti di politica aziendale”, che serviranno per regolare i rapporti tra piattaforme e utenti. L’AGCM, inoltre, potrà prevedere, per le imprese che vogliono essere iscritte al registro, l’obbligo di stipulare adeguate polizze assicurative, per una maggiore tutela degli utenti. Appare innanzitutto discutibile che l’iscrizione a tale registro sia obbligatoria, in quanto tale previsione certo non aiuterebbe questa nuova modalità di “economia della condivisione” a emergere nel nostro Paese e renderebbe, inoltre, difficile la nascita di nuove start-up o piccole aziende che subito avrebbero l’obbligo di far fronte a ulteriori lungaggini burocratiche.

Sarebbe meglio, infatti, lasciare alle imprese la scelta di iscrizione al Registro AGCM, tenendo conto che, in ogni caso, sarebbe il mercato a selezionare poi in modo naturale le imprese più affidabili e che possono vantare l’iscrizione al Registro e la vigilanza di AGCM, nonché l’adozione di un “documento di politica aziendale” approvato dalla stessa Autorità e la stipula di una polizza assicurativa per risarcire gli utenti eventualmente danneggiati. In più, i documenti di politica aziendale richiesti secondo la Proposta di Legge dovrebbero essere caratterizzati da requisiti molto stringenti (ad esempio, non dovrebbero contenere: previsioni che impongano all’utente operatore ogni forma di esclusiva o di trattamento preferenziale in favore del gestore, la fissazione di tariffe obbligatorie per gli utenti operatori e l’obbligo di promozione dei servizi del gestore da parte dell’utente

operatore), requisiti che, ad oggi, nessuna piattaforma possiede.

Già da queste prime righe ci rendiamo conto che con questa normativa si tende a burocratizzare un po' troppo un settore che in realtà dovrebbe essersi regolato, ma anche incentivato. La Proposta di Legge sulla *sharing economy* prevede, tra l'altro, una tassazione del 10% sui ricavi della piattaforma non superiori ai 10.000 Euro. Tale soglia, quindi, rappresenterebbe la divisione tra uno *sharing economy*²¹ "non professionale" e una "professionale".

Le piattaforme dovranno operare, infatti, come sostituto di imposta e ciò porterebbe alla creazione di una nuova fattispecie di reddito degli operatori mediante la piattaforma digitale, denominato, secondo la normativa, "reddito da attività di economia della condivisione non professionale" e indicato in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi.

²¹ Si veda D. BAKER, *Don't buy the sharing economy hype: airbnb and Uber are facilitating rip-offs.*, p. 1, 2014.

Strategia	Difficoltà	Strumento
1. Regolare per singoli settori/mercati con logica unitaria	Analisi dettagliata di regolazione settoriale	Legge
2. Avvicinare mercati chiusi e iperregolati a mercati senza regole, attenuando le regole sui primi e rafforzandole sui secondi	- territorialità della regolazione - necessità di una fase di transizione per i mercati protetti - non penalizzare le attività della old economy	Legge
3. Assumere come discriminante tra i due mercati la natura, continuativa oppure occasionale, della prestazione		Legge
4. Stabilire soglie per differenziare i due mercati		Legge Normativa locale e regionale
5. Responsabilizzare le piattaforme nella loro funzione di sostituto delle istituzioni di controllo (es. sostituti di imposta)	Resistenza delle piattaforme (costi)	Legge Accordi con le piattaforme Agenzia delle entrate
6. Obbligo assicurazioni		Legge
7. Attenuare, senza annullarla del tutto, la funzione della "fiducia" come unico strumento di garanzia degli utenti, attraverso un'assunzione parziale di responsabilità verso gli utenti, (ad es. selezione dei fornitori)	- resistenza delle piattaforme - chiara definizione delle responsabilità e dei loro limiti - necessità di soluzioni extragiudiziali per la risoluzione delle controversie	Estensione procedure conciliative
8. Regolare il lavoro secondo la natura della piattaforma, inquadrando i lavoratori autonomi in una delle fattispecie previste dalla legge		Legge Contrattazione di primo e secondo livello

2.5. Aspetti fiscali della Sharing Economy:²² ambito di applicazione giuridica

La tassazione è uno dei temi più dolenti in ambito regolativo, dal momento che il profilo fiscale di chi lavora e guadagna tramite le piattaforme non è mai stato chiarito. I governi si chiedono se la persona che riceve il pagamento per la fornitura di un servizio/bene debba essere trattata come business o come individuo semplice. La decisione che ha riscontrato più popolarità prevede una tassazione

²² M. BOUVARD - T. CARCENAC - J. CHIRON - P. DALLIER - L. GENEST - B. LALANDE - A. MONTGOLFIER, *Rapport d'information au nom de la commission des finances*, n. 690, 2015, pp. 13-47.

della *sharing economy*²³ al pari di qualsiasi altra attività economica.

L'ATO (Australian Taxation Office) sostiene che gli autisti UberPop debbano essere equiparati ai tassisti tradizionali. Come questi, sono tenuti a pagare le tasse e, a prescindere dal loro fatturato, a registrarsi al Gst (Goods and services tax). April Rinne, esperta di *sharing economy*,²⁴ crede che i Governi e i servizi collaborativi debbano lavorare assieme per formulare una normativa appropriata, non troppo restrittiva per non soffocare l'innovazione ma nemmeno così "de-regolamentata" da scoraggiare gli investimenti nel settore. Il secondo tema critico a livello di regolamentazione è il lavoro. Come sottolinea un articolo del New York Times i lavoratori nello *sharing economy*²⁵ "trovano sia la libertà che l'incertezza". Perché, se è vero che ciascuno può mettere a disposizione il proprio tempo, competenze e proprietà, in realtà, nell'essere piccoli imprenditori di sé stessi, le nuove piattaforme di *sharing economy* corrono il rischio di non avere potere di controllo.

Soprattutto se dall'alto vengono cambiate tariffe e procedure. Si pone quindi l'attenzione sui micro-salari e l'assenza di sufficienti diritti per lavoratori: questioni che diventano centrali quando il lavoro non è più solo occasionale e integrativo. Il problema è che il modello di occupazione all'interno dell'economia collaborativa - concordato di volta in volta (on-demand) e quindi precario, poco remunerato, generalmente di basso livello di qualificazione e privo di protezioni - sembra rappresentare un nuovo possibile status del mercato del lavoro.

Sul sito di TaskRabbit, la biografia della fondatrice Leah Busque cita il suo desiderio di rivoluzionare il modo in cui si lavora ed è

²³ F. NOTARI - I OREFICE, *Gli ultimi sviluppi del dibattito sulla sharing economy*, in *Amministrazione in cammino*, 2016, pp. 1-13.

²⁴ Si faccia riferimento a K. FRENKEN - J. SCHOR, *Putting the sharing economy into perspective*, 2017, pp. 3-10.

²⁵ Si faccia riferimento a D. DI SABATO - A. LEPORE, si veda *Modelli Fiscali per la sharing economy* a cura di C. BUCCICO, Edizioni Scientifiche Italiane, 2018, pp. 161-205.

riportato questo commento dell'agenzia Bloomberg *"TaskRabbit is betting on a future where employment will seem much more like a series of small-scale agreements between businesses and labor than jobs in the traditional sense"*.

In terzo luogo, altro ambito in cui si pongono questioni di tipo normativo sono i regimi di responsabilità. Le piattaforme collaborative stanno iniziando a inserire polizze assicurative e si comincia a dibattere su quanto e come le assicurazioni tradizionali debbano coprire anche questi fenomeni emergenti.

Infine, si è constatato che l'economia collaborativa²⁶ può favorire la creazione di monopoli: alcuni suoi asset e punti di forza quali tecnologia, bassi costi, effetti di rete e forte capacità di scalare conducono alcune piattaforme a penetrare mercati locali con il rischio di spiazzamento dei soggetti già presenti sul mercato.

Le problematiche fiscali della *sharing economy*²⁷ riguardano tre aspetti importanti:

1. l'individuazione dei soggetti da assoggettare all'IVA;
2. l'assoggettamento all'IRPEF dei fornitori di beni e servizi;
3. la tassazione delle piattaforme.

Ciascuno di questi tre aspetti è ancora alla ricerca di una soluzione condivisa, almeno a livello europeo. Infatti, la Comunicazione della Commissione europea del 2 giugno 2016 non affronta in modo specifico il tema fiscale; dà però delle indicazioni molto importanti e annuncia sia successive iniziative in tema di antielusione, che una sistemazione della normativa sulle forniture di beni on-line.

La prima questione che si pone sul piano fiscale è definire la qualità e la natura di queste prestazioni, se si tratti cioè di prestazioni fra pari, di carattere amatoriale o "di cortesia", oppure di prestazioni rese

²⁶ A.M. KAPLAN & M. HAENLEIN, Users of the world, unite, *The challenges and opportunities of Social Media. Business Horizons*, volume 53 issue 1, 2010, pp. 59-68.

²⁷ Si veda N. SKYDSGAARD, *Danish high court convicts, fines Uber driver for lacking taxi permits*, 2016, pp. 1-10.

in via professionale. Una risposta non può che partire dalla normativa in vigore: il Testo Unico delle imposte sui redditi e il D.P.R. n. 633/1972. Secondo queste due fonti la prestazione è da considerarsi professionale tutte le volte che è continuativa.

Il criterio della continuità della prestazione è, quindi, quello che discrimina tra lo svolgimento di un servizio o la cessione di un bene in via amatoriale e quello in via professionale. Occorre però chiedersi quanto tale criterio si presti ad essere applicato alla *sharing economy*.²⁸ Il suo presupposto implicito è infatti che per svolgere un'attività economica in via continuativa occorra un minimo di imprenditorialità, di organizzazione, di impegno di risorse materiali, umane e finanziarie che siano alla base di un'attività professionale non meramente occasionale. L'attività legata alla *sharing economy* non si fonda, invece, su tale presupposto implicito: le piattaforme online consentono a chiunque, senza alcuno sforzo, di svolgere con continuità una prestazione. Se dunque utilizzare una piattaforma per offrire beni o servizi non è un'attività imprenditoriale, occorre trovare un criterio diverso per qualificarla.

Questo può essere ricavato riprendendo quanto sostenuto dal Comitato IVA nel 2015, secondo il quale si è sempre in regime di IVA ogni qual volta si forniscano dei servizi, anche attraverso una piattaforma digitale. E quindi si deve ritenere che chi scambia beni e servizi sia sempre un soggetto IVA, tranne che nel caso in cui ci sia un'equivalenza effettiva tra la prestazione fornita e il corrispettivo in natura che si riceve, come avviene negli scambi senza contenuto economico.

Il Comitato IVA, nel dare questa indicazione, ha avuto come obiettivo quello di non discriminare le prestazioni della *sharing economy* da quelle professionali tradizionali, che pagano comunque questa imposta, anche se il loro fatturato rimane sotto la soglia prevista per le agevolazioni. Su questo piano la Comunicazione della

²⁸ Si veda K. FRENKEN - T. MEELLEN - M. ARETS - P. VAN DE GLIND, *Smarter regulation for the sharing economy*, The Guardian, 20 May 2015, p. 1.

Commissione europea ha un'idea diversa: individuare dei criteri-soglia da utilizzare per qualificare come "professionali" o "amatoriali" le attività, criteri adattabili settore per settore.

Adottare, quindi, in modo anche diverso per ogni settore, ma omogeneo sul territorio nazionale (il che confligge, ad esempio, con le regolamentazioni regionali sugli affitti), soglie al di sotto delle quali, pur svolgendo in via continuativa una determinata attività, non si diventa professionisti né imprenditori e quindi non si è soggetti IVA, al di sopra delle quali, invece, vi si è assoggettati. Evidente, quindi, il disaccordo tra la Commissione europea e il Comitato IVA, e la differenza risiede nel fatto che il Comitato IVA considera l'accesso alla piattaforma come un'attività di tipo imprenditoriale mentre la Commissione europea non lo considera tale.

Peraltro, il criterio della soglia è quello adottato sia nella Proposta Tentori sia nel Progetto di Legge sull'*home restaurant*, che peraltro non affrontano la problematica IVA, nonché in alcune limitazioni agli affitti poste da diverse città europee.

Viceversa, allo stato attuale non è stato posto alcun limite quantitativo alle corse dei taxi offerte da privati, essendo in Italia esclusa per ora questa fattispecie, ma un analogo criterio di soglia potrebbe forse essere adottato anche in questo caso. Vale la pena di notare che, essendo tutte le transazioni tracciate dalla piattaforma, i criteri di soglia sono facilmente verificabili. Il secondo quesito è l'IRPEF sui redditi dei fornitori di beni e servizi. La continuità della prestazione, peraltro, non significa che questa sia svolta "in via prevalente" né "in via esclusiva", perché non sono questi i requisiti che ai fini fiscali, sia IVA che per le imposte indirette, fanno da discriminare.

Il Comitato IVA fonda il suo criterio adattando in maniera forzata una sentenza della Corte di giustizia in base alla quale la trasformazione, ai fini della vendita, di un terreno da agricolo in edificabile attraverso il suo frazionamento in lotti da parte di un soggetto privato, non si configurava come attività imprenditoriale,

quindi fiscalmente rilevante ai fini IVA, bensì come mera gestione del patrimonio personale, in quanto non erano state attivate iniziative volte alla commercializzazione, come la promozione della trasformazione del terreno in edificabile. Questo aspetto appare più semplice da regolare rispetto a quello della imposizione dell'IVA. È infatti comunemente accettata l'idea che i redditi della *sharing economy*²⁹ dovrebbero essere assoggettati ad IRPEF. Il punto è che, trattandosi in linea di principio di redditi da attività occasionali, andrebbero trattati diversamente rispetto a quelli derivanti da attività continuative, da lavoro sia dipendente sia autonomo.

L'ipotesi di creare una categoria di reddito ad hoc (redditi da economia della condivisione) come fa la Proposta Tentori, appare ragionevole, in quanto la previsione contenuta nel Testo Unico sull'Imposta sui Redditi si limita alla categoria di redditi diversi e prestazioni occasionali di lavoro autonomo o commerciale e quindi non copre le fattispecie in esame.

L'identificazione di una categoria autonoma di reddito entro certe soglie, se da un lato rischia di essere discriminatoria rispetto alle altre attività occasionali dichiarate ma che non passano dalle piattaforme, dall'altro potrebbe aiutare a far emergere quelle non dichiarate.

A questa categoria di reddito ad hoc, magari da inserire nei "redditi diversi", potrebbe essere applicata, come previsto dalla Proposta Tentori, una tassazione IRPEF agevolata (una cedolare, come fa il Decreto Legge n. 50/2017, o un regime di *no tax area*) giustificata dal fatto che si tratta di prestazioni tracciate, e una soglia oltre la quale i proventi debbono invece essere ricondotti a lavoro autonomo o di impresa, quindi nel campo soggetto all'IVA. Il reddito da attività della *sharing economy*, soggetto quindi ad IRPEF ma non ad IVA, dovrebbe aggiungersi agli altri redditi derivanti da lavoro autonomo o

²⁹ Si faccia riferimento a European Commission. Report, the use of collaborative platforms. Survey requested by the European Commission, Directorate - General for Internal Market, Industry Entrepreneurship and SMEs and co-ordinated by the Directorate General for Communication, pp. 1-6 March 2016.

dipendente, e dovrebbe essere assoggettato all'aliquota di queste due fattispecie, che può essere diversa a causa delle eventuali detrazioni previste.

La soglia, comunque, dovrebbe servire per discriminare ciò che è professionale da ciò che non lo è, anche se continuativo. Altrimenti ci si ritrova nella piena incompatibilità anche con l'ordinamento comunitario, perché si discriminano gli operatori professionali soggetti all'IVA anche se sottosoglia.

Questa riflessione potrebbe anche essere l'occasione per rivedere in via generale gli obblighi fiscali oggi applicati agli operatori tradizionali, che potrebbero risultare poco funzionali per quelli che agiscono tramite piattaforma digitale, come nel caso del commercio elettronico.

Per quanto riguarda la questione della tassazione delle piattaforme, esso non ha ancora trovato una sistemazione condivisa, per la semplice ragione che si tratta di un problema di scala mondiale, o almeno transnazionale. La mancata armonizzazione dei regimi fiscali per le imprese, almeno a livello europeo, è uno dei nodi del problema, l'altro essendo la controversa definizione di quale sia la "residenza" di una piattaforma, che per definizione non ha precisi confini.

Va innanzitutto segnalato che la piattaforma è sempre soggetto IVA, anche quando fa solo intermediazione. Se le piattaforme fossero residenti si vedrebbero applicate le regole fiscali esistenti in ciascun paese, anche sotto il profilo del sostituto d'imposta. La gran parte delle piattaforme, invece, appartiene a società non residenti, sia realmente che per arbitraggio, e non esiste a livello per la cedolare secca al 21% per le locazioni brevi. A testimonianza di come l'economia collaborativa abbia di fatto lanciato una sfida ai sistemi fiscali dei vari paesi, numerosi sono i tentativi di creare un quadro di regole adatto al nuovo contesto. Uno di questi è la proposta di legge di un gruppo di senatori francesi appartenenti ai diversi gruppi parlamentari che offre come possibile soluzione lo scambio tra una

tassazione agevolata e la tracciabilità dei redditi creati attraverso la piattaforma, tramite una “dichiarazione automatica protetta”.

È nota la decisione della Commissione europea che ha stabilito che la Apple ha goduto in Irlanda di un trattamento fiscale privilegiato, considerato lesivo delle norme UE sugli aiuti di Stato, condannandola a restituire al Paese 13 miliardi di euro di imposte non versate.

Il Governo irlandese si è opposto al recupero imposto dalla Commissione, sostenendo che il regime fiscale applicato alla Apple è il normale regime fiscale in vigore nel Paese e considerando l'intervento della Commissione un'indebita interferenza negli affari interni del Paese. Sotto il profilo della residenza, la Proposta Tentori individua una soluzione radicale, imponendo alla piattaforma che vuole operare in Italia di fondare nel nostro paese una stabile organizzazione.

Questa imposizione è assai ardua da applicare, e investe in maniera più ampia tutta la questione della fiscalità della *digital economy*.³⁰ Esistono comunque due ipotesi alternative che affrontano tale questione: quella adottata in Gran Bretagna, la *Diverted Profit Tax*, basata sulla presunzione che fare un certo volume di affari in un paese implichi l'esistenza di una stabile organizzazione, e quella contenuta nel rapporto OCSE sulla *digital economy*,³¹ la cosiddetta BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), che stabilisce un collegamento con il territorio di uno Stato, anche in assenza di una stabile organizzazione, ma in presenza di un dominio nella lingua del paese, di strumenti tecnologici a disposizione dei clienti e di una presenza economica significativa, che giustifica la tassazione dei redditi prodotti nel paese.

A questa seconda soluzione potrebbero essere affiancati anche una serie di ulteriori obblighi in capo all'impresa, come la sostituzione d'imposta per i redditi dei fornitori di beni e servizi, o almeno della

³⁰ J. VALANT, *A European agenda for the collaborative economy Briefing*, pp.1-16 November, 2016.

³¹ Si faccia riferimento a OECD (2015), Sezione A., *Digital Economy outlook*. Paris: Publishing, 2015, pp. 10-70.

loro comunicazione al fisco. Senza percorrere queste due alternative resta possibile la soluzione prospettata dalla Commissione europea: in assenza di giurisdizione, è preferibile ricorrere alla *soft legislation*, cioè ad accordi di cooperazione con le singole imprese, almeno per lo scambio di informazioni.

I richiamati Stati membri dell'Unione europea, tra i più dinamici sul piano fiscale, hanno adottato, già da diversi anni, una strategia concorrenziale molto aggressiva rispetto ad altri Paesi europei, che le ha consentito di affermarsi come polo attrattivo per numerosi gruppi multinazionali della *digital economy*.³²

La riduzione delle aliquote in positive e, in taluni casi, la totale esenzione da ritenute alla fonte su passive in come corrisposte a soggetti non residenti, unita: all'applicazione di aliquote in positive estremamente concorrenziali sui margini di profitto fiscalmente imponibili in tali stati in capo alle imprese; alla possibilità di ottenere preventivamente, l'abbattimento delle basi imponibili generate dalla canalizzazione di passive in come e dall'effettuazione di operazioni di trading internazionale con controparti *intercompany*;³³ alla previsione di consistenti benefici fiscali, derivanti, come sopra esposto, dallo sviluppo delle attività immateriali, attraverso misure attrattive denominate *knowledge*, *intellectual property box* e *innovation box*, consente di comprendere per quale motivo, al fine di abbattere in misura significativa il livello di imposizione complessiva di tali proventi, in un'ottica di aggressiva pianificazione fiscale, sovente siano state utilizzate società ubicate in tali Stati per "veicolare" l'incasso delle *royalties* provenienti dai Paesi in cui vengono, materialmente, distribuiti i servizi digitali, tra cui l'Italia.

Un recente studio condotto dalla Commissione europea ha fornito un ulteriore riscontro circa la forte esposizione di tali Paesi membri

³² Si faccia riferimento a OECD, *Sharing economy - opportunities and Challenges*, 2017, pp. 1-10.

³³ Si veda E. COMMISSION, *EU study on the legal analysis of a single Market for an Information Society. New rules for a new age? Liability of online intermediaries*, Brussels, 2009, pp. 1-78.

all'impiego di schemi di pianificazione fiscale aggressiva da parte dei gruppi multinazionali. Ma appare, ancora più, strumentale al conseguimento dei richiamati obiettivi di *tax planning*, per tali gruppi multinazionali, l'ancor inferiore livello di tassazione offerto da talune giurisdizioni come gli arcipelaghi delle Bermuda e delle Cayman, dove sono state localizzate talune *subsidiaries* utilizzate come centri *off-shore* di imputazione finale dei profitti realizzati in Europa dalle multinazionali della *digital economy*.

Con riferimento ai Paesi Bassi, tra i punti di forte attrazione sul piano fiscale che hanno indotto numerosi OTT della *digital economy* a selezionare tale giurisdizione per l'installazione di una o più *subsidiaries*, a vario titolo coinvolte nella detenzione (ovvero nella catena di valore legata allo sfruttamento) di *intangibles* vi sono: la previsione di un'aliquota di imposizione dei profitti derivanti dall'attività d'impresa pari al 20/25%, in progressiva riduzione fino al 2021, allorquando saranno compresi nel range 16/21%; la defiscalizzazione generalizzata dei flussi di interessi e royalties, come accennato in fase di revisione, al fine di evitare l'interposizione di *subsidiaries* olandesi nell'ambito di articolati schemi di pianificazione fiscale aggressiva; il menzionato sviluppo di un articolato network di Convenzioni contro le doppie imposizioni, utilizzabile per calmierare, laddove necessario, l'imposizione alla fonte dei flussi di passive erogati verso soggetti esteri; a previsione di un efficace pacchetto di benefici fiscali per le imprese che investono nello sviluppo di attività immateriali.

Indubbiamente, in tale scenario, ha notevolmente influito anche la possibilità di impiegare nei Paesi Bassi strumenti societari ibridi come a *commanditaire vennootschap* (C.V.), qualificabile come società di persone fiscalmente trasparente nello Stato de quo, in ragione dell'imputazione dei profitti ai soci che, se residenti fuori dal territorio olandese e privi, in loco, di una stabile organizzazione, risultano tassabili. Nell'ambito del c.d. *innovation box*, laddove è previsto il sostanziale assoggettamento ad aliquota del 5 % dei profitti derivanti

dallo sfruttamento di *intangibles* prodotti dall'impresa sul territorio olandese.

Tuttavia, sotto la spinta dell'OCSE e della Commissione europea, l'Olanda pare aver deciso di abbandonare la propria immagine di paradiso delle *conduit companies*, promuovendo una riforma fiscale, in base alla quale, con chiare finalità anti-elusive, si intende, tra l'altro: contrastare l'impiego di società prive di sostanza economica; negare l'esenzione da imposizione dei flussi di passive in come allorquando i medesimi risulteranno percepiti da soggetti stabiliti in Paesi a bassa tassazione. Il disegno di legge dell'intergruppo innovazione individua il requisito della non professionalità quale chiave per l'accesso ad un regime giuridico/fiscale di favore previsto per l'economia collaborativa.³⁴ Un'area, quindi, a tassazione agevolata, i cui limiti dovrebbero essere individuati, settore per settore, in maniera differenziata a seconda delle loro caratteristiche peculiari, come suggerisce anche la Commissione europea, risultando inevitabilmente errata in difetto o, a seconda dei casi, in eccesso, una misura unica valida per tutte le aree della *sharing economy*.³⁵

La previsione di un regime giuridico e fiscale più leggero e di favore per i soli operatori non professionali dello *sharing economy*,³⁶ che quindi tenda a mantenere la disciplina ordinaria per gli operatori professionali ed i gestori dei servizi, permetterebbe, del resto, di rendere meno conflittuali i rapporti tra l'economia tradizionale e l'economia collaborativa, riducendo, sia in termini quantitativi che qualitativi, la concorrenza tra i due sistemi.

La stessa Commissione europea, nella sua comunicazione più volte citata, dopo aver raccomandato di differenziare regimi fiscali a seconda della concreta attività svolta, ha evidenziato inoltre che una delle caratteristiche interessanti dell'economia collaborativa è, sotto il

³⁴ Si faccia riferimento a D. PELLEGRINI, *Sharing Economy: perché l'economia collaborativa è il nostro futuro*, Hoepli, 2017, pp. 5-88.

³⁵ Si veda T. MELEN & K. FRENKEN, *Stop Saying Uber is Part of the Sharing Economy*, *Fast Company*, Retrieved from: <http://www.fastcoexist.com>, 2015, p. 1.

³⁶ OECD, *New Form of Work in he is sharing Economy*, 2015, pp. 1-3.

profilo fiscale, la possibilità delle piattaforme di tracciare le transazioni dei *prosumer*. E, sotto tale profilo, le alternative sono dunque tre:

1. Giungere all'individuazione nelle piattaforme di veri e propri sostituti d'imposta (soluzione questa peraltro recentemente seguita in Italia dal D.L. n. 50/17), che, per funzionare, necessiterebbe comunque di un sistema centralizzato, con poche piattaforme dotate di personale dedicato e fortemente interoperanti tra di loro e con lo Stato centrale (altrimenti, ad esempio, la singola piattaforma potrebbe avere difficoltà nel verificare il rispetto del limite dei 10.000 Euro annui complessivi per l'attività del *prosumer* su tutte le decine di piattaforme esistenti);

2. Oppure, seguire l'esempio di talune piattaforme che già hanno avviato collaborazioni con diversi enti locali, al fine di procedere alla raccolta di tasse locali ed al versamento dei proventi alle amministrazioni secondo una struttura di *collect and remit*;

3. Oppure (seguendo l'esempio indicato dalla stessa Commissione europea, che segnala quanto fatto dal governo Estone), chiedere alle piattaforme di inviare all'Amministrazione finanziaria i dati relativi alle transazioni degli utenti registrate dai propri sistemi.

In ogni caso, occorre anche individuare modalità per informare i *prosumer* dei loro obblighi fiscali, con finalità di moral suasion.

2.6. Un nuovo modello di tassazione fiscale nell'ambito della Sharing Economy

Vi è un enorme difficoltà nella scrittura sulla tassazione della *sharing economy*³⁷ nell'Unione europea.³⁸ Il motivo è che, attualmente, non esistono norme fiscali dell'Unione europea che regolano la *sharing economy*. Questo si traduce in quattro diverse

³⁷ Si veda V. TENTORI, *Regulation of digital platforms for the Sharing of Goods and services and provision for the promotion of the sharing economy, law for the sharing economy*, 2016, pp. 8-25.

³⁸ Si faccia riferimento a E.A. Rossi, *La sharing economy nel diritto internazionale privato europeo*, G. Giappichelli Editore, 2019, pp. 3-37.

condizioni. In primo luogo, diversi Stati membri applicano regole fiscali diverse alla *sharing economy*.³⁹ La divergenza/differenziazione diventa uniforme in quanto, nella maggior parte dei casi, nessuno Stato membro applica norme uniformi "settoriali" nella *sharing economy*.

La seconda conseguenza che deriva dalla mancanza di norme fiscali specifiche dell'UE è che devono essere regolamentate sia a livello nazionale che sovranazionale. In questo modo, l'incertezza e l'evasione fiscale sarebbero ridotte al minimo e la prevedibilità sarebbe migliorata. In questo contesto, ci si può chiedere se la poca legislazione fiscale dell'UE esistente sia/potrebbe essere applicabile nell'ambito della *sharing economy*. Il terzo punto riguarda gli effetti di propagazione di altri settori del diritto dell'UE. Infine, l'applicazione di diverse imposte e agevolazioni fiscali e l'imposta spesso causano meccanismi di applicazione e di raccolta da parte dei partecipanti nella *sharing economy* in diversi paesi.

Gli Stati membri possono concedere ai partecipanti della *sharing economy* un vantaggio competitivo rispetto ai loro concorrenti al di fuori dell'area della *sharing economy*. Questo trattamento effettivamente diverso può innescare altre norme dell'UE, in particolare le norme UE in materia di aiuti di Stato. Nell'UE esistono solo poche Direttive in materia di imposizione diretta, i recenti scandali di elusione ed evasione fiscale sembrano richiedere una maggiore armonizzazione in questo settore. La Commissione europea ha presentato un ambizioso pacchetto legislativo.

L'obiettivo dell'elusione fiscale è una delle principali complicazioni associate alla tassazione della *sharing economy*. La maggior parte del diritto in materia di tassazione diretta sembra irrilevante o piuttosto non ha alcun interesse diretto e non è applicabile ai fini della *sharing economy*. A differenza della tassazione diretta, la tassazione indiretta e, nello specifico, l'IVA è molto più regolamentata nell'UE. La

³⁹ E. ROSATI, *Italy to adopt first sharing economy act in Europe but does it share EU law principles?* The Ipkat, 2016, p. 1.

Commissione europea ha riconosciuto le molte complicazioni che possono sorgere nell'applicazione dell'IVA nell'economia digitale. Pur avendo anche identificato le molte sfide che sorgono nel contesto dell'applicazione delle norme IVA esistenti nell'economia della condivisione, ha pubblicato solo due documenti di lavoro pertinenti sull'argomento. I due documenti di lavoro non vincolanti forniscono linee guida sull'applicazione delle norme IVA esistenti nell'UE all'economia della condivisione. Ciò sembra essere comunemente riconosciuto è che la fornitura di beni e servizi forniti da piattaforme collaborative e attraverso le piattaforme da parte dei loro utenti sono, in linea di principio, operazioni imponibili ai fini IVA.

Questa constatazione della Commissione mette già in evidenza le operazioni a più livelli nel contesto dell'economia della condivisione che possono essere soggette all'IVA. Poiché l'IVA si applica alla fornitura di servizi e beni, occorre distinguere tra i servizi forniti dalle piattaforme/intermediari dell'economia della condivisione (ad esempio, Uber) agli utenti che forniscono i loro servizi attraverso la piattaforma (ad esempio i driver Uber) e la fornitura di servizi da parte di questi ultimi agli utenti finali (ad esempio, gli utenti/passeggeri Uber), come facilitato dalle piattaforme. I due tipi di transazioni devono essere considerati separatamente ai fini dell'IVA. In questo impegno, si deve tener conto delle diverse configurazioni di entrambi i tipi, in particolare, se l'accesso alla piattaforma è fornito con o senza corrispettivo e se i servizi forniti attraverso la piattaforma sono soggetti a un prezzo.

La Commissione ha fornito una panoramica delle iniziative fiscali di alcuni Stati membri mirate all'economia della condivisione. La maggior parte delle misure proposte si concentrano sulla fornitura di definizioni relative all'economia della condivisione, sulla sensibilizzazione in merito alle questioni fiscali che sorgono, sulla facilitazione dello scambio di informazioni e sulla presentazione di misure di sgravio fiscale per i partecipanti all'economia della condivisione. Le misure di sgravio fiscale possono essere

dirette/intenzionali o indirette/non intenzionali.

La prima serie comprende le misure di sgravio fiscale adottate dagli Stati membri e la seconda serie si riferisce all'incapacità (intenzionale o non intenzionale) degli Stati membri di riscuotere le imposte dovute a causa delle difficoltà che le autorità fiscali nazionali incontrano nell'identificare l'attività commerciale nel contesto dell'economia della condivisione. Quest'ultima questione si basa sulle difficoltà di adempimento e di applicazione dell'imposta associate all'identificazione dei contribuenti e del reddito imponibile, nonché alla sotto denuncia per conto dei contribuenti.

Queste possibilità di evasione fiscale hanno obbligato alcuni Stati membri a migliorare i loro sistemi di scambio di informazioni o a facilitare e incentivare le piattaforme per la riscossione delle imposte dovute (in particolare l'IVA e le tasse di soggiorno).

Alcuni Stati membri hanno anche cercato di incentivare i prestatori di servizi a includere i loro redditi provenienti dall'economia solidale nella presentazione delle dichiarazioni dei redditi attraverso procedure semplificate o dichiarazioni fiscali automatizzate "precompilate" a disposizione dei prestatori di servizi direttamente attraverso le piattaforme.

In Francia, ad esempio, con la Legge del luglio 2016, le piattaforme collaborative dovranno comunicare a ogni singolo prestatore di servizi nell'economia collaborativa una sintesi annuale della propria situazione fiscale, indicando come e quanto devono dichiarare alle autorità fiscali. Un esempio comunemente usato di una strategia di successo per semplificare e razionalizzare la riscossione delle imposte è l'Estonia.

L'Estonia ha introdotto un servizio di prova per la dichiarazione dei redditi semplificata per i servizi di *ride sharing*.

Di conseguenza, le transazioni tra il conducente e il cliente vengono registrate dalla piattaforma collaborativa, che poi invia i dati rilevanti ai fini fiscali solo alle autorità, che poi precompilano i moduli fiscali dei contribuenti. L'idea principale è quella di aiutare i

contribuenti ad adempiere ai loro obblighi fiscali in modo efficace e con il minimo sforzo. L'Estonia prevede ora di estendere questo schema ad altri tipi di attività economiche di condivisione.

Oltre a utilizzare la semplificazione fiscale e la chiarezza fiscale come incentivi per la presentazione della dichiarazione dei redditi, un'altra opzione per ridurre l'evasione fiscale nel contesto della *sharing economy* si basa sulla collaborazione tra le piattaforme e le autorità fiscali nazionali. In questo caso la piattaforma in questione riscuote essa stessa l'imposta in questione previo accordo con le autorità fiscali nazionali. Questo esempio è già stato implementato in alcune città nel contesto di Airbnb.⁴⁰ Ad esempio, ad Amsterdam le autorità hanno concluso un accordo con Airbnb per la riscossione dell'imposta di soggiorno. Analogamente, Airbnb ha collaborato in diverse occasioni con le autorità locali in tutto il mondo, comprese Lisbona e Parigi in Europa, per la riscossione e il rimborso delle tasse di occupazione.

La tassazione dell'economia della condivisione non costituisce attualmente una delle principali priorità dell'UE. Nel settore dell'IVA, la Commissione ha presentato nel dicembre 2016 un pacchetto di proposte legislative sull'ammodernamento dell'IVA per il commercio elettronico transfrontaliero, che tuttavia non prevede norme specifiche per la *sharing economy*.

Nel settore della fiscalità diretta, sebbene la lotta all'evasione fiscale costituisca una delle principali priorità dell'UE, l'elusione e l'evasione fiscale nel contesto dell'economia della condivisione non sono in cima all'agenda dell'UE. Il costante progresso tecnologico, le strutture molto diverse dell'economia della condivisione, gli interessi inconciliabili degli Stati membri in materia di tassazione e le numerose questioni trasversali da affrontare (ad esempio, lo status occupazionale dei fornitori di servizi, il tipo di reddito percepito attraverso le piattaforme) sono solo alcuni dei fattori che possono

⁴⁰ M. CANSOY - J.B. SCHOR, *Who gets to share in the sharing economy: Racial discrimination on Airbnb, working paper*, Boston College, 2017, pp. 4-15.

scoraggiare la Commissione dal presentare una proposta globale.

La principale sfida da individuare a questo proposito è, a mio parere, la conformità e l'applicazione. Come possono gli Stati membri garantire la riscossione delle imposte dirette e indirette dovute? Per quanto riguarda l'IVA e le altre imposte (come le tasse turistiche), sono stati fatti progressi grazie alla loro riscossione da parte delle piattaforme stesse. La tassazione dell'economia della condivisione dei dati nell'UE non è regolamentata a livello comunitario, ma a livello degli Stati membri. Fino a poco tempo fa, molti Stati membri non disponevano di leggi specifiche in materia di *sharing economy*⁴⁰ ma, alla luce delle crescenti possibilità di evasione fiscale, hanno lentamente introdotto disposizioni in materia.

Di conseguenza, gli Stati membri applicano norme fiscali diverse e dispongono di sistemi di controllo diversi (se esistono) per garantire il rispetto e il pagamento delle imposte per conto delle piattaforme e dei fornitori di servizi. In questo tentativo, essi si trovano spesso a dover affrontare sfide che derivano dalla legislazione fiscale non inclusiva dell'UE e da altri "ambiti giuridici", non regolamentati a livello UE, come il diritto del lavoro e la caratterizzazione dei fornitori di servizi dell'economia della condivisione come lavoratori o come appaltatori indipendenti. Al fine di ridurre queste incertezze e conflitti, l'UE dovrebbe intraprendere un'azione globale nell'economia della condivisione, non necessariamente regolamentando in modo esaustivo questo settore, ma adottando una legislazione che stabilisca principi generali che possano fungere da linee guida per tutti gli Stati membri.

2.7. La Sharing Economy come modello d'innovazione

L'innovazione della *sharing economy*⁴¹ può essere effettuata sulla base di alcune possibili linee strategiche. Le difficoltà e le soluzioni non sempre precise da più parti rilevate nella proposta di Legge

⁴¹ J. SCHOR, *Debating the sharing economy*, 2014, pp. 1-8.

Tentori indicano innanzitutto che la via più efficace per una ri-regolamentazione è probabilmente quella di affrontare gli specifici mercati, assai diversi tra di loro. Se è vero che il mercato dei beni (come Airbnb⁴²), non coinvolgendo prestatori d'opera, appare più facile da affrontare di quello dei servizi, per converso esso è gravato da normative regionali spesso disomogenee tra di loro, che andrebbero ricondotte a qualche logica comune ferma restando la specificità di ciascun territorio (ad es. turistico, metropolitano).

Di conseguenza sembra preferibile cercare di regolare i singoli mercati. Nell'impostare una regolazione della *sharing economy*, occorre essere consapevoli della sua logica, che è sì quella di utilizzare risorse proprie per ricavarne un reddito, sia pure marginale, ma è anche quella di venire incontro ai mutamenti verificatisi nella domanda, che appare oggi molto più imprevedibile nei tempi, spesso con esigenze di tempestività, flessibile nelle modalità e abituata alla disintermediazione, insofferente di alcune rigide norme messe ormai molto tempo fa a garanzia di alcune categorie, sia pure con il fine condivisibile di garantire la sicurezza degli utenti.

La linea strategica probabilmente più efficace è però quella di responsabilizzare maggiormente le piattaforme, soprattutto quelle di origine extra-europea. In effetti, se le piattaforme, che sono imprese a tutti gli effetti, si sostituiscono agli enti pubblici nell'aprire i mercati e nel regolare la forza lavoro, non si vede perché non dovrebbero assumersi questo ruolo in toto, offrendo anche alcune delle garanzie oggi date dai procedimenti amministrativi in termini di affidabilità degli operatori e di sicurezza dalle prestazioni. Questa assunzione di maggiore responsabilità diventerebbe assai utile proprio nel settore fiscale (cfr. par. 10.4), dove le piattaforme potrebbero assumere un ruolo importante. ch'esse, sia pure in modo attenuato trattandosi spesso di un'offerta privata e non professionale. L'accesso ai mercati della *sharing economy* si sta diffondendo con rapidità, grazie ai

⁴² G. SMORTO, *Sharing economy e modelli di organizzazione*, New York, 2015, pp. 1-13.

limitati investimenti richiesti, e alla presumibile alta redditività che sembra garantire in virtù della disintermediazione ed alla difficoltà di applicare ad essa le regole esistenti, che, insieme alla crisi economica, hanno portato ad un generalizzato clima di deregulation.

Di conseguenza alcuni mercati si stanno aprendo molto velocemente, senza o con poche regole, suscitando le reazioni vivaci degli *incumbent*, che li accusano, talvolta a ragione, di essere dei professionisti mascherati da privati. Vi sono infatti ormai numerosi casi di persone che acquistano appartamenti da reddito per offrirli su Airbnb, o di famiglie che acquistano un'auto nuova e la guidano a turno offrendola su Uber, cercando di sfuggire ai vincoli imposti alle corrispondenti attività non intermedie dalle piattaforme. Si tratta allora di adottare una strategia che punti ad eliminare, o almeno attenuare, alcuni vincoli oggi esistenti nella economia tradizionale, aprendo parzialmente i mercati oggi chiusi (ad esempio quello dei tassisti e Ncc, ma anche quello degli affitti da privati), consentendo quindi di venire incontro alle nuove esigenze della domanda.

Nello stesso tempo occorrerebbe irrigidire moderatamente l'offerta dei privati, non sottoponendola alle stesse regole dei professionisti, ma assicurando alcune garanzie minime per i lavoratori e gli utenti, nonché, importantissima, la compliance fiscale dei nuovi entranti.

A questa strategia, che appare potenzialmente efficace, si ispira quella contenuta nell'Atto di segnalazione dell'ART. In questa nuova regolamentazione andrebbero anche ridefiniti gli ambiti territoriali in cui applicarla, specialmente per affitti e trasporto persone, allargandoli e specializzandoli per tipologia (territori a vocazione turistica e città metropolitane, ad esempio, hanno bisogno di regole specifiche, oggi mancanti), mentre la trasposizione di licenze da un ambito all'altro, per esempio utilizzando in un Comune licenze ottenute in un altro può prestarsi ad abusi. In ogni caso, aprire sia pure parzialmente i mercati oggi chiusi richiede tre avvertenze:

1. Trovare soluzioni per la fase transitoria;
2. Evitare discriminazioni tra nuovi entranti e *incumbent*;

3. Non penalizzare gli operatori non intermediati dalle piattaforme.

La prima è quella di trovare soluzioni per la fase transitoria, soprattutto quando l'accesso ai mercati chiusi ha comportato nel tempo l'attribuzione di un valore economico rilevante al titolo autorizzatorio necessario per accedervi (è notoriamente il caso delle licenze dei taxi). Questa necessaria attenzione, se applicata gradualmente, per esempio vietando la rivendita delle nuove licenze, potrebbe richiedere anni, mentre l'AGCM, nella citata segnalazione al Governo propone soluzioni per favorire l'accesso degli attuali *incumbent* ai nuovi mercati meno regolati, garantendo comunque ad essi alcune compensazioni.

La seconda avvertenza è quella di evitare le possibili discriminazioni tra nuovi entranti ed *incumbent*. Se questi ultimi si lamentano oggi dei vincoli troppo rigidi rispetto ai primi, nell'individuare nuove regole è necessario evitare che, nell'intento di favorire le nuove possibilità della *sharing economy* si concedano dei vantaggi ai nuovi entranti.

Questo rischio nasce dal fatto che, come si vedrà più oltre, la qualificazione di un nuovo entrante come "privato" e non professionista è molto labile, potendo il primo trasformarsi molto facilmente nel secondo, come già oggi sta avvenendo.⁴³

La terza avvertenza infine riguarda il rischio di penalizzare le attività economiche non intermedie dalle piattaforme. Questa considerazione rileva soprattutto per gli aspetti fiscali, perché, come si vedrà più oltre, il criterio della soglia di fatturato per discriminare tra privato e professionista penalizzerebbe il professionista che fattura sotto quella soglia ma non può godere delle condizioni di favore previste da alcune proposte di regolamentazione. Molte delle criticità qui discusse vengono affrontate in quella che costituisce la più significativa innovazione nel rapporto delle piattaforme con i

⁴³ L'esigenza di identificazione dei soggetti che operano in maniera occasionale e non professionale è esplicita nella Proposta di Regolamento della Regione Lazio *Modifiche al Regolamento regionale del 7 agosto 2015 n. 8*.

mercati a monte e a valle: il Documento di Politica Aziendale (DPA). Traduzione italiana del *Terms and Conditions* già in uso in molti siti di e-commerce, il DPA, oggi adottato da tutte le piattaforme, fissa i diritti dei clienti e i doveri dei lavoratori.

Tra i primi si trovano solitamente il diritto di scegliere il fornitore e di avere una prestazione (si tratti di un acquisto, di un affitto o di una prestazione di servizio) coerente con quanto pubblicizzato sul sito, e conseguentemente il diritto a reclami o disdette.

Tra i secondi, cioè la regolazione del rapporto con i lavoratori, si trovano prescrizioni, differenziate nelle diverse piattaforme, più rigide in quelle multinazionali, come Uber o Foodora, più vicine alla normativa italiana in quelle come Vicker.

Si tratta di temi come la fissazione di tariffe e di retribuzioni (Uber), il diritto della piattaforma al controllo su temi e modi della prestazione (Foodora), talvolta il divieto di lavorare con altre piattaforme, il diritto della piattaforma di sospendere o radiare un fornitore in base alle recensioni dei clienti, l'eventuale obbligo per i fornitori di assicurarsi contro la responsabilità civile.

Occorre sottolineare che il DPA ha contenuti diversi a seconda della natura delle piattaforme. Vi sono infatti piattaforme, come Airbnb e BlaBlacar.

Vi sono infatti piattaforme, come Airbnb e BlaBlacar che hanno la semplice funzione di che hanno la semplice funzione di intermediari tra domanda e offerta, ed escludono che quest'ultima abbia carattere professionale. Vi sono piattaforme che oltre l'incontro domanda/offerta propongono anche servizi aggiuntivi come i pagamenti elettronici, la selezione dei fornitori ed eventualmente la loro assicurazione.

Altre infine che, imponendo tariffe e retribuzioni (come Uber) e controllando la prestazione configurano un rapporto di dipendenza tra piattaforma e fornitore, e quindi dettagliano in maniera più articolata i doveri dei fornitori. maniera più articolata i doveri dei fornitori.

Ma va anche notato che il DPA di alcune piattaforme di pura

intermediazione, come quelli di quelli di Airbnb e BlaBlacar, declinano ogni responsabilità sia verso gli utenti sia verso i fornitori dei servizi, limitandosi a rinviare, in caso di controversie, al foro competente della giustizia ordinaria, spesso non facile da individuare.

In tutti i DPA è previsto che i pagamenti avvengano in elettronico ed è indicato il livello della commissione che la piattaforma trattiene assai importante ai fini fiscali sui pagamenti dei clienti. Nella proposta di Legge Tentori⁴⁴ si impongono alcuni contenuti al DPA, a garanzia sia dei clienti sia dei lavoratori. Di conseguenza, si dovrebbe stabilire un nuovo modello di tassazione per garantire che i partecipanti alla *sharing economy*, sono soggetti a norme di legge allo stesso livello dei partecipanti economici tradizionali e che non sono soggetti a pagamenti di tasse e a richieste di concorrenza sleale:

- Le amministrazioni fiscali dovrebbero sviluppare una guida che spieghi le normative fiscali relative ai partecipanti al condividere l'economia e aggiornarla in base all'evoluzione delle condizioni. Tale guida dovrebbe essere pubblicata sulla tassa sito web delle autorità e aggiunto al portale completo con informazioni chiave, informazioni sulla condivisione economia;

- Poiché la *sharing economy* è un modello economico digitale, la tecnologia digitale deve essere utilizzata per controllarla, guida l'utente e segnalarlo. In questo processo, le autorità fiscali dovrebbero impegnarsi attivamente con i partecipanti alla condivisione economia per valutare le opportunità;

- Una dichiarazione di obbligo per i fornitori di servizi di fornire servizi di alloggio e di condivisione della guida dei servizi professionali attraverso piattaforme; per facilitare gli obblighi di divulgazione dei fornitori di servizi, gli amministratori fiscali dovrebbero collaborare con le piattaforme;

- È importante chiarire i concetti giuridici durante la tassazione dei

⁴⁴ La proposta Tentori che considera i lavoratori come autonomi, vietando perciò di imporre loro le modalità delle prestazioni, viene considerata da alcuni studiosi della *sharing economy* come contraddittoria rispetto ai modelli di business di alcune piattaforme.

fornitori di servizi.

Limiti di tempo e/o di reddito dovrebbe essere impostato per determinare se il servizio fornito è occasionale o professionale, e un modello di tassazione dovrebbe essere stabilito di conseguenza; Una situazione simile è un caso per le piattaforme di economia condivisa. Una volta raggiunto un consenso sul concetto di *sharing economy*, ogni paese può controllare le attività e i contratti delle piattaforme con una licenza meccanismo all'interno di un'organizzazione madre che controlla le piattaforme.

La tassazione può essere concepita come imposta alla fonte sotto forma di una percentuale delle entrate generate dai fornitori di servizi dalle piattaforme, nonché il trasferimento al sistema di dichiarazione automatica tramite modulo di dichiarazione. Condividere la tassazione dell'economia è difficile ma non impossibile.

L'unico modo per ottenere entrate fiscali in questo nuovo modello economico e non per creare reddito economico informale è quello di far lavorare gli amministratori fiscali in collaborazione con le piattaforme e di rendere consapevoli coloro che forniscono servizi a queste piattaforme.



3. Risultati e conclusioni

Nel presente lavoro sono state affrontate varie tematiche già

affrontate dalla precedente letteratura, ma queste ultime sono state riaffrontate con lo scopo di portare avanti quanto già scritto dagli autori precedenti si è cercato inoltre di creare un modello innovativo per quanto riguarda la fiscalità e la regolamentazione nel campo della *sharing economy*, si cerca di dare una definizione univoca del concetto.

La parte più importante del lavoro riguarda gli sforzi compiuti nel cercare alcune possibili linee strategiche per la regolamentazione e la gestione di scambi fondati sulla *sharing economy*. Vengono quindi indicate alcune linee strategiche che potrebbero essere utilizzate nell'impostare una nuova regolamentazione, accompagnate dalla indicazione di presumibili difficoltà e dall'individuazione dei soggetti che potrebbero adottarle.

Durante lo studio e l'elaborazione della ricerca si è notato che in molti paesi del mondo nonostante la *sharing economy* si è diffusa non ha ancora raggiunto il suo apice in alcuni settori. Nel paragrafo 1.5 del seguente lavoro ci si sforza di creare un nuovo modello fiscale che possa soddisfare almeno gli standard minimi, per quanto riguarda la tassazione degli scambi avvenuti nel mondo della *sharing economy*. Giacché non esiste ancora una tassazione perfetta che possa regolarizzare questi scambi. Vengono inoltre elencate in maniera dettagliata tutte le varie misure prese dagli stati membri e dalla Commissione europea per fronteggiare questa assenza di normativa AD - Hoc in ambito fiscale. Dallo studio è emerso che un fenomeno che influisce molto è il sintomo del gregge è molto probabile che gli individui seguono altri nella scelta di una nuova tecnologia.

Sotto il profilo fiscale nella ricerca si ricalca l'importanza che la *sharing economy* non ha in suo possesso il requisito di professionalità e quindi questo rappresenta la chiave per l'accesso ad un regime giuridico/fiscale di favore previsto per l'economia collaborativa. Per la Commissione europea questo rappresenta un passo avanti ma ancora non basta perché si dovrebbe creare una normativa per ogni singola attività svolta e per ogni settore. In questo lavoro giacché nel

paragrafo 1.3 si affronta anche il concetto di autorità di vigilanza e quindi a pieno il concetto di regolamentazione si è notato che sotto il profilo della *sharing economy* fin ora è stata adottata un tipo di autorità di vigilanza generico per tutte le attività infatti il compito di vigilanza è stato affidato alla Consob, ebbene questo è il momento di proporre un autorità di vigilanza AD-HOC che regola gli scambi nell'ambito della *sharing economy* che svolge funzione di controllo, e si occupa di controllare chi entra ed esce da queste piattaforme attraverso sistemi tecnologici innovativi che permettono la registrazione di ogni singolo utente collegato direttamente sul sito dell'autorità di vigilanza in modo tale che le parti che si scambiano il bene dal momento della registrazione se ne assumono la responsabilità del buon fine dello scambio ,tutto ciò accompagnato da una normativa ad hoc come già affermato più volte dalla Commissione europea e da un sistema fiscale basato sulle caratteristiche di cui al paragrafo 1.4. Questo lavoro chiede al legislatore e alle future ricerche di darne una giustificazione ancora più approfondita di quando qui fatto, giacché non era scopo principale del lavoro: Perché sono considerate imprese di *sharing economy* solo quelle a base pluralistiche e non anche quelle a base individualistica? Questa risulta quasi una discriminazione, considerando anche poi che la *sharing economy* nasce inizialmente sulla base della condivisione solidaristica, perché quindi il singolo soggetto non potrebbe essere in un certo senso solidale? La ricerca futura dovrebbe sforzarsi di colmare questo gap presenti nella letteratura per quando riguarda la *sharing economy*.

In questo lavoro tre sono i risultati principalmente raggiunti:

- 1) Si è cercato di trovare in sintesi una soluzione al modello fiscale;
- 2) Si è cercato di trovare in sintesi una soluzione circa l'adozione di un modello di vigilanza non generico ma AD-HOC;
- 3) Attraverso un attenta review della letteratura scientifica si è cercato di capire quali sono le variabili che impattano sullo sviluppo di un nuovo modello innovativo in particolare sulla *sharing*

economy.

La blockchain e i profili tributari delle monete virtuali

di **Mattia Midenà**

Autore su InnovazioneDiritto.it

ABSTRACT

The blockchain is a recent technology responsible of many implementations and virtual money is one of these. Virtual money has brought a large number of debates and this paper analyses its implications in tax law.

The research is divided into three parts. The first part considers the blockchain phenomenon in order to clarify the main reason of this technology. The second part examines the qualification of virtual money, especially as money or as an asset. The third part analyses relevant activities connected to virtual money and their tax consequences: i) the exchange of virtual money for fiat money, ii) the exchange of goods or services for virtual money and iii) the “creation” of new units of virtual money with the “mining” process.

SINTESI

La blockchain è una recente tecnologia alla base di diverse innovazioni, la quale ha permesso anche la creazione delle monete virtuali. Sono diversi gli interrogativi relativi alle monete virtuali e il presente articolo vuole analizzare i profili rilevanti ai fini del diritto tributario.

L'esposizione può essere suddivisa in tre parti. Nella prima, sarà chiarita la ragione d'essere della tecnologia della blockchain. Nella seconda, si valuteranno le diverse qualificazioni delle monete virtuali (in particolare come moneta o come bene). Nella terza parte si

analizzerà il trattamento tributario delle monete virtuali in relazione ai tre aspetti di maggior rilievo: lo scambio di monete virtuali con monete aventi corso legale, lo scambio di monete virtuali con beni o servizi e, infine, il processo di "mining".

SOMMARIO

1. La tecnologia della blockchain - **2.** La moneta virtuale e il problema della sua qualificazione giuridica - *2.1. Brevi cenni sul funzionamento della moneta virtuale, l'esempio dei Bitcoin* - *2.2. Il problema della qualificazione giuridica* - **3.** Profili tributari delle monete virtuali - *3.1. Lo scambio di monete virtuali con monete aventi corso legale* - *3.2. Lo scambio di monete virtuali per beni o servizi ed osservazioni sul processo di mining* - **4.** Conclusioni

1. La tecnologia della blockchain

Lo scopo del presente articolo è analizzare il fenomeno delle c.d. monete virtuali e delinearne il trattamento tributario.¹

A tal fine, sarà inizialmente descritta la *blockchain*, la tecnologia che è alla base del loro funzionamento. In seguito, si indagheranno le possibili qualificazioni giuridiche delle cosiddette monete virtuali, di cui il Bitcoin² è l'esempio paradigmatico, e successivamente sarà

¹ Le monete virtuali hanno destato notevole interesse negli ultimi anni. Infatti, sono sorte diverse problematiche che hanno stimolato l'attenzione di governi nazionali, istituzioni internazionali e comunitarie (*in primis* della Banca centrale europea), corti internazionali e nazionali e così pure del mondo accademico. Sotto un profilo giuridico, l'interrogativo iniziale riguarda la loro qualificazione e la possibile collocazione (o meno) in categorie esistenti. In secondo luogo, da un punto di vista specificamente tributario, vi è il problema di individuare il loro trattamento fiscale.

² Il Bitcoin è la prima applicazione della tecnologia della *blockchain*. È stato

analizzata la loro disciplina tributaria.

La *blockchain* è una tecnologia informatica di recente invenzione e la sua ragion d'essere è creare "ordine" in un sistema informatico distribuito.³ Ovvero, in termini generali e in via di massima sintesi, lo scopo della *blockchain* è validare gli scambi effettuati all'interno di un gruppo (di computer) in cui nessuno degli elementi può autonomamente farlo.⁴

Ad ogni modo, il termine *blockchain* può assumere significati

creato nel 2009 da una o più persone sotto lo pseudonimo di Satoshi Nakamoto come moneta digitale scambiata online attraverso un network peer-to-peer che permette agli utenti di interagire reciprocamente in modo anonimo e senza l'intervento di terze parti. Riguardo al progetto di Nakamoto si veda S. NAKAMOTO, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, in <http://bitcoin.org/bitcoin.pdf>, 2008.

³ Questa brevissima descrizione della tecnologia della *blockchain* vuole fornire alcuni degli elementi chiave per sviluppare il discorso. Ulteriori riferimenti tecnici ed indicazioni informatiche più precise saranno indicati in nota.

Ad esempio, il riferimento al "sistema informatico distribuito" è relativo all'architettura del software. Infatti, quando si crea un sistema informatico bisogna stabilire come i suoi componenti siano organizzati e quale sia il rapporto di uno con l'altro. Esistono (in estrema sintesi) due approcci relativamente all'architettura software: centralizzato e distribuito. In un sistema centralizzato, tutti i componenti sono posizionati e collegati ad un elemento centrale. Diversamente, i componenti di un sistema distribuito sono collegati senza un elemento centrale di coordinamento o controllo. Sul punto v. D. DRESCHER, *Blockchain Basics: A Non-Technical Introduction in 25 Steps*, Frankfurt am Main, 2017, p. 11.

Pertanto, se un sistema informatico distribuito è un insieme di computer collegati tra di loro ma privi di un dispositivo centrale di coordinamento o controllo (cioè i computer si trovano in una condizione di parità gerarchica), allora creare "ordine" significa garantire che, quando due computer del sistema informatico distribuito si scambiano dei dati, tutti gli altri computer riconoscono la validità dello scambio effettuato. In altri termini, si ha la certezza che tra i due computer è avvenuto uno scambio e sono state trasmesse determinate informazioni.

⁴ Tale aspetto, oltre alle considerazioni tecnico-informatiche, ha anche importanti risvolti pratici sul piano della "fiducia" e dell'affidamento in ambito di commercio digitale. Al riguardo, si veda D. TAPSCOTT - A. TAPSCOTT, *Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin Is Changing Money, Business, and the World*, New York, 2016, cap. I. Infatti, secondo gli Autori, «*trust in business is the expectation that the other party will behave according to the four principles of integrity: honesty, consideration, accountability, and transparency*» ma la fiducia nei confronti della controparte può essere un grave problema nell'attuale età digitale. Pertanto è essenziale una tecnologia che permetta di conoscere diffusamente la validità di uno scambio oppure la verità di determinate informazioni.

diversi in base al suo utilizzo.⁵ Tuttavia, ricercando un comune denominatore,⁶ è possibile descrivere la *blockchain* come un “registro distribuito” (o un “libro mastro distribuito”)⁷ che contiene una lista sempre in aggiornamento di “registrazioni ordinate” chiamate *blocks*, collegate e rese sicure dalla crittografia.⁸

Per ragioni di semplicità e chiarezza, si può descrivere - in via figurata - la *blockchain* come una catena composta da blocchi: ogni

⁵ Cfr. D. DRESCHER, *Blockchain Basics*, cit., p. 33, l'Autore precisa che con il termine *blockchain* si possa alludere a quattro concetti diversi: una struttura di dati, un algoritmo, un insieme di tecnologie o, infine, un sistema *peer-to-peer* completamente distribuito con un'area di applicazione comune. Il legislatore italiano ha fornito una definizione delle tecnologie basate su registri distribuiti all'art. 8-ter del D.L. n. 135/2018, convertito con modificazioni dalla L. n. 12/2019, secondo cui: “Si definiscono “tecnologie basate su registri distribuiti” le tecnologie e i protocolli informatici che usano un registro condiviso, distribuito, replicabile, accessibile simultaneamente, architetturealmente decentralizzato su basi crittografiche, tali da consentire la registrazione, la convalida, l'aggiornamento e l'archiviazione di dati sia in chiaro che ulteriormente protetti da crittografia verificabili da ciascun partecipante, non alterabili e non modificabili”.

⁶ Questa possibile definizione cerca di conciliare le caratteristiche fondamentali di questa tecnologia, le quali sono diffusamente analizzate in: M. SWAN, *Blockchain: Blueprint for a New Economy*, Sebastopol, 2015, pp. ix e ss.; THE ECONOMIST, *The great chain of being sure about things: The technology behind bitcoin lets people who do not know or trust each other build a dependable ledger. This has implications far beyond the cryptocurrency*, in <https://www.economist.com/news/briefing/21677228-technology-behind-bitcoin-lets-people-who-do-not-know-or-trust-each-other-build-dependable>, 2015; D. TAPSCOTT - A. TAPSCOTT, *Blockchain Revolution*, cit.; G. KARAME - E. ANDROULAKI, *Bitcoin and Blockchain Security*, London, 2016, cap. 1; R. WATTENHOFER, *The Science of the Blockchain*, 2016, pp. 2 e ss.; D. DRESCHER, *Blockchain Basics*, cit.; I. BASHIR, *Mastering Blockchain*, London, 2017, cap. 1; D. GERARD, *Attack of the 50 Foot Blockchain: Bitcoin, Blockchain, Ethereum and Smart Contracts*, 2017, cap. 1.

⁷ L'espressione inglese utilizzata è infatti “*distributed ledger*”. Per un'analisi specifica sulla *distributed ledger* si veda UK GOVERNMENT OFFICE FOR SCIENCE, *Distributed Ledger Technology: Beyond Block Chain*, London, 2016, p. 17, e WORLD BANK, *Distributed Ledger Technology (DLT) and Blockchain*, Washington, 2017, pp. 1 e ss.

⁸ Sono i concetti chiave di “registro distribuito” e “registrazioni ordinate” ad accomunare le diverse definizioni. Un “registro distribuito” è un database di scambi di dati tra i computer di un sistema informatico distribuito, il quale è replicato, condiviso e sincronizzato tra i computer stessi. In altri termini, si tratta di un libro mastro di scambi effettuati tra gli appartenenti ad un gruppo (di computer), il quale è costantemente aggiornato e presente tra tutti gli elementi del suddetto gruppo. Cfr. WORLD BANK, *Distributed Ledger Technology*, cit., p. iv. Le “registrazioni ordinate” non sono altro che le registrazioni degli scambi di

anello (o *block*) della catena contiene le registrazioni ordinate degli scambi di dati tra i computer.

In alternativa, si può immaginare la *blockchain* come un libro. Le pagine di questo libro (gli anelli o *blocks*) sono numerate progressivamente e in ciascuna pagina sono trascritti gli scambi compiuti (tra i computer del sistema informatico). Il libro, le cui pagine aumentano con il moltiplicarsi degli scambi trascritti, è “distribuito”: esso non è nell’esclusiva disponibilità o controllo di un singolo ma è presente contemporaneamente presso tutti gli elementi del sistema (i computer del sistema informatico). Pertanto tutti hanno con sé una copia sempre aggiornata del libro.

Questa tecnologia permette molteplici applicazioni,⁹ dai Bitcoin¹⁰ a network di informazioni, dal coordinamento dell’attività di numerosi soggetti in processi e standard applicativi¹¹ fino agli *smart contracts*.¹²

informazioni effettuate tra i computer di un sistema informatico distribuito. Tali registrazioni sono raggruppate in modo ordinato in base ad un algoritmo.

⁹ Delle possibili applicazioni è doveroso segnalare il modello proposto in M. IANSITI - K.R. LAKHANI, *The truth about Blockchain*, in *Harvard Business Review*, n. 1, 2017, pp. 119 e ss. Secondo gli Autori le potenzialità sono paragonabili al protocollo TCP/IP (il protocollo che ha permesso lo sviluppo di internet), tanto da poter definire questa tecnologia come “fondante”. In base al loro modello, gli Autori suggeriscono un percorso evolutivo dell’applicazione della *blockchain*: dalla creazione di un nuovo mezzo di pagamento (e di moneta digitale), si passerà alla creazione di network privati per accedere a registri distribuiti di informazioni (ad esempio, registri relativi alle transazioni finanziarie) fino a giungere alla sostituzione di standard applicativi (come gli *smart contracts*). Di diversa impostazione invece M. SWAN, *Blockchain*, cit., p. ix, infatti l’Autrice preferisce parlare di *blockchain* 1.0 (moneta), 2.0 (contratti) e 3.0 (oltre finanza e mercati).

¹⁰ Sul funzionamento dei Bitcoin e le diverse qualificazioni si veda *infra* § 2.

¹¹ Cfr. M. SWAN, *Blockchain*, cit., p. 27: l’idea di fondo è quella che la *blockchain* sia sostanzialmente un nuovo paradigma per organizzare le attività con minori frizioni e maggiore efficienza a cui si può aggiungere, richiedendo il consenso degli utenti per operare, anche maggiore libertà, equità e legittimazione. Da questo, per quanto riguarda il settore pubblico, si veda: J. KILLMEYER - M. WHITE - B. CHEW, *Will blockchain transform the public sector?*, 2017, p. 2.

¹² Per *smart contracts* si intende generalmente a protocolli computerizzati di scambio che possono facilitare, verificare o applicare la negoziazione o l’esecuzione di un contratto. La natura e la qualificazione degli *smart contracts* sono tutt’ora oggetto di indagine, per quanto riguarda la loro teoria fondamentale si veda: N. SZABO, *Formalizing and Securing Relationships on Public*

Comunque, la prima applicazione della *blockchain* riguarda specificamente i Bitcoin, esempio di quella che viene definita come una “moneta virtuale” che sarà qui oggetto di analisi.

2. La moneta virtuale e il problema della sua qualificazione giuridica

2.1. Brevi cenni sul funzionamento della moneta virtuale, l'esempio dei Bitcoin

La prima applicazione della tecnologia della *blockchain* è avvenuta con la creazione dei Bitcoin,¹³ che possono considerarsi come esempio paradigmatico di moneta virtuale.¹⁴ Per questa ragione, sarà brevemente delineato il loro funzionamento,¹⁵ in particolare sarà analizzato: l'accesso al sistema Bitcoin, come avvengono gli scambi della moneta virtuale, cosa è e come avviene il processo di *mining* e

Networks, in <http://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/548/469>, 1997, e N. SZABO, *The Idea of Smart Contracts*, in <http://szabo.best.vwh.net/idea.html>, 1997. In base ad alcune ricostruzioni gli *smart contracts* non rappresenterebbero neppure veri e propri contratti, bensì sarebbero strumenti solo per implementare i contratti, cfr. M. KOLVART - M. POOLA - A. RULL, *Smart Contracts*, in T. KERIKMÄE - A. RULL (a cura di), *The Future of Law and eTechnologies*, New York, 2016, pp. 133 e ss. Il legislatore italiano ha fornito una definizione di *smart contract* all'art. 8-ter, comma 2, del D.L. n. 135/2018, convertito con modificazioni dalla L. n. 12/2019, secondo cui: “Si definisce *smart contract* un programma per elaboratore che opera su tecnologie basate su registri distribuiti e la cui esecuzione vincola automaticamente due o più parti sulla base di effetti predefiniti dalle stesse. Gli *smart contract* soddisfano il requisito della forma scritta previa identificazione informatica delle parti interessate, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'Agenzia per l'Italia digitale con linee guida da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”.

¹³ Nella prassi si utilizza la forma maiuscola “Bitcoin” per alludere all'infrastruttura mentre la forma minuscola “bitcoin” viene utilizzata quando ci si riferisce esclusivamente ad una quantità di tale moneta virtuale, al riguardo si veda <https://bitcoin.org/en/vocabulary>.

¹⁴ La definizione di moneta virtuale verrà specificamente analizzata *infra* § 2.2.

¹⁵ La breve descrizione relativa ai Bitcoin vuole sviluppare gli elementi chiave di questa tecnologia al fine di comprendere gli aspetti essenziali. Ulteriori riferimenti tecnici ed indicazioni informatiche più precise saranno indicati nelle successive note.

quali sono i metodi per ottenere Bitcoin.

Il Bitcoin è stato ideato da una o più persone sotto lo pseudonimo di Satoshi Nakamoto nel 2008.¹⁶ Nel 2009 è stata creata e resa operativa la *blockchain* dei Bitcoin, un network *peer-to-peer* che permette agli utenti di scambiare tale moneta virtuale in modo anonimo e senza l'intervento di terze parti.

Al fine di accedere al network, gli utenti devono creare un portafoglio virtuale, il quale può essere un software installato sul proprio computer oppure un account creato sul web in un sito dedicato (sarà il gestore del portale a "conservare i Bitcoin" dell'utente). Infatti, visto che i Bitcoin sono dati informatici, essi vengono "spesi" semplicemente inviando dei dati da un utente ad un altro.¹⁷

Il "trasferimento" dei Bitcoin da un computer a un altro avviene utilizzando un sistema crittografico e lo scambio è comunicato all'intero network. Questo procedimento, come illustrato in precedenza parlando della *blockchain*,¹⁸ è necessario per validare la transazione, evitando così la possibilità che uno stesso Bitcoin possa essere speso due volte,¹⁹ Infatti, tutti gli scambi di Bitcoin devono essere inseriti nel registro delle transazioni (o registro degli scambi o *blockchain*) per essere riconosciuti come effettivamente avvenuti.

¹⁶ Il documento è S. NAKAMOTO, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, in <http://bitcoin.org/bitcoin.pdf>, 2008.

¹⁷ In realtà, gli utenti non possiedono direttamente bitcoin ma delle chiavi che permettono di provare la loro identità all'interno del network Bitcoin. In base alla loro identità all'interno della *Blockchain* possono essere registrati come proprietari (o meno) di una certa quantità di bitcoin. Pertanto, un utente "spende" i propri bitcoin trasferendone la proprietà ad un altro soggetto. Cfr. A.M. ANTONOPOULOS, *Mastering Bitcoin, unlocking digital crypto-currencies*, Sebastopol, 2016, pp. 8 e 15; L. PAK NIAN - D. LEE KUO CHUEN, *Bitcoin and alternative cryptocurrencies*, in D. Lee Kuo Chuen (a cura di), *Handbook of digital currency, Bitcoin, innovation, financial instruments and big data*, London, 2015, p. 15.

¹⁸ Si veda *supra* § 1.

¹⁹ Il problema della *double spending* in un sistema distribuito è di non facile soluzione ma la tecnologia della *blockchain* ha risolto questo aspetto, si veda M. CROSBY - M.C. NACHIAPPAN - P. PATTANAYAK - ET AL, *BlockChain Technology Beyond Bitcoin*, Berkeley, 2016, p. 8.

Questo processo di verifica e raggruppamento degli scambi in un *block* avviene per intervalli regolari di tempo e prende il nome di *mining*.²⁰ Qualsiasi utente può compiere il processo di *mining*²¹ ma è richiesta la soluzione di complessi calcoli matematici. Comunque, il primo utente che riesce a creare il *block*, riceve in premio una quantità prefissata di nuovi Bitcoin.

Dopo aver rilevato come si partecipa al sistema Bitcoin, come avvengono gli scambi di moneta virtuale e il procedimento di *mining*, è necessario indicare i metodi per ottenere i Bitcoin.²²

Un primo metodo è stato già analizzato: mediante il processo di *mining* il primo utente che risolve il puzzle crittografico ottiene una quantità prefissata di Bitcoin.

In secondo luogo, è possibile scambiare Bitcoin con monete tradizionali. Infatti, nonostante le fluttuazioni nel prezzo, esistono diverse piattaforme in internet che offrono lo scambio di monete tradizionali con Bitcoin.

Infine, gli utenti possono ottenere Bitcoin in cambio di beni (reali o virtuali) o servizi.

2.2. Il problema della qualificazione giuridica

Dopo aver descritto il funzionamento dei Bitcoin, è necessario affrontare il problema della qualificazione giuridica delle monete virtuali. In particolare, bisognerà valutare se sia possibile o meno

²⁰ Cfr. A.M. ANTONOPOULOS, *Mastering Bitcoin, cit.*, p. 213; da un punto di vista matematico-informatico si veda A. JUDMAYER - N. STIFTER - K. KROMBHOLZ - ET AL, *Blocks and Chains Introduction to Bitcoin, Cryptocurrencies, and Their Consensus Mechanisms*, 2017, p. 37.

²¹ In genere, vista la sempre maggiore necessità di potenza di calcolo necessaria per risolvere i puzzle crittografici, gli utenti intenzionati a compiere comunque tale processo, partecipano a gruppi di *mining* per condividere la potenza dei propri computer.

²² Oltre ai mezzi qui indicati è possibile ottenere monete virtuali di nuova creazione attraverso la partecipazione ad una *Initial Coin Offering* (ICO), ovvero un sistema di *crowdfunding* non regolamentato, cfr. P. HACKER - C. THOMALE, *Crypto-Securities Regulation: ICOs, Token Sales and Cryptocurrencies under EU Financial Law*, 2017, p. 1.

inserire questo nuovo fenomeno nelle attuali categorie giuridiche.

Pertanto, in primo luogo, si verificherà se sia possibile qualificare i Bitcoin all'interno del concetto di moneta. In seguito, si valuterà l'interpretazione che qualifica la moneta virtuale come un bene giuridico. Infine, si esaminerà il fenomeno alla luce della normativa in tema di prodotti finanziari e di mezzi di pagamento.

2.2.1. Le monete virtuali come moneta

Innanzitutto bisogna vagliare la possibile qualificazione delle monete virtuali (il Bitcoin sarà ancora utilizzato come esempio paradigmatico), nell'ambito del concetto di moneta.²³

Per tale ragione verrà brevemente delineato il concetto di moneta in base a diverse teorie. In seguito, si individuerà la possibile corrispondenza tra il fenomeno dei Bitcoin e le teorie indicate e, infine, alla luce delle considerazioni svolte, verranno chiariti i concetti di "moneta digitale", "moneta elettronica" e "moneta virtuale".

Come ampiamente riconosciuto dalla dottrina,²⁴ non esiste una definizione condivisa di moneta e il concetto stesso non è unitario,

²³ Parlando di monete virtuali, talora vengono utilizzate espressioni diverse, ad esempio quella di "valute virtuali". In base ad alcuni Autori (di cui si condivide il pensiero), il termine "moneta" sarebbe più corretto di quello di "valuta" perché la valuta sarebbe una *species* del più ampio *genus* di moneta. Infatti una valuta sarebbe una moneta con corso legale (il potere liberatorio di estinguere le obbligazioni pecuniarie) e corso forzoso (l'impossibilità di essere rifiutata come mezzo di pagamento), sul punto R. BOCCHINI, *Lo Sviluppo della Moneta Virtuale: Primi Tentativi di Inquadramento e Disciplina tra Prospettive Economiche e Giuridiche*, in *Diritto dell'Informazione e dell'Informatica*, n. 1, 2017, p. 27. Inoltre, si vedano anche: M. PASSARETTA, *Il primo intervento del legislatore italiano in materia di "valute virtuali"*, in *Nuove Leggi Civili Commentate*, n. 5, 2018, p. 1171; M.F. CAMPAGNA, *Criptomonete e Obbligazioni Pecuniarie*, in *Rivista di Diritto Civile*, n. 1, 2019, p. 183; G. ARCELLA - M. MANENTE, *Le Criptovalute e le loro Contraddizioni: Tra Rischi di Opacità e di Eccessiva Trasparenza*, in *Notariato*, n. 1, 2020, p. 23.

²⁴ Si ricordano, *ex multis*: T. ASCARELLI, *La moneta. Considerazioni di diritto privato*, Padova, 1928; T. ASCARELLI, *Studi giuridici sulla moneta*, Milano, 1952; G. STAMMATI, *Moneta*, in *Enciclopedia del diritto*, XXVI, Milano, 1976; K. OLIVECRONA, *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1992; B. INZITARI, *Moneta*, in *Digesto*, 1994; E. RUGGIERO, *Moneta, cambio, valuta*, in *Digesto*, 1995; C. PROCTOR, *Mann on the Legal Aspect of Money*, VII, Oxford, 2012; M. CIAN, *La criptovaluta Alle radici dell'idea giuridica di denaro attraverso la tecnologia Spunti preliminari*, in *Banca Borsa Titoli di Credito*, n. 3, 2019, p. 315.

prestandosi a diverse interpretazioni.

In estrema sintesi, è possibile individuare tre grandi filoni interpretativi nella ricerca di una definizione e qualificazione della moneta: la teoria economica, la teoria statalista e la teoria sociologica.

In base alla teoria economica,²⁵ si può parlare di moneta in relazione a qualsiasi bene o entità a condizione che vengano soddisfatte tre funzioni: mezzo di scambio, unità di conto e riserva di valore.²⁶ Qualsiasi entità o bene può essere considerato moneta a condizione che soddisfi tutti e tre i requisiti.

Diversamente, la teoria statalista,²⁷ in via di estrema sintesi, segue l'assunto secondo cui è moneta ciò che lo Stato stabilisce che è moneta.²⁸ In tal modo, è conferito alla moneta (statale) il potere liberatorio di estinguere le obbligazioni pecuniarie (il corso legale) e l'impossibilità di essere rifiutata come mezzo di pagamento (il corso forzoso).²⁹

²⁵ Per quanto riguarda i caratteri delineati, si veda: EUROPEAN CENTRAL BANK, *Virtual Currency Schemes*, Francoforte, 2012, pp. 9 e ss.

²⁶ La moneta deve essere un mezzo di scambio perché deve consentire di effettuare scambi senza dover ricorrere al baratto (*rectius permuta*). Al tempo stesso la moneta deve svolgere la funzione di unità di conto così da essere un'unità numerica standardizzata per misurare ed esprimere il valore di beni, servizi ed altri attivi patrimoniali, rendendoli anche comparabili tra loro. Per essere un'efficiente unità di conto, una moneta deve essere divisibile (ovvero frazionabile) e di intuibile valore: deve essere sufficientemente comprensibile per gli utilizzatori la sua unità di misura. Infine la moneta deve poter svolgere la funzione di riserva di valore: una riserva di attivo patrimoniale per soddisfare spese future. In altre parole, la moneta in possesso di un soggetto deve poter essere spesa in futuro.

²⁷ Cfr. G.F. KNAPP, *Staatliche Theorie des Geldes*, Lipsia, 1905; C. PROCTOR, *Mann on the Legal Aspect of Money*, VII, Oxford, 2012.

²⁸ Questa definizione tautologica attiene a caratteri e necessità storiche. Infatti, gli Stati si avvalgono di una propria moneta come istituzione creata e garantita da loro stessi, esplicando così il principio di sovranità. Pertanto, alla moneta viene garantito corso legale, un controllo centralizzato da parte dello Stato stesso e un supporto fisico (monete e banconote). Al riguardo: G.F. KNAPP, *Staatliche*, cit.; C. PROCTOR, *Mann on the Legal*, cit.; R. D'ORAZIO, *Moneta elettronica*, in *Digesto*, 2005; M. MANCINI, *Valute virtuali e "Bitcoin"*, in *Analisi giuridica dell'economia*, n. 1, 2015.

²⁹ Si veda al riguardo G. GASPARRI, *Timidi tentativi giuridici di messa a fuoco del "Bitcoin": miraggio monetario cripto-anarchico o soluzione tecnologica in*

Una ricostruzione diversa del fenomeno viene invece fornita dalla teoria sociologica.³⁰ Infatti, la moneta non è un'entità esclusiva dello Stato ma è una realtà sociale, basata su un equilibrio di fiducia socio-psicologica.

In altri termini, il fenomeno monetario si basa sul vincolo di credibilità che lega la moneta ai suoi utilizzatori.³¹

Sulla base di queste teorie, poter annoverare i Bitcoin (la moneta virtuale) come moneta non è affatto condiviso. Si procederà quindi a confrontare brevemente il fenomeno dei Bitcoin descritto in precedenza con le tre teorie appena analizzate.

Seguendo la teoria economica si può constatare come i Bitcoin possano -attualmente - assolvere imperfettamente le funzioni richieste dalla moneta.³²

In particolare, i Bitcoin possono egregiamente svolgere la funzione di mezzo di scambio³³ ma sono sorti numerosi dibattiti per quanto riguarda la funzione di unità di misura e quella di riserva di valore: a causa delle forti incertezze del mercato e della variabilità nel tempo del suo potere d'acquisto, l'opinione maggioritaria nega che queste due caratteristiche possano dirsi soddisfatte.³⁴

cerca di un problema?, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, n. 3, 2015, p. 417.

³⁰ Per quanto riguarda questa teoria, si veda M. AGLIETTA - A. ORLEAN (a cura di), *La monnaie souveraine*, Parigi, 1998, riportata anche in J. GRAHL, *Money as sovereignty: The economics of Michel Aglietta*, in *New Political Economy*, vol. 5, n. 2, 2000.

³¹ Questa interpretazione ha il pregio di rilevare con accuratezza l'impatto di crisi istituzionali e/o economiche. Esemplificativa può essere la diffusione di monete virtuali in Venezuela nel 2018 in seguito alla crisi economica, si veda al riguardo: P. SOLDAVINI, *Venezuela in crisi, boom delle criptovalute per difendersi dall'iperinflazione*, in http://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2018-08-24/venezuela-crisi-boom-criptovalute-difendersi-dall-iperinflazione-175659.shtml?uuid=AEJmK3eF&refresh_ce=1, 2018.

³² Sebbene le funzioni previste dalla teoria economica della moneta siano attualmente assolte in modo imperfetto dai Bitcoin, vi sono tutte le potenzialità affinché queste siano rispettate completamente in futuro.

³³ Visto che è proprio questo lo scopo per cui sono stati creati e il loro formato risponde a logiche di standardizzazione.

³⁴ Talora si utilizza il concetto di quasi-moneta per riferirsi ad un sistema che

Tuttavia, si sostiene come i Bitcoin abbiano tutte le potenzialità per divenire una moneta in senso economico³⁵ una volta che la volatilità diminuisca e il suo valore divenga così anche più intuitivo.³⁶

Seguendo la teoria statalista, è invece ancora più difficile qualificare i Bitcoin come moneta, visto che si presuppone l'adozione da parte di uno Stato sovrano che così conferisca loro corso legale.

Diversamente, possono rinvenirsi maggiori possibilità di successo applicando la teoria sociologica che, partendo dall'analisi fiduciaria della moneta, riconosce il denaro non come una creazione dello Stato ma come una realtà sociale.

Quindi, la diminuita fiducia nei confronti del sistema statale³⁷ e l'affidamento nei confronti di questo nuovo mezzo, permettono di riconoscere la qualità di moneta ai Bitcoin.

Dopo aver confrontato le diverse teorie della moneta con il fenomeno dei Bitcoin (ed aver accertato se e in quali termini si possa parlare di moneta), adesso è possibile definire sinteticamente termini come "moneta digitale", "moneta elettronica" e "moneta virtuale".

La moneta digitale è un valore monetario dematerializzato e rappresentato in via digitale da una sequenza di bit.³⁸ In altre parole,

soddisfa alcune delle caratteristiche della moneta, sul punto J.A. BERGSTRA - K. DE LEEUW, *Bitcoin and Beyond: Exclusively Informational Money*, in <https://arxiv.org/abs/1304.4758>, 2013.

³⁵ Cfr. A. BAL, *Taxing Virtual Currency: Challenges and Solutions*, in *Intertax*, n. 5, 2015, p. 382.

³⁶ Il problema maggiormente dibattuto riguarda il carattere di riserva di valore: il mercato dei Bitcoin presenta un'elevata volatilità che pone numerosi interrogativi sulla sua affidabilità e sicurezza. Anche se la sua decentralizzazione conferisce una resistenza a fenomeni inflattivi e risponde di più alle esigenze di mercato rispetto alle politiche dei governi, le numerose incertezze sul suo futuro sono un ostacolo di difficile superamento se non si vogliono accettare i caratteri tipici di una moneta nelle prime fasi di creazione. Diversamente, sarebbe da valutare l'ipotesi di considerarla una moneta complementare.

³⁷ Indicativo il fatto che il fenomeno dei Bitcoin compaia successivamente alla grave crisi economica mondiale del 2008.

³⁸ Sebbene non vi sia una definizione ufficiale di moneta digitale, si veda, a titolo esemplificativo: EUROPEAN CENTRAL BANK, *Virtual Currency Schemes*, Francoforte, 2012, pp. 9 e ss.; EUROPEAN BANKING AUTHORITY, *EBA Opinion on 'virtual currencies'*, 2014, pp. 10 e ss.; N. MANCINI, *Bitcoin: rischi e difficoltà normative*, in *Banca Impresa Società*, n. 1, 2016.

la moneta digitale non è altro che una forma digitalizzata di una moneta.

All'interno della moneta digitale si può compiere una bipartizione, distinguendo la moneta elettronica dalla moneta virtuale.

La moneta elettronica è un metodo di pagamento digitale per (e denominato in) moneta avente corso legale.³⁹

Diversamente, la moneta virtuale è una rappresentazione digitale di valore, emessa da sviluppatori privati e/o pubblici e denominata nella propria unità di conto.⁴⁰

La definizione di moneta virtuale è molto ampia e, in via di estrema sintesi, i Bitcoin possono inserirsi in questa categoria, specificamente

³⁹ Cfr. R. D'ORAZIO, *Moneta elettronica*, in *Digesto*, 2005. In altri termini, si tratta di una forma dematerializzata di una valuta avente corso legale. Comunque l'art. 1, comma 2, lett. h-ter, del D.lgs. n. 385/1993 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia - T.u.b.) definisce: *"moneta elettronica: il valore monetario memorizzato elettronicamente, ivi inclusa la memorizzazione magnetica, rappresentato da un credito nei confronti dell'emittente che sia emesso per effettuare operazioni di pagamento come definite all'articolo 1, comma 1, lettera c), del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11, e che sia accettato da persone fisiche e giuridiche diverse dall'emittente. Non costituisce moneta elettronica: 1) il valore monetario memorizzato sugli strumenti previsti dall'articolo 2, comma 2, lettera m), del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11; 2) il valore monetario utilizzato per le operazioni di pagamento previste dall'articolo 2, comma 2, lettera n), del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11"*.

⁴⁰ Anche per il concetto di moneta virtuale non esiste un'unica definizione ufficiale. Indicativi sul punto i lavori della BCE e del Fondo Monetario Internazionale: EUROPEAN CENTRAL BANK, *Virtual Currency*, cit., pp. 9 e ss.; D. HE - K. HABERMEIER - R. LECKOW - ET AL, *Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations*, 2016, pp. 6 e ss. Tuttavia, in ambito europeo, la Direttiva (UE) 2018/843 ha modificato la Direttiva (UE) 2015/849 e ha fornito una definizione di moneta virtuale ai fini del contrasto al fenomeno del riciclaggio. Infatti, in base all'art. 3, n. 18, della Direttiva (UE) 2015/849 le "valute virtuali" sono *"una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è necessariamente legata a una valuta legalmente istituita, non possiede lo status giuridico di valuta o moneta, ma è accettata da persone fisiche e giuridiche come mezzo di scambio e può essere trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente"*. Di conseguenza, il legislatore italiano ha così definito le valute virtuali all'art. 1, comma 2, lett. qq, del D.lgs. n. 231/2007: *"valuta virtuale: la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente"*.

come una moneta virtuale con flusso bidirezionale,⁴¹ decentralizzata⁴² che utilizza tecnologie crittografiche.⁴³

2.2.2. I Bitcoin come bene giuridico

Secondo una diversa interpretazione,⁴⁴ i Bitcoin potrebbero invece essere qualificati come un bene. In particolare, si tratterebbe di un bene giuridico meritevole di tutela per gli interessi economici sottesi,

⁴¹ All'interno delle monete virtuali possono essere compiute diverse classificazioni, tanto che si parla anche di "schemi di monete virtuali" come analizzato dalla Banca centrale europea, al riguardo: EUROPEAN CENTRAL BANK, *Virtual Currency Schemes*, Francoforte, 2012, pp. 13 e ss. Quindi, volendo distinguere le monete virtuali in base alla loro rappresentazione digitale di valore (che può essere trasferita tra le parti) e al sottostante sistema di pagamento-trasferimento è possibile individuare tre schemi di monete virtuali. Il primo schema di monete virtuali, detto anche schema chiuso di moneta virtuale, riguarda monete che operano in un ambiente virtuale completamente separato dal mondo reale. Il secondo schema riguarda monete virtuali con flusso unidirezionale: la moneta virtuale può essere acquistata usando moneta reale ad un tasso di scambio prefissato (a cui si aggiungono eventuali ulteriori condizioni stabilite dal gestore dello schema stesso) ma non è possibile scambiarla per ottenere nuovamente moneta reale. Infine, la terza ipotesi concerne schemi di monete virtuali con flusso bidirezionale. Pertanto, in base a questa classificazione, è possibile qualificare i Bitcoin come una moneta virtuale con flusso bidirezionale.

⁴² Un altro criterio per classificare le monete virtuali concerne la loro struttura "interna". Una sintetica ma chiara classificazione di questo tipo è indicata in D. HE - K. HABERMEIER - R. LECKOW - ET AL, *Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations*, 2016, p. 8. In questo caso sono tre i parametri da valutare: l'emissione e la rimborsabilità della moneta; i meccanismi di attuazione e applicazione delle norme interne sull'uso e la circolazione della moneta virtuale; il processo di pagamento e di regolamento. Senza voler specificare ognuno dei criteri, è sufficiente segnalare che ciascuna di queste operazioni può essere effettuata da un soggetto centralizzato oppure in maniera decentralizzata da parte degli utenti che utilizzano la moneta stessa. Pertanto, sono possibili tre diversi modelli: centralizzato, decentralizzato oppure ibrido. Seguendo questa classificazione, è possibile annoverare i Bitcoin tra le monete virtuali decentralizzate.

⁴³ All'interno delle monete virtuali decentralizzate è, inoltre, possibile individuare un'ulteriore sottocategoria: se le monete virtuali decentralizzate si avvalgono di tecniche crittografiche per le proprie operazioni (quei processi necessari al funzionamento in un sistema in cui non esiste un soggetto centrale che amministra o emette la moneta e la sua funzione è svolta da un sistema di protocolli interni che governano le operazioni e permettono la verifica delle operazioni compiute dagli stessi partecipanti), esse prendono il nome di "criptomonete" o "criptovalute". In realtà, è opportuno compiere una precisazione sull'utilizzo del termine "criptomonete" o "criptovalute". Infatti, contrariamente a quanto si potrebbe pensare, la maggioranza delle criptomonete

rientrando così nell'ampia nozione dell'art. 810 C.c.

In base alla natura descritta in precedenza, il Bitcoin sarebbe un bene mobile e immateriale.

La nozione di bene immateriale è molto ampia e diversificata, comprendendo al suo interno beni diversi tra loro, perciò si sostiene che, in assenza di una nuova figura giuridica, il Bitcoin possa essere inquadrato come una nuova categoria di bene immateriale che presenta punti di contatto con la proprietà intellettuale.⁴⁵

Infatti, l'acquisto della proprietà a titolo originario di un Bitcoin avviene comunque con la soluzione di un problema e la creazione di un bene nuovo (in precedenza non esistente), univoco e privo di una materialità intrinseca.

Inoltre, la natura di bene immateriale dei Bitcoin non viene meno per il fatto di essere incorporata in un bene fisico (è possibile identificare un bene immateriale anche quando questo venga conservato o si estrinsechi tramite un supporto fisico): una cosa sono i supporti dove sono salvate e conservate le unità di criptovaluta, diverso è il diritto di disporne.

sono pseudo-anonime in quanto le transazioni sono presenti in un registro pubblico ma gli utenti sono conosciuti esclusivamente attraverso i loro "indirizzi", i quali non sono normalmente tracciabili con identità del mondo reale. Per tale motivo gli scambi di criptomonete hanno in genere un livello di trasparenza maggiore del denaro contante ma garantiscono un anonimato minore di altre forme di pagamento online.

⁴⁴ Al riguardo, si veda: A. BAL, *Taxation of Virtual Currencies*, 2014, p. 66; N. VARDI, «Criptovalute» e dintorni: alcune considerazioni sulla natura giuridica del "Bitcoin", in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, n. 3, 2015; G. GASPARRI, *Timidi tentativi*, cit.; C. SACCHETTO - F. MONTALCINI (a cura di), *Diritto Tributario Telematico*, 2, Torino, 2017, p. 279; R. RAZZANTE, *Bitcoin: tra diritto e legislazione*, in *Notariato*, n. 4, 2018, p. 383; G. RINALDI, *Approcci Normativi e Qualificazione Giuridica delle Criptomonete*, in *Contratto e Impresa*, n. 1, 2019, p. 257; S. RAPUANO - M. CARDILLO, *Le Criptovalute: tra Evasione Fiscale e Reati Internazionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2019, p. 42. Sul punto, per quanto riguarda la giurisprudenza è necessario ricordare la recente sentenza del T.A.R. Lazio n. 01077 del 27 gennaio 2020.

⁴⁵ Così P.L. BURLONE - R. DE CARIA, *Bitcoin e le altre criptomonete, Inquadramento giuridico e fiscale*, in http://www.brunoleonimedia.it/public/Focus/IBL_Focus_234-De_Caria_Burlone.pdf, 2014, e anche C. SACCHETTO - F. MONTALCINI (a cura di), *Diritto Tributario Telematico*, cit., p. 280.

Diversamente, altri sostengono che, anche se la componente incorporale sia integrata dai numeri registrati sulla *blockchain* e l'elemento materiale sia il supporto fisico su cui registrare la chiave pubblica associata, il problema potrebbe essere rappresentato dal fatto che i diritti di esclusiva sui beni immateriali sono attribuiti in base ad un sistema di stretta tipicità.⁴⁶

Ad ogni modo, si giunge a qualificare il Bitcoin come un bene anche seguendo un inquadramento storico-giuridico del denaro tradizionale.⁴⁷

Infatti, le monete originarie nascono sotto forma di beni-merce. Si tratta di merci con caratteristiche peculiari perché devono poter adempiere alle funzioni di mezzo di scambio, unità di conto, riserva di valore e strumento per pagamenti futuri (come, ad esempio, i metalli preziosi).

In base a tale impostazione, il denaro cessa di essere percepito come una merce solo con la nascita di monete statali a corso forzoso prive di qualunque valore intrinseco di mercato.

Quindi, anche se il Bitcoin presenta delle differenze rispetto al denaro-merce tradizionale (tipicamente oro e argento) ed è rappresentato solo da codice informatico, è più vicino al denaro-merce in senso proprio di quanto non lo sia al denaro fiduciario delle banche centrali (*fiat money*).

Infatti, a differenza delle monete aventi corso legale, il Bitcoin ha valore non perché imposto da una banca centrale, ma perché le persone e le aziende presenti sul mercato decidono liberamente di attribuirgli valore.⁴⁸

⁴⁶ Cfr. R. BOCCHINI, *Lo Sviluppo della Moneta Virtuale*, cit.

⁴⁷ Così C. SACCHETTO - F. MONTALCINI (a cura di), *Diritto Tributario Telematico*, cit., p. 280.

⁴⁸ In realtà, se si seguisse la teoria sociologica della moneta, tale ricostruzione porterebbe ad affermare che il Bitcoin sia una moneta. Inoltre, bisogna ammettere che il confine tra moneta e bene giuridico sia molto labile per determinati aspetti. Infatti, se è appena stata rilevata una somiglianza dei Bitcoin con le monete tradizionali (ovvero di moneta-merce che ha un valore indipendentemente dalla volontà dello Stato), bisogna sottolineare come i Bitcoin siano privi di valore intrinseco proprio come le monete attuali (*fiat money*).

2.2.3. I Bitcoin come prodotto finanziario o come mezzo di pagamento

Nella ricerca di una qualificazione delle monete virtuali, si è posto l'interrogativo se potesse trattarsi di un prodotto finanziario (oppure di uno strumento finanziario) o di un mezzo di pagamento.

Considerando la funzione di riserva di valore, si potrebbe ipotizzare che la moneta virtuale sia un prodotto finanziario.⁴⁹ Infatti, i Bitcoin possono essere estratti o acquistati anche con finalità di investimento dei propri risparmi, per guadagnare dall'atteso aumento di valore degli stessi.

Questa tesi si baserebbe nel ritenere i prodotti finanziari come una categoria aperta.⁵⁰ Ad ogni modo, la definizione di prodotto finanziario nell'ordinamento italiano è contenuta nel D.lgs. n. 58/1998 (Testo Unico della Finanza) all'art. 1, comma 1, lettera u), in cui è stabilito: *“prodotti finanziari”: gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria”*.

A loro volta, gli strumenti finanziari sono indicati tassativamente in un apposito elenco e non vi sono indicate le monete virtuali.

Inoltre, l'art. 1, comma 2, T.u.f., stabilisce espressamente che *“gli strumenti di pagamento non sono strumenti finanziari”*.

Secondo una diversa ipotesi, le monete virtuali potrebbero essere considerate come un mezzo di pagamento rientrante nella Direttiva 2007/64/CE, recepita in Italia con D.lgs. n. 11/2010, relativa proprio ai servizi di pagamento.

In base alla natura convenzionale delle monete virtuali, sarebbe

Pertanto, si potrebbe idealmente porre un interrogativo relativo al fenomeno monetario in questi termini (al netto del valore intrinseco - nullo - della moneta): è moneta solo ciò che lo Stato (o una banca centrale) stabilisce, indipendentemente da qualsiasi requisito oggettivo, oppure è moneta anche quello che la società ritiene essere moneta?

⁴⁹ Sul punto: P.L. BURLONE - R. DE CARIA, *Bitcoin e le altre criptomonete*, cit.; R. BOCCHINI, *Lo Sviluppo della Moneta Virtuale*, cit.; C. SACCHETTO - F. MONTALCINI (a cura di), *Diritto Tributario*, cit., p. 279.

⁵⁰ Cfr. A. CALONI, *Bitcoin: Profili Civilistici e Tutela dell'investitore*, in *Rivista di Diritto Civile*, vol. 1, 2019, p. 159.

possibile considerarle come “*dispositivi personalizzati tra l'utilizzatore e il prestatore di servizi di pagamento e di cui l'utilizzatore si avvalga per impartire ordini di pagamento*” ex art. 1, comma 1, lettera s), del Decreto indicato.

Tuttavia, l'interpretazione corrente di tale normativa limita l'ambito ai soli pagamenti denominati in moneta legale,⁵¹ escludendo così i Bitcoin.

3. Profili tributari delle monete virtuali

Dopo aver valutato le diverse ipotesi di qualificazione giuridica del fenomeno delle c.d. monete virtuali è ora possibile procedere con l'analisi di alcuni aspetti tributari relativi ad esse.

A tale fine, verranno presi in considerazione tre aspetti delle monete virtuali rilevanti ai fini tributari: lo scambio di monete virtuali con monete aventi corso legale, lo scambio di monete virtuali con beni o servizi e, infine, il processo di *mining*.

Ciascuno di questi aspetti verrà sviluppato mediante un raffronto sia con la tesi che collega le monete virtuali al concetto di moneta sia con quella che li qualifica come beni giuridici.

3.1. Lo scambio di monete virtuali con monete aventi corso legale

3.1.1. In caso di qualificazione delle monete virtuali come moneta

Lo scambio di monete virtuali con monete aventi corso legale è l'azione che più di tutte ha destato notevole interesse da parte della giurisprudenza e del legislatore.

Se si ritiene che le monete virtuali siano assimilabili a monete, allora scambiarle con altre monete (aventi corso legale) è un'operazione analoga a quella che si potrebbe effettuare sul mercato dei cambi valutari o da parte di un cambiavalute.

È importante sottolineare che su questo aspetto si è pronunciata la Corte di giustizia dell'Unione europea con la sentenza C-264/14 del 22

⁵¹ Così R. BOCCHINI, *Lo Sviluppo della Moneta Virtuale*, cit.

ottobre 2015 (*Skatteverket vs David Hedqvist*),⁵² la quale ha anche approfondito la questione attinente alla tassazione indiretta.

La Corte ha risposto a due importanti quesiti, anche se non si è dilungata sulla qualificazione delle monete virtuali.

In primo luogo, essa ha ritenuto che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della Direttiva n. 2006/112 (Direttiva IVA) va interpretato nel senso che le operazioni che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della "valuta virtuale Bitcoin" e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e il prezzo al quale le vende ai suoi clienti, costituiscono prestazioni onerose di servizi.

In secondo luogo, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha stabilito che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di servizi, relative al cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "Bitcoin" e viceversa, costituiscono operazioni esenti sul valore aggiunto ai sensi di tale disposizione.⁵³ Di conseguenza, le prestazioni di servizi indicate non ricadono nella sfera di applicazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere d) e f), della medesima Direttiva.⁵⁴

Il percorso argomentativo della Corte è molto prudente, infatti, essa sostiene che le esenzioni devono essere interpretate restrittivamente, in quanto deroghe al principio generale per cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da

⁵² Corte Giust., 22 ottobre 2015, C-264/14, *Skatteverket c. David Hedqvist*, in *Banca Dati InfoCuria*.

⁵³ L'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA è relativa a divise, banconote e monete con valore liberatorio.

⁵⁴ L'esenzione prevista dalla lettera d) dell'articolo 135, paragrafo 1, della Direttiva IVA concerne depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti, assegni e altri effetti commerciali mentre quella della lettera f) del citato articolo riguarda azioni, quote, parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli

un soggetto passivo.⁵⁵ Tuttavia, l'interpretazione restrittiva non deve comportare che i termini impiegati per definire le esenzioni debbano poi privare le esenzioni dei loro effetti.⁵⁶

In base alla precedente giurisprudenza della Corte,⁵⁷ le esenzioni previste dall'art. 135, paragrafo 1, lettere da d) a f) sono utili ad evitare le difficoltà collegate alla determinazione della base imponibile e dell'IVA detraibile, quindi, a tal fine, possono considerarsi operazioni finanziarie anche attività non effettuate tramite banche.⁵⁸

Inoltre, ribadendo quanto sostenuto dall'Avvocato Generale,⁵⁹ la Corte ritiene che le diverse versioni linguistiche della lettera e) dell'art. 135, paragrafo 1, non permettano di determinare senza ambiguità se tale disposizione si applichi alle sole operazioni vertenti sulle valute tradizionali o se essa riguardi invece anche le operazioni relative ad altre valute. Ad ogni modo, in caso di differenze linguistiche, la portata del termine non può essere stabilita solo su un'interpretazione letterale ma in funzione del contesto in cui è inserita, della finalità e del sistema della Direttiva IVA.⁶⁰

Le esenzioni previste in questa lettera, come specificato, servono ad ovviare alle difficoltà collegate alla determinazione della base imponibile e dell'importo IVA detraibile sorto nell'imposizione di operazioni finanziarie. Anche le operazioni relative a valute non tradizionali, cioè diverse dalle monete con valore liberatorio in uno o più paesi, costituiscono operazioni finanziarie a condizione che tali valute siano state accettate dalle parti della transazione come mezzo di pagamento alternativo ai mezzi di pagamento legali e non abbiano

⁵⁵ Al riguardo si vedano le sentenze della Corte Giust.: *Ludwing*, C-453/05, punto 21, e *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, punto 20.

⁵⁶ Sul punto si vedano le sentenze della Corte Giust.: *Hedqvist* C-264/14, punto 35; *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, punto 25; *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, punto 21.

⁵⁷ Al riguardo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, punto 24.

⁵⁸ Sentenza *Hedqvist*, C-264/14, punto 37.

⁵⁹ Si vedano in particolare i paragrafi da 31 a 34.

⁶⁰ Sentenza *Hedqvist*, C-264/14, punto 47.

altre finalità oltre a quella di mezzo di pagamento.⁶¹

Pertanto, visto che l'interpretazione della lettera e) del suddetto articolo se riferita esclusivamente alle valute tradizionali costituirebbe una privazione di parte dei suoi effetti e *“la valuta virtuale ‘bitcoin’ non abbia altre finalità oltre a quella di un mezzo di pagamento e che essa sia accettata a tal fine da alcuni operatori”*,⁶² la Corte conclude stabilendo che rientrano in tale lettera le prestazioni di servizi le quali consistono nel cambio di valuta tradizionale contro Bitcoin e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e il prezzo al quale le vende ai suoi clienti.

Questa sentenza, la quale ricomprensive le operazioni di scambio di Bitcoin con monete aventi corso legale nell'esenzione per divise, banconote e monete con valore liberatorio, ha permesso quantomeno un maggiore avvicinamento alla teoria che vede i Bitcoin simili ad una moneta.⁶³

⁶¹ Sentenza *Hedqvist*, C-264/14, punto 49.

⁶² Sentenza *Hedqvist*, C-264/14, punto 52; da notare che, sebbene la Corte non si soffermi a qualificare espressamente i Bitcoin e le valute (*rectius* monete) virtuali, adotti spesso una terminologia prossima al concetto di moneta o, come in questo caso, le descriva come non aventi finalità ulteriori se non quella di mezzo di pagamento.

⁶³ A livello europeo, per quanto concerne le monete virtuali, è opportuno parlare di una certa prossimità al concetto di moneta poiché vi sono diverse affermazioni di principio che escludono la qualifica di moneta ai Bitcoin. Infatti, la Banca centrale europea, in EUROPEAN CENTRAL BANK, *Virtual Currency*, cit., ha definito le monete virtuali come *«a type of unregulated, digital money, which is issued and usually controlled by its developers, and used and accepted among the members of a specific virtual community»* (p. 5) e ha aggiunto che *«Although Bitcoin is a virtual currency scheme, it has certain innovations that make its use more similar to conventional money»* (p. 21). Più di recente, è doveroso ricordare come la Direttiva (UE) 2018/843, modificando la Direttiva (UE) 2015/849, abbia fornito una definizione di moneta virtuale ai fini del contrasto al fenomeno del riciclaggio. Infatti, in base all'art. 3, n. 13, della Direttiva (UE) 2015/849 le *“valute virtuali”* sono *“una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è necessariamente legata a una valuta legalmente istituita, non possiede lo status giuridico di valuta o moneta, ma è accettata da persone fisiche e giuridiche come mezzo di scambio e può essere trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente”*. Successivamente, il legislatore italiano ha così definito le valute virtuali all'art. 1,

In Italia, la risoluzione n. 72/E del 2 settembre 2016 ha preso spunto da tale decisione per ribadire l'esenzione della prestazione di servizi volta a convertire moneta avente corso legale in moneta virtuale e viceversa ma è andata oltre interessandosi anche agli aspetti di imposizione diretta.⁶⁴

L'Amministrazione finanziaria afferma genericamente che l'attività di intermediazione di Bitcoin in modo professionale ed abituale è un'attività rilevante ai fini IRES e IRAP. In particolare, sostiene che dovranno essere *«assoggettate ad imposizione i componenti di reddito derivanti dall'attività di intermediazione nell'acquisto e nella vendita di bitcoin, al netto dei relativi costi inerenti a detta attività»*.

Prosegue indicando che, in caso di "ordine di acquisto", il cliente anticiperebbe le risorse finanziarie alla società che, una volta effettuato "l'acquisto" di Bitcoin, provvederebbe a registrare nel *wallet* del cliente i codici relativi ai Bitcoin "acquistati". Invece, in caso di "ordine di vendere", la società preleverebbe i Bitcoin e accrediterebbe, alla conclusione della "vendita", la somma convenuta.

Di conseguenza, *l'«elemento di reddito - derivante dalla differenza (positiva o negativa) tra prezzi di acquisto sostenuti dall'istante e costi di acquisto a cui si è impegnato il cliente (nel caso in cui quest'ultimo abbia affidato alla Società l'incarico a comprare) o tra prezzi di vendita praticati dall'istante e ricavi di vendita garantiti al*

comma 2, lett. qq, del D.lgs. n. 231/2007: *“valuta virtuale: la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente”*.

⁶⁴ Le medesime considerazioni sono state riprese anche nel più recente interpello n. 956-39/2018 della Direzione Regionale della Lombardia, in cui sono state inserite brevi osservazioni in tema di normativa antiriciclaggio e sulla valorizzazione dei campi del Modello Redditi - Persone Fisiche. Per una disamina critica di tale metodo ed impostazione si veda tra l'altro: G. CORASANITI, *Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, n. 36, 2018, p. 45; M. PIERRO, *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 2020, p. 103.

cliente (nel caso di affidamento di incarico a vendere) – è ascrivibile ai ricavi (o ai costi) caratteristici di esercizio dell'attività di intermediazione esercitata e, pertanto, contribuiscono quali elementi positivi (o negativi) alla formazione della materia imponibile soggetta ad ordinaria tassazione ai fini IRES (ed IRAP)».

Fino a questo punto, le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, dopo le affermazioni di principio iniziali secondo cui lo scambio di Bitcoin con monete aventi corso legale sarebbe una prestazione di servizi, utilizzano un linguaggio che potrebbe quasi far pensare che si tratti di beni.

Inoltre, per quanto riguarda le imposte dirette per i soggetti privati, la Risoluzione afferma che: *«Per quanto riguarda, la tassazione ai fini delle imposte sul reddito dei clienti della Società, persone fisiche che detengono i bitcoin al di fuori dell'attività d'impresa, si ricorda che le operazioni a pronti (acquisti e vendite) di valuta non generano redditi imponibili mancando la finalità speculativa».*⁶⁵

Quindi, l'Amministrazione finanziaria, per le persone fisiche che detengono Bitcoin al di fuori di attività d'impresa, applica la disciplina relative alle valute estere,⁶⁶ così come disciplinato dall'art. 67, comma 1, lettera c-ter), del T.u.i.r.⁶⁷

Perciò le plusvalenze sulle valute estere sono imponibili solo in

⁶⁵ Risoluzione n. 72/E del 2 settembre 2016 della Agenzia delle Entrate, p. 7.

⁶⁶ Si continuerà a parlare di trattamento relativo alle valute estere ed a considerare i Bitcoin, a fini tributari, come una "valuta estera" con le riserve indicate in precedenza (in particolare si veda *supra* alla nota n. 62). Infatti, da parte di diverse istituzioni europee si nega la qualifica di moneta anche se si applicano norme relative alle stesse.

⁶⁷ Al riguardo S. CAPACCIOLI, *Regime impositivo delle monete virtuali: poche luci e molte ombre*, in *Il Fisco*, n. 37, 2016, p. 3538, infine l'Autore sostiene che sarebbe invece meglio considerare i Bitcoin come titoli non rappresentativi di merce. Più in generale, si veda: S. CAPACCIOLI, *VAT & BITCOIN*, in *EC tax review*, n. 6, 2014, p. 361; P. CLAPS - M. PIGNATELLI, *L'acquisto e la vendita per conto terzi di "bitcoin" non sconta l'IVA ma rileva ai fini IRES e IRAP*, in *Corriere tributario*, n. 40, 2016, p. 3073; G. PALUMBO, *Il trattamento tributario dei "bitcoin"*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2016; M. PIASENTE, *Esenzione IVA per i "bitcoin": la strada indicata dalla Corte UE interpretando la nozione "divise"*, in *Corriere tributario*, n. 2, 2016, p. 141; C. PERNO, *Trattamento Tributario dei Token Ceduti in Sede di Initial Coin Offering*, in *Fisco*, n. 47, 2018, p. 4521.

caso di cessione a titolo oneroso di cui si sia acquisita oppure mantenuta la disponibilità per finalità di investimento, con la presunzione assoluta che si ritiene sussistere tale finalità quando le valute siano lasciate su depositi o conti correnti oppure abbiano costituito oggetto di cessione a termine.⁶⁸

Per evitare di tassare fattispecie non significative, il comma 1-ter dell'art. 67 T.u.i.r. prevede la tassazione delle plusvalenze solo se, nel periodo d'imposta, la giacenza complessiva di tutti i depositi e conti correnti in valuta sia superiore a 51.645,69 Euro per almeno sette giorni lavorativi continui.

Per il calcolo della base imponibile pari alla differenza tra il corrispettivo della cessione ed il costo della valuta, si applicherà il criterio "L.I.F.O." (*"last in, first out"*) ex art. 67 comma 1-bis T.u.i.r. Qualora non fosse possibile determinare il costo per mancanza di documentazione, si dovrebbe teoricamente far riferimento al minore dei cambi mensili determinati con Decreto del Ministero delle Finanze nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata conseguita.⁶⁹

Prima di concludere il discorso relativo alla tassazione dello scambio tra Bitcoin (qualificati come monete) con valute aventi corso legale, è opportuno compiere alcune brevi considerazioni sul regime qui ipotizzato (e finora applicato).

A livello di imposte dirette si è constatato come, ex art. 67, comma 1, lettera c-ter) T.u.i.r., sia fiscalmente rilevante la plusvalenza realizzata mediante *"cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o*

⁶⁸ Pertanto, non sono rilevanti le cessioni a pronti delle valute, così M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, p. 1064.

⁶⁹ Cfr. C. SACCHETTO - F. MONTALCINI (a cura di), *Diritto Tributario Telematico*, cit., p. 282; Istruzioni al Modello Unico Persone Fisiche 2016, 2, p. 22. Inoltre, in base alla circolare n. 165/E del 24 giugno 1998 dell'Agenzia delle Entrate, le eventuali minusvalenze realizzate sono ineducibili qualora non vengano rispettate le condizioni indicate. Tuttavia, bisogna ricordare che non vi è alcuna indicazione ufficiale del cambio dei Bitcoin.

monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo”.

Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente».

Al riguardo, con il termine plusvalenza si può intendere la manifestazione dell'incremento di valore di un bene in un determinato lasso di tempo, ritenuto espressione di capacità contributiva,⁷⁰ e perciò assunto a presupposto di una fattispecie imponibile.⁷¹

Pertanto, il principio della capacità contributiva è di estremo rilievo in questo caso. Infatti, la doverosità, legittimità e universalità della contribuzione, come espressa nell'art. 53 della Costituzione Italiana, svolge una funzione solidaristica⁷² che deve essere applicata nel caso delle monete virtuali.

In presenza di un fenomeno che può influenzare aspetti prossimi alle politiche monetarie (anche se vengono utilizzati metodi e schemi diversi, sia le monete virtuali sia le monete legali vengono coniate digitalmente), è necessario non sottovalutare l'impatto che può avere la diffusione delle monete virtuali. In particolare, se la capacità economica è un presupposto della capacità contributiva ma non

⁷⁰ In base ad alcune tesi sarebbe proprio il trattamento fiscale dei guadagni di capitale occasionale che contribuirebbe a distinguere la nozione di reddito-prodotto e reddito-entrata, così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, 8, Padova, 2012, p. 50; più in generale, sulla nozione di reddito-entrata e di reddito-prodotto, si cita a fini meramente esemplificativi: E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, pp. 351 e ss.; G. FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 3, Milano, 1999, p. 558; M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, vol. 1, Torino, 2010, p. 132; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, 8, Padova, 2012, p. 2; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario 2 - Parte speciale*, 11, Milano, 2018, pp. 7 e ss.

⁷¹ Cfr. D. STEVANATO, *Plusvalenze e minusvalenze nel diritto tributario*, in *Digesto*, 1995.

⁷² Si veda, in via sintetica: F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, 4, Padova, 2004, p. 133.

coincide con essa,⁷³ l'esistenza di una nuova forma di ricchezza impone necessariamente di domandarsi quali siano i nuovi limiti ed indici da considerare.

Pertanto, applicare il regime tributario previsto per le valute straniere (nonostante si possa negare la qualificazione delle monete virtuali come moneta in senso stretto) è perfettamente concorde sia alla logica per cui sono stati creati i Bitcoin sia all'approccio finora adottato.

3.1.2. In caso di qualificazione delle monete virtuali come bene giuridico

La discussione evolve con alcune differenze se, invece, i Bitcoin siano qualificati come un bene.

In questo caso vi sarebbe uno scambio di un bene (Bitcoin) con una moneta avente corso legale. Quindi tale operazione si potrebbe configurare come un contratto di compravendita.

Innanzitutto, per quanto riguarda la tassazione indiretta e specificamente al trattamento IVA, potrebbero sorgere numerosi dubbi sulle conclusioni della sentenza *Hedqvist* C-264/14 e dovrebbe invece riconoscersi, posto il rispetto dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali, l'assoggettamento alla normale aliquota prevista dal D.P.R. n. 633/1972.⁷⁴

⁷³ Così in F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale*, 13, Milano, 2017, p. 66, e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, cit., p. 140.

⁷⁴ Infatti non si potrebbe - a stretto rigore logico - applicare l'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA. Più in generale, l'intera ricostruzione della Corte di Lussemburgo nella sentenza *Hedqvist* C-264/14 dovrebbe essere messa in discussione. In primo luogo, difficilmente potrebbe ancora sostenersi che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della Direttiva n. 2006/112 (Direttiva IVA) dovrebbe essere interpretato nel senso che costituiscono prestazioni onerose di servizi, le operazioni che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "Bitcoin" e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e il prezzo al quale le vende ai suoi clienti. In secondo luogo, difficilmente si potrebbe sostenere che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di servizi,

Sarebbe indubbiamente un regime penalizzante per l'acquirente, comportando una maggiorazione di prezzo senza che questo esborso possa riflettersi nel valore intrinseco del bene.⁷⁵

Vi sarebbero minori differenze concrete dal punto di vista della tassazione diretta. Infatti, tale attività potrebbe rilevare come commerciale⁷⁶ e quindi comportare l'applicazione delle regole fiscali previste alla categoria reddituale dell'impresa, come descritto al paragrafo precedente.

Per le persone fisiche, che svolgono tale attività commerciale non abituale, l'operazione sarebbe da considerare imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera i) e dovrebbe seguire le disposizioni previste dall'art. 71, comma 2, T.u.i.r. (anche se, a parere di chi scrive, sarebbe da escludere un'applicazione così estesa). Infatti i Bitcoin sarebbero beni senza le particolarità di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-ter) e quindi rientrerebbero all'interno dell'attività commerciale non abituale di cui alla lettera i) citata.

3.2. Lo scambio di monete virtuali per beni o servizi ed osservazioni sul processo di mining

3.2.1. Lo scambio di monete virtuali per beni o servizi in caso di qualificazione delle monete virtuali come moneta

Un discorso non dissimile da quello svolto finora può essere compiuto anche nel caso di scambio di monete virtuali per beni o servizi.

Se si considera la moneta virtuale come una moneta, allora è possibile ipotizzare⁷⁷ lo scambio di tali monete con beni o servizi come un'operazione svolta in una valuta estera, con l'applicazione dell'art.

relative al cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "Bitcoin" e viceversa, costituiscono operazioni esenti sul valore aggiunto ai sensi di tale disposizione.

⁷⁵ Così P.L. BURLONE - R. DE CARIA, *Bitcoin e le altre criptomonete*, cit., p. 10.

⁷⁶ Nel caso di abitualità e professionalità nello svolgimento della vendita di Bitcoin (intesi come beni) si applicherà la categoria reddituale dell'impresa.

⁷⁷ Al riguardo P.L. BURLONE - R. DE CARIA, *Bitcoin e le altre criptomonete*, cit.

9 e 110 del T.u.i.r.

3.2.2. Lo scambio di monete virtuali per beni o servizi in caso di qualificazione delle monete virtuali come bene giuridico

Diversamente, se la moneta virtuale fosse considerata un bene, allora sarebbe possibile qualificare quest'operazione come un contratto di permuta.

Infatti, l'art. 1552 C.c. definisce la permuta come il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro.

In quanto schema contrattuale tradizionalmente ricondotto al primitivo baratto,⁷⁸ la permuta consiste in un contratto consensuale a prestazioni corrispettive, commutativo e normalmente ad effetti reali per il mezzo del quale si realizza il reciproco trasferimento della proprietà di cose o altri diritti.⁷⁹

Nonostante il largo riconoscimento dell'efficienza del contratto di compravendita come strumento di scambio di cose e diritti, il quale ha storicamente travolto il contratto di permuta, quest'ultimo è riuscito a mantenere la sua autonoma funzione economica caratterizzata dalla presenza di una causa che consiste nello scambio di cosa con cosa.⁸⁰

Dal punto di vista tributario, le osservazioni sono simili a quelle analizzate in tema di scambio di Bitcoin (intesi bene) per moneta avente corso legale⁸¹ a cui si possono aggiungere alcune precisazioni in tema di tassazione IVA.

⁷⁸ Cfr. C. GIANNATTASIO, *La permuta - il contratto estimatorio - la somministrazione*, Milano, 1974, p. 4, e F. FEZZA - V. IVONE, *Somministrazione e permuta*, in A. CICU - F. MESSINEO - L. MENGONI (a cura di), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2017, p. 103.

⁷⁹ Così R. DEGLI INNOCENTI, *Della permuta*, in G. ALPA - V. MARICONDA (a cura di), *Codice Civile Commentato*, Milano, 2013 e F. FEZZA - V. IVONE, *Somministrazione*, *cit.*

⁸⁰ La definizione di moneta virtuale verrà specificamente analizzata *infra* § 2.2.

⁸¹ Si veda *supra* § 3.1.1 e § 3.1.2.

Infatti, in relazione all'IVA, è da riconoscere l'applicabilità di tale imposta (ove ricorrano i presupposti soggetti, oggettivi e territoriali) adottando anche quanto previsto dagli articoli 11, 13 e 14 del D.P.R. n. 633/1972.⁸²

Infatti l'art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che *“Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate”*.⁸³

In questo modo viene esclusa la struttura unitaria del contratto di permuta poiché vengono considerate distintamente le due prestazioni sinallagmatiche, scindendole in due separate cessioni, ciascuna soggetta ad imposta, ove ne ricorrano i presupposti.

Relativamente alla valutazione dei beni, l'art 13, comma 2, lettera d) del D.P.R. n. 633/1972 dispone che la base imponibile in caso di permuta è data dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse.

Il valore normale è determinato in base ai criteri fissati dal art. 14 del D.P.R. n. 633/1972,⁸⁴ con le difficoltà che si possono incontrare per

⁸² Questo perché, come esposto *supra* § 3.1.2, risulterebbe difficoltoso giustificare l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA, relativa a divise, banconote e monete con valore liberatorio.

⁸³ Per quanto riguarda i problemi dell'applicazione dell'IVA alle operazioni di permuta, anche in relazione alla giurisprudenza europea, si ricorda: P. BORIA, *Permuta nel diritto tributario*, in *Digesto*, 1995; S. CANNIZZARO, *Permuta, operazioni permutative e datio in solutum tra normativa europea e disciplina interna*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 2, 2014; P. CENTORE, *IVA*, 2019.

⁸⁴ L'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che:

“1. Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.

2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende:

a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali

stabilire il valore dei Bitcoin in un mercato globalizzato soggetto finora ad un non indifferente livello di volatilità.

Pertanto, ipotizzando l'applicabilità dell'IVA per entrambe le prestazioni sinallagmatiche, bisognerà tassare separatamente (calcolando in entrambi i casi il valore normale) sia la cessione dei Bitcoin sia quella del bene (o servizio) previsto come controvalore.

3.2.3. Il processo di mining in caso di qualificazione delle monete virtuali come moneta

Come descritto in precedenza,⁸⁵ attraverso il processo di *mining* avviene la verifica e il raggruppamento degli scambi in un *block* e il conseguente "conio" di nuova moneta.

Relativamente ai profili tributari, se si accosta la moneta virtuale al concetto di moneta, difficilmente potrà applicarsi una qualche norma relativa alle monete aventi corso legale.

Infatti, la moneta avente corso legale è generalmente coniata da una Banca centrale la quale, per conto dello Stato di cui è talora organo, immette nel sistema la moneta generata senza aver originato profitto.

Il *miner* è invece generalmente orientato alla produzione di un profitto attraverso la commercializzazione di quanto ottenuto (Bitcoin) ma tale profitto sarà possibile solo attraverso le ipotesi analizzate in precedenza,⁸⁶ cioè scambiando la moneta virtuale (intesa come moneta) con monete aventi corso legale oppure con beni e servizi.

3.2.4. Il processo di mining in caso di qualificazione delle monete virtuali come bene giuridico

operazioni;

b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

3. Per le operazioni indicate nell'articolo 13, comma 3, lettera d), con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti appositi criteri per l'individuazione del valore normale".

⁸⁵ Si veda *supra* § 2.1.

⁸⁶ Si vedano al riguardo *supra* § 3.1 e 3.2.

Qualora la moneta virtuale sia qualificabile come un bene, gli aspetti tributari di maggior rilievo saranno i medesimi dei paragrafi precedenti (in cui le monete virtuali sono considerata come beni), tuttavia è necessaria una considerazione iniziale.

Infatti, l'insieme delle prestazioni svolte dal *miner* potrebbe essere assimilabile alla produzione di beni oppure, secondo alcune interpretazioni,⁸⁷ all'erogazione di opere e servizi.

Ad ogni modo, assume maggiore rilevanza valutare la sussistenza o meno dei requisiti dell'abitudine e professionalità con cui queste attività sono poste in essere.

Infatti, in presenza di tali requisiti si applicherebbero le regole fiscali della categoria reddituale dell'impresa (o del lavoro autonomo).

Diversamente, per le persone fisiche, in caso di assenza dell'abitudine e professionalità, si dovrebbe ricorrere alla categoria dei redditi diversi.

In particolare, argomentando in modo non dissimile da quanto sostenuto nel caso di scambio di monete virtuali (intese come beni) con monete aventi corso legale,⁸⁸ si dovrebbe applicare: i) l'art. 67, comma 1, lett. i), T.u.i.r. nel caso il *mining* sia da qualificare come attività commerciale non abituale oppure ii) l'art. 67, comma 1, lett. l), T.u.i.r., se il *mining* fosse considerato lavoro autonomo non abituale.

4. Conclusioni

Sulla base delle osservazioni compiute è possibile sostenere come siano numerose le innovazioni e le conseguenze relative alle applicazioni della tecnologia della *blockchain*. Alcune di queste, come le monete virtuali, hanno già iniziato a mostrare potenzialità rilevanti, tali da destare notevole interesse.

La moneta virtuale ha portato naturalmente anche numerosi

⁸⁷ Cfr. P.L. BURLONE - R. DE CARIA, *Bitcoin e le altre criptomonete*, cit.

⁸⁸ Al riguardo, si veda supra § 3.1.2.

interrogativi giuridici, innanzitutto al fine di qualificarla. Le interpretazioni sono state diverse, anche se, almeno a livello europeo e nonostante dichiarazioni di principio contrarie, l'iniziale tendenza (che ora sembra in parte avversata) era stata di avvicinarsi al concetto di moneta piuttosto che a quello di bene.

Il trattamento tributario delle monete virtuali, analizzato nei tre aspetti rilevanti (scambio per monete aventi corso legale, scambio per beni o servizi e, infine, il *mining*), riflette indubbiamente la qualificazione data in principio e, in ambito europeo, l'intervento della Corte di giustizia dell'Unione europea nel caso *Hedqvist* ha fissato un punto cardine. Tuttavia i profili tributari sono ancora incerti visti gli interventi di altre istituzioni europee.

Anche in Italia il regime tributario delle monete virtuali è dibattuto, tuttavia la risoluzione n. 72/E del 2016 dell'Agenzia delle Entrate - a cui sono seguiti altri interventi dell'Amministrazione finanziaria di simile tenore - è andata oltre la sentenza *Hedqvist*. Infatti, sono state fornite diverse indicazioni (anche per quanto riguarda l'imposizione diretta) e si è dimostrata una certa prossimità dei Bitcoin al concetto di moneta e, quindi, al relativo regime tributario.

Le eccezioni al principio di immodificabilità del dispositivo e della motivazione della sentenza del giudice tributario (Nota a sentenza Corte Suprema di Cassazione, Quinta Sez. Civ., n. 7323 del 15/10/2019, depositata in data 17/03/2020)

di **Stefano Grisolia**

Cultore di Diritto tributario Università degli Studi di Salerno

ABSTRACT

With the judgment in question, the Supreme Court highlighted how the factual error relating to the modification of the reasons and the judgment device of a sentence can allow to replace both one and the other where certain requirements exist such as: 1) the same nature of the parties, rectius the replacement of a decision taken in another and parallel judgment held at the same time between the same parties; 2) the unmodified device qualifies as a detectable error “*ictu oculi*”, rectius the motivating part and the *decisum* have remained the same and in the header there is a detectable collation error “*ictu oculi*”. It will be extremely interesting, after examining the principles of law confirmed by the Supreme Court, to analyze the further rulings of the Supreme Court which on this issue it is hoped will be able to provide further information to confirm the prevalence of the “will” of the Judge over the “*decisum*”.

SINTESI

Con la sentenza in commento la cassazione ha evidenziato come l'errore di fatto afferente la modifica della motivazione e del dispositivo di una sentenza possa consentire di sostituire sia l'uno che l'altro ove siano sussistenti determinati requisiti quali: 1) la medesimezza delle parti, rectius la sostituzione di decisione assunta in altro e parallelo giudizio svoltosi contestualmente tra le stesse parti; 2) il dispositivo non modificato sia qualificabile come errore rilevabile "ictu oculi", rectius la parte motiva ed il decisum sono rimasti i medesimi e nell'intestazione è rinvenibile un errore di collazione rilevabile "ictu oculi". Sarà oltremodo interessante, dopo aver esaminato i principi di diritto confermati dalla Suprema Corte, analizzare le ulteriori pronunce della Cassazione che su questo tema si auspica potranno fornire ulteriori approfondimenti per confermare la prevalenza della "volontà" del Giudice rispetto al "decisum".

SOMMARIO

3. Le eccezioni al principio dell'immodificabilità del dispositivo e della parte motiva della sentenza

1. Premesse in fatto

Con la sentenza n. 7323/2020, la Corte di Cassazione ha confermato un orientamento sempre più consolidato con il quale si afferma in merito alla "correzione degli errori materiali e di calcolo" che: *"Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo, previsto dagli artt. 287 e 288 c.p.c., è esperibile non solo per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento e, come tale, rilevabile "ictu oculi", ma anche in*

funzione integrativa, in ragione della necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale (cfr. Cass., sent. 31 maggio 2011, n. 12035). È stato, tuttavia, escluso che possa farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti ad altra e diversa controversia avente in comune una sola delle parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso.

Tale conclusione è stata ribadita, secondo una prima pronuncia di questa Corte, anche nel caso in cui il giudice, nel redigere la sentenza e in conseguenza di un mero errore di sostituzione del file informatico, abbia commesso uno scambio di provvedimenti nella fase di impaginazione, facendo seguire, ad un'epigrafe pertinente, uno "svolgimento del processo", dei "motivi della decisione" ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia decisa in data coeva nei confronti delle stesse parti, ritenendo che l'estensione della correzione integrerebbe il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta (cfr. Cass., sent. 12 febbraio 2016, n. 2815). Recentemente, tuttavia, altra pronuncia del giudice di legittimità ha ritenuto che sia possibile, in relazione a questa situazione, il ricorso al procedimento in esame, sostenendo che l'estensione della correzione non integrerebbe il deposito di una decisione distinta (cfr. Cass., ord. 14 febbraio 2019, n. 4319)".

La vicenda riguarda il gravame interposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza in data 09.07.2012 e depositata in data 01.10.2012, che aveva accolto il ricorso proposto da E. riconoscendo il diritto della ricorrente al rimborso dell'IVA a credito di Lit. 31.624.000 pari ad € 16.332,43, relativa alla dichiarazione IVA dell'anno 1995. E. impugnava e contestava quanto dedotto

nell'interposto gravame, chiedendone il rigetto. L'appellato evidenziava la legittimità dell'iter procedimentale seguito da E. al fine di ottenere il rimborso IVA richiesto, a conferma della correttezza del suo operato.

La Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro in data 30.03.2015 inviava alle parti avviso di trattazione.

Alla predetta udienza la Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro emetteva la sentenza n. 2109/2015, del 13.05.2015, depositata in data 02.12.2015, che così statuiva: "P.Q.M. La Commissione Tributaria Regionale della Calabria, Sezione Prima, definitivamente decidendo nel contraddittorio tra le parti sull'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate (Ex Agenzia del Territorio) - Ufficio Provinciale di Cosenza, mediante atto del 04.02.2013 nei confronti di E. avverso la sentenza deliberata inter partes addì 28.05/25.06.2012 dalla Commissione provinciale di Cosenza, disattesa ogni diversa istanza, eccezione e deduzione, così provvede: - dichiara inammissibile l'appello e compensa le spese del presente grado. Così deciso in Catanzaro, il 14 gennaio 2015".

Detta sentenza n. 2109/2015 del 13.05.2015, depositata in data 02.12.2015, era notificata da E. all'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cosenza in data 18.02.2016.

In data 25.02.2016 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Cosenza notificava ad E. ricorso per revocazione ordinaria dinnanzi la Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro, con il quale chiedeva la revocazione della sentenza n. 2019/2015 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro. Detto ricorso era iscritto al ruolo n. 634/2016, Sez. IV, Presidente Dott. M. S., Vice Presidente R. B.

Il ricorrente in data 21.04.2016 si costituiva nel predetto giudizio eccependo l'improcedibilità ed inammissibilità del ricorso per revocazione per insussistenza dei requisiti richiesti dalla legge e, in subordine, chiedeva il rigetto del ricorso perché infondato in fatto e diritto.

In data 05.04.2016 la Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro, Sezione I, comunicava la trattazione all'udienza dell'11.05.2016 sull'istanza di correzione della sentenza n. 2109/2015 e con la composizione di diverso collegio giudicante, a seguito di discussione, emetteva la ordinanza n. 291/16 del 16.05.2016 con la quale così provvedeva: "P.Q.M. La Commissione Tributaria Regionale della Calabria, Sezione prima, definitivamente decidendo sull'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Cosenza, mediante atto del 14.03.2013, nei confronti di E. avverso la sentenza deliberata tra le stesse parti in data 09.07/01.10.2012 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, disattesa ogni diversa istanza, eccezione e deduzione, così provvede: 1) in riforma della sentenza appellata rigetta il ricorso della E. - 2) compensa le spese del doppio grado del giudizio - Così deciso in Catanzaro, il 13 maggio 2015 - Il Giudice Est... Il Presidente...".

La Commissione Tributaria Regionale della Calabria modificava integralmente il contenuto della precedente sentenza sia nella parte motiva che nel dispositivo.

E. proponeva ricorso per cassazione avverso la predetta sentenza e susseguente ordinanza di correzione, fondato su 5 motivi: 1) nullità della sentenza per abnormità dell'atto in quanto la Corte non poteva sovvertire l'esito del giudizio con modifica del dispositivo, dei motivi e del testo integrale della sentenza; 2) inesistenza dei presupposti per poter effettuare la correzione dell'errore materiale in quanto alcun altro giudizio era pendente tra le stesse parti, né era stato definito con sentenza del 14.01/03.03.2015 (provvedimento inesistente); 3) eccepiva altresì che la sentenza n. 2109/2015 e poi l'ordinanza n. 291/16 del 16.05.2016 erano state emesse da diverso collegio giudicante, con evidente violazione di legge; 4) eccepiva che la resistente non poteva esperire contro la sentenza il procedimento di correzione di errore materiale con contestuale ricorso per revocazione in quanto la sentenza, già notificata in data 10.02.2016, non era stata impugnata per Cassazione ed era passata in autorità di cosa

giudicata; 5) si ribadiva, infine, la legittimità e fondatezza nel merito della istanza di rimborso IVA.

Con sentenza n. 7323 del 15 ottobre 2019, depositata in data 17 marzo 2020, la Corte di Cassazione rigettava il ricorso proposto da E. compensando integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

2. Immodificabilità del dispositivo e della parte motiva della sentenza: principio di diritto fondamentale

Nella motivazione della sentenza, la Corte sul primo motivo di ricorso afferente l'immodificabilità del *decisum*, *rectius* della sentenza e del dispositivo, afferma che: *“il procedimento di correzione dell'errore materiale previsto ai sensi dell'art. 287 e 288 c.p.c. è esperibile non solo per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento e, come tale, rilevabile “ictu oculi”, ma anche in funzione integrativa, in ragione della necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale (cfr. Cass., 31 maggio 2011, n. 12035)”*.

Pertanto, entrando nel dettaglio della sentenza sopra citata e richiamata nella motivazione, Cass. civ., Sez. II, sent. 31/05/2011, n. 12035, si può evincere che il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo previsto dagli artt. 287 e 288 Cod. proc. civ. è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento mediante il semplice confronto della parte che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, difetto causato da mera svista o disattenzione e, come tale, rilevabile *“ictu oculi”*. Ciò posto si sottolinea altresì che *“non può farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti*

ad altra e diversa controversia avente in comune una sola delle parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso".¹

Pertanto, la pronuncia di correzione di errori materiali (o di calcolo) deve considerarsi funzionale all'eliminazione di un errore che, non incidendo sul contenuto sostanziale della decisione (e, quindi, concretandosi in un elemento estrinseco alla "ratio decidendi"), si risolve, per converso, in un difetto di corrispondenza tra il contenuto "ideale" della sentenza e la sua materiale rappresentazione mediante simboli grafici, emergente "ictu oculi" dalla lettura del provvedimento, "con la conseguenza che detta pronuncia non può implicare una motivazione diversa ed ulteriore rispetto alla esplicitazione dei passaggi logici e delle operazioni attraverso i quali si pone rimedio all'errore del giudice".²

Si precisa altresì sul punto che "l'errore correggibile" deve consistere in un mero errore di espressione di una volontà in sé, non viziata e deve essere riconoscibile dalla lettura del solo documento concernente la decisione e recante l'errore stesso. "La correzione non può, dunque, incidere sul "decisum", poiché l'errore correggibile non

¹ Il procedimento per la correzione degli errori materiali di cui all'art. 287 C.p.c. è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza fra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo stesso del provvedimento mediante il semplice confronto della parte del documento che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, senza che possa incidere sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione. Si richiama sul punto il costante orientamento Suprema Corte di Cassazione; cfr. Cass., sent. 25 gennaio 2000, n. 816; Cass., sent. 11 aprile 2002, n. 5196; Cass., sent. 30 agosto 2004, n. 17392, e, da ultimo, Cass., SS.UU., sent. 5 marzo 2009, n. 5287.

² Cass. civ., Sez. II, sent. 31/05/2011, n. 12035 (rv. 618091): "Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo previsto dagli artt. 287 e 288 cod. proc. civ. è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento mediante il semplice confronto della parte che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, difetto causato da mera svista o disattenzione e, come tale, rilevabile 'ictu oculi'; ne consegue che non può farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti ad altra e diversa controversia avente in comune una sola delle parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso".

può intaccare in alcun modo le posizioni giuridiche delle stesse parti così come accertate nella decisione e, pertanto, la sua correzione - da ricondurre all'esplicazione di un'attività amministrativa (v. Cass. sent. 31 marzo 2007, n. 8060) e non implicante, perciò, propriamente un nuovo esercizio dell'attività giurisdizionale - uniforma semplicemente le espressioni (ritenute erronee) utilizzate nel documento con la decisione medesima, senza in alcun modo investire l'essenza di quest'ultima".³

Sulla scorta di tali principi ne deriva che al procedimento di correzione è demandata la funzione di ripristinare la corrispondenza tra quanto il provvedimento ha inteso dichiarare e quanto ha formalmente dichiarato, in dipendenza proprio dell'errore o dell'omissione materiali, e non, quindi, di porre rimedio ad un vizio di formazione della volontà del giudice, funzione alla quale sono deputati i mezzi di impugnazione.

Pertanto, ciò che può giustificare il ricorso al procedimento di correzione è l'errore nell'espressione e non nel pensiero, dovuto a disattenzione o svista. Sicché esulano dal campo di applicazione di questo procedimento i vizi che attengono alla formazione della volontà e al processo di manifestazione della stessa, rimanendo spazio solo per quanto è involontario o si riferisce ad elementi che sono sottratti a qualunque forma di valutazione (ad es. inesatta o

³ Cass. civ., Sez. III, sent., 31/03/2007, n. 8060: "Il provvedimento mediante il quale, ai sensi dell'art. 287 cod. proc. civ., la sentenza passata in cosa giudicata può essere corretta con la eliminazione delle omissioni o degli errori materiali o di calcolo, in cui sia incorso il giudice che l'ha pronunciata, ha natura amministrativa. Infatti, detto provvedimento è diretto a porre rimedio ad un vizio meramente formale, derivante da divergenza evidente e facilmente rettificabile tra l'intendimento del giudice e la sua esteriorizzazione oltre a lasciare intatto il contenuto della decisione corretta, tanto che, se nessuna delle parti si avvale del procedimento di correzione, non è preclusa la possibilità di cogliere ed affermare il reale contenuto precettivo della statuizione giudiziale in via interpretativa, sulla base di una lettura coordinata del dispositivo e della motivazione e, conseguentemente, porla in esecuzione facendola valere come titolo esecutivo (fattispecie in cui la S.C. ha ritenuto valido titolo esecutivo una sentenza, contenente nella motivazione la precisazione che era stata raggiunta la piena prova del credito, ma che nel dispositivo non recava la corrispondente condanna al pagamento, aggiunta solo successivamente con il procedimento di integrazione)", in Mass. Giur. It., 2007.

incompleta indicazione del nome delle parti nell'intestazione o nel dispositivo; erronea trascrizione delle conclusioni delle parti; contrasto tra motivazione e dispositivo conseguente a mera inversione dei termini nell'indicazione delle parti; omessa o errata indicazione della data di deliberazione della sentenza; omessa o inesatta indicazione dell'epigrafe della sentenza di uno o più nomi dei difensori ritualmente costituiti, e così via).⁴

In sostanza, l'errore materiale (o di calcolo) può considerarsi sussistente ogni qual volta esso non sia una conseguenza dell'inesatta valutazione giuridica o di un vizio di motivazione, e, quindi, non implichi vizio del giudizio e nullità, cui si applica il principio previsto dall'art. 161 C.p.c. e, dunque, si risolva in un semplice difetto di formulazione del testo scritto, senza incidere sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione.

In ultimo, il Supremo Collegio, sempre nella sentenza n. 12035/2011, chiarisce in ordine alla circostanza della sostituzione del dispositivo che alla luce dei principi sopra enunciati, l'adozione del procedimento di correzione è da considerarsi clamorosamente illegittimo, quando con il ricorso a detto procedimento si provveda a sostituire completamente il fatto e lo svolgimento del processo del precedente testo della sentenza, riferito ad altra e diversa controversia intercorsa tra le parti, oltre al dispositivo, così violando palesemente le norme di cui agli artt. 287 e 288 C.p.c., ed emanando così una sentenza, con la forma dell'ordinanza correttiva, caratterizzata, oggettivamente e soggettivamente, da un nuovo contenuto decisionale, logico, giuridico e sostanziale, in alcun modo rapportabile al testo corretto, se non per la mera comunanza dell'intestazione, e, quindi, in definitiva, ponendosi con tale condotta al di fuori dei ristretti limiti in cui è giuridicamente ammissibile il

⁴ Cfr. Cass. civ., Sez. II, sent. 31/05/2011, n. 12035, *"in virtù della delimitazione di tale ambito di applicabilità rimangono esclusi dal procedimento di correzione gli errori che implicano nullità della sentenza, come pure l'errore di fatto revocatorio che consiste in una divergenza di quanto risulta dalla sentenza dalla realtà processuale"*.

ricorso al procedimento di correzione.

Sulla scorta di tali motivazioni la Corte⁵ afferma un principio di diritto fondamentale: “posto che il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo, previsto dagli artt. 287 e 288 c.p.c., è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l’ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo stesso del provvedimento mediante il semplice confronto della parte del documento che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, causato da mera svista o disattenzione nella redazione della sentenza e come tale percepibile e rilevabile “ictu oculi”, è inammissibile il ricorso a tale procedimento allorquando il giudice, ancorché per motivi di carattere esterno e di scarsa diligenza nell’organizzazione del lavoro giudiziario, intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti afferenti ad altra e differente controversia (con in comune una sola delle parti), così conferendo alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso”.

Ritornando alle motivazioni della Corte di Cassazione nella sentenza oggetto della presente nota, dopo aver fatto riferimento al predetto principio di cui alla sentenza n. 12035/2020, il supremo collegio prosegue il proprio iter motivazionale affermando che “È stato, tuttavia, escluso che possa farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti ad altra e diversa controversia avente in comune una sola della parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso”.

Da quanto sin qui esposto, emerge in modo chiaro ed inequivocabile l’affermazione del principio di diritto afferente il divieto di modifica del dispositivo, a conferma dell’orientamento sopra esposto.

Tuttavia, la Corte nella sentenza oggetto di nota, proseguendo

⁵ Cfr. Cass. civ., Sez. II, sent., 31/05/2011, n. 12035.

nella motivazione, precisa che: *“Tale conclusione è stata ribadita, secondo una prima pronuncia di questa Corte, anche nel caso in cui il giudice, nel redigere la sentenza e in conseguenza di un mero errore di sostituzione del file informatico abbia commesso uno scambio di provvedimenti nella fase di impaginazione, facendo seguire, ad un’epigrafe pertinente, uno “svolgimento del processo”, dei “motivi della decisione” ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia decisa in data coeva nei confronti delle stesse parti, ritenendo che l’estensione della correzione integrerebbe il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta”* (cfr. Cass., sent. 12 febbraio 2016, n. 2815).

In questo passaggio motivazionale, la Corte richiama il sopra indicato principio di diritto contenuto anche in altra pronuncia, la n. 2815/2016, nella quale si afferma che: *“Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo, previsto dagli artt. 287 e 288 c.p.c., è esperibile non solo per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l’ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento e, come tale, rilevabile ‘ictu oculi’, ma anche in funzione integrativa, in ragione della necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato, ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale. Non può, tuttavia, farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice, nel redigere la sentenza e in conseguenza di un mero errore di sostituzione del ‘file’ informatico, ad un’epigrafe pertinente abbia fatto seguire uno ‘svolgimento del processo’, dei ‘motivi della decisione’ ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia: in tal caso, infatti, l’estensione della correzione integra il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta”.*

Nella motivazione della sentenza n. 2815/2016 si ripercorre dunque l’iter argomentativo che ha portato ad una interpretazione estensiva

del concetto di correzione di errore materiale da parte della Corte di Cassazione.⁶

Ed invero le Sezioni Unite⁷ hanno preso le distanze dall'indirizzo più restrittivo, che richiamava il tenore letterale dell'art. 287 C.p.c. e la sua interpretazione tradizionale, in base al quale il procedimento di correzione è invocabile solo quando sia necessario ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo stesso del provvedimento e, come tale, percepibile *'ictu oculi'*. *“Pur in tale prospettiva estensiva, peraltro, esse hanno comunque richiamato – con riguardo all'omissione – il carattere ‘necessitato’ dell'elemento mancante e da inserire, ammettendo la correzione integrativa con riguardo a qualsiasi errore, anche non omissivo, che derivi dalla necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato, ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale”*.⁸ In ogni caso il Supremo Collegio conferma che, anche

⁶ Ed invero, si è ammesso il procedimento di correzione in caso di omessa statuizione sulla distrazione delle spese di lite al difensore antistatario (cfr. Cass., SS.UU., sent. 7 luglio 2010, n. 16037), mentre lo si è reputato, altresì, ammissibile per rimediare all'omessa cancellazione della trascrizione della domanda giudiziale (Cass., ord. 19 gennaio 2015, n. 730).

⁷ Cfr. Cass. civ., SS. UU., sent. 7 luglio 2010, n. 16037.

⁸ Si veda Cass. civ., SS.UU., sent. 7 luglio 2010, n. 16037 - G.A. c. Presidenza del Consiglio dei Ministri: *“L'omessa pronuncia da parte del Giudice adito sull'istanza di distrazione presentata dall'avvocato, onde ottenere gli onorari non riscossi e le spese anticipate al proprio cliente, costituisce una mancanza materiale piuttosto che un vizio di attività o un errore di giudizio da parte dell'organo giudicante e, pertanto, emendabile con il rimedio impugnatorio specifico della correzione della sentenza di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c. Il ricorso al predetto rimedio impugnatorio, anziché a quelli ordinari è, infatti, giustificato dal fatto che la decisione sulla predetta istanza è essenzialmente obbligata e che la relativa declaratoria accede a quanto complessivamente sancito in merito alla controversia in esame, senza però assumere una propria autonomia formale. La mancata pronuncia sull'istanza di distrazione promossa dall'avvocato è, dunque, riconducibile ad una mera disattenzione da parte del Giudice, tenuto conto anche del fatto che la concessione della distrazione, ricorrendone le condizioni, quali la dichiarazione di anticipazione delle spese da parte dell'avvocato e la formale richiesta di distrazione in suo favore, non è soggetta ad alcuna forma di valutazione giudiziale, atteso che il Giudice è vincolato a quanto asserito dal professionista. Ne deriva che in siffatta ipotesi, in cui sussiste un errore materiale di natura omissiva che rende palese la divergenza tra*

in tale più lata accezione, il procedimento di correzione non possa giungere a sostituire l'intero testo della sentenza, pur se a causa della sostituzione di file informatico.⁹

In applicazione dei principi sopra esposti la Suprema Corte chiarisce quando il procedimento di correzione possa qualificarsi quale 1) correzione di errore materiale e quando possa essere definito come 2) esplicazione di un nuovo potere decisorio. Afferma, pertanto, che:

- ricorre la prima ipotesi quando la correzione è esplicazione di un'attività nella sostanza amministrativa, che non implica un nuovo esercizio dell'attività giurisdizionale;

- mentre, ricorre la seconda ipotesi quando la natura dell'errore sia tale che correggere il medesimo comporti la riscrittura dell'intera

quanto statuito dal Giudice e quanto egli avrebbe dovuto esprimere in forza di un obbligo normativo, il rimedio esperibile è quello del procedimento di correzione degli errori e delle omissioni materiali volto a ricostruire la volontà oggettiva dell'organo giudicante, quale elemento immanente nell'atto per dettato ordinamentale e, non un'impugnazione ordinaria che, invece, è finalizzata alla correzione ed eliminazione di errori di giudizio. In tal senso, nel caso concreto, è stato dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione promosso dall'avvocato avverso la sentenza in cui non vi era alcuna statuizione da parte dell'autorità giudicante sulla propria istanza di distrazione", in Massima redazionale, 2010.

⁹ Si veda Cass., sent. 12 febbraio 2016, n. 2815: "Nella specie, la corte territoriale, dopo il deposito della sentenza afferente il giudizio intrapreso in primo grado da C.E. M.L. contro la B.A.M. s.p.a. in data 20 dicembre 2012, su ricorso della banca stessa e nel contraddittorio delle parti ha emesso l'ordinanza - decisa il 6 marzo 2013 e depositata il 19 marzo successivo - con la quale, preso atto di avere in precedenza operato 'un abbinamento di un file che costituiva il corso di altra sentenza emessa dalla Corte nello stesso giorno', ha disposto che nella sentenza predetta 'dopo Svolgimento del processo deve leggersi quanto segue', provvedendo, quindi, a modificare la precedente con integrale sostituzione di tutte le pagine (dalla n. 3 alla n. 39). Come emerge dal caso in esame, pertanto, in tale evenienza la sentenza non consentiva, sulla sola base del contenuto di essa, di comprendere in quale modo il giudice intendesse decidere e le ragioni della decisione, nè si trattava di una mera omissione materiale di pronuncia dovuta: essendo, al contrario, lo svolgimento del processo, la motivazione e il dispositivo della sentenza relativi ad altro processo. Ciò sebbene, sul piano sostanziale, la vicenda era analoga (l'altra sentenza, il cui testo è stato per errore utilizzato, riguardava una sorella dell'investitrice, la quale aveva esperito analoghe domande contro la banca). Resta, infatti, che, nella specie, non può parlarsi di mera divergenza fra il giudizio e la sua espressione letterale: ma - attesa l'estensione dell'errore', tale da coinvolgere in toto il "testo sentenza" - si andava in tal modo ad incidere, giocoforza, sul contenuto concettuale della decisione, finendo l'operazione per implicare una motivazione diversa ed ulteriore".

decisione.

Non può in tal caso parlarsi di mero errore materiale, ma di vizio che, *“avendo il giudice sostituito completamente fatto, diritto e dispositivo, si riflette sulla portata concettuale e sostanziale della decisione, non trattandosi di ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l’ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica rilevabile dal testo del provvedimento, ma venendo in rilievo un’inammissibile attività volitiva, che esula dalla nozione di errore materiale correggibile ai sensi degli artt. 287 c.p.c. e ss.”*.¹⁰

Specifica in conclusione che debba parlarsi di attività volitiva del giudice, in continuità all’orientamento già espresso da questa Corte,¹¹ *“quando il giudice, nel redigere la sentenza, all’epigrafe pertinente abbia fatto seguire uno ‘svolgimento del processo’, i ‘motivi della decisione’ ed un dispositivo afferenti una diversa controversia”*; Continua confermando che *“a tale evenienza non è consentito porre rimedio mediante il procedimento di correzione di errore materiale, di cui agli artt. 287 C.c. e ss., neppure ove si deduca la mera sostituzione del file relativo, in quanto, in tal caso, l’estensione della correzione integra il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella asseritamente corretta”*.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 7323/2020 oggetto della presente nota, mutuando le motivazioni dei richiamati arresti giurisprudenziali, espressioni di un orientamento oramai consolidato, prende atto e conferma il principio di immodificabilità del dispositivo della sentenza quale esplicazione di un potere decisorio.

Purtuttavia, dopo aver definito i confini entro i quali limitare il potere di correzione di errore materiale, la sentenza n. 7323/2020 nella motivazione (punto 2.1), con ulteriore sforzo interpretativo amplia il potere di correzione dell’errore materiale includendo anche la modifica di una decisione precedentemente adottata, e così

¹⁰ Cfr. Cass., sent. 12 febbraio 2016, n. 2815.

¹¹ Si veda Cass., sent. 31 maggio 2011, n. 12035.

precisa: *“Recentemente, tuttavia, altra pronuncia del giudice di legittimità ha ritenuto che sia possibile, in relazione a questa situazione, il ricorso al procedimento in esame, sostenendo che l’estensione della correzione non integrerebbe il deposito di una decisione distinta (cfr. Cass., ord., 14 febbraio 2019, n. 4319)”*.

La Cassazione con la sentenza sopra citata n. 4319/2019 apre ad una interpretazione nuova e più estensiva del concetto di correzione di errore materiale. Ed infatti nella massima di cui alla sentenza n. 4319/2019 si afferma che: *“Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo, previsto dagli artt. 287 e 288 c.p.c., è esperibile non solo per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l’ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento e, come tale, rilevabile ‘ictu oculi’, ma anche in funzione integrativa, in ragione della necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato, ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale. Può inoltre farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice, nel redigere la sentenza e in conseguenza di un mero errore di sostituzione del ‘file’ informatico, abbia commesso uno scambio di provvedimenti nella fase di impaginazione, facendo seguire, ad un’epigrafe pertinente, uno ‘svolgimento del processo’, dei ‘motivi della decisione’ ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia decisa in data coeva nei confronti delle stesse parti: in tal caso, infatti, l’estensione della correzione non integra il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta”*.

3. Le eccezioni al principio dell’immodificabilità del dispositivo e della parte motiva della sentenza

Al punto 2.2. della sentenza in commento si rinvia a quanto statuito dalla Suprema Corte nella sentenza n. 4319/2019, ove nelle

motivazioni si possono evincere delle eccezioni rispetto al principio di diritto sopra richiamato relativo alla immodificabilità del *decisum*.

In primo luogo la Corte nella sentenza n. 4319/2019 evidenzia che nel caso di specie la Corte di merito aveva ricomposto il provvedimento in sostanza espungendo l'intestazione (epigrafe) non inerente alla decisione, ma a quella assunta in altro e parallelo giudizio svoltosi contestualmente tra le stesse parti, sostituendola con quella corretta e indicante il corretto numero di registrazione del procedimento.¹² Continua aggiungendo che: *“Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo previsto dagli artt. 287 e 288 c.p.c., è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento mediante il semplice confronto della parte che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, difetto causato da mera svista o disattenzione e, come tale, rilevabile ictu oculi”*.

Sebbene la Corte sia consapevole che: *“La giurisprudenza di questa Corte è nel senso che non può farsi ricorso a procedimento di correzione solo quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza ‘corretta’ un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso”* (Cass. Sez. 2, sentenza n. 12035 del 31/05/2011), *“nel caso in esame, invece, non vi è diversità di parti e la diversa intestazione della sentenza era riferibile ad altro giudizio svoltosi e definito con sentenza, la cui intestazione è stata scambiata”*.¹³

¹² Cfr. Cass. 4319/2019, nel caso di specie la parte motiva e il *decisum* erano rimasti i medesimi e, pertanto, nell'intestazione si rinveniva un errore di collazione rilevabile *ictu oculi* già con il semplice raffronto dell'intero contenuto del provvedimento afferente ad una controversia che si era effettivamente svolta e conclusa tra le medesime parti, ma aveva riguardato un procedimento registrato con altro numero.

¹³ Non sussiste, nel caso di specie, quel contrasto insanabile tra motivazione e dispositivo che renderebbe altrimenti inammissibile il ricorso alla procedura di correzione di errore materiale, ricorribile solo in caso di errori grafici facilmente riconoscibili e non incidente sul contenuto decisorio (cfr. Cass., Sez. Lav., sent. n.

La sentenza chiarisce ancora una volta che è l'errore nell'espressione e non nel pensiero, dovuto a disattenzione o svista, che può dare ingresso al procedimento di correzione, sicché esulano dal campo di applicazione di questo procedimento i vizi che attengono alla formazione della volontà e al processo di manifestazione della stessa, rimanendo spazio solo per quanto è involontario o si riferisce ad elementi che sono sottratti a qualunque forma di valutazione (come, ad es., nei casi dell'inesatta o incompleta indicazione del nome delle parti nell'intestazione o nel dispositivo, dell'erronea trascrizione delle conclusioni delle parti, del contrasto tra motivazione e dispositivo conseguente a mera inversione dei termini nell'indicazione delle parti, dell'omessa o errata indicazione della data di deliberazione della sentenza, dell'omessa o inesatta indicazione dell'epigrafe della sentenza di uno o più nomi dei difensori ritualmente costituiti, dall'errata indicazione del numero di ruolo del procedimento e così via). In virtù della delimitazione di tale ambito di applicabilità rimangono esclusi dai procedimenti di correzione gli errori che implicano nullità della sentenza, come pure l'errore di fatto revocatorio che consiste in una divergenza di quanto risulta dalla sentenza dalla realtà processuale.

In sostanza, quindi, l'errore materiale (o di calcolo) può considerarsi sussistente ogni qual volta esso non sia conseguenza di una inesatta valutazione giuridica o di un vizio di motivazione, e, quindi, non implichi vizio del giudizio e nullità cui si applica il principio previsto dall'art. 161 C.p.c. e, dunque, si risolva in un semplice difetto di formulazione del testo scritto, senza incidere sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione.

La sentenza afferma di dissentire da quella parte della giurisprudenza che, più di recente, in casi simili di "scambio di intestazione della sentenza" o di file, ha ritenuto sussistere un vizio

1348 del 6 febbraio 1995; Cass, Sez. Lav., sent. n. 2033 del 9 marzo 1999; Cass., Sez. I, sent. n. 16353 del 20 agosto 2004; Cass., SS.UU., sent. 5 marzo 2009, n. 5287).

che attiene alla formazione della volontà e al processo di manifestazione della stessa, posto che la parte relativa allo svolgimento del processo, alla motivazione della sentenza ed il dispositivo sono gli unici elementi idonei a individuare il *dictum*, le ragioni del decidere e le parti cui inequivocabilmente la sentenza si rivolge, mentre l'intestazione errata a causa di uno scambio di file informatici ovvero l'erronea indicazione del numero di registrazione del procedimento, non possono certamente dirsi conseguenza di una inesatta valutazione giuridica o di un vizio di motivazione e, come tale, costituire un errore rilevabile *ictu oculi* facilmente emendabile.¹⁴

Anche se la Corte ha proceduto a emendare l'errore unendo all'epigrafe la sentenza corrispondente, anziché correggere la sola epigrafe, tale attività non ha nei fatti comportato un mutamento di contenuto della sentenza, poiché l'errore rilevante ed emendato era in realtà riferibile all'epigrafe, e non al contenuto della sentenza, che è rimasto sostanzialmente immutato.

Nella citata sentenza pertanto si indicano i criteri sulla scorta dei quali valutare la sussistenza dei presupposti per adottare un provvedimento di correzione dell'errore materiale:

a) Medesimezza delle parti: *rectius* sostituzione di decisione assunta in altro e parallelo giudizio svoltosi contestualmente tra le stesse parti;

b) Dispositivo non modificato ed errore rilevabile *ictu oculi*: ovvero la parte motiva ed il *decisum* sono rimasti i medesimi e, pertanto, nell'intestazione si rinviene un errore di collazione rilevabile *ictu oculi*.

Dopo la disamina della sentenza n. 4319/2019, la sentenza in commento n. 7323/2020 prosegue nella motivazione affermando che: *"I menzionati orientamenti giurisprudenziali hanno riguardo alla comune situazione fattuale - pur diversamente apprezzata - dell'esistenza di un contrasto tra il dispositivo della sentenza e il dispositivo risultante all'esito della correzione materiale, tale da poter ingenerare il dubbio che in questi casi si sia in presenza di una nuova*

¹⁴ Cfr., di contro, Cass., Sez. 1, sent. n. 2815/2016, e Sez. 2, sent. n. 12035/2011.

esplicazione del potere decisorio, mentre nel caso in esame non si ravvisa alcun contrasto tra l'originario dispositivo e quello riprodotto nella sentenza, così come corretta. Tale circostanza consente, ad avviso di questo Collegio, il ricorso al procedimento della correzione dell'errore materiale, dovendosi escludere che si sia in presenza di un nuovo esercizio della potestà decisoria e, dunque, della sostituzione della decisione precedentemente assunta con una nuova, a seguito di una nuova delibazione della causa".

La motivazione formulata afferma pertanto che alcun contrasto decisorio esisteva tra quello adottato nel dispositivo ed il dispositivo risultante all'esito della correzione della sentenza; d'altra parte si osserva come tra la prima sentenza emessa dalla CTR e la seconda sentenza corretta con ordinanza dalla medesima CTR risulta nel primo dispositivo "rigetto dell'appello", rispetto a quello indicato nel secondo dispositivo "accoglimento dell'appello". Sebbene sussistano evidenti contrasti di giudicato, a parere della Corte bisogna escludere che si sia in presenza di una "inesatta valutazione giuridica" o di un "vizio di motivazione" ovvero, ancora di più, di un nuovo esercizio della potestà decisoria e dunque della sostituzione della decisione precedentemente assunta.

Ciò che a parere del giudicante deve prevalere è la intrinseca ed effettiva volontà del giudicante e non quanto espresso materialmente, evidente dal contrasto tra i giudicati, *rectius* dispositivi.

Sul punto si consideri altresì il costante orientamento giurisprudenziale sin dalla Cassazione civile, Sez. II, 31 maggio 2011, n. 12035, la quale ha confermato, in un caso del tutto simile a quello in commento, che: *"Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo previsto dagli art. 287 e 288 c.p.c. è esperibile per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento mediante il semplice confronto della parte che ne è inficiata con le considerazioni contenute in motivazione, difetto causato da mera svista o disattenzione e, come*

tale, rilevabile 'ictu oculi'; ne consegue che non può farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti ad altra e diversa controversia avente in comune una sola delle parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso”.

Pertanto, con la sentenza in commento il Supremo Collegio effettua una ulteriore elaborazione del proprio orientamento interpretativo: anche se tra le parti non esisteva altra e diversa controversia, la prevalenza della volontà del giudicante deve essere preservata in ogni caso attraverso la disamina del giudizio nel caso concreto.

Detto orientamento difatti si pone in contrasto con quanto asserito da altra autorevole giurisprudenza che sul punto ha affermato che il procedimento di correzione non possa giungere a sostituire l'intero testo della sentenza, pur se a causa della sostituzione di file informatico.¹⁵

In conclusione, in continuità con l'orientamento della Suprema Corte,¹⁶ si è ribadito che *“quando il giudice, nel redigere la sentenza, all'epigrafe pertinente abbia fatto seguire uno 'svolgimento del processo', i 'motivi della decisione' ed un dispositivo afferenti una diversa controversia, a tale evenienza non è consentito porre rimedio mediante il procedimento di correzione di errore materiale, di cui agli*

¹⁵ Cass. civ., Sez. I, sent. 12 febbraio 2016, n. 2815: *“La correzione deve essere, invero, esplicazione di un'attività nella sostanza amministrativa, che non implica un nuovo esercizio dell'attività giurisdizionale; mentre ove la natura dell'errore sia tale che correggere il medesimo comporti la riscrittura dell'intera decisione, si finisce per ricadere nell'esplicazione di nuovo potere decisorio. Non può, invero, in tal caso parlarsi di mero errore materiale, ma di vizio che - avendo il giudice sostituito completamente fatto, diritto e dispositivo - si riflette sulla portata concettuale e sostanziale della decisione, non trattandosi di ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica rilevabile dal testo del provvedimento, ma venendo in rilievo un'inammissibile attività volitiva, che esula dalla nozione di errore materiale correggibile ai sensi degli artt. 287 c.p.c. e ss.”.*

¹⁶ Cfr. Cass., SS.UU., sent. 12 marzo 2004, n. 5165; conforme Cass., sent. 12 maggio 2004, n. 22658; Cass., sent. 28 dicembre 2004, n. 24061; Cass., sent. 5 maggio 2004, n. 8543; Cons. Stato, sent. 22 aprile 2004, n. 2358; Cass., sent. 26 novembre 2008, n. 28189.

artt. 287 C.c. e ss., neppure ove si deduca la mera sostituzione del file relativo, in quanto, in tal caso, l'estensione della correzione integra il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella asseritamente corretta” (Cass. civ., Sez. I, sent. 12 febbraio 2016, n. 2815).

Ed ancora: “solo il contrasto insanabile tra dispositivo e motivazione determina la nullità della sentenza, da far valere mediante impugnazione, in difetto della quale prevale il dispositivo. Tuttavia, la predetta insanabilità deve escludersi quando sussista una parziale coerenza tra dispositivo e motivazione, divergenti solo da un punto di vista quantitativo, e la seconda inoltre sia ancorata ad un elemento obiettivo che inequivocabilmente la sostenga (sì da potersi escludere l'ipotesi di un ripensamento del giudice); in tal caso è configurabile l'ipotesi legale del mero errore materiale, con la conseguenza che, da un lato, è consentito l'esperimento del relativo procedimento di correzione e, dall'altro, deve qualificarsi come inammissibile l'eventuale impugnazione diretta a far valere la nullità della sentenza asseritamente dipendente dal contrasto tra dispositivo e motivazione”.¹⁷

Sarà oltremodo interessante osservare quale sarà l'orientamento che la Corte prediligerà in futuro posto che è del tutto pacifico come il

¹⁷ *“Nel caso di specie, la sentenza di appello aveva corretto il dispositivo della sentenza di primo grado nella parte in cui riconosceva dal 1° gennaio 1981 il diritto alla promozione del ricorrente, dipendente di impresa bancaria, affermando che l'indicata decorrenza era frutto di mero errore materiale e non di contrasto con la motivazione che riportava la decorrenza dall'1 agosto 1986, così divergendo solo quantitativamente dal dispositivo e poggiando sulle fondate critiche mosse dalla banca convenuta alla consulenza tecnica d'ufficio che aveva fatto errato riferimento, per calcolare le dovute differenze retributive, alla data del gennaio 1981; la S.C., in accoglimento del motivo di ricorso incidentale che denunciava la formazione del giudicato interno sullo specifico punto della decorrenza del diritto alla promozione come indicata dal dispositivo della sentenza di primo grado, ha cassato la sentenza della corte territoriale in quanto affetta da 'error in procedendo' avendo modificato il dispositivo della decisione appellata mediante correzione di errore materiale in realtà insussistente, giacché assenti elementi oggettivi di divergenza del dispositivo dalla realtà processuale, rispetto alla quale si era invece formata una diversa valutazione, così da determinarsi un vero e proprio contrasto tra motivazione e dispositivo non censurato in sede di gravame e dovendo perciò prevalere il dispositivo)”, cfr. Cass. civ., Sez. Lav., sent. n. 18090 del 27/08/2007.*

concetto stesso di errore materiale (errore sottoponibile a correzione) e, conseguentemente, anche quello di correzione, siano assolutamente incompatibili con qualsivoglia mutamento della decisione.

Sul tema della assoluta immodificabilità della *res iudicata*¹⁸ è opportuno ed utile richiamare il contenuto della sentenza della Corte di Cassazione n. 28 del 7 gennaio 1974, la quale ha affermato che *“il problema dell’impugnabilità del provvedimento di correzione non può essere risolto scartando, in fatto, l’ipotesi di una divergenza fra l’essere e il dover essere di tale provvedimento, cioè assumendo che esso sarà sempre un provvedimento di correzione e non accadrà mai che il giudice emetta con le forme e le finalità della correzione un provvedimento che, sostanzialmente, modifica il giudicato (...). Il problema dell’impugnabilità del provvedimento di correzione neppure può essere risolto considerando che tale provvedimento incide su di una sentenza e che questa sentenza diviene, per disposto dell’ultimo comma dell’art. 288, impugnabile nella parte corretta, talché l’ingiustizia eventuale della correzione non avrebbe rilievo essendo possibile la rimozione della pronuncia corretta. Siffatta considerazione è chiaramente contraddittoria, perché, se si esclude, in tesi, che il giudice possa, con il provvedimento di correzione, modificare il giudicato, non può affermarsi che, nell’ipotesi di questa evenienza, la modifica ha pieno vigore, al punto che quel giudicato non c’è più ed anzi si considera da sempre esistente la pronuncia corretta, salva la nuova decorrenza del termine di impugnazione di questa. Così opinando, in realtà, si viene a ritenere che il giudicato non resiste al potere di correzione e che, nel nome della correzione, è lecito al*

¹⁸ M. ACONE, Riflessioni sul rapporto tra la correzione ed i mezzi di impugnazione, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1980, pp. 1297 e ss., e in *Studi in memoria di S. SATTA*, I, Padova 1982, pp. 1 e ss.; M. ACONE, *op. ult. cit.*, pp. 1336 e ss., e p. 1347, *sub nota* 90, ove si afferma, spiegando la natura amministrativa del provvedimento di correzione, che *“la correzione non realizza mai una decisione sostitutiva di quella già contenuta nella sentenza”*. In virtù della natura stessa dell’errore materiale, dunque, l’oggetto della decisione non muta né se si procede alla correzione, né se l’errore materiale passa, per così dire, “inosservato”: in altre parole, l’oggetto del “giudicato” è sempre lo stesso, si arrivi o meno a correggere l’errore materiale.

giudice qualsiasi modifica del giudicato senza possibilità di censura, dato che la cosiddetta censura del risultato, cioè l'impugnazione della sentenza corretta, proprio perché apre un nuovo giudizio di merito sulla causa ormai decisa, presuppone non solo l'efficacia, ma la piena validità della rimozione del giudicato operata attraverso la correzione". Ne consegue quindi, secondo la Corte, che, proprio perché la correzione non può incidere sul contenuto della pronuncia, la "parte" corretta della sentenza non può essere una parte sulla quale non si è formato il giudicato, sicché l'oggetto del giudizio di impugnazione non può che risolversi nella verifica della legittimità o meno del provvedimento di correzione (...) con l'accertamento eventuale della nullità di questa, resa fuori dai limiti di legge (sentenza citata, co. 335).¹⁹

In ultima analisi è interessante altresì comprendere se il predetto principio di carattere generale della immodificabilità del *decisum*, confermato da autorevole giurisprudenza, potrà essere salvaguardato qualora si lamenti altresì la violazione di altro principio di carattere generale, relativo alla immodificabilità del collegio giudicante, in quanto al punto 3.1. della sentenza in commento si legge che: *"Come osservato in precedenza, il procedimento di correzione degli errori materiali è diretto a porre rimedio ad un vizio meramente formale della sentenza, derivante da divergenza evidente e facilmente rettificabile tra l'intendimento del giudice e la sua esteriorizzazione e, in quanto tale, ha natura amministrativa, sicché non opera il principio della immutabilità del giudice, di cui all'art. 276 c.p.c., dovendosi intendere il riferimento di cui al successivo art. 287 alla correzione effettuata dallo 'stesso giudice' nel senso di 'stesso ufficio giudiziario', senza che rilevi la persona fisica del magistrato che ha pronunciato il provvedimento (cfr. Cass., ord., 22 gennaio 2015, n. 1207; vedi, altresì, sulla natura amministrazione del procedimento, Cass., SS.UU., 28 febbraio 2017, n. 5053)"*.

¹⁹ M. VANZETTI, In tema di correzione e di impugnazione a norma dell'art. 288, comma 4, C.p.c., in *Riv. Dir. Proc.*, 2004, 3, p. 885.

Detto principio contraddice quanto confermato dalla Suprema Corte nelle più recenti pronunce, tra tutte Cass. civ., Sez. VI - 2 ord., 6 febbraio 2020, n. 2779, ove si afferma che: “La sentenza emessa da un magistrato diverso da quello che, a seguito della precisazione delle conclusioni, ha trattenuto la causa in decisione, deve ritenersi nulla, perché deliberata da un soggetto che è rimasto estraneo alla trattazione della causa. Qualora si renda necessario procedere alla sostituzione del magistrato che ha già trattenuto la causa in decisione, non è sufficiente un decreto del capo dell’Ufficio che dispone la sostituzione, ma il nuovo giudice nominato deve convocare le parti dinanzi a sé perché precisino nuovamente le conclusioni”.²⁰

In conclusione, la sentenza in commento meriterà ulteriore approfondimento alla luce dei principi sopra esposti, in primo luogo perché, a parere di chi scrive, non sussistevano nel caso di specie i requisiti per poter effettuare la correzione dell’errore materiale posto che:

❖ La modifica dello svolgimento del processo, motivi della decisione e dispositivo, rappresentano l’esplicazione di un nuovo potere decisorio, si veda Cass., SS.UU., n. 16032/2010;

❖ Non sussisteva nel caso di specie il rischio di sostituzione di una decisione assunta in altro e parallelo giudizio svoltosi

²⁰ Si rinvia anche a Cass. civ., Sez. I, sent. 19 febbraio 2020, n. 4255: *“Tra il collegio giudicante dinanzi al quale le parti hanno rassegnato le definitive conclusioni, ed ha assunto la causa in decisione, e quello che delibera la decisione, vi deve essere perfetta corrispondenza, non potendo essere sostituito un componente nella fase compresa tra l’udienza di precisazione delle conclusioni ed il deposito della sentenza, se non previa rinnovazione di detta udienza, a pena di nullità della sentenza per vizio di costituzione del giudice; tale principio, estensibile anche al giudice monocratico, vale per tutte le attività preliminari rispetto alla decisione e quindi non soffre deroga in caso di ‘incidente decisorio’, allorché il giudice emetta ordinanza ex art. 101, comma 2, c.p.c. ritenendo di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d’ufficio, stante il dovere costituzionale del rispetto del contraddittorio e il divieto di decisioni c.d. della ‘terza via’”* (nella specie, la S.C. ha ritenuto la nullità della sentenza impugnata perché, assunta la causa in decisione, un collegio diversamente composto aveva concesso termine alle parti per memorie su una questione rilevata d’ufficio, sebbene la sentenza fosse stata poi pronunciata dal medesimo collegio che aveva riservato la decisione).

contestualmente tra le stesse parti, in quanto inesistente altro giudizio pendente o già definito tra le medesime parti;

❖ Nel dispositivo non era presente un errore rilevabile *ictu oculi* in quanto la modifica del dispositivo e dell'intera decisione ha rappresentato un vero e proprio nuovo giudizio, ovvero la modifica del giudicato formale in aperta violazione di legge (cfr. Cass. n. 18/1974);

❖ A tale elemento conclusivo si aggiunga che la nuova decisione ovvero il nuovo giudicato è stato emesso da un diverso collegio giudicante, anche questo produttivo di un effetto di nullità insanabile della "nuova sentenza emessa".

Sarà oltremodo interessante, dopo aver esaminato i principi di diritto confermati dalla Suprema Corte, analizzare le ulteriori pronunce della Cassazione che su questo tema si auspica potranno fornire ulteriori approfondimenti per confermare la prevalenza della "volontà" del Giudice rispetto al "*decisum*", decisioni che però dovranno rispettare quei limiti e canoni interpretativi che la giurisprudenza del Supremo Collegio, per come ampiamente esposto in questa breve nota, ha cristallizzato nel corso degli anni.

Cass. civ., Sez. V, sent. (ud. 15-10-2019) 17-03-2020, n. 7323

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere -

Dott. CATALLOZZI Paolo - rel. Consigliere -

Dott. ANTEZZA Fabio - Consigliere -

Dott. NOCELLA Luigi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8883/2015 R.G. proposto da:

Fallimento della (OMISSIS) s.a.s. di D.A., in persona del curatore pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv. Stefano Grisolia, con domicilio eletto presso lo studio legale Gemma & Partners, sito in Roma, via di Villa Patrizi, 13; - ricorrente

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12 - controricorrente

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 2109/15, depositata il 2 dicembre 2015.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 15 ottobre 2019 dal Consigliere Dott. Catalozzi Paolo; udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Basile Tommaso, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso;

udito gli avv. Stefano Grisolia, per il ricorrente, e Giammario Rocchitta, per la controricorrente.

Svolgimento del processo

1. Il Fallimento della (OMISSIS) s.a.s. di D.A. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, depositata il 2 dicembre 2015, che, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, ha respinto il suo ricorso per l'annullamento del diniego da questo opposto avverso la sua istanza di rimborso di un credito IVA.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che tale istanza, avente ad oggetto un credito relativo al periodo di imposta 1995, era stata disattesa dall'Ufficio in quanto il credito non era stato indicato nella dichiarazione relativa all'anno successivo, di cui era stata omessa la presentazione, e non era utile, a tale fine, l'istanza prodotta a distanza di tre anni e non supportata da idonea documentazione attestante la spettanza della pretesa.

2.1. Il giudice di appello ha accolto l'appello dell'Ufficio evidenziando che il contribuente non aveva offerto idonea prova dell'esistenza del credito vantato.

3. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso il Fallimento ricorrente denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 C.p.c. e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 35, 36 e 37, per aver il giudice di appello, a seguito di procedimento di correzione dell'errore materiale, sovvertito completamente l'esito del giudizio risultante dalla sentenza depositata, che si pronunciava nel senso dell'inammissibilità del gravame dell'Ufficio.

2. Con il secondo motivo deduce, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la nullità e l'abnormità della sentenza per motivazione illogica, illegittima e contraddittoria, per aver il giudice di appello posto a fondamento della correzione della sentenza operata ai sensi dell'art. 278 C.p.c., un errore materiale in realtà insussistente.

Evidenzia, sul punto, che nessun altro contenzioso aveva interessato le parti, per cui non pertinente era la giustificazione dell'errore addotta dalla Commissione regionale.

Corretta era, poi, la sentenza originaria, che aveva dichiarato inammissibile l'appello dell'Ufficio.

2.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati

Il procedimento di correzione degli errori materiali o di calcolo, previsto dagli artt. 287 e 288 C.p.c., è esperibile non solo per ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, chiaramente rilevabile dal testo del provvedimento e, come tale, rilevabile *ictu oculi*, ma anche in funzione integrativa, in ragione della necessità di introdurre nel provvedimento una statuizione obbligatoria consequenziale a contenuto predeterminato ovvero una statuizione obbligatoria di carattere accessorio, anche se a contenuto discrezionale (cfr. Cass., 31 maggio 2011, n. 12035).

È stato, tuttavia, escluso che possa farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice intenda sostituire completamente la parte motiva e il dispositivo precedenti, afferenti ad altra e diversa

controversia avente in comune una sola delle parti, perché in questo modo si viene a conferire alla sentenza corretta un contenuto concettuale e sostanziale completamente diverso.

Tale conclusione è stata ribadita, secondo una prima pronuncia di questa Corte, anche nel caso in cui il giudice, nel redigere la sentenza e in conseguenza di un mero errore di sostituzione del file informatico, abbia commesso uno scambio di provvedimenti nella fase di impaginazione, facendo seguire, ad un'epigrafe pertinente, uno "svolgimento del processo", dei "motivi della decisione" ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia decisa in data coeva nei confronti delle stesse parti, ritenendo che l'estensione della correzione integrerebbe il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta (cfr. Cass., ord. 12 febbraio 2016, n. 2815).

Recentemente, tuttavia, altra pronuncia del giudice di legittimità ha ritenuto che sia possibile, in relazione a questa situazione, il ricorso al procedimento in esame, sostenendo che l'estensione della correzione non integrerebbe il deposito di una decisione distinta (cfr. Cass., ord. 14 febbraio 2019, n. 4319).

2.2. I menzionati orientamenti giurisprudenziali hanno riguardo alla comune situazione fattuale - pur diversamente apprezzata dell'esistenza di un contrasto tra il dispositivo della sentenza e il dispositivo risultante all'esito della correzione materiale, tale da poter ingenerare il dubbio che in questi casi si sia in presenza di una nuova esplicazione del potere decisorio, mentre nel caso in esame non si ravvisa alcun contrasto tra l'originario dispositivo e quello riprodotto nella sentenza, così come corretta.

Tale circostanza consente, ad avviso di questo Collegio, il ricorso al procedimento della correzione dell'errore materiale, dovendosi escludere che si sia in presenza di un nuovo esercizio della potestà decisoria e, dunque, della sostituzione della decisione precedentemente assunta con una nuova, a seguito di una nuova delibazione della causa.

3. Con il terzo motivo il ricorrente si duole, con riferimento all'art. 360 C.p.c., comma 1, n. 4, della violazione e falsa applicazione degli artt. 132 e 276 C.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, per aver la Commissione regionale violato il principio dell'immutabilità del giudice, in relazione alla stesura del provvedimento di correzione materiale da parte di un magistrato, svolgente le funzioni di presidente del collegio, diverso da quello che aveva deciso la causa e sottoscritto la sentenza originaria.

3.1. Il motivo è infondato.

Come osservato in precedenza, il procedimento di correzione degli errori materiali è diretto a porre rimedio ad un vizio meramente formale della sentenza, derivante da divergenza evidente e facilmente rettificabile tra l'intendimento del giudice e la sua esteriorizzazione e, in quanto tale, ha natura amministrativa, sicché non opera il principio della immutabilità del giudice, di cui all'art. 276 C.p.c., dovendosi intendere il riferimento di cui al successivo art. 287 alla correzione effettuata dallo "stesso giudice" nel senso di "stesso ufficio giudiziario", senza che rilevi la persona fisica del magistrato che ha pronunciato il provvedimento (cfr. Cass., ord. 22 gennaio 2015, n. 1207; vedi, altresì, sulla natura amministrazione del procedimento, Cass., SS.UU., 28 febbraio 2017, n. 5053).

4. Con il quarto motivo di ricorso il contribuente lamenta la violazione degli artt. 287 e 395 C.p.c., per aver il giudice di appello ritenuto ammissibile il ricorso per correzione dell'errore materiale benché la controparte avesse contestualmente proposto ricorso per revocazione.

4.1. Il motivo è inammissibile, in quanto poggia sull'assunto fattuale che il ricorso dell'Amministrazione finanziaria contenesse anche la domanda di revocazione della sentenza, ma di tale circostanza non vi è alcun riscontro, difettando la riproduzione dell'atto e non emergendo riscontri dal contenuto della sentenza.

5. Con l'ultimo motivo di ricorso il Fallimento censura la sentenza di appello per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972,

n. 633, art. 74-bis, e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, nonché per “violazione ex art. 360 C.p.c., comma 1, n. 5”, per aver ritenuto che la parte fosse decaduta dal diritto al rimborso dell’IVA, relativa all’anno 1996, per omessa presentazione della dichiarazione annuale, benché nessun addebito potesse imputarsi al curatore fallimentare, nominato successivamente alla scadenza del relativo termine.

Evidenzia, inoltre, l’insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine al punto decisivo rappresentato dalla ritenuta carenza di prova del credito vantato 5.1. Il motivo è, quanto alla dedotta violazione di legge, inammissibile, in quanto non coglie la *ratio decidendi*.

La Commissione regionale, infatti, ha escluso la fondatezza della domanda del contribuente in ragione del mancato assolvimento dell’onere di dimostrare la sussistenza del credito e non anche dell’omessa presentazione, nelle forme e nei termini previsti, della dichiarazione annuale.

5.2. Inammissibile è il motivo anche nella parte attinente il vizio motivazionale, trovando applicazione al caso in esame, *ratione temporis*, l’art. 360 C.p.c., comma 1, n. 5, come risultante a seguito alla riformulazione disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modif., dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, che non consente più la deducibilità, quale vizio di legittimità, del semplice difetto di sufficienza o contraddittorietà della motivazione (cfr. Cass., ord. 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940).

6. Pertanto, per le suesposte considerazioni, il ricorso non può essere accolto.

7. In ragione della peculiarità delle questioni di diritto esaminate e dell’assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine ai presupposti per il ricorso al procedimento di correzione dell’errore materiale, appare opportuno disporre l’integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio di legittimità.

8. Sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell’ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a

quello dovuto per il ricorso, a norma del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*bis*.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 17 marzo 2020