

ISSN 1825-9871

# InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

*Pubblicazione*  
**3 • 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 Bizoli**

- *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)

1. **La nuova Strategia europea per le PMI. Innovazioni giuridiche digitali: la Piattaforma europea "Fit for the Future" e i "Digital Innovation Hub"** 1  
*di Maria Alessandra Stefanelli*
2. **L'intervento diretto della Corte giustizia europea sul diritto sostanziale e procedurale interno** 19  
*di Teodoro Coniglio*
3. **Tax governance and the effects of the covid 19 pandemic on transfer pricing policies** 51  
*di Emanuela Di Rauso*
4. **Lo split payment: da sperimentazione nel settore B2B a deroga alle ordinarie modalità di versamento dell'IVA** 79  
*di Valentina Venza*

### Parte terza (Contributi istituzionali)

.



# **La nuova Strategia europea per le PMI. Innovazioni giuridiche digitali: la Piattaforma europea "Fit for the Future" e i "Digital Innovation Hub"**

Co-funded by the Erasmus + Programme of the European Union

**di Maria Alessandra Stefanelli**

*Professore ordinario di Diritto dell'Economia - Università di Bologna*

## **ABSTRACT**

This study analyses the role that new technologies play today in the legal regulation of the market.

In response to this challenge the European Union has issued numerous important documents, amongst which the one relating to the European Strategy for the digital market – which establishes the elimination of the differences that separate the world online from the world offline – and the construction of a Single Digital Market.

This is to be understood as an economic digital space within which all business enterprises, including SMEs, can freely carry out their activities.

With the specific aim of supporting SMEs, the European Union has also created the platform Fit for the Future, with the task of elaborating a precise policy to reduce the administrative and bureaucratic burden for the smaller business enterprise (see also the Platform to Business).

Amongst the most significant experimental regulation of the present day at a European level, one can highlight the Digital Innovation Hubs which are designed to support SMEs in becoming more competitive by using digital technologies in their businesses.

The study also focuses on how the digital revolution has had a profound impact, not only on SMEs, but also more generally on the rules and legal institutions designed to control the right to free economic enterprise.

## **SINTESI**

*Lo studio analizza il ruolo che le nuove tecnologie svolgono oggi sulla regolamentazione giuridica del mercato.*

*Per rispondere a questa sfida l'Unione europea ha emanato numerosi importanti atti, tra cui quello relativo alla Strategia europea per il mercato digitale – che si prefigge la eliminazione delle differenze che separano il mondo online dal mondo offline – e alla costruzione di un Digital Single Market, inteso come uno spazio economico digitale entro cui tutte le imprese, incluse le PMI, possono liberamente esercitare le loro attività.*

*Al fine specifico di supportare le PMI l'Unione europea ha altresì istituito la piattaforma Fit for the future, con il compito di elaborare una precisa politica di riduzione di oneri normativi e amministrativi per l'impresa di dimensione minore (si veda altresì la Platform to Business). Tra le sperimentazioni regolamentari più significative che a livello europeo sono condotte ai nostri giorni si segnalano i Digital Innovation Hub, che si propongono di supportare le PMI a divenire più concorrenziali a livello commerciale utilizzando le nuove tecnologie digitali.*

*Lo studio si sofferma altresì ad analizzare come la rivoluzione digitale abbia inciso in modo profondo non solo sulla attività della impresa di dimensione minore, ma più generalmente sulle regole e sugli istituti giuridici deputati a disciplinare il diritto di libera intrapresa economica.*

## **SOMMARIO**

**1.** Il Digital Single Market nella regolamentazione giuridica europea e la nuova "Strategia per le PMI per un'Europa sostenibile e digitale" - **2.** Oneri normativi e ostacoli burocratici. La Piattaforma "Fit for the Future" - **3.** La sperimentazione di nuovi strumenti di regolamentazione giuridica digitale per una nuova disciplina delle PMI: i Digital Innovation Hub (DIH) - **4.** Riflessioni conclusive. PMI e capitalismo digitale: un nuovo rapporto tra regolato e regolatore

### **1. Il Digital Single Market nella regolamentazione giuridica europea e la nuova "Strategia per le PMI per un'Europa sostenibile e digitale"**

Le nuove tecnologie che connotano con sempre maggiore intensità e pervasività la vita delle persone e delle imprese rendono urgente il completamento della costruzione di un mercato unico digitale a livello europeo.

Il ritmo accelerato della evoluzione tecnologica in atto ha messo in crisi il tradizionale impianto normativo di regolamentazione pubblica dell'economia, unitamente agli istituti giuridici che storicamente lo hanno caratterizzato.

Ma più in profondità, appare chiaro che tale evoluzione rappresenta per il giurista che intende studiare il mercato una sfida importante dai contorni non ancora perfettamente chiari né definiti.

I tradizionali istituti giuridici subiscono, infatti, ai nostri giorni pressioni e trasformazioni di significativa entità, dovendosi adattare e riadattare continuamente a contesti tecnologici non facilmente riconducibili alle categorie di teoria generale conosciute.

In questo contesto così altamente sfidante l'Unione europea ha cercato nel tempo di porsi «alla testa dell'economia digitale globale»<sup>1</sup> elaborando una prima

---

<sup>1</sup> COM (2015), 192 *final*, p. 3.

*Strategia europea per il mercato unico digitale* che si prefiggeva «l'eliminazione in tempi rapidi delle differenze fondamentali che separano il mondo online dal mondo *offline* al fine di abbattere le barriere che bloccano l'attività *online* attraverso le frontiere»<sup>2</sup> (tra le barriere che bloccano l'attività *online* delle imprese rientrano certamente anche le significative divergenze normative vigenti all'interno dei singoli Stati membri e relative, ad esempio, al diritto dei contratti, alla disciplina del diritto d'autore, alla imposizione fiscale e non da ultimo proprio alla molteplicità di discipline normative vigenti all'interno dei singoli Stati membri che regolano l'attività di impresa, e particolarmente della impresa di dimensione minore).

In questo contesto, la Strategia si proponeva il miglioramento dell'accesso ai beni e ai servizi digitali e la creazione di un ambiente dove i Network e i servizi digitali potessero prosperare,<sup>3</sup> come ribadito dalla anche dalla successiva *Revisione intermedia della Strategia per il mercato unico digitale. Un mercato unico digitale connesso per tutti* del 2017, ove si sottolineava come l'Unione europea possedesse molti punti di forza, intrinseci e necessari per sfruttare appieno i vantaggi del mercato unico digitale, tra cui una solida industria manifatturiera di base e «un ecosistema di start up in rapido sviluppo che, combinati con i processi industriali recentemente automatizzati e una forza di lavoro qualificata, possono trainare la crescita nel prossimo futuro».<sup>4</sup>

Ai nostri giorni pare ormai chiaro che l'industria europea «si digitalizzerà, o cesserà di esistere».<sup>5</sup>

La costruzione di un *Single Digital Market* risulta allora particolarmente importante per le imprese europee di tutte le dimensioni, ma in particolar modo

---

<sup>2</sup> COM (2015), 192 *final*, pp. 3 - 4.

<sup>3</sup> COM (2017), 228 *final*, *Sulla revisione intermedia della Strategia per il mercato unico digitale. Un mercato unico digitale connesso per tutti*, p. 3, la quale afferma che «Il completamento del mercato unico digitale dell'UE ha anche bisogno di un ambiente giuridico stabile e trasparente per stimolare l'innovazione, lottare contro la frammentazione del mercato e consentire a tutti gli operatori di sfruttare le nuove dinamiche di mercato a condizioni eque e equilibrate».

<sup>4</sup> COM (2017), 228 *final*, *Sulla revisione intermedia della Strategia per il mercato unico digitale. Un mercato unico digitale connesso per tutti*, p. 3.

<sup>5</sup> Così il Parere del Comitato economico e sociale europeo sulla Comunicazione della Commissione *Una nuova Strategia industriale per l'Europa*, 2020/C 364/15, p. 2.

per le PMI<sup>6</sup> che affrontano il processo di digitalizzazione con maggiori difficoltà rispetto alla grande industria, non riuscendo a tutt'oggi a trarre «pieno beneficio dai dati, la linfa vitale dell'economia digitale»,<sup>7</sup> avendo solo il 17% di esse «integrato con successo le tecnologie digitali nelle proprie attività rispetto al 54% delle grandi imprese».

Tale divario appare ancora più significativo se si considera che le Small Medium sized Enterprises (SMEs) rappresentano *"the backbone of the European economy"*,<sup>8</sup> danno «lavoro a circa 100 milioni di persone», generano «più della metà del PIL europeo» e svolgono perciò «un ruolo chiave nella creazione di valore in tutti i settori dell'economia».<sup>9</sup>

Tuttavia le PMI, ed in particolare «le microimprese e le piccole imprese (ossia il 93 % delle imprese in Europa), sono in ritardo nell'adozione di soluzioni digitali. Le imprese che hanno compiuto questo passo, poi, hanno dichiarato di incontrare numerosi ostacoli all'utilizzo di tali soluzioni»,<sup>10</sup> sebbene sia oramai acclarato che «le soluzioni digitali rappresentano un fattore di crescita per le PMI (artigiani, commercianti, libere professioni, prestatori di servizi ecc.). Oltre la metà delle vendite al dettaglio in Europa, infatti, passano per Internet, che si tratti di vendite online oppure di vendite effettuate nei negozi a seguito di ricerche online (la cosiddetta attività "ROPO": Research Online, Purchase Offline)».<sup>11</sup>

PMI e digitalizzazione rappresentano, perciò, le due facce di una stessa

---

<sup>6</sup> La Raccomandazione della Commissione europea del 6 maggio 2013, all'allegato I, Titolo I, all'art. 2, specifica che «la categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR. Nella categoria delle PMI si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di EUR. Nella categoria delle PMI si definisce microimpresa un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di EUR».

<sup>7</sup> COM (2020), 103 *final*, p. 4.

<sup>8</sup> FLASH EUROBAROMETER 2020, *"Summary SMEs, start-ups, scale ups and entrepreneurship"*, p. 1.

<sup>9</sup> Punto 1.1. del Parere del Comitato economico e sociale europeo, intitolato *"Il mercato unico digitale - Tendenze e prospettive per le PMI"* del 18 settembre 2020.

<sup>10</sup> Punto 1.2 del Parere *cit.*

<sup>11</sup> Punto 3.1 del Parere *cit.*

medaglia, ove non è dato di avere l'una senza togliere valore all'altra.

La digitalizzazione della impresa europea di dimensione minore si presenta però come un procedimento *in itinere*, non privo di ostacoli o di rischi, per l'imprenditore medio-piccolo: le piattaforme *online*, infatti, hanno svolto da un lato un ruolo di promozione economica e commerciale importante, stimolando l'innovazione;<sup>12</sup> da altro lato non possono essere taciute criticità relative ad alcune di tali piattaforme che mettono in atto pratiche svantaggiose per gli utilizzatori professionali (quali, ad esempio, il *delisting* di prodotti o servizi senza il dovuto preavviso o senza effettiva possibilità di ricorso<sup>13 1415</sup>).

Per supportare l'industria europea a cogliere appieno i vantaggi della tecnologia digitale la Commissione europea il 19 febbraio 2020 adottato due Comunicazioni specifiche in ordine a *Plasmare il futuro digitale dell'Europa*<sup>16</sup> e

---

<sup>12</sup> COM (2017), 228 *final*, *Sulla revisione intermedia della Strategia per il mercato unico digitale. Un mercato unico digitale connesso per tutti*, p. 9, che riporta che l'82% delle PMI che hanno partecipato ad un sondaggio di Eurobarometro sulle piattaforme *online* ha affermato «di affidarsi ai motori di ricerca per promuovere i propri prodotti e/o servizi *online*. Il 66% indica che la posizione che occupano nei risultati delle ricerche ha un impatto significativo sulle loro vendite. Quasi la metà (42%) delle PMI interpellate utilizza mercati *online* per vendere i propri prodotti e servizi *online*. Inoltre il 90% di coloro che hanno risposto all'inchiesta della Commissione sulle pratiche commerciali piattaforme-imprese utilizza i social media a fini commerciali».

<sup>13</sup> In proposito si ricorda il procedimento avviato dalla Commissione europea il 17 luglio 2019 nei confronti di Amazon Marketplace, relativa a «*the use by Amazon of commercially sensitive information available to Amazon's marketplace operations, regarding in particular third party sellers, products listed by third party sellers or transactions with third party sellers on Amazon's marketplace, for the purposes of Amazon's retail activities, including the role of such information in the selection of the Featured Offer in the «Buy Box», in the European Economic Area*» (Riferimento AT.40462).

<sup>14</sup> In data 10 novembre 2020 la Commissione europea ha altresì informato Amazon «*of its preliminary view that it has breached EU antitrust rules by distorting competition in online retail markets. The Commission takes issue with Amazon systematically relying on non-public business data of independent sellers who sell on its marketplace, to the benefit of Amazon's own retail business, which directly competes with those third party sellers*».

<sup>15</sup> COM (2017), 228 *final*, *Sulla revisione intermedia della Strategia per il mercato unico digitale. Un mercato unico digitale connesso per tutti*, p. 10, in cui sono segnalate ulteriori criticità, tra cui «la mancanza di trasparenza, ad esempio per quanto riguarda le posizioni e i risultati delle ricerche, e la mancanza di chiarezza per quanto riguarda alcune normative o politiche applicabili. Una percentuale significativa di controversie tra utenti professionali e piattaforme *online* resta irrisolta, il che può creare importanti effetti negativi per le imprese interessate».

<sup>16</sup> COM (2020) 67 *final*, *Plasmare il futuro digitale dell'Europa* del 19 febbraio 2020.

ad *Una strategia europea per i dati*.<sup>17</sup>

In proposito si segnala altresì che in data 15 dicembre 2020 la Commissione europea ha emanato due *Proposals for a Regulation of the European Parliament and the Council On a Single Market for Digital Services (Digital Services Act) and amending Directive 2000731/EC*<sup>18</sup> e *On contestable and fair markets in the digital sector (Digital Markets Act)*,<sup>19</sup> che la dottrina non mancherà di analizzare.

Ma lo sviluppo ed il potenziamento di un'economia dei dati assumono un ruolo centrale nella nuova "Strategia per le PMI per un'Europa sostenibile e digitale" del 20 marzo 2020,<sup>20</sup> che si basa su tre pilastri tesi a innovare profondamente il settore della imprenditoria medio piccola, e rispettivamente inerenti a «Potenziare le capacità e sostenere la transizione verso la sostenibilità e la digitalizzazione», a «Ridurre l'onere normativo e migliorare l'accesso al mercato» e a «Migliorare l'accesso ai finanziamenti».

Il presente studio si soffermerà sull'analisi di alcuni aspetti del primo e del secondo pilastro della nuova Strategia europea relativi alla digitalizzazione delle PMI e alla riduzione degli oneri per esse, mentre si rinvia l'esame del terzo pilastro ad uno specifico, ulteriore studio.

## **2. Oneri normativi e ostacoli burocratici. La Piattaforma "Fit for the Future"**

La problematica relativa agli oneri normativi e amministrativi che gravano sulla attività d'impresa è annosa e a tutt'oggi irrisolta.

Tali oneri rappresentano forme di limitazione e rallentamento all'esercizio dell'attività d'impresa configurandosi quale limite oggettivo al diritto di libera intrapresa economica soprattutto se applicati alla impresa di dimensione minore, come precisamente rilevato dallo studio *"The state of the Single Market: Barriers and Solutions"* della Eurochambres del Dicembre 2019, secondo cui per il 79.5% delle imprese le *"Complex administrative procedures"* rappresentano

---

<sup>17</sup> COM (2020) 66 *final*, *Una strategia europea per i dati* del 19 febbraio 2020.

<sup>18</sup> COM (2020) 825 *final*.

<sup>19</sup> COM (2020) 842 *final*.

<sup>20</sup> COM (2020), 103.

“*Highest obstacles*” all’esercizio della loro attività economica.<sup>21</sup>

Nel nostro Paese tali oneri contribuiscono in modo significativo a rendere assai arduo lo svolgimento dell’attività della impresa di dimensione minore.<sup>22</sup>

In particolare la Misurazione degli Oneri Amministrativi (MOA), intesa come la misurazione «dei costi sostenuti da cittadini e imprese e rispettare gli adempimenti che comportino la raccolta, l’elaborazione, la produzione, la trasmissione e la conservazione di informazioni e documenti alla Pubblica Amministrazione»,<sup>23</sup> è stata inserita anche nello Statuto delle imprese (Legge n. 180 del 11 novembre 2011), che «ha previsto uno strumento di quantificazione degli oneri introdotti ed eliminati attraverso l’attività di regolazione, il c.d. “bilancio degli oneri”, che si configura come declinazione particolare della MOA».<sup>24</sup>

Nello specifico, il bilancio degli oneri «si basa sul principio di compensazione sancito dall’art. 8 dello Statuto delle imprese, in cui si stabilisce che per gli atti normativi e provvedimenti amministrativi a carattere generale che regolano l’esercizio dei poteri autorizzativi, concessori e certificatori, nonché l’accesso ai

---

<sup>21</sup> Come richiamato dall’art. 153, secondo comma, lett. b, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, il Parlamento europeo e il Consiglio “*possono adottare nei settori di cui al paragrafo 1, lett. da a) a i), mediante direttive le prescrizioni minime applicabili progressivamente tenendo conto delle condizioni e delle normative tecniche esistenti in ciascuno Stato membro. Tali direttive evitano di imporre vincoli amministrativi, finanziari e giuridici di natura tale da ostacolare la creazione e lo sviluppo di piccole e medie imprese*”: tale disposizione è stata poi ripresa all’interno della Carta europea delle piccole imprese e nel successivo “*Small Business Act*” del 25 giugno 2008 COM (2008) 394 final, che ha introdotto il principio del “*Think Small First*”. Nello stesso senso si veda anche COM (2011), 78 final, *Riesame dello “Small Business Act” per l’Europa* del 23 febbraio 2011.

<sup>22</sup> Per la dottrina si rinvia a S. SALVI, *La misurazione e la riduzione degli oneri burocratici: il nuovo programma*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2015, p. 16, e a *I maggiori vincoli amministrativi alle attività d’impresa: dai casi specifici alle soluzioni*, Aspen Institute, coordinata da Sabino Cassese, 2016. Più recentemente si rinvia a S. ANGELETTI, *La misurazione degli oneri amministrativi in dieci anni di politiche di semplificazione. Risultati e prospettive*, in *Azienda pubblica*, 2018, pp. 335 e ss.

<sup>23</sup> M.G. FANTINI, *La Misurazione degli Oneri Amministrativi (MOA) e l’Analisi di Impatto della Regolazione sulla Concorrenza (AIRC) come strumenti di Better Regulation e fattori di competitività. Il contributo dell’analisi economica del diritto per la valutazione dell’impatto del contenzioso pubblico*, in *Rassegna dell’Avvocatura dello Stato*, 2018, n. 2, p. 63. Sull’analisi e sulla misurazione dei MOA si rinvia, per tutti, a S. ANGELETTI - I. GRELLA, *La contabilità degli oneri amministrativi nelle pubbliche amministrazioni*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2018, pp. 21 e ss.

<sup>24</sup> M.G. FANTINI, *op. ult. cit.*, p. 64.

servizi pubblici ovvero la concessione dei benefici non possono essere introdotti nuovi oneri regolatori, informativi o amministrativi a carico dei cittadini e imprese e altri soggetti privati senza contestualmente ridurre o eliminare altri oneri, per un pari importo stimato, con riferimento al medesimo arco temporale»: <sup>25</sup> si tratta della c.d. regola "one-in, one-out" diffusa a livello internazionale, introdotta nel Regno Unito nel 2011, e poi sostituita nel 2013 dalla regola "one-in, two-out", secondo cui «si impone di compensare i costi introdotti con risparmi pari al doppio, con riguardo a tutte le misure adottate, ad eccezione delle norme tributarie, fiscali e di emergenza, delle norme di derivazione europea che non introducono gold plating e di quelle che non hanno un impatto sulle imprese e sul terzo settore». <sup>26</sup>

Tuttavia la stessa MOA ha incontrato non pochi ostacoli nella sua applicazione: essa, «originariamente concepita come un istituto di semplificazione, ha prodotto a sua volta una "burocrazia della misurazione degli oneri", poiché le attività di valutazione e monitoraggio in cui essa si sostanzia richiedono per essere presidiate uffici dedicati appositamente a tali funzioni, relazioni annuali da presentare e programmi da definire». <sup>27</sup>

E allora la semplificazione, o l'azzeramento di tali oneri, unitamente ad una accelerazione importante al digitale, diviene il punto centrale su cui intervenire, anche se è opportuno sottolineare che a volte sono gli stessi Stati membri a violare le norme per il mercato unico concordate a livello di Unione europea, creando o tollerando «ostacoli nel diritto nazionale con l'obiettivo di inserire un'ulteriore livello di protezione del loro mercato e ottenere vantaggi per le imprese nazionali»: <sup>28</sup> tutto ciò danneggia le PMI, «penalizzate da oneri e complessità a livello amministrativo, in particolare quando attraversano le

---

<sup>25</sup> M.G. FANTINI, *op. ult. cit.*, p. 64.

<sup>26</sup> M.G. FANTINI, *op. ult. cit.*, p. 64, nota (8), che ricorda che la regola "one for one" equivalente a quella "one in, one out" è stata introdotta nel 2012 in Canada; nel 2017 con Executive Order del Presidente rubricato *Reducing Regulation and Controlling regulatory Costs*, è stato altresì «introdotta il Regulatory Budget e la regola del "one in, one out", che prevede l'obbligo per le Agenzie di individuare per ogni nuova proposta regolatoria almeno due norme esistenti da abrogare».

<sup>27</sup> G.M. FANTINI, *op. ult. cit.*, p. 64.

<sup>28</sup> COM (2020), 94 *final*, del 10 marzo 2020.

frontiere dell'operare all'interno del mercato unico».<sup>29</sup>

A tal fine il regolatore europeo ha recentemente sollecitato i singoli Stati membri a garantire il rispetto della normativa vigente, predisponendo 22 Azioni di natura preventiva che possano sostenere gli Stati nella loro azione volta a prevenire l'apposizione di barriere alla corretta definizione del mercato unico: tra esse pare opportuno ricordare l'Azione 11 finalizzata a prevenire la creazione di "ostacoli ingiustificati nel mercato unico dei servizi", da realizzare adottando la proposta legislativa riguardante la nuova direttiva sulle notifiche relative ai servizi,<sup>30</sup> e l'Azione 13 tesa alla realizzazione dei sistemi informatici del mercato unico, prevedendo altresì l'istituzione di una *Piattaforma per l'applicazione della normativa online*.<sup>31</sup>

L'assenza di un quadro giuridico uniforme a livello europeo pregiudica infatti non poco l'attività imprenditoriale e commerciale in particolare, tanto che «Il 57% delle imprese dichiara che se il commercio elettronico fosse disciplinato dalle stesse norme in tutti gli Stati membri dell'UE si lancerebbe nella vendita *online* o intensificherebbe tale attività verso gli altri Stati membri».<sup>32</sup>

In più, è dato riscontrare che anche le vendite *online* come attualmente configurate possono subire pratiche ingiustificate che sono attuate dai venditori *online* e che a volte «impediscono al consumatore di accedere a siti web basati in altri Stati membri ovvero che, sebbene il consumatore possa accedere al sito, gli impediscono di compiere acquisti di prodotti o servizi».<sup>33</sup>

<sup>29</sup> COM (2020), 94 *final*, del 10 marzo 2020, p. 2. Si veda altresì, sul punto, il recentissimo studio del Parlamento europeo *Legal obstacles in Member States to single Market rules*, November 2020.

<sup>30</sup> COM (2020), 94 *final*, p. 10.

<sup>31</sup> COM (2020), 94 *final*, p. 11.

<sup>32</sup> COM (2015) 192 *final*, p. 5. Si veda altresì COM (2020) 103, p. 4, la quale sottolinea che «le PMI non traggono tuttavia ancora pieno beneficio dai dati, la linfa vitale dell'economia digitale. Molte di esse non sono consapevoli del valore dei dati che creano e non sono sufficientemente tutelate né preparate per la futura economia agile basata sui dati. Solo il 17 % delle PMI ha integrato con successo le tecnologie digitali nelle proprie attività, rispetto al 54 % delle grandi imprese».

<sup>33</sup> COM (2015) 192 *final*, p. 6. Può infatti succedere che «il consumatore sia ridiretto al sito locale della stessa società, sul quale sono proposti prezzi diversi o una gamma diversa di prodotti o servizi. In altri casi, seppure la vendita sia possibile, sono usate pratiche di geolocalizzazione che determinano l'applicazione automatica di prezzi diversi in funzione dell'ubicazione geografica, per esempio nel caso in cui, a parità di luogo del noleggio e di veicolo, il cliente di autonoleggio paga online in uno Stato membro di più del cliente di un

La riduzione degli oneri normativi e il miglioramento dell'accesso delle PMI al mercato rappresenta, come si è anticipato, il secondo pilastro (*Ridurre l'onere normativo e migliorare l'accesso al mercato*) su cui si basa la nuova *Strategia europea per le PMI*, e che si incentra sulla istituzione e sperimentazione di un nuovo strumento giuridico, la Piattaforma *Fit for the Future*,<sup>34</sup> che ha come compito principale quello di coadiuvare *"la Commissione, esprimendo pareri sugli argomenti individuati nel suo programma di lavoro annuale"* (art. 2, primo comma).

A tal fine la Piattaforma raccoglie *"dati, elementi concreti e contributi sulle possibilità di ridurre gli oneri e di semplificare la legislazione dell'Unione individuata senza compromettere la realizzazione dei suoi obiettivi, tenendo conto anche della densità legislativa"* (art. 2, secondo comma, lett. a, della Decisione dell'11 maggio 2020 che istituisce la piattaforma *Fit for Future*), e valuta se *"la legislazione dell'Unione individuata e i suoi obiettivi siano ancora pertinenti in considerazione della necessità di affrontare nuove sfide e riflette su come la digitalizzazione e il maggiore uso degli strumenti elettronici possano contribuire alla realizzazione di questi obiettivi"* (art. 2, secondo comma, lett. b). La Piattaforma *Fit for future* fornisce altresì contributi su richiesta della stessa Commissione europea (art. 2, secondo comma, lett. c).

Come noto, la Piattaforma è lo strumento centrale su cui si fonda la c.d. *Platform economy*,<sup>35</sup> termine con cui si fa riferimento *«to all economic activity*

---

altro Stato membro. Il geoblocco è uno dei vari mezzi cui le imprese ricorrono per segmentare i mercati lungo i confini nazionali (restrizioni territoriali); limitando le possibilità e la scelta dei consumatori, è anche un'importante causa di insoddisfazione del consumatore e di frammentazione del mercato interno».

<sup>34</sup> Che sostituisce la precedente Piattaforma Refit (Conclusioni del Consiglio europeo 2020/C69/03, punto 16). Sul punto si rinvia, per tutti, a A. CANEPA, *I mercanti dell'era digitale. Un contributo allo studio delle piattaforme*, Torino, 2020.

<sup>35</sup> Si rinvia agli studi di scienza economica in tema di *"two sided markets"* di J.C. ROCHET - J. TIROLE, *Platform competition in two-sided markets*, in *Journal of the European Economic Association*, 2003, n. 1, pp. 990-1029, e *Two-sided markets: a progress report*, in *RAND Journal of Economics*, 2006, n. 3, pp. 645-667, in cui gli Autori specificano che *«we define a two-sided market as one in which the volume of transactions between end-users depends on the structure and not only on the overall level of the fees charged by the platform. A platform's usage or variable charges impact the two sides' willingness to trade once on the platform and, thereby, their net surpluses from potential interactions; the platforms' membership or fixed charges in turn condition the end-user's presence on the platform. The platforms' fine design of the structure of variable and fixed charges is relevant only if the two sides do not negotiate*

*arising out of actual or intended commercial transactions in the internal market and facilitated directly or indirectly by online platforms, in particular online intermediation services and online search engines».*<sup>36</sup>

Essa «negli anni più recenti ha rappresentato, secondo un'espressione usata ormai nel linguaggio corrente, una 'innovazione epocale'. Il modello di business centrato sulla piattaforma si è diffuso in molte aree dell'economia. In più l'evoluzione tecnologica ha prodotto una differenziazione tra le varie tecnologie, dalle piattaforme di prima generazione come Google e Yahoo alla creazione di mercati *online* come eBay o Amazon fino alla più recente generazione che ha interessato l'economia dei servizi (da Uber a Lyft a Airbnb a Taskrabbit alle piattaforme di crowdfunding o sociale lending solo per fare qualche esempio».<sup>37</sup>

In altri termini, la *Platform economy* rappresenta «secondo un'espressione

---

*away the corresponding usage and membership externalities. Conceptually, the theory of two-sided markets is related to the theories of network externalities and of (market or regulated) multi-product pricing. From the former, initiated by Katz and Shapiro (1985, 1986) and Farrell and Saloner (1985, 1986), it borrows the notion that there are noninternalized externalities among end-users. From the latter, it borrows the focus on price structure and the idea that price structures are less likely to be distorted by market power than price levels».* Per gli studi di scienza giuridica il rinvio è, più di recente, a M.E. BUCALO, *I servizi delle piattaforme "online" fra giurisprudenza sovranazionale e interna e necessità di regolazione dell'economia collaborativa. Riflessioni a partire dal caso Airbnb*, in [www.Federalismi.it](http://www.Federalismi.it), 2020, n. 22, pp. 66-93; a E. GRAMANO, *Digitalisation and work: challenges from the Platform-economy*, in *Contemporary Social Science*, 2020, n. 4; a F. LAGIOIA - G. SARTOR, *Profilazione e decisione algoritmica: dal mercato alla sfera pubblica*, in [Federalismi.it](http://www.Federalismi.it), 2020, n. 11, pp. 85-110; I. PAIS, *La Platform Economy: aspetti metodologici e prospettive di ricerca*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, 2019, n. 1, pp. 143-162; a A. PALMIERI, *Profili giuridici delle piattaforme digitali: la tutela degli utenti commerciali e dei titolari di siti web aziendali*, Torino, 2019; e a C. SZYMANSKI, *Gli approcci alla "Platform Economy" nel diritto del lavoro americano*, in *Diritti lavori mercati*, 2019, n. 3, pp. 527-548.

<sup>36</sup> Decisione della Commissione europea del 26 aprile 2018 *On setting up the Group of Experts for the Observatory on the Online Platform Economy*. Nell'ottobre 2018 il Comitato europeo delle Regioni ha a sua volta creato un nuovo strumento regolatorio di tipo digitale, anch'esso di carattere sperimentale, il c.d. Reg Hub, con il compito di analizzare lo stato di attuazione della normativa europea: il Reg Hub si configura come una rete di Hub di regioni e città europee che si candidano per divenire di veri e propri "punti di contatto" per la raccolta di informazioni e osservazioni, che poi saranno recepite formalmente all'interno di specifiche ("*Implementation Reports*") cui sono riconosciute funzioni consultive, di analisi e valutazione della legislazione europea in relazione agli obiettivi che essa stessa si è posta.

<sup>37</sup> L. AMMANNATI, *Verso un diritto delle piattaforme digitali?*, in [www.Federalismi.it](http://www.Federalismi.it), 2019, p. 2., il quale osserva che «Le piattaforme non sono soltanto una sfida per i tradizionali modelli di business ma anche per i legislatori e i regolatori. Infatti il dibattito sulle regole reagisce a quelle "minacce" che hanno ad oggetto il crescente potere delle piattaforme sui mercati, gli effetti sul mercato del lavoro così come la tutela dei consumatori e utenti e dei dati che essi forniscono costantemente».

ormai entrata nel linguaggio corrente, una "innovazione epocale"». <sup>38</sup>

In proposito l'Europa è intervenuta per normare in modo uniforme la materia con Regolamento europeo 2019/1150<sup>39</sup> (*Platform to Business*) con cui disciplina i c.d. servizi di intermediazione *online*<sup>40</sup> e i fornitori di essi,<sup>41</sup> in quanto tali servizi "possono essere cruciali per il successo commerciale delle imprese che utilizzano tali servizi per giungere i consumatori",<sup>42</sup> precisando che "Al fine di sfruttare pienamente i vantaggi dell'economia delle piattaforme online è importante che le imprese possano avere fiducia nei servizi di intermediazione online con cui instaurano rapporti commerciali, in primo luogo perché l'incremento delle intermediazioni delle transazioni attraverso i servizi di intermediazione online, alimentati da forti effetti indiretti di rete basati su dati, conduce a un aumento della dipendenza da tali servizi degli utenti commerciali, in particolare le microimprese, piccole e medie imprese (PMI) per raggiungere i consumatori".<sup>43</sup>

Tornando alla Piattaforma *Fit for the Future*, essa è incaricata di elaborare un *Programma di lavoro annuale* volto alla semplificazione e alla riduzione degli oneri incidenti sulla attività delle PMI e contenuti nella Relazione della Task Force per la sussidiarietà e la proporzionalità.

La Piattaforma "intende riunire le competenze delle pubbliche amministrazioni, delle parti sociali, delle piccole e grandi imprese, delle organizzazioni per la protezione dei consumatori, la salute e l'ambiente e di altre

---

<sup>38</sup> L. AMMANNATI, *op. ult. cit.*, p. 3.

<sup>39</sup> Regolamento europeo del 20 giugno 2019, n. 1150, che promuove equità e trasparenza per gli utenti commerciali dei servizi di intermediazione *online*.

<sup>40</sup> Ai sensi dell'art. 2, punto 2, del Regolamento europeo del 20 giugno 2019, n. 1150, sono quei servizi che "soddisfano tutti i seguenti requisiti: a) sono servizi della società dell'informazione, ai sensi dell'art. 1, paragrafo 1, lett. b, della direttiva (UE) 2015/1535 del Parlamento europeo e del Consiglio; b) consentono agli utenti commerciali di offrire beni e servizi ai consumatori, con l'obiettivo di facilitare l'avvio delle transazioni dirette tra tali utenti commerciali e i consumatori, a prescindere da dove sono concluse dette transazioni; c) sono forniti agli utenti commerciali in base ai rapporti contrattuali tra il fornitore e di tali servizi e gli utenti commerciali che offrono beni e servizi ai consumatori".

<sup>41</sup> Ai sensi dell'art. 2, punto 3, del Regolamento europeo del 20 giugno 2019, n. 1150, è tale la "persona fisica o giuridica che fornisce, od offre di fornire, servizi di intermediazione online agli utenti commerciali".

<sup>42</sup> Considerando 2 del Regolamento europeo del 20 giugno 2019, n. 1150.

<sup>43</sup> Considerando 2 del Regolamento europeo del 20 giugno 2019, n. 1150.

*organizzazioni non governative*”,<sup>44</sup> così da un punto di vista organizzativo essa è composta al proprio interno, ai sensi dell’art. 5, da due organi: il Gruppo Governativo e il Gruppo di Portatori di interessi.

Il primo di essi composto da autorità nazionali, regionali e locali degli Stati membri e dal Comitato delle Regioni (art. 5, secondo comma); il secondo di esso composto, invece, dal Comitato economico e sociale, che nomina tre Rappresentanti, e diciannove esperti designati dal Segretariato generale della Commissione (art. 5, terzo comma).<sup>45</sup>

La Piattaforma *Fit for The Future* si configura come un interessante strumento innovativo di natura digitale, ma circa la concreta efficacia di tale strumento pare opportuno attendere i primi riscontri sulla attività economica delle imprese di dimensione minore.

### **3. La sperimentazione di nuovi strumenti di regolamentazione giuridica digitale per una nuova disciplina delle PMI: i Digital Innovation Hub (DIH)**

Da quanto analizzato nei paragrafi precedenti di questo studio appare ormai evidente che non può esservi concreto sviluppo della impresa di dimensione minore se non attraverso un profondo ed intenso processo di digitalizzazione dell’attività di impresa.

In proposito la nuova *Strategia* europea auspica la attivazione di strumenti specifici finalizzati a realizzare tale processo, tra essi si ricordano la istituzione di *Corsi accelerati per la digitalizzazione* (che offrono alle imprese analisi approfondite relativamente ad alcuni aspetti inerenti l’IA, la *Cybersecurity*, la blockchain), e la predisposizione di specifici programmi per *Volontari digitali*, volti a «consentire a giovani qualificati e anziani dotati di esperienza di condividere le loro competenze digitali con le imprese tradizionali»;<sup>46</sup> ciò permetterà, tra l’altro, di aggiornare l’*Agenda delle competenze per l’Europa* varando un apposito *Patto per le competenze*, che «comprenderà una

---

<sup>44</sup> Considerando 13 della Decisione della Commissione europea dell’11 maggio 2020.

<sup>45</sup> La Piattaforma è presieduta dal VicePresidente della Commissione responsabile della qualità della legislazione, mentre un funzionario di alto livello della Commissione presiede le riunioni preparatorie della Piattaforma (art. 8).

<sup>46</sup> COM (2020) 103 *final*, p. 6.

componente specifica per le PMI». <sup>47</sup>

In questa direzione si legga anche la Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il programma *Europa digitale per il periodo 2021-2027* COM (2018) 434, il quale, al fine di favorire la trasformazione digitale per le imprese, introduce per le PMI il ricorso allo strumento del *Digital Innovation Hub - DIH* <sup>48</sup> che persegue l'obiettivo di garantire alle PMI di usufruire di "servizi di consulenza a portata di mano" in materia digitale.

I Digital Hub si configurano allora come un modello organizzativo innovativo utile a supportare le PMI nel divenire «*more competitive with regard to their business/production processes, products or services by using digital technologies*»; <sup>49</sup> tale modello organizzativo è presente in Europa, tanto che «*fully operational DIHs are differentially distributed across Europe with the highest number in Spain (47 DIHs), followed by Italy (30 DIHs). DIHs have different structures, including clusters of organizations (18%), specific programs or initiatives, which are usually publicly founded (12%) and RTO (12%). Less frequent structures include joint ventures an alliance and regional agencies. A great number of these are described as units of the coordinator (34%). Which, in turn, are represented by RTOs (23%), universities (18%), and industrial and artisan association (7%). The residual part includes governmental agencies and cluster. In contrast, 26% do not have a specific coordinator in their structure*». <sup>50</sup> Ed è proprio il motore della Digital Transformation (DX) quello che le PMI, in particolare quelle italiane, hanno necessità di attivare senza indugio: per fare ciò esse richiedono «*a specific support to adopt digital technologies, unlike big enterprises, which are the main adopters*», come peraltro sottolineato in una

---

<sup>47</sup> COM (2020) 103 *final*, p. 6, ove si sottolinea come l'istruzione e la formazione professionale siano «particolarmente importanti per le PMI, per potere garantire che la forza lavoro disponga delle competenze necessarie sul mercato del lavoro».

<sup>48</sup> Per la dottrina si rinvia a A. CRUPI - N. DEL SANTO - A. DI MININ - G. GREGORI, *The digital transformation of SMEs - A new knowledge broker called the digital innovation hub*, in *Journal of Knowledge Management*, 2020, n. 6, pp. 1263-1288.

<sup>49</sup> A. CRUPI - N. DEL SANTO - A. DI MININ - G. GREGORI - D. LEPORE - L. MARINELLI - F. SPIGARELLI, *op. ult. cit.*, p. 1264.

<sup>50</sup> A. CRUPI - N. DEL SANTO - A. DI MININ - G. GREGORI - D. LEPORE - L. MARINELLI - F. SPIGARELLI, *op. ult. cit.*, p. 1271.

«recent investigation of the Italian Ministry of economic development, which was conducted on 24.000 firms between October 2017 and February 2018. The results shows that only 18,4% of small enterprises and 35,5% of medium enterprises are adopting new advanced technologies, compared to 47,1% of large ones (MET-MISE 2018)».<sup>51</sup>

All'interno di questo contesto, ed in relazione all'applicazione del Digital Hub alle PMI, è stato sottolineato come «In 40% of DHIs a focus on SMEs is expressed in their mission and activities, and 9% SMEs are described as the only clients of the DIHs, in addition, 19% outline an interest in SMEs mainly as a result of regional, national or European project».<sup>52</sup>

Così nella proposta di Regolamento dell'Europa digitale<sup>53</sup> il Digital Hub è definito quale "soggetto giuridico designato o selezionato nell'ambito di una procedura aperta e competitiva per svolgere i compiti previsti dal programma, in particolare assicurare l'accesso a competenze tecnologiche e strutture di sperimentazione, come attrezzature e strumenti software, allo scopo di rendere possibile la trasformazione digitale dell'industria":<sup>54</sup> in questo senso, essi potranno svolgere anche una funzione di intermediazione «tra PMI e università/erogatori di formazione a livello locale».<sup>55</sup>

Organizzati in "rete",<sup>56</sup> i DIH si configurano come strumenti finalizzati a porre in essere azioni volte a: "(a) fornire servizi di trasformazione digitale (comprese

---

<sup>51</sup> A. CRUPI - N. DEL SANTO - A. DI MININ - G. GREGORI - D. LEPORÉ - L. MARINELLI - F. SPIGARELLI, *op. ult. cit.*, p. 1273.

<sup>52</sup> A. CRUPI - N. DEL SANTO - A. DI MININ - G. GREGORI - D. LEPORÉ - L. MARINELLI - F. SPIGARELLI, *op. ult. cit.*, p. 1271.

<sup>53</sup> COM (2018) 434, *Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il programma Europa digitale per il periodo 2021-2027*.

<sup>54</sup> Art. 2, 1, lett. e, della COM (2018) 434, *Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il programma Europa digitale per il periodo 2021-2027*.

<sup>55</sup> COM (2020), 103 *final*, p. 6.

<sup>56</sup> L'art. 16, primo comma, della Proposta specifica che nel primo anno di attuazione del Programma sia istituita una Rete iniziale di Poli dell'innovazione digitale, ed a tale fine "ciascuno Stato membro designa soggetti candidati per mezzo di una procedura aperta e competitiva in base ai seguenti criteri: (a) competenze adeguate relative alle funzioni dei poli dell'innovazione digitale; (b) capacità di gestione, personale e infrastrutture adeguati; (c) mezzi operativi e giuridici per applicare le norme di gestione amministrative, contrattuali e finanziarie stabilite a livello dell'Unione; (d) adeguate garanzie finanziarie, emesse preferibilmente da un'autorità pubblica, corrispondenti al livello dei fondi dell'Unione che il soggetto sarà chiamato a gestire" (secondo comma).

*le strutture di prova e sperimentazione) orientati alle PMI e alle imprese a media capitalizzazione, anche in settori in cui l'adozione delle tecnologie digitali e di tecnologie correlate è lenta; (b) trasferire competenze e know-how tra le regioni, in particolare mettendo in rete le PMI e le imprese a media capitalizzazione stabilite in una regione con i poli dell'innovazione digitale stabiliti in altre regioni che sono in grado fornire al meglio i servizi richiesti; (c) fornire servizi tematici – compresi quelli correlati all'intelligenza artificiale, al calcolo ad alte prestazioni e alla cibersecurity e alla fiducia – alle amministrazioni, alle organizzazioni del settore pubblico, alle PMI e alle imprese a media capitalizzazione. I singoli poli dell'innovazione digitale possono specializzarsi in servizi tematici specifici e non sono tenuti a fornire tutti i servizi tematici citati nel presente paragrafo; (d) erogare sostegno finanziario a terzi nell'ambito dell'obiettivo specifico 4 - Competenze digitali avanzate" (art. 16, comma sesto, della Proposta).*

#### **4. Riflessioni conclusive. PMI e capitalismo digitale: un nuovo rapporto tra regolato e regolatore**

In via conclusiva, pare potersi affermare che la nuova Strategia europea per le PMI per essere compiutamente compresa debba inserirsi in una visione più ampia dell'Europa e dell'intervento pubblico di essa nell'economia.

L'attuale crisi pandemica ha sancito con forza la centralità della evoluzione digitale nel settore sanitario e sociale, ma anche economico, tanto che la Commissione europea con Comunicazione del 27 maggio 2020, 456 *final*, *Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione* (c.d. *Next Generation EU*) ha sottolineato come «La pandemia e le sue conseguenze sulle nostre vite e sulle nostre economie hanno messo in luce l'importanza della digitalizzazione in tutti i settori dell'economia e della società dell'UE»: <sup>57</sup> in particolare, la Proposta di Regolamento n. 451 del 2020 <sup>58</sup> dispone che le risorse aggiuntive assegnate al Fondo Europeo di Sviluppo Regionale siano utilizzate *“principalmente per sostenere investimenti in prodotti e servizi a*

---

<sup>57</sup> Comunicazione della Commissione europea del 27 maggio 2020, 456 *final*, *Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione* (c.d. *Next Generation EU*), p. 9.

<sup>58</sup> COM (2020) 451 *final*.

*carattere sanitario, per sostenere le PMI fornendo loro capitale di esercizio o sostegno agli investimenti, per investimenti che contribuiscano alla transizione verso un'economia verde e digitale, per realizzare infrastrutture che consentano la prestazione di servizi di base ai cittadini e per mettere in atto misure economiche nelle regioni più dipendenti dai settori maggiormente colpiti dalla crisi".*<sup>59</sup>

Volendo ora trarre qualche considerazione conclusiva, pare opportuno ricordare come ogni riflessione relativa alla regolamentazione dell'impresa, e particolarmente dell'impresa di dimensione minore, non possa prescindere dalla rivoluzione digitale che ha esercitato un effetto realmente e profondamente *disruptive* all'interno del mercato.<sup>60</sup>

Tale rivoluzione digitale segna in modo inequivocabile il passaggio da un capitalismo di tipo tradizionale ad un capitalismo di tipo digitale,<sup>61</sup> ed impone di ripensare innanzitutto al rapporto giuridico tra regolatore e regolato, tra pubblico potere e impresa, in ultima analisi, tra libertà e autorità.

Questo inesorabile processo di trasformazione inciderà inevitabilmente

---

<sup>59</sup> Art. 1 della Proposta.

<sup>60</sup> E. MAESTRI, *Lex informatica. Diritto, persona e potere nell'età del cyberspazio*, Napoli, 2015, p. 44, ha affermato che il processo di trasformazione digitale ha assunto «una portata epocale», dal momento che «concetti come sovranità, legge, privacy, persona, diritti fondamentali hanno subito una torsione semantica all'interno del contesto digitale dove lo spazio e il tempo non esistono e tutto si svolge istantaneamente. Nel mondo digitale la direzione del diritto è quella di seguire le merci più che le persone (e la loro integrità e dignità), le merci viaggiano sempre più veloci, i loro modi di produzione si evolvono rapidamente attraverso un sistema che appare quello del peer-to-peer... Il diritto, di conseguenza, deve farsi leggero e paradossalmente di fronte alla forza universale della globalizzazione esso si de-compone, si de-localizza come le merci, come i bit di un file».

<sup>61</sup> La tematica del del capitalismo digitale è stato oggetto di approfondite indagini: si veda, per tutti, S. ZUBOFFI, *Il capitalismo della sorveglianza*, Roma, 2019, p. 18, il quale afferma che «Il capitalismo della sorveglianza si appropria della esperienza umana usandola come materia prima da trasformare in dati sui comportamenti. Alcuni di questi dati vengono usati per migliorare prodotti o servizi, ma il resto diviene un surplus comportamentale privato, sottoposto a un processo di lavorazione avanzato noto come "intelligenza artificiale" per essere trasformato in prodotti predittivi in grado di vaticinare cosa faremo immediatamente tra poco e tra molto tempo». Si rinvia altresì a G. ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale: profili generali, soggetti, contratti, responsabilità civile, diritto bancario e finanziario, processo civile*, Pisa, 2020; a G. FINOCCHIARO, *Diritto di Internet*, Bologna, 2020; a J.E. COHEN, *Between truth and power: The Legal Constructions of Informational Capitalism*, Oxford, 2019; a C. O'NEAL, *Weapons of math destruction: how big data increases inequality and threatens democracy*, New York, 2017; e a M. BETANCOURT, *The critique of digital capitalism*, New York, 2015.

anche sulla definizione di nuove regole volte a disciplinare l'esercizio del diritto di libera intrapresa economica a livello ordinamentale, sia nazionale che europeo, all'interno di un mercato sempre più di tipo digitale.

In questo nuovo contesto le PMI possono trovare una collocazione normativa inedita, capace di valorizzare le potenzialità che certamente esse posseggono in termini di fatturati ma anche di capacità di inclusione sociale.

L'auspicio è, allora, che l'impresa di dimensione minore possa divenire un interlocutore di prima grandezza per il legislatore europeo nella costruzione di un nuovo quadro di regolazione giuridica del mercato, ove il pubblico potere affianchi e supporti l'attività economica con una strumentazione giuridica e tecnologica realmente innovativa, e con nuove categorie giuridiche e culturali, adeguate ad affrontare un processo di dimensioni epocali quale la trasformazione digitale del mercato, che le imprese da sole difficilmente potrebbero sostenere.

# **L'intervento diretto della Corte giustizia europea sul diritto sostanziale e procedurale interno**

**di Teodoro Coniglio**

*Autore su [InnovazioneDiritto.it](http://InnovazioneDiritto.it)*

## **ABSTRACT**

The paper focuses on the direct effects of the Court of Justice of the European Union (CJEU) on internal substantive and procedural law, also focusing on the "Principle of alternativity of VAT and Registration Tax" and the "Preventive cross-examination"

KEY WORDS: Court of Justice of the European Union (CJEU) – "Principle of alternativity of VAT and Registration Tax" – "Preventive cross-examination"

## **SINTESI**

L'articolo si sofferma sui profili di intervento diretto della Corte di giustizia europea sul diritto sostanziale e procedurale interno, analizzando altresì il "Principio di alternatività IVA/Registro" e l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale

PAROLE CHIAVE: Corte di giustizia europea (CGUE) – Principio di alternatività IVA/Registro – Contraddittorio preventivo

## **SOMMARIO**

1. Introduzione al tema: le pronunce pregiudiziali della Corte di giustizia europea (CGUE) - 2. Il principio di alternatività IVA/Registro - 3. Il caso "Beaulande" - 4. La più recente conferma della linea giurisprudenziale della CGUE: il caso italiano "Palais Kaiserkrön" (C-549/16) - 5. Il tormentato e mai

sopito dibattito intorno al contraddittorio endoprocedimentale: la giurisprudenza comunitaria - **6**. La giurisprudenza nazionale - **7**. La "opposizione critica" della dottrina - **8**. Il recente intervento del Legislatore sull'invito obbligatorio al contraddittorio, anch'esso non scevro da immediate reazioni critiche: dall'iniziale Proposta di legge all'attuale art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997

## **1. Introduzione al tema: le pronunce pregiudiziali della Corte di giustizia europea (CGUE)**

Il presente articolo involge un argomento di ineludibile attualità, anzitutto giuridica ma lato sensu altresì politica, vale a dire la rilevanza nazionale delle pronunce pregiudiziali della Corte di giustizia europea (CGUE) – organo giurisdizionale appartenente al novero delle Istituzioni dell'Unione europea (ai sensi e per gli effetti dell'art. 13 del Trattato sull'Unione europea / TUE)<sup>1</sup> – nonché il rapporto che avvince l'attività giurisdizionale della Corte al processo tributario interno e (ineluttabilmente, non da ultimo) allo stesso diritto tributario sostanziale (nonché procedurale).

La CGUE, al pari delle altre Istituzioni, "agisce nei limiti delle attribuzioni che le sono conferite dai trattati, secondo le procedure, condizioni e finalità da essi previste", a mente del succitato disposto normativo che prescrive, altresì, il perseguimento di una leale cooperazione fra le Istituzioni medesime.

La locuzione adottata nel TUE testé ricordata (leale cooperazione) si mostra invero, sul piano descrittivo, altrettanto preziosa ed efficace nell'ambito del rapporto che si instaura tra giudice nazionale e giudice comunitario,<sup>2</sup> al

---

<sup>1</sup> L'art. 13 del TUE statuisce, anzitutto, quanto segue: "L'Unione dispone di un quadro istituzionale che mira a promuovere i valori, perseguirne gli obiettivi, servire i suoi interessi, quelli dei suoi cittadini e quelli degli Stati membri, garantire la coerenza, l'efficacia e la continuità delle sue politiche e delle sue azioni". Quindi enuncia le istituzioni che compongono l'Unione che, secondo l'ordine espositivo, qui di seguito si ricordano: "- il Parlamento europeo, - il Consiglio europeo, - il Consiglio, - la Commissione europea (in appresso «Commissione»), - la **Corte di giustizia dell'Unione europea**, - la Banca centrale europea, - la Corte dei conti".

<sup>2</sup> Non è certamente solo casuale la precisazione racchiusa in seno alle "Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia

cospetto di un serio e fondato dubbio intorno alla concreta applicazione di una disposizione europea (vale a dire, nell'ambito di un processo nazionale volto alla soluzione di una fattispecie giustappunto concreta, insuscettibile di essere compiutamente risolta soltanto alla stregua del paradigma normativo domestico).

L'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) affida alla Corte di giustizia il compito di pronunciarsi, in via pregiudiziale, "sull'interpretazione dei trattati" nonché "sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione".

Attenta ed autorevole dottrina, in riferimento al meccanismo procedurale in argomento, ha precisato che "la pronuncia della Corte risolve un dubbio reale e pregiudiziale alla soluzione della lite e, dunque, s'inserisce nel sillogismo che il giudice a quo deve compiere per giungere alla sua decisione, 'condizionandone' l'esito sul piano del modo d'intendere ed applicare la normativa europea".<sup>3</sup>

Il Giudice nazionale, pertanto, allorché l'esercizio effettivo e compiuto della propria giurisdizione risulti precluso in assenza della previa e opportuna (nonché "definitiva") chiarezza intorno alla portata di una disposizione europea (s'intende ribadire: ovviamente incidente sulla soluzione di una fattispecie concreta, essendo inibito al Giudice europeo lo svolgimento di un'attività meramente consultiva) dovrà adire la CGUE affinché eserciti un prezioso sindacato ermeneutico.

Siffatto sindacato assume, dunque, carattere accentrato e non già diffuso, strettamente funzionale all'esercizio della fondamentale funzione di nomofilachia, tesa a garantire l'effettività dell'ordinamento europeo in tutti gli Stati membri dell'Unione.

Ancora sul punto e con maggiore dettaglio, sempre in seno all'art. 267 TFUE, è possibile operare un distinguo fra l'esercizio (per così dire: "generalizzato") di una mera facoltà di rinvio pregiudiziale e l'esercizio obbligatorio in capo al Giudice nazionale a quo di ultima istanza. Tale "dicotomia procedurale" è stata

---

pregiudiziale" (2016/C 439/01), in cui si sottolinea che **"Il procedimento pregiudiziale si basa su una stretta cooperazione tra la Corte e i giudici degli Stati membri"** (punto 2 dell'Introduzione).

<sup>3</sup> V. NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, CEDAM, 2010, p. 3.

mirabilmente scolpita dalla medesima Corte di giustizia in seno ad una propria pronuncia risalente agli anni Settanta, che consente di cogliere la differenza fra le due species di rinvio pregiudiziale (Sentenza Rheinmühlen del 16 gennaio 1974 / Causa 166-73). Giova perciò trascriverne alcuni brani: “Le magistrature nazionali godono quindi della più ampia facoltà di adire la Corte se ritengono che, nell’ambito di una controversia dinanzi ad esse pendente, siano sorte questioni, essenziali per la pronuncia nel merito, che implicano un’interpretazione o un apprezzamento sulla validità delle disposizioni del diritto comunitario. Dalle considerazioni che precedono si conclude che una norma di diritto interno che vincola i tribunali non di ultimo grado al rispetto di valutazioni giuridiche emananti da un giudice di grado superiore, non può privare detti giudici della facoltà di chiedere alla Corte di giustizia l’interpretazione pregiudiziale delle norme di diritto comunitario sulle quali vertono le valutazioni giuridiche di cui sopra” (va da sé che la questione deve essere realmente influente sulla causa di merito, valendo sempre l’imperituro brocardo alla stregua del quale “in claris non fit interpretatio”<sup>4</sup>).<sup>5</sup>

Di qui la logica e coerente conclusione cui è approdata la dottrina, che non ha mancato di ribadire, come poc’anzi evidenziato, l’irrinunciabile indole nomofilattica dell’attività ermeneutica del Supremo Consesso giurisdizionale dell’Unione: “Laddove, invece, l’interpretazione della norma comunitaria sia propedeutica ad una decisione nei confronti della quale non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, l’eventuale errore di interpretazione diverrebbe irrimediabile; da qui la necessità di rimettere obbligatoriamente la questione interpretativa, in via pregiudiziale, alla Corte: in caso contrario

---

<sup>4</sup> Siffatta regola è stata puntualmente ribadita dalla medesima Corte di giustizia nella sentenza Cilfit del 6 ottobre 1982 (C - 283/81).

<sup>5</sup> Sotto diverso ma complementare profilo di analisi, la controversia che innesca il procedimento pregiudiziale deve restare *effettivamente* pendente. Non a caso, nelle medesime raccomandazioni richiamate in nota 2 si precisa quanto segue: “**Poiché il procedimento pregiudiziale presuppone che una controversia sia effettivamente pendente dinanzi al giudice del rinvio**, spetta a quest’ultimo rendere noto alla Corte qualsiasi incidente processuale che possa influire sul procedimento pregiudiziale dinanzi ad essa pendente e, in particolare, qualsiasi rinuncia agli atti, composizione amichevole della controversia o altro incidente che comporti l’estinzione del procedimento principale. Tale giudice deve inoltre informare la Corte dell’eventuale adozione di una decisione resa nell’ambito di un ricorso proposto contro la decisione di rinvio e delle sue conseguenze sulla domanda di pronuncia pregiudiziale” (punto 24 delle Raccomandazioni *de quibus*).

sarebbe infatti vanificato il concetto di giurisprudenza centralizzata con funzione di interpretazione nomofilattica, in quanto la struttura della Comunità prevede la remissione della decisione ad un Giudice unico comunitario”.<sup>6</sup>

Il rapporto fra giudice nazionale e giudice europeo sfugge pertanto alla regola della pura e semplice subordinazione del primo al secondo, viceversa imprimendo con forza lo stesso ordinamento, fra i due giudici che ci occupano, un rapporto di fattiva collaborazione.

Per dirla nuovamente con la dottrina: “Se, da una parte, la Corte fornisce al giudice nazionale un’interpretazione vincolante del diritto dell’Unione e detiene il monopolio del controllo di legittimità degli atti dell’Unione, dall’altra, essa svolge tali funzioni nel rispetto pieno delle competenze del giudice del processo principale. Ed è solo a quest’ultimo che compete di decidere se sottoporre o meno la questione, istruire il fascicolo e definire i fatti di causa, come pure interpretare e applicare il diritto nazionale nonché il diritto dell’Unione al caso di specie”.<sup>7</sup>

L’eminente funzione di nomofilachia si lega, a doppio filo, con la funzione (da taluni definita) “quasi normativa” della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, invero, non poggia su una vera e propria fons iuris, essendosi viceversa sviluppata e solidificata nel corso degli anni grazie all’indubbia autorevolezza del Consesso giurisdizionale e dei principi da esso affermati e sviscerati in seno al *decisum*.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, pp. 1462 e ss.

<sup>7</sup> D. DOMENICUCCI, *Il Diritto dell’UE in materia di parità di genere - Il ruolo del giudice nazionale e il procedimento pregiudiziale*, [Seminario per magistrati], p. 13. Tutto ciò, ovviamente, deve essere coniugato con le precedenti riflessioni sviluppate intorno al rinvio pregiudiziale obbligatorio.

<sup>8</sup> Sul punto interessante è, ancora una volta, l’approfondimento della dottrina: “Nel sistema europeo, pur **non** vigendo una regola di vincolatività del precedente per le pronunce rese dalla Corte di Giustizia UE – potendo, anzi, essa modificare il proprio orientamento in casi successivi –, si è **tuttavia** nel tempo collegata una forma di particolare autorevolezza dei principi affermati dall’organo giurisdizionale in questione, specialmente nel caso di sentenze rese a seguito di rinvii pregiudiziali, tale da configurare l’esistenza di veri e propri principi non scritti. Ciò accade in particolar modo in conseguenza del fatto che la Corte tende sovente a seguire i propri precedenti, richiamandosi anzi ad essi nella motivazione delle successive pronunce, così avvalorando la tesi della formazione di **indirizzi interpretativi quasi vincolanti**” (R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, CEDAM 2016, p. 211).

Importante corollario di tutto ciò è, poi, il ruolo di supplenza non di rado esercitato dalla Corte di giustizia rispetto alle altre Istituzioni europee, che ha contribuito viepiù a rendere pregnanti ed effettivi i principi dell'Unione (s'intende far riferimento, anzitutto, alla diretta efficacia e supremazia delle norme dell'Unione rispetto agli ordinamenti statuali o, ancora, alla delicata materia della tutela dei diritti dell'uomo), arginando i limiti (e la macchinosità) dei processi decisionali dell'Unione.<sup>9</sup>

In tal modo: "(...) gli interventi giurisprudenziali della Corte di Lussemburgo acquistano valore di precedente, vincolante per lo Stato membro soccombente e, incidendo nel tessuto legislativo interno, assumono efficacia erga omnes. In sostanza, le sentenze della Corte di Giustizia incidono concretamente sulla norma di diritto interno in contrasto o incompatibile con la disposizione comunitaria e determinano la 'disapplicazione' della prima e l'applicazione della seconda. L'effetto è, dunque, non di «vuoto» legislativo, ma, più correttamente, di «inerzia» della disposizione interna dichiarata in contrasto con il principio comunitario"<sup>10</sup>.

## 2. Il principio di alternatività IVA/Registro

L'IVA, com'è noto, costituisce l'imposta europea per eccellenza, alla quale l'ordinamento giuridico dell'Unione europea dedica numerosi e importanti interventi che, ineluttabilmente, condizionano anche il modus operandi dei Legislatori nazionali (dunque dello stesso Legislatore italiano).

Di qui a breve ci si soffermerà su un tema assai delicato, affascinante sul piano dell'esegesi giuridica nell'ambito della imposizione indiretta domestica,

---

<sup>9</sup> Fermo l'inderogabile e primigenio ruolo di garante dell'interpretazione e applicazione uniforme dei Trattati, *"In realtà la Corte è andata ben oltre tale compito: attraverso la sua giurisprudenza 'pretoria' ha avuto modo di precisare il contenuto delle norme comunitarie e di adeguarle alle nuove esigenze (interpretazione evolutiva), ma soprattutto è giunta ad elaborare e imporre nuovi principi e regole al di là del testo scritto, dando origine a un diritto giurisprudenziale che ha avuto un peso determinante per l'evoluzione del sistema giuridico dell'Unione europea, colmando le sue lacune e sancendo la superiorità del diritto dell'Unione sugli ordinamenti giuridici degli Stati membri"* (G. STROZZI - R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea - Parte Istituzionale*, Settima Edizione - G. Giappichelli Editore, p. 151).

<sup>10</sup> P. CENTORE, *Le norme di diritto comunitario*, in *Corriere Tributario* n. 4 del 2001, pp. 290 e ss. L'Autore richiama alcune importanti pronunce della Consulta sul tema: Corte Cost., sent. n. 113/1985 e *Id.*, sent. n. 389/1989.

interessante giustappunto l'IVA nonché l'imposta di registro, spesso fonte di contenzioso.

S'intende far riferimento al principio di alternatività IVA/Registro che permea il TUR (Testo Unico dell'imposta di Registro approvato con DPR 26 aprile 1986 n. 131), attraverso la previsione dell'applicazione in misura fissa (per così dire: "ordinaria"<sup>11</sup>) dell'imposta di registro tutte le volte in cui l'atto oggetto di registrazione involga operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (dunque attratte in ambito IVA, per l'effetto annoverandosi in esso non soltanto le operazioni imponibili ma anche quelle non imponibili ed esenti, dovendosi viceversa espungere soltanto quelle escluse, vale a dire fuori ambito IVA tout court).<sup>12</sup>

La regola è enunciata in seno all'art. 40 TUR che, come sovente accade (non senza inevitabili ricadute sull'intelligibilità della disposizione medesima), fissa un principio giuridico di agevole lettura tuttavia seguito da immediate e circostanziate deroghe che rischiano di offuscare l'intrinseca ratio della norma medesima.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Per scrupolo di esaustiva rappresentazione, è opportuno precisare che il principio *de quo* assume, ad oggi, portata generale ma non assoluta in seno al TUR. In proposito si ricorda che soltanto con sentenza della Corte costituzionale n. 177 del 5 luglio 2017 (depositata il 13.07.17) si è estesa la regola in parola alla tassazione delle *pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto* (intervenendo sull'art. 8, primo comma, lett. c, della Tariffa - Parte Prima del TUR).

<sup>12</sup> Come noto, è possibile individuare tre *species* di operazioni sussumibili in ambito IVA sulla base del possesso dei tre presupposti fondamentali dell'imposta, costituiti dal requisito *oggettivo* (le operazioni devono consistere in *cessioni di beni* ovvero *prestazioni di servizi*), da quello *soggettivo* (l'operazione deve essere realizzata nell'esercizio dell'impresa, arte o professione) e, infine, quello *territoriale* (alla stregua delle rigorose e stratificate regole racchiuse in seno agli artt. 7 e ss. del Decreto IVA). Pertanto le operazioni **imponibili** godono di tutti e tre i presupposti summenzionati; quelle **non imponibili** difettano di uno o più requisiti (ad esempio le cessioni all'esportazione); le operazioni **esenti**, benché caratterizzate dal possesso di tutti e tre i presupposti, per ragioni di carattere "politico-sociale" si collocano fuori dal campo di applicazione *sostanziale* dell'IVA, tuttavia soggiacendo a determinati adempimenti di carattere formale (fatturazione, registrazione etc.). Infine le operazioni *escluse* sono, per espressa volontà legislativa, considerate del tutto *irrilevanti* sul piano di applicazione dell'IVA (sia sotto il profilo *sostanziale* sia *formale*).

<sup>13</sup> Con maggiore dettaglio l'art. 40 TUR, sempre ai fini dell'operatività del principio di alternatività che qui ci occupa, considera soggette all'imposta sul valore aggiunto **anche** le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta **non** è dovuta a norma dell'art. 7 del Decreto IVA (DPR n. 633/1972) e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, **ad eccezione (dunque torna in pristino la regola generale)** delle operazioni esenti ai sensi dell'artt. 10, nn. 8), 8-*bis*) e 27-quinquies del Decreto IVA **nonché** delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 6 della L. 13

Ebbene – e qui veniamo al cuore della controversa questione intorno alla quale il giudice europeo, in riferimento all'imposta di registro francese (omologa alla nostra), è intervenuto in termini chiari e perentori – sempre l'art. 40 del TUR, al comma 1-bis, individua un'altra deroga alla regola generale anzidetta, sottoponendo ad imposizione proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.<sup>14</sup>

Sotto il profilo genetico, la deroga che qui interessa è stata introdotta dal c.d. "Decreto Bersani", vale a dire dall'art. 35, comma 10, lett. b, del D.L. n. 223/2006.

Si tratta dunque, superfluo sottolinearlo, di una disposizione del TUR ad oggi senz'altro valida ed efficace, la cui piena legittimità tuttavia è stata in plurime occasioni revocata in dubbio dal Contribuente, sul presupposto dell'asserito e paventato contrasto con l'ordinamento europeo e, in particolare, rispetto al contenuto della VI Direttiva IVA "di rifusione" (Direttiva del Consiglio 28/11/2006 - n. 2006/112/CE), che all'art. 401<sup>15</sup> vieta agli Stati membri di introdurre tributi che abbiano i medesimi tratti fisionomici dell'imposta sul valore aggiunto.

A dispetto però delle censure tecnico-giuridiche rivolte nei confronti del Legislatore nazionale, non è possibile ravvisare nel Testo Unico dell'imposta di Registro un'indebita duplicazione dell'IVA.

In medias res, alla stregua del succitato art. 401 della VI Direttiva in materia di IVA (di contenuto pressoché identico al precedente art. 33 della Direttiva n. 77/388/CEE), s'intende vietare la soggezione del medesimo presupposto impositivo, già sottoposto ad IVA, ad un altro tributo che (al di là della denominazione impiegata dal Legislatore nazionale) presenti le medesime caratteristiche essenziali dell'IVA.

---

maggio 1999, n. 133, e dell'art. 10, secondo comma, del medesimo Decreto IVA.

<sup>14</sup> La disposizione in parola rinvia, più precisamente, all'art. 10, primo comma, n. 8, del Decreto IVA, giustappunto dedicato alle operazioni *esenti*.

<sup>15</sup> L'art. 401 della VI Direttiva dispone quanto segue: "Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, **imposte di registro** e qualsiasi imposta, diritto o tassa **che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera**".

Si vuole, in altri termini, scongiurare un'indebita duplicazione d'imposta ovvero, nel caso di specie, un'indebita duplicazione dell'IVA (fermo restando che, come già precisato, il principio di alternatività IVA/Registro, per così dire "ancillare" a siffatta premessa, involge in linea generale tutte le operazioni attratte in ambito IVA, al di là del fatto che l'ordinamento stabilisca, o meno, l'effettivo versamento d'imposta).

La soluzione del caso prospettato presuppone lo svolgimento di una indagine puntuale, orientata a svelare se nel caso de quo l'imposta di registro, in concreto ed effettivamente, costituisca o meno un reale "doppione" dell'IVA, in spregio al monito comunitario.

### 3. Il caso "Beaulande"

La risposta al suddetto quesito è stata, invero, già rassegnata dalla Corte di giustizia europea nel caso Beaulande (sentenza del 16 dicembre 1992 / procedimento C-208/91), afferente la legittimità dell'imposta di registro applicata in Francia sugli acquisti di beni immobili assoggettati ad IVA (nel caso di specie si trattava, con maggiore precisione, di compravendita di aree edificabili).

Il Giudice unionale ha correttamente affrontato il cuore della controversa questione, indagando intorno alla possibilità di giustapporre o meno l'imposta di registro francese (i cui tratti fisionomici risultano non dissimili rispetto a quella italiana) all'IVA.

Il decisum del Giudice europeo risulta perfettamente coerente con le Conclusioni rassegnate dall'Avvocato Generale Marco Darmon (come d'altronde si osserva nella maggior parte dei casi, ove si assiste alla condivisione piena da parte del Consesso giurisdizionale degli esiti dell'attività ermeneutica esercitata dall'Avvocato Generale).

Le Conclusioni, dopo aver ricordato l'obiettivo ultimo ed ineludibile degli interventi delle Istituzioni europee in ambito IVA,<sup>16</sup> risultano a loro volta legate a

---

<sup>16</sup> "Occorre risalire alla prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 (in prosieguo: la «prima direttiva») per comprendere l'obiettivo generale ed operativo che ha portato ad elaborare un **sistema armonizzato di imposte, il cui scopo è quello di creare un sistema neutrale per la concorrenza**" (paragrafo 17 delle Conclusioni).

doppio filo con precedenti interventi della medesima Corte di giustizia che hanno avuto il merito di fissare, con forza ed in modo nitido, il criterio che deve impiegare l'operatore del diritto per stabilire se ci si trovi al cospetto di un prelievo indiretto che, in modo concreto ed effettivo, costituisca un "doppione" dell'imposta sul valore aggiunto.

Con ordine:

- essa deve costituire un'imposta generale (circa l'imposta di registro francese, di contro, si è osservato che essa riguarda solo la modifica dell'appartenenza giuridica dei beni immobili e non tutte le operazioni economiche);<sup>17</sup>

- essa viene riscossa in tutte le fasi della produzione e della distribuzione (sul punto si è osservato che le imposte sui trasferimenti sono rimosse unicamente quando l'immobile entra nel patrimonio del consumatore finale, mentre le operazioni di produzione e di distribuzione rientrano nel regime dell'IVA sugli immobili);<sup>18</sup>

- essa si basa sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione (la riscossione delle imposte sui trasferimenti non tiene conto però del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore in capitale del bene).<sup>19</sup>

L'attenta attività istruttoria dell'Avvocato Generale ha quindi trovato il pieno avallo da parte della Corte di giustizia con la succitata pronuncia, che ha contrapposto alla generalità del prelievo fiscale a titolo di IVA – che indistintamente (al di là di puntuali e circostanziate deroghe, ex ante individuate dal Legislatore) involge le transazioni aventi ad oggetto trasferimento di beni o prestazioni di servizi – la specialità dell'imposta di registro (viceversa interessante cessioni a titolo oneroso di beni immobili, contraddistinte da specifiche formalità).

Inoltre i meccanismi della detrazione e della rivalsa, precipui del regime IVA, sono estranei alla disciplina positiva dell'imposta di registro.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Paragrafo 40 delle Conclusioni.

<sup>18</sup> Paragrafo 41 delle Conclusioni.

<sup>19</sup> Paragrafo 42 delle Conclusioni.

<sup>20</sup> Giova trascrivere alcuni interessanti brani della pronuncia in commento: "Per quanto attiene a tali caratteristiche, occorre anzitutto ricordare che, come la Corte ha già più volte precisato (... ..), **l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi, viene riscossa in ciascuna fase del**

Concludendo sul punto, forse non è superfluo ricordare che le decisioni della Corte di giustizia europea non sono espressione di mera interpretazione della normativa di riferimento, benché dotata di sicura autorevolezza, costituendo invero statuizioni contraddistinte dal medesimo rango, ruolo ed efficacia della fonte giuridica oggetto d'interpretazione, nel caso di specie costituita dalla medesima Direttiva IVA.

#### **4. La più recente conferma della linea giurisprudenziale della CGUE: il caso italiano "Palais Kaiserkron" (C-549/16)**

La Corte di giustizia europea in tempi più recenti è tornata sull'argomento, mantenendo la medesima linea già tracciata nel precedente caso Beaulande, sul rinvio del Giudice tributario italiano (la Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano), adottando apposita ordinanza ai sensi e per gli effetti dell'art. 99 del Regolamento di procedura che ne consente l'adozione (in luogo della sentenza) nelle ipotesi in cui la questione pregiudiziale possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza.

Il Giudice europeo ha efficacemente ribadito quanto già statuito, in seno al precedente riguardante il sistema positivo francese, vale a dire che l'imposizione proporzionale al registro sui contratti di locazione di beni strumentali non viola il divieto posto dalla Direttiva IVA (in seno all'art. 401) di

---

**procedimento di produzione e di distribuzione e, infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione. Si deve poi constatare che una tassa come quella considerata dal giudice nazionale non presenta le summenzionate caratteristiche essenziali dell'IVA.** Infatti, in primo luogo, le imposte di registro, quali quelle descritte dal giudice nazionale, non costituiscono un'imposta generale poiché esse riguardano solo beni immobili, ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità. **Tali imposte non sono quindi intese a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato.** In secondo luogo, **non si tratta di un procedimento di produzione e di distribuzione poiché le imposte di registro sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale.** Inoltre, **esse non possono essere detratte da imposte aventi stessa natura, versate in occasione di trasferimenti immobiliari successivi.** Infine, **la riscossione di siffatte imposte non tiene conto del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore del bene.** Di conseguenza, la questione sollevata dal Tribunal de grande instance di Nantes dev'essere risolta come segue: l'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione o al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale avente le caratteristiche delle imposte di registro riscosse sull'acquisto di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine fissato dalla normativa nazionale applicabile".

istituire prelievi tributari che si giustappongano (con indebiti effetti di duplicazione) all'imposta sul valore aggiunto già prevista per determinate operazioni economiche.<sup>21</sup>

Il decisum del Giudice europeo è stato, ovviamente, positivamente "registrato" dall'Agenzia delle Entrate. In seno alla rispettiva Rivista telematica,<sup>22</sup> si è infatti posto l'accento su un altro precedente (richiamato dalla stessa decisione del caso "Palais Kaiserkrone") interessante, questa volta, il Fisco ungherese, anch'esso risolto in senso favorevole alla permanenza di un prelievo tributario non giustapponibile sic et simpliciter all'imposta sul valore aggiunto.

Si è pertanto al cospetto di un orientamento granitico, ad oggi difficilmente revocabile in dubbio.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> *In medias res*: "L'art. 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che esso **non** osta ad un'imposta di registro proporzionale che colpisce i contratti di locazione di beni strumentali, quale quella prevista dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, anche quando detti contratti siano parimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto" (CGUE, Ordinanza del 12 ottobre 2017 / Causa C-549/16).

<sup>22</sup> S'intende far riferimento all'articolo intitolato *Corte UE: immobili strumentali Registro e Iva possono convivere*, redatto da N. MASIELLO - L. BERTI, pubblicato su *FiscoOggi* del 15 novembre 2017. Con maggiore dettaglio: "La Corte di giustizia, richiamando giurisprudenza comunitaria consolidata, ha in primo luogo ricordato che l'articolo 401 della direttiva Iva consente il mantenimento o l'istituzione, da parte di uno Stato membro, di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sul volume d'affari (per tutte, la sentenza dell'11 ottobre 2007, C-283/06 e C-312/06). **Per valutare, quindi, se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sul volume d'affari occorre, in particolare, verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'Iva, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'Iva**".

<sup>23</sup> Giova evidenziare che l'Ordinanza *de qua*, in seno alla sua parte motiva, fugge altresì ogni dubbio sulla corretta "sovrapposibilità" del primo caso Beaulande a quello italiano: "Peraltro, nei limiti in cui Palais Kaiserkrone, nelle sue osservazioni scritte, cerca di distinguere l'imposta di registro di cui trattasi da quella oggetto della causa che ha dato origine alla sentenza del 16 dicembre 1992, Beaulande (C-208/91, EU:C:1992:524), osservando che quest'ultima imposta si applicava unicamente alle operazioni in cui è presente un consumatore finale, è sufficiente rilevare che la qualità della parte contraente e, pertanto, il fatto che l'imposizione abbia o meno luogo in una sola fase di una catena di operazioni sono elementi privi di rilevanza (v. in tal senso, in relazione ad una simile imposta tedesca sui trasferimenti immobiliari, ordinanza del 27 novembre 2008, Vollkommer, C-156/08, non pubblicata, EU:C:2008:663, punto 34)".

## **5. Il tormentato e mai sopito dibattito intorno al contraddittorio endoprocedimentale: la giurisprudenza comunitaria**

Altro tema d'indagine certamente meritevole di attenzione e approfondimento, per gli ineludibili e concreti riflessi applicativi (anch'essi forieri di nutrito contenzioso), è costituito dall'adozione del contraddittorio preventivo nell'ambito del procedimento tributario che, nel corso degli anni, ha risentito di plurimi contributi del giudice europeo intesi a fissarne l'assoluta centralità all'interno del dialogo che si instaura fra Amministrazione finanziaria e Contribuente.

Tuttavia, con particolare riferimento all'esperienza italiana, parte della dottrina ha osservato che l'analisi della Corte di giustizia europea trasfusa in alcune "storiche" pronunce (si allude, in particolare, alle sentenze Sopropè e Kamino) è stata "ridimensionata" dalla Suprema Corte di Cassazione, che ne avrebbe ristretto il perimetro applicativo nonché la medesima portata (potenzialmente) dirompente.

Tutto ciò sarà oggetto di disamina critica di qui a breve. Ma procediamo con ordine. L'esercizio della potestà di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria poggia, come noto, su un complesso di disposizioni normative (talvolta disomogeneo e farraginoso) che delinea, anzitutto, le fattispecie imponibili nonché le regole della liquidazione d'imposta. L'inottemperanza agli obblighi di versamento del quantum dovuto, da parte del Contribuente, impone all'Amministrazione di reagire, ovviamente secondo legge.

Alla necessaria assenza di qualsivoglia profilo di arbitrarità nella individuazione del carico tributario dovuto dal Contribuente – anzitutto legato a scelte di politica legislativa necessariamente sciolte e distinte dall'agere della Pubblica Amministrazione – deve corrispondere l'altrettanto doverosa osservanza da parte dell'Amministrazione finanziaria di regole e garanzie (talvolta in chiave partecipativa, altre volte in chiave prettamente difensiva) in favore del Contribuente medesimo.

In questo preciso contesto – intriso di regole e limiti all'azione pubblica nonché di garanzie in favore del Contribuente – si colloca giustappunto il tema del contraddittorio preventivo, che si estrinseca nella possibilità del

Contribuente di non rimanere all'oscuro degli esiti dell'attività di accertamento promossa nei suoi confronti dall'Amministrazione sino a quando essa non culmini nell'adozione di un atto dotato di autoritarietà, che si manifesti all'esterno (in via esemplificativa: l'avviso di accertamento).

Oggetto della nostra analisi è, dunque, un profilo procedimentale che inerisce anzitutto al procedimento amministrativo, del quale il procedimento tributario costituisce una species, tuttavia dotata di peculiarità proprie ed ineliminabili.

Non a caso, muovendo dalle fonti del diritto interno, la Legge fondamentale sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990, n. 241), all'art. 13, stabilisce a chiare lettere che le norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo non si applicano al procedimento tributario, per il quale restano ferme le particolari norme regolatrici.

Fermo ciò, lo Statuto del Contribuente (approvato con Legge 27 luglio 2000, n. 212) espressamente circoscrive la possibilità del Contribuente di dialogare in funzione preventiva, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, soltanto in relazione agli accertamenti in loco che si chiudano con apposito Processo Verbale di Constatazione. L'art. 12, settimo comma, dello Statuto, infatti, permette al Contribuente di comunicare entro sessanta giorni dal suo rilascio osservazioni e richieste, in modo da consentire all'Ufficio accertatore di meditare con maggior cognizione di causa sui contenuti del provvedimento impositivo finale.

Giova precisare che la Consulta ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'anzidetta disposizione statutaria, rispetto al puntuale (nonché circoscritto) perimetro fissato dal Legislatore (Ordinanza n. 187 del 13 luglio 2017).

Ciò premesso, il diritto dell'Unione ha cercato di espandere il perimetro testé descritto, anche grazie a preziosi interventi della Corte di giustizia europea, nel senso di affermare con forza la normalità (e non già l'eccezionalità) di siffatta garanzia procedimentale muovendo, sul piano delle fonti sovranazionali, dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che statuisce il Diritto ad una buona amministrazione.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Giova trascrivere il contenuto maggiormente saliente, per quanto qui rileva, del disposto normativo in parola: "Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate

Su tali basi la Corte di giustizia europea ha affermato che le prerogative di partecipazione al procedimento tributario, considerate una puntuale declinazione del diritto di difesa, devono essere garantite dagli Stati membri in modo non già formalistico ma sostanziale, dunque effettivo, anche in assenza di una disposizione comunitaria ad hoc.<sup>25</sup>

La sentenza Sopropè, riassunta in nota nel suo contenuto decisorio più dirompente, afferma in modo chiaro e perentorio la centralità del confronto dialettico fra Amministrazione e Contribuente al fine di scongiurare l'adozione di provvedimenti autoritativi che siano frutto di valutazioni esclusivamente unilaterali.

Sulla medesima scia si colloca la più recente pronuncia della Corte di giustizia, resa anch'essa sempre nel settore armonizzato dei dazi doganali, che ribadisce viepiù tali principi, precisando che il singolo Contribuente, che si senta direttamente inciso dall'agere amministrativo contrario a siffatto paradigma normativo, può senz'altro adire direttamente il giudice nazionale per reclamare l'effettiva tutela della rispettiva posizione giuridica lesa (si allude, ovviamente, alla sentenza Kamino: Corte di giustizia 3 luglio 2014, causa C-129/13).<sup>26</sup>

---

in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: **il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio**; il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni".

<sup>25</sup> *In medias res*: "Orbene, **il rispetto dei diritti della difesa** costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio **i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente** (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36). Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, **quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità**. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (Sentenza Sopropè, Corte di giustizia 18 dicembre 2008, causa C-349/2007).

<sup>26</sup> Anche in questo caso giova ricordare a noi stessi le conclusioni più significative

## 6. La giurisprudenza nazionale

L'espressione parentetica contenuta nella sentenza Kamino (vale a dire: " ... .. soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso") spiega probabilmente le ragioni del "depotenziamento" da parte del Giudice nazionale di legittimità della portata "rivoluzionaria" e "assoluta" del principio del contraddittorio preventivo, astrattamente inteso (tuttavia non sempre "in concreto") quale inderogabile presupposto di legittimità dall'azione provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.<sup>27</sup>

La Suprema Corte di Cassazione, infatti, ha stemperato la portata (potenzialmente) "rivoluzionaria" dei principi elaborati dalla Corte di giustizia europea (in forza però, s'intende ribadire, delle precisazioni racchiuse nella stessa sentenza Kamino), statuendo che il principio del contraddittorio endoprocedimentale, ad oggi, non assurge a principio immanente e

---

rassegnate dal Giudice europeo: "Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, **purché** i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (**principio di equivalenza**) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (**principio di effettività**)". E ancora: "Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi **soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso**".

<sup>27</sup> Sul punto è interessante la riflessione di A. Russo intorno al contenuto della sentenza di Cassazione n. 992 del 21 gennaio 2015 (ripresa dalle medesime Sezioni Unite): *"La decisione – in linea con analogo espressione del giudice amministrativo che impone al ricorrente la dimostrazione dell'incisività del vizio sul risultato – finisce con lo svilire la possibilità di impugnazione dell'atto con l'unica motivazione della violazione procedimentale del contraddittorio e il descritto responso appare coerente con quanto manifestato, sotto diversa luce, dalla Suprema Corte che – richiamando incidentalmente il punto del 'risultato diverso' – rappresentava come una sorta di automatismo invalidante finisca con il discostarsi dai superiori principi di diritto quando trascura (ad esempio) il rilievo che l'atto impositivo si fonda sulla documentazione offerta dal contribuente stesso in risposta al questionario e quando è rispettato il termine di sessanta giorni per la formulazione di osservazioni al p.v.c. da parte del contribuente" (Difetto di contraddittorio obbligatorio preventivo invocabile soltanto allegando il "risultato diverso", in *Il Fisco* n. 30 del 2015).*

paradigmatico in seno al procedimento tributario, dovendosi semmai operare un necessario distinguo fra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

Di particolare interesse le conclusioni cristallizzate in seno alla sentenza pronunciata a Sezioni Unite (Cass., SS.UU., sent. n. 24823 del 9 dicembre 2015), che a chiare lettere escludono la presenza, in seno al nostro ordinamento positivo, di un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo a presidio delle garanzie riconosciute al Contribuente (dunque della medesima validità dell'attività provvedimento dell'Amministrazione finanziaria<sup>28</sup>).

Pertanto: in assenza di una norma imperativa ad hoc che ne prescriva il puntuale svolgimento, l'omissione del contraddittorio preventivo non può mai cagionare, ipso facto, la nullità del provvedimento finale.

Il Giudice di legittimità, infatti, separa concettualmente i tributi armonizzati dai tributi non armonizzati:

- in relazione ai primi (fra i quali si annoverano anzitutto l'IVA, le accise e le imposte sui conferimenti) affigge in capo al Contribuente il preciso onere di

---

<sup>28</sup> Le Sezioni Unite hanno così statuito: "Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: 'Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto'. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

dimostrare che l'omessa partecipazione abbia (in concreto<sup>29</sup>) conculcato le prerogative di difesa;<sup>30</sup>

- in relazione ai secondi, viceversa, il contraddittorio preventivo non trova spazio (salvo, ovviamente, che il Legislatore ne abbia espressamente ex ante stabilito il suo impiego in seno al procedimento amministrativo/tributario).

A conclusioni non dissimili perviene il Giudice di legittimità, con logica e doverosa coerenza, con una successiva Ordinanza n. 10903 del 26 maggio 2016, nella quale si circoscrive il perimetro di operatività del preventivo confronto dialettico fra l'Amministrazione e il Contribuente alle ipotesi tassativamente previste dal Legislatore.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> M. TORTORELLI osserva che *"l'opzione interpretativa secondo cui il contribuente sarebbe esonerato dalla prova del danno subito a causa della sua mancata partecipazione all'istruttoria amministrativa parrebbe porsi in conflitto con il principio di proporzionalità tra la sanzione comminata e l'offesa ricevuta, **dovendo sempre sussistere una logica connessione tra esse**"* (Contrasti di nomofilachia eurounitaria e nazionale in tema di contraddittorio preventivo, in *Il Fisco* n. 1 del 2016). Sul punto l'Autore altresì sottolinea, richiamando autorevole giurisprudenza della Consulta, che *"Il **principio di proporzionalità** costituisce un principio generale del diritto europeo, di rango primario per la sua equiparazione alle disposizioni dei Trattati e per la conseguente appartenenza alle fonti del diritto. La Corte cost. ha affermato che esso trova fondamento nell'art. 27, comma 3, Cost e che costituisce un patrimonio della cultura giuridica europea perché la Corte di Giustizia della Comunità Europea lo ha accolto in tutta la sua ampiezza (Corte cost., 2 luglio 1990, n. 313)"*.

<sup>30</sup> A. LOVISOLO, sempre intorno alla "utilità" del contraddittorio: *"Al riguardo, (a mio avviso correttamente) secondo la annotata sentenza delle sezioni unite – sulla scorta dei principi già elaborati dalla Corte di Giustizia e segnatamente dalla sentenza 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13 Kamino International – la mancanza del 'previo contraddittorio' non deve essere intesa in senso 'sterile e fine a se stessa', dovendo invece essere tutelate (solo) quelle situazioni in cui il contribuente dimostri che – **ove effettivo ed esperito nei tempi previsti – il preventivo (omesso) contraddittorio sarebbe stato 'utile' al fine della formulazione della pretesa impositiva**"* [Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2 del 2016, pp. 719 e ss.].

<sup>31</sup> Cass., Ordinanza n. 10903/2016: *"Le Sezioni Unite hanno quindi precisato le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente "in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, valutati il dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 1 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, richiamato, in tema di imposte dirette dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, e, in materia di imposta di registro, dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53-bis, ipotesi tutte*

Intorno alla c.d. “prova di resistenza” (vale a dire alla necessità di illustrare, in concreto, gli effetti deleteri subiti dal Contribuente in ragione all’omesso e ingiustificato contraddittorio preventivo, che avrebbe potuto scongiurare la formulazione di una ripresa tributaria finale illegittima), giova segnalare una pronuncia “chiarificatrice” della Suprema Corte che fuga ogni eventuale dubbio circa il fatto che in presenza di una puntuale prescrizione ad hoc (nel caso di specie, si allude all’art. 12, settimo comma, dello Statuto del Contribuente) la prova di resistenza non può mai essere pretesa, né per i tributi armonizzati né per quelli armonizzati.<sup>32</sup>

La suddetta pronuncia è stata accolta con un certo entusiasmo da parte della dottrina che ha sottolineato come tale principio di diritto restituisca alla Suprema Corte l’esercizio della precipua ed inderogabile funzione nomofilattica,<sup>33</sup> dando atto di un meccanismo “automatico” (scevro dunque da

---

“caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali”.

<sup>32</sup> Cass., Sent. n. 701 del 15 gennaio 2019: “L’art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell’atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la “prova di resistenza” e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non”.

<sup>33</sup> F. TUNDO osserva quanto segue: *“L’articolato percorso motivazionale della sentenza in commento si sviluppa con l’analisi delle ragioni per le quali ha visto la luce, in ambito eurounitario, la richiamata prova di resistenza, con un’analisi che non si limita alla giurisprudenza della Corte di Giustizia ma che, assai più approfonditamente, contestualizza il requisito formale anche in chiave comparatistica, con l’esame dei profili di maggiore rilevanza degli ordinamenti olandese e portoghese, dai quali nascevano rispettivamente le celebri sentenze Kamino e Sopropè. Per giungere all’enunciazione della rilevanza dei due principi comunitari che sovrintendono al diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Si tratta nello specifico del “principio di equivalenza”, per il quale le modalità previste per l’applicazione del tributo armonizzato non possono risultare meno favorevoli di quelle che riguardano i tributi domestici e del principio di effettività, per il quale la disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti statuiti dall’ordinamento unionale. A ben vedere siffatto articolato iter argomentativo è inedito, il che non solo conferisce nuova linfa ad un complesso di diritti che sembravano irreparabilmente e, ci sia consentito di osservare, irragionevolmente messi in discussione dalla giurisprudenza succedutasi dal 2015 ai giorni nostri, ma che nel ricondurre ad unità interpretativa le due sentenze delle Sezioni Unite in ultima analisi restituisce pienezza, anche nella prospettiva comunitaria, alla funzione nomofilattica della Corte”* [Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la “riforma” in itinere, in *Corr. Trib. n. 7 del 2019*, p. 678].

eventuali interpretazioni suscettibili di critica),<sup>34</sup> scongiurando l'ingiustificato e diseguale trattamento di fattispecie tributarie sostanzialmente unitarie.<sup>35</sup>

Ad ogni modo, volendo tirare le fila del discorso, il Giudice di legittimità appare comunque coeso intorno all'attuale inesistenza in ambito tributario di una clausola generale di contraddittorio procedimentale (nel prosieguo dell'esposizione, nondimeno, ci soffermeremo doverosamente sulle recenti novità legislative interessanti il c.d. invito al contraddittorio, tuttavia non generalizzato).

L'insussistenza di siffatta clausola altresì si ricorda, è utile ribadire, al previo e necessario scrutinio di "utilità" del contraddittorio endoprocedimentale, come opportunamente sottolineato da autorevole dottrina.<sup>36</sup>

È pertanto evidente che il limite della "utilità" del confronto dialettico Fisco - Contribuente condiziona pesantemente l'eventuale limitazione delle garanzie

---

<sup>34</sup> *"In sostanza, in caso di controlli presso i luoghi di attività del contribuente, con conseguente rilascio di PVC, la violazione del termine sospensivo di 60 giorni, ex art. 12, comma 7, dello Statuto, da parte dell'Ufficio per l'emissione dell'avviso di accertamento, in assenza di ragioni di motivata urgenza (tra cui non rientra l'imminente scadenza dei termini di accertamento), comporta la nullità dell'atto impositivo sia ai fini dei tributi armonizzati sia di quelli non armonizzati, e ciò automaticamente, senza che il contribuente debba dimostrare, per questi ultimi, che avrebbe potuto addurre argomentazioni non pretestuose, le quali avrebbero potuto condurre a diverse conclusioni accertative: ciò, in quanto, in questi casi, la prova di resistenza risulta ex se integrata" [A. BORGOGGIO, Non serve la prova di resistenza per l'invalidità dell'accertamento IVA anticipato, in *Il Fisco* n. 6 del 2019, p. 581].*

<sup>35</sup> Sul punto C. FAONE osserva che *"Senza contare che la soluzione contraria potrebbe condurre ad una moltiplicazione di episodi di annullamenti giudiziali parziali dei provvedimenti amministrativi, con tutto ciò che tale circostanza comporterebbe in termini di uguaglianza, di certezza del diritto e di unitarietà della posizione fiscale del contribuente. Né appare cogliere nel segno quella parte della giurisprudenza che, nel giustificare la necessità della prova di resistenza anche quando si versi in ipotesi di contraddittorio obbligatorio, invoca la possibilità per uno Stato membro di apprestare tutele maggiori ai propri consociati (ma non inferiori) rispetto a quelle previste dall'ordinamento unionale" [Contraddittorio e tributi armonizzati: quando è esclusa la prova di resistenza, in *Il Fisco* n. 24/2019, p. 2307].*

<sup>36</sup> A. LOVISOLO osserva: *"La necessaria "utilità" (...) del previo contraddittorio, d'altronde (oltre che supportata dalle ... sentenze della Corte di Giustizia), a mio avviso, trova fondamento nel generale principio della "economicità" dell'azione amministrativa (anch'essa richiesta e garantita dall'art. 97 Cost.), in relazione al quale assumono rilevanza le cause di nullità degli atti solo se abbiano impedito all'atto medesimo di raggiungere il proprio "scopo", nonché nel generale principio della "strumentalità" della "forma" rispetto al "contenuto" e alla "finalità" perseguita dall'atto" [La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati emessi a seguito di "verifica", in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4 del 2018, pp. 1630 e ss.]. Sul piano della giurisprudenza domestica in tal senso univocamente schierata, l'Autore richiama le seguenti pronunce del Giudice di legittimità: Cass., 6 marzo 2013, n. 518; *Id.*, 21 gennaio 2015, n. 992 e *Id.*, 18 settembre 2015, n. 18370.*

partecipative offerte al privato, soprattutto alla stregua della perentoria giurisprudenza domestica.<sup>37</sup>

Ma vi è di più: la Suprema Corte, sconfessando altri precedenti giurisprudenziali, ha poi sottolineato che, ad ogni modo, in ambito comunitario l'affermazione del principio in parola non è andato al di là di un ambito giuridico rigorosamente circoscritto, costituito dalle iscrizioni ipotecarie in ambito doganale.<sup>38</sup>

Sul punto è però opportuno dar atto dell'interessante ordinanza della Suprema Corte di Cassazione n. 8617 del 9 aprile 2018 che, sempre in materia di iscrizione ipotecaria, precisa che la lesione delle garanzie di partecipazione del Contribuente nello stadio amministrativo-precontenzioso risulta effettiva, dunque meritevole di cagionare il susseguente annullamento dell'atto in sede giurisdizionale, a prescindere dal fatto che l'introduzione della comunicazione

---

<sup>37</sup> In dottrina, sempre sul punto: *"In particolare, secondo quest'ultima [giustappunto la giurisprudenza nazionale - n.d.r.], al fine di superare la c.d. prova di resistenza, il contribuente è onerato, in sede di ricorso, ad allegare la sussistenza di circostanze ragionevoli, serie e non pretestuose che, se valutate dall'Amministrazione, avrebbero potuto incidere sulla fattispecie portata in giudizio. **Con riguardo al concetto di "utilità", invero, la pronuncia resa dai giudici di Strasburgo rimane nel solco già tracciato dalla sentenza Kamino, secondo cui il contribuente deve offrire argomentazioni non meramente pretestuose. Non si ravvisano, invece, ulteriori presupposti, quali "buona fede", "correttezza" e "lealtà processuale", cui si riferisce la già citata sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte [la succitata sentenza, a Sezioni Unite, di Cassazione n. 24823/2015 - n.d.r.]".** S. ARMELLA, *Il contraddittorio pre-accertativo di nuovo al vaglio della Corte UE*, in *Corr. Trib.* 32-33/2018, pp. 2535 e ss.*

<sup>38</sup> Per completare il quadro, giova altresì leggere un altro interessante brano della succitata ordinanza del Giudice di legittimità: "Né una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 Cost. può porsi per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati, atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa **in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale. L'affermata insussistenza, nell'ordinamento tributario nazionale, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale non viola, inoltre, né l'art. 24 Cost. né l'art. 111 Cost.** (... ..). Quanto poi ai principi di diritto affermati da questa Corte a Sezioni Unite nelle sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014, in tema di iscrizione d'ipoteca su beni immobili, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, le stesse Sezioni Unite, nella sentenza successiva a 24823/2015, già sopra richiamata, hanno chiarito, con riguardo proprio ai suddetti precedenti del 2014, **che va escluso il riconoscimento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione di un principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello europeo, in quanto detto riconoscimento è "rimasto fuori dall'ambito del principio di diritto propriamente enucleabile dalle pronunzie medesime", stante il tema specifico in concreto affrontato (le iscrizioni ipotecarie D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, per l'appunto)".**

preventiva fosse successiva rispetto all'epoca dei fatti esaminati dal medesimo Giudice tributario.<sup>39</sup>

Parte della dottrina ha accolto con vivo entusiasmo l'anzidetta pronuncia, ritenendola più aderente e fedele ai precetti fissati dalla Consulta [Cfr. Corte cost. 2 marzo 1962, n. 13; id., 20 marzo 1978, n. 23; id., 10 dicembre 1987, n. 503; id., 24 febbraio 1995, n. 57; id., 31 maggio 1995, n. 210; id., 1° dicembre 2006, n. 397; id., 28 novembre 2008, n. 390; id., 7 luglio 2015, n. 132, richiamate dalla medesima dottrina per avallare la presenza di un principio generale dell'ordinamento, pur in assenza di espressa copertura costituzionale / cfr. nota 26 ] sull'istituto del contraddittorio endoprocedimentale, nondimeno ritenendo non ancora esaurito il dibattito (giurisprudenziale ma non solo) sul perimetro di azione dell'istituto in parola.<sup>40</sup>

Tuttavia la "regola generale" (l'assenza cioè di un generalizzato diritto al contraddittorio preventivo) è stata ancor più recentemente riaffermata dal Giudice di legittimità, in seno ad un contenzioso afferente l'imputazione per

---

<sup>39</sup> Giova trascrivere il contenuto maggiormente saliente della pronuncia in esame: "La sentenza impugnata, infatti, nel ritenere necessaria a pena di nullità dell'iscrizione la previa comunicazione al contribuente dell'atto a compiersi, è di fatto conforme ai principi affermati dalle Sezioni Unite di questa Corte con le sentenze n. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014, che – esclusa l'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 dall'ambito specifico dell'espropriazione, donde l'inapplicabilità alla fattispecie in esame della regola prescritta dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2 – hanno tuttavia avuto modo di affermare il principio secondo il quale l'affermata inapplicabilità all'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 della previsione di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto, non significa che l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita senza che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente, ciò anche in epoca anteriore all'entrata in vigore dello stesso art. 77, comma 2-bis, citato decreto, quale aggiunto dal D.L. 13 maggio 2011, n. 70, art. 7, comma 2, lett. u-bis convertito, con modificazioni, in L. 12 luglio 2011, n. 106, con decorrenza dal 13 luglio 2011".

<sup>40</sup> Interessanti le *considerazioni conclusive* di N. RAGGI: "Le Sezioni Unite 2015 hanno taciuto i numerosi interventi con cui i giudici delle leggi hanno consacrato il contraddittorio preventivo un principio generale dell'ordinamento. **E così, in modo, all'apparenza, costituzionalmente corretto, il diritto vivente è riuscito a rinnegare sé stesso e assumere una posizione diametralmente opposta a quella adottata nel 2014.** L'ecatombe dell'Amministrazione finanziaria nei tanti contenziosi aperti su tale fronte è, per il momento, scongiurata. **Tuttavia, come suggerito dalla fronda nata in seno allo stesso Supremo Consesso (di cui è espressione la pronuncia in esame), il dibattito sul diritto al contraddittorio resta aperto e gli argomenti a sostegno della soluzione pro contribuente paiono saldamente ancorati alla (sin qui negletta) giurisprudenza costituzionale.** Sul contraddittorio, insomma, le "bugie" hanno le Sezioni Unite, ma la Consulta contro. *Fuoco alle polveri!*" [Sul diritto al contraddittorio le bugie hanno le "Sezioni Unite", in *Corr. Trib.* n. 40/2018, p. 3071].

trasparenza del reddito societario nei confronti della medesima compagine societaria, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 del TUIR.<sup>41</sup>

## 7. La "opposizione critica" della dottrina

È di tutta evidenza che la pronuncia resa a Sezioni Unite dal Supremo Consesso (si allude, ovviamente, a Cass. SS.UU. n. 24823 del 9 dicembre 2015, i cui contenuti sono stati successivamente e coerentemente ripresi dalla Sezione tributaria) non potesse risultare indenne da puntuali considerazioni critiche.

Qui di seguito una breve rassegna, che intende evidenziare una diffusa "insoddisfazione" nei confronti del decisum della Suprema Corte di Cassazione.

Autorevole dottrina non usa mezzi termini, considerando prevalente la componente "politica", non già squisitamente "tecnico-giuridica" nella succitata pronuncia.<sup>42</sup>

La letteratura giuridica insiste sull'ineludibile presenza nel nostro ordinamento positivo del principio generale (giustappunto immanente ad esso) del contraddittorio endoprocedimentale, reso in concreto di più difficile individuazione a causa del non impeccabile modus operandi del Legislatore nazionale che, per l'effetto, condizionerebbe (corrompendola) la bontà della medesima funzione nomofilattica affidata alla giurisprudenza.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> *In medias res*, a compendio di quanto sin qui osservato: "Per i tributi non armonizzati (nel caso in esame, l'IRPEF ripresa a tassazione nei confronti dei soci di una società) non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un generalizzato obbligo di contraddittorio nella fase amministrativa, sussistente solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, mentre per i tributi armonizzati (nella specie, l'IVA oggetto dell'avviso di accertamento emesso a carico della società) grava sul contribuente, in ipotesi di violazione del contraddittorio, l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nella fase amministrativa" (Cass., ord. n. 26681 del 22 ottobre 2018; in termini, tra le altre, *Id.* ord. n. 21767 del 7 settembre 2108).

<sup>42</sup> E. DE MITA: "In un arco di tempo abbastanza breve la Cassazione a sezioni unite ha smentito tutta la sua giurisprudenza non per capriccio ma per ragioni che vengono considerate «politiche»". E ancora: "La sentenza è un arretramento rispetto ai suoi precedenti, dotati di forza sistematica, idonea a superare i limiti delle leggi scritte, interpretandoli solo letteralmente. La forza della funzione nomofilattica sta nel ricondurre a unità le complessità delle disposizioni scritte (...). L'interpretazione letterale non è vietata ma non basta. Se la Cassazione si è fermata all'interpretazione letterale vuol dire che l'ha fatto con l'occhio rivolto a altro. In questi casi si dice che la sentenza è politicamente orientata" [Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione «politica», in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 1 del 2016, pp. 20241 e ss.].

<sup>43</sup> A. LOVISOLO ammonisce: "I giudici, infatti, non dovrebbero né dimenticare né sottovalutare la 'stratificazione' delle norme del nostro ordinamento, frutto di interventi spesso 'episodici' del legislatore che— senza una vera e propria 'cabina di regia'— spesso 'disvuol' ciò che volle' e cioè

Medesimo tenore critico nei confronti delle Sezioni Unite possiede la riflessione di Salvatore Sammartino, circa l'asserita assenza di un principio di carattere generale in seno al nostro ordinamento positivo.

La conclusione poggia, altresì, su un suggestivo percorso logico argomentativo "simmetrico" a quello fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria in occasione della "creazione" (ovvero del "riconoscimento") della clausola generale antiabuso.<sup>44</sup>

Sul piano prettamente contenutistico e dinamico, non mancano poi interessanti contributi che pongono l'accento sulla necessità di collocare il confronto dialettico tra Fisco e Contribuente in uno stadio amministrativo (ed ovviamente pre-contenzioso) che non presupponga la conclusione dell'istruttoria da parte della medesima Amministrazione finanziaria, in tal modo salvaguardando l'effettiva utilità della partecipazione del Contribuente, con l'ovvia conseguenza di espungere le richieste ed i questionari dal novero delle attività procedurali in grado di assurgere a dimostrazione dell'avvenuta (e compiuta) celebrazione del contraddittorio preventivo.<sup>45</sup>

---

*introduce specifiche previsioni normative non coordinate fra loro, dal cui 'affastellamento' non appare né logico né consequenziale (...) ammettere (o escludere) l'esistenza di un principio generale" [Il contraddittorio preventivo, cit.].*

<sup>44</sup> Per S. SAMMARTINO, invece, "Non è condivisibile la tesi della Corte secondo la quale 'la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici – lungi dal poter assurgere ad indici dell'inesistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale – assume, ineludibilmente, la valenza opposta'. È vero esattamente il contrario: proprio la presenza diffusa di norme che prevedono il contraddittorio procedimentale induce a ritenere, ove si proceda con una interpretazione costituzionalmente orientata che eviti il contrasto con gli artt. 3 e 97 della Costituzione, che esiste un principio generale e che la pluralità delle disposizioni è legata all'esigenza di prevedere modalità diverse di contraddittorio in relazione alla specificità dei procedimenti di accertamento". E ancora: "Non è condivisibile la tesi secondo la quale non sia possibile ancorare il principio del contraddittorio endoprocedimentale direttamente all'art. 97 della Costituzione. Se è stato possibile, in assenza di norme specifiche, affermare, prima che venisse introdotto nello Statuto l'art. 10/bis, la presenza nell'ordinamento tributario di un principio generale antiabuso in virtù del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, non si vede perché non si possa collegare il principio del contraddittorio endoprocedimentale all'art. 97" [Il Diritto al contraddittorio endoprocedimentale, in Rass. Trib. n. 4 del 2016, pp. 986 e ss.].

<sup>45</sup> "(...) principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) prima e a ragion veduta, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della discovery di tutti di tutti i dati raccolti. Contraddittorio implica porre l'interessato in condizioni di sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, prima che la decisione venga presa. Contraddittorio implica il dovere di

Sempre sull'argomento senz'altro utile e interessante è il richiamo a una pronuncia della Corte di giustizia europea (C-298/16 - Sentenza del 9 novembre 2017), innescata da due avvisi di accertamento ricevuti dai coniugi Ispas che, secondo gli accertatori rumeni, avrebbero illecitamente celato al Fisco il proprio status di soggetti passivi IVA (correlato al perfezionamento, durante le annualità d'imposta comprese fra il 2007 e il 2011, di 73 contratti di vendita immobiliare), per l'effetto notificando agli stessi due avvisi di accertamento, limitandosi ad invitare i contribuenti a una discussione finale, senza concedere agli stessi (per così dire in via preventiva, durante il medesimo iter di svolgimento del procedimento amministrativo) l'accesso a tutte le informazioni rilevanti sulla base delle quali il Fisco rumeno ha poi adottato il verbale di verifica fiscale per poi emettere i medesimi avvisi di accertamento fiscale (cfr. paragrafo 14 della pronuncia).

Ebbene, il giudice europeo ha anzitutto preso atto dell'assenza di una disciplina dell'Unione in materia (che, da un lato, legittima l'autonomia dei singoli Stati membri e, dall'altro, impone al medesimo giudice europeo di vagliare, in concreto, il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività,<sup>46</sup> nel caso di specie ritenuti pienamente presidiati dalla legislazione rumena), per poi giungere ad un pronuncia che (come spesso accade) celebra un "fattivo compromesso" fra due opposte istanze immancabilmente presenti nel campo

---

*aprire una finestra sulle allegazioni dell'interessato una volta completata l'istruttoria. Richieste e questionari, pertanto, non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio. Essi sono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che presuppone la conclusione della istruttoria e ha una funzione e collocazione del tutto differente" [A. MARCHESELLI, Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio, in Corr. Trib. n. 3 del 2018, p. 176].*

<sup>46</sup> In seno al paragrafo 29 della pronuncia, si riassumono efficacemente i due principi in parola: "le modalità procedurali predisposte da ciascuno Stato membro non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza); tali modalità procedurali non devono rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)". *In medias res*, assumendo in esame il dispositivo della pronuncia in parola: "Il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti".

d'azione che ci occupa (vale a dire: l'impegno dei singoli Stati membri a combattere le frodi fiscali e, più in generale, a contrastare i fenomeni di evasione/elusione fiscale e l'irrinunciabile rispetto delle prerogative di partecipazione e difesa – anche nello stadio amministrativo pre-contenzioso – accordate al Contribuente).

Superfluo sottolineare che soltanto una prudente, saggia, applicazione del dictum del giudice europeo potrà separare (e per l'effetto reprimere ed emendare) condotte amministrative "abusive" e contra legem (anche sul piano del nostro eccesso di potere) da altre che viceversa, atteso l'auspicabile equilibrio fra le due contrapposte istanze in commento, godranno di piena legittimità formale e sostanziale.

#### **8. Il recente intervento del Legislatore sull'invito obbligatorio al contraddittorio, anch'esso non scevro da immediate reazioni critiche: dall'iniziale Proposta di legge all'attuale art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997**

Tornando alla sfera nazionale, questa volta di tipo normativo, giova assumere in considerazione l'art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita", convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58), che ha giustappunto tradotto in legge (più precisamente agli artt. 5 e 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) l'iniziale Proposta di legge (d'iniziativa dei Deputati, presentata il 6 agosto 2018 / "AC1074"), recante "Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale".

Giova prendere le mosse dall'originaria Proposta per riflettere sugli esiti finali. L'art. 11 è dedicato all'istituto del contraddittorio preventivo (la rispettiva rubrica è la seguente: "Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale").<sup>47</sup> l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità dell'atto

---

<sup>47</sup> Qui di seguito il testo integrale dell'art. 11: "1. Prima di emettere qualunque avviso di accertamento nei riguardi dei contribuenti, fuori dei casi previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, a pena di nullità dell'atto impositivo, notifica un preventivo invito al contribuente. 2. Nell'invito di cui al comma 1, nella forma sia di avviso di avvio del procedimento che di avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio, sono comunque indicati: a) i

impositivo finale, deve notificare un "preventivo invito" al Contribuente, volto all'acquisizione di materiale ed elementi di valutazione utili all'istruttoria.

La "bozza" di articolo scandisce, con attenzione, la tempistica procedimentale. Ciò che forse, sin da subito, ha assunto maggiore evidenza e criticità per parte della dottrina è però l'espressa statuizione, in capo al Contribuente medesimo, di illustrare tempestivamente le proprie spiegazioni (difese) in ordine alle scelte poste in essere per ciascun periodo d'imposta sottoposto al vaglio degli accertatori, al fine di scongiurare l'emissione di provvedimenti finali a suo danno.<sup>48</sup>

---

periodi d'imposta ai quali si riferisce l'accertamento, ove si tratti di tributo periodico; b) gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili; c) il termine assegnato, non inferiore a quindici e non superiore a quarantacinque giorni, per la produzione di documenti e memorie scritte o per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale. 3. Il contribuente può partecipare al procedimento instaurato, secondo i termini e le modalità indicati nell'invito di cui al comma 1, ferma restando la facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili. 4. Non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell'invito di cui al comma 1, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all'ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell'invito. È fatta salva la facoltà del contribuente di depositare, allegandoli all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi, fornendo prova di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile. 5. Decorso sessanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1 senza che il contribuente si sia attivato per fornire elementi di valutazione e di prova a proprio favore, comparendo presso l'ufficio o depositando documenti o memorie scritte, l'Ufficio può concludere l'attività istruttoria ed emettere l'atto impositivo. 6. Decorso il termine di cui al comma 5, l'invito di cui al comma 1, se contenente l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione, produce gli effetti propri dell'avviso di accertamento esecutivo previsto dall'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dall'articolo 25 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Resta salva l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento, di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fino alla scadenza del termine di cui al primo periodo del presente comma. 7. Nel caso di avvio della fase del contraddittorio si osservano le seguenti regole procedurali: a) l'ufficio dell'Agenzia delle entrate attesta, mediante la redazione di processi verbali, le deduzioni e i documenti prodotti dal contribuente nonché gli esiti degli incontri svolti in contraddittorio; b) il subprocedimento termina in ogni caso decorsi novanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1, senza possibilità di proroga; c) durante il periodo previsto dal comma 5 sono sospesi tutti i termini di decadenza per ambedue le parti; d) se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente, deve darne giustificazione nella motivazione del successivo avviso di accertamento; e) è precluso al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Lo “iatio logico-temporale” fra la difesa anticipata del Contribuente e la futura ripresa tributaria dell’Amministrazione (ancora in “stato embrionale”) potrebbe costituire, invero, un’insidia piuttosto che una garanzia nei confronti del Contribuente medesimo.

In tal modo, fungerebbe da grave contrappeso (atto quasi a neutralizzare la bontà e la medesima ratio essendi del confronto dialettico Fisco/Contribuente) la necessità di rappresentare in modo esaustivo la propria posizione fiscale rispetto ad una mera “idea di provvedimento”, dalla quale probabilmente risulterebbe arduo “estrapolare” le puntuali riprese tributarie future.

Sempre in dottrina, con evidente spirito critico e scettico, si pone l’accento sulla confusione fra la predisposizione di effettive norme di tutela e protezione in favore del Contribuente, mediante il riconoscimento di diritti e facoltà di partecipazione allo stadio amministrativo-procedimentale (giustappunto in chiave di collaborazione e di difesa) e l’enunciazione di nuovi obblighi e doveri, la cui omissione viceversa comporti mere decadenze con un effettivo detrimento della medesima sfera giuridico-patrimoniale del Contribuente.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> F. TUNDO si sofferma, con forte vena critica, sull’onere del Contribuente di dover “(...) dedurre analiticamente, per ciascun periodo di imposta indicato, ogni notizia o dato che, pur astrattamente, possa un giorno essere utile ad una difesa da atti e/o pretese dei quali però non ha in quel momento alcuna cognizione” [L’invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?, in *Corr. Trib.* n. 39/2018, pp. 2963 e ss.].

<sup>49</sup> Ancora, sempre secondo F. TUNDO, “Il fatto che, nel contesto di una norma asseritamente volta a promuovere la dialettica tra Fisco e contribuenti, trovino ampio spazio previsioni che determinano conseguenze sanzionatorie della parte privata rivela una contraddizione intrinseca. Il contraddittorio in chiave difensiva, almeno per come è inteso dalla dottrina prevalente e dalla giurisprudenza, attiene all’area della partecipazione meramente facoltativa, poiché costituisce – appunto – una modalità di esercizio del diritto di difesa in corso di procedimento. **Invece, la partecipazione di tipo obbligatorio (resa tale dalla previsione di sanzioni per il mancato o parziale intervento del privato) altro non è se non l’altra faccia della medaglia, sul versante del contribuente, dell’esercizio dei poteri istruttori da parte dell’Agenzia.** Dunque non ha attinenza con i diritti, riguardando semmai i doveri” [L’invito al contraddittorio, cit.]. Sempre in argomento M. BEGHIN precisa quanto segue: “Non vorremmo, invece, che l’art. 11, comma 5, della proposta di legge fosse letto in chiave di mero automatismo, rispondente non più ad una logica impositiva, bensì ad una logica sanzionatoria. Infatti, il provvedimento impositivo giammai potrebbe rappresentare l’ineluttabile conseguenza della **mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio. Deve essere, invece, l’atto conclusivo di un’istruttoria nel corso della quale siano state raccolte le prove dell’evasione. Pertanto, nella prospettiva della formazione dell’avviso di accertamento, può essere del tutto irrilevante che il contribuente si sia confrontato o meno con l’Amministrazione finanziaria.** La decisione circa il comportamento da tenere durante lo svolgimento della verifica spetta al soggetto che subisce l’esercizio dei poteri istruttori, al quale non si potrà chiedere di partecipare, soltanto per amor di spirito collaborativo, alla ricerca e alla formazione delle prove dell’illecito. Prove, dunque, contro sé stesso. In conclusione: di

Veniamo adesso agli esiti dei lavori parlamentari, tradottisi in legge. L'invito obbligatorio, anzitutto, non ha portata assoluta e generale (interessando soltanto le imposte sui redditi e l'IVA), sostanziandosi espressamente in un invito a comparire per l'avvio della definizione dell'accertamento,<sup>50</sup> che non involge gli avvisi di accertamento parziale e non ricorre altresì nei casi di motivata urgenza ovvero di fondato pericolo per la riscossione.

Al mancato invio dell'invito obbligatorio (in assenza di deroghe ed esclusioni) segue perciò l'invalidità del provvedimento finale a condizione che, in concreto, si dimostri l'ingiusta lesività dell'attività provvedimentale dell'Amministrazione finanziaria.

In definitiva, soltanto al pieno svolgimento dell'onere probatorio da parte del Contribuente intorno alla stretta e necessaria correlazione fra la pretermessa (ed ingiustificata) ostensione delle proprie ragioni e la consequenziale emissione di un provvedimento finale (dunque: ingiustamente) lesivo della propria sfera giuridico-patrimoniale consegue la presenza di un atto irrimediabilmente viziato (e non già sic et simpliciter per una "mera" infrazione della procedura amministrativa).

---

*fronte a un contribuente non collaborativo, l'Amministrazione finanziaria potrà emettere l'avviso di accertamento a condizione che, nonostante la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio, essa riesca a dimostrare l'esistenza dell'evasione. In assenza di prove, oppure al cospetto di prove insufficienti, il processo verbale di constatazione va archiviato" [Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale, in Il Fisco n. 42/2018, p. 4007].*

<sup>50</sup> Giova trascrivere nella sua interezza il nuovo art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997: "1. **L'ufficio**, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, **notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.** 2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 3. **In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.** 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento".

In altri termini, il provvedimento sarebbe suscettibile di annullamento in quanto contraddistinto da vizi che il (pretermessso) contraddittorio endoprocedimentale avrebbe potuto (non ci stanchiamo di ribadire: in concreto) fare emergere, così evitando la sua emanazione.

Oltretutto, stando così le cose, la regolamentazione rischierebbe di essere peggiorativa per il Contribuente, atteso che soltanto la previa e necessaria indagine sulla “prova di resistenza” potrebbe condurre (eventualmente) all’annullamento del provvedimento finale, superando in questo modo gli effetti del nuovo presidio normativo.

Non a caso, già in fase di primi commenti, si è posta l’attenzione intorno al sesto ed ultimo comma dell’art. 5-ter (che mantiene intatte le precedenti prescrizioni normative sulle prerogative di partecipazione del Contribuente), al fine di limitare e circoscrivere il perimetro dell’anzidetta prova di resistenza.<sup>51</sup>

In altri termini, sembra riproporsi nella normativa attuale un equivoco di fondo circa il necessario distinguo fra stadio procedimentale in seno al quale – in ossequio al principio di parità delle armi – ha vita un confronto dialettico fra l’Amministrazione e il Contribuente prima dell’emissione di un provvedimento lesivo della sfera giuridico-patrimoniale di quest’ultimo e stadio procedimentale (nonché pre-contenzioso) in cui, di fatto, la pretesa tributaria appare già plasmata e definita ed il dialogo fra Parte Pubblica e Parte Privata assolve (“esclusivamente”) la principale funzione di scongiurare un probabile contenzioso.

D’altronde – e non siamo nel campo delle opinioni – il nuovo istituto si colloca in seno alle disposizioni regolatrici dell’accertamento con adesione che, come noto, costituisce un tipico strumento deflativo del contenzioso.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Sul punto G. FERRANTI: *“La previsione normativa in esame sembrerebbe introdurre, pertanto, una ulteriore rilevante penalizzazione per i contribuenti. Al riguardo si ritiene che almeno tale conseguenza sfavorevole per i contribuenti possa essere evitata adottando un’interpretazione logico-sistematica in base alla quale la disposizione contenuta nel comma 5 in esame (che impone la “prova di resistenza”) deve considerarsi derogata dalla norma del **successivo comma 6, secondo la quale “restano ferme” le specifiche disposizioni che prevedono l’obbligo del contraddittorio**”* [Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti, in *Il Fisco* n. 29 del 2019, p. 2807].

<sup>52</sup> È altresì utile ricordare, ai sensi e per gli effetti del nuovo comma 3-bis aggiunto all’art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, che “Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell’amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto

Il tempo e la concreta applicazione della nuova normativa potranno confermare o, di contro, smorzare ovvero (si confida: nell'interesse comune di tutti i soggetti coinvolti) obliterare le attuali perplessità intorno alla compiutezza del nuovo istituto.

Soltanto in questo modo si potranno esprimere, evidentemente a posteriori, valutazioni ed analisi critiche più ponderate intorno al vero ubi consistam del contraddittorio preventivo forgiato dal Legislatore nazionale.

Si può comunque affermare che il presente tema d'indagine è ineluttabilmente destinato ad alimentare, anche in futuro, vivaci dibattiti e possibili fratture fra giurisprudenza e dottrina.

È ad ogni modo auspicabile che il Legislatore rinunci ad affidarsi al ruolo di supplenza (in non poche occasioni, come in questa) esercitato nel corso degli anni dai Giudici, ricercando con perseveranza il giusto (benché delicato e talora inafferrabile) equilibrio fra le doverose istanze di recupero degli imponibili evasi con l'altrettanto doveroso riconoscimento in capo al Contribuente di adeguate garanzie di partecipazione e di difesa (in seno al procedimento amministrativo di accertamento), non senza infine assumere in debita considerazione (altrettanto auspicabilmente) l'efficacia cogente delle norme nonché l'influenza dello "spirito" dell'ordinamento euro-unionale.

---

impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario".

# **Tax governance and the effects of the covid 19 pandemic on transfer pricing policies**

di **Emanuela Di Rauso**

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

## **ABSTRACT**

The outbreak of Covid-19 in China has become a major threat to the global economy and financial markets. The rapid spread of the virus is consequently causing the "obsolescence" of the business models known to date and the disruption of the supply/value chain. In this context, the change in conditions could have significant consequences for the transfer pricing policies adopted by multinational groups, which will have to adapt their policies to the changed regulatory, economic, and business context. The first part of this paper proposes to analyze (without any claim to being exhaustive) some of the potential impacts of the transfer pricing pandemic, providing food for thought and attention that deserve to be examined in depth; the second part summarizes some regulatory interventions involving ancillary institutions to transfer pricing. As the pandemic evolves, new issues will emerge, but initially we believe the following themes can be identified.

## **SINTESI**

*Lo scoppio del Covid-19 in Cina è diventato una delle maggiori minacce per l'economia globale e per i mercati finanziari. La rapida diffusione del virus sta provocando conseguentemente*

*“l’obsolescenza” dei modelli di business a oggi noti e la disruption della supply chain/value chain. In questo contesto, il cambiamento delle condizioni potrebbe comportare conseguenze significative per le politiche di transfer pricing adottate dai gruppi multinazionali che dovranno adeguare le proprie policy al mutato contesto normativo, economico e di business. La prima parte del presente intervento si propone di analizzare (senza alcuna pretesa di esaustività) alcuni dei potenziali impatti della pandemia sui prezzi di trasferimento fornendo spunti di riflessione e di attenzione che meritano di essere approfonditi; la seconda parte sintetizza alcuni interventi normativi che interessano istituti ancillari al transfer pricing. A fronte dell’evolversi della pandemia emergeranno sempre nuove issues, ma inizialmente riteniamo possano identificarsi le seguenti tematiche.*

## **SOMMARIO**

**1.** Metodologia, criterio di ricerca, fonti e domanda di ricerca  
1.1. Business restructurings - (ri)caratterizzazione funzionale delle entità/(ri)negoziazione termini contrattuali  
1.2. Routine entities/limited-risk entities  
1.3. Coronavirus strategie nel transfer pricing e nella governance fiscale  
1.4. Year-end adjustments (yea)  
- **2.1.** Royalties e concessione in licenza di intangibili - **2.2.** Specifici interventi normativi con impatto su istituti ancillari alla disciplina del transfer pricing - **2.3.** Verifica del rispetto degli accordi di ruling internazionale - **2.4.** L’analisi di benchmark in periodi di crisi - **2.5.** Accordi preventivi sui prezzi - **3.** Risultati di ricerca e conclusioni

## **1. Metodologia, criterio di ricerca, fonti e domanda di ricerca**

La metodologia utilizzata per il seguente lavoro è la revisione sistemica della letteratura, prendendo in considerazione le fonti dall'anno 2020 ad oggi. Le banche dati utilizzate sono: Juris, Researchgate, Scopus, Google Scholar. Inoltre, sono state prese in considerazione molti testi presenti presso la biblioteca dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli". Le parole chiave di ricerca sono state: - *Transfer pricing* - Effetti della pandemia sui prezzi di trasferimento - Prezzi di trasferimento ed OCSE - Normative fiscali *transfer pricing* e Covid-19. La revisione sistemica della letteratura è stata svolta in questo modo:

- a) Raccolta degli articoli attraverso le banche dati;
- b) Attenta analisi degli articoli;
- c) Messa in evidenza tutte le componenti che forniscono una panoramica chiara per poter rispondere in modo esaustivo alle domande di ricerca poste nel corso del seguente lavoro. Le domande di ricerca poste sono le seguenti:

- 1) Quali sono gli impatti della pandemia sui prezzi di trasferimento?
- 2) Quali sono stati gli interventi normativi degli istituti ancillari al *transfer pricing* e quali saranno? Il lavoro attraverso una revisione anche dei decreti applicati dal 2020 ad oggi cerca di rispondere alle seguenti domande di ricerca e cerca inoltre di fornire importanti spunti per curare a pieno i danni fiscali causati dalla pandemia sui prezzi di trasferimento.

### *1.1. Business restructurings - (ri)caratterizzazione funzionale delle entità/(ri)negoziazione termini contrattuali*

Il progetto BEPS (*Base Erosion & Profit Shifting*) ha sancito che al fine di determinare la remunerazione conforme al principio di libera concorrenza (*arm's length principle*), è necessario analizzare non soltanto le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni impiegati da ciascuna delle società coinvolte nei flussi *intercompany*, bensì anche

in quale misura tali elementi hanno contribuito a determinare il profitto di ciascuna entità e i *value drivers* che la caratterizzano.

Tale tipologia di analisi consente di assicurare che il *transfer pricing*<sup>1</sup> sia in linea con la creazione del valore sulla base della concreta declinazione del *business model* delle entità coinvolte nei flussi. I cambiamenti imposti dalla pandemia possono determinare la necessità di una (temporanea) riallocazione delle funzioni tra le varie entità del Gruppo con evidenti impatti sulla caratterizzazione funzionale delle stesse. Come evidenziato dalle Linee Guida OCSE, «(...) *business restructurings may be needed to preserve profitability or limit losses, e.g. in the event of an over-capacity situation or in a downturn economy*». Allo stesso modo, la pandemia può determinare, la cessazione o la sostanziale rinegoziazione dei termini contrattuali che regolano i rapporti tra le varie entità del Gruppo sono considerate operazioni di *business restructurings* che possono impattare, non solo sulle condizioni generali che influenzano la prestazione indipendentemente dalla sua natura, ma come visto precedentemente sulla caratterizzazione funzionale delle entità del Gruppo comportando (se del caso) l'attribuzione di maggiori funzioni e rischi. Tale attribuzione non può mai prescindere (ergo dipende dai cambiamenti imposti dalla pandemia) dall'esercizio del controllo sui rischi e dalla capacità finanziaria di assumere tali rischi da parte delle entità coinvolte.

Modifiche alla caratterizzazione funzionale comportano la necessità di modificare la TP Policy<sup>2</sup> sottostante, al fine di renderla *compliant* con i cambiamenti intervenuti alla/lungo la *value chain* di Gruppo.

## 1.2. Routine entities/limited-risk entities

*Limited-risk entities* nell'ambito della produzione, distribuzione e

---

<sup>1</sup> Si veda A. PLETZ - J. BONIFACIUK, "Lasting implication of global crisis: firm decision and transfer pricing", in *Transfer pricing International Journal*, BNA n. 3/2010, p. 2.

<sup>2</sup> Si veda P. VALENTE, "Transfer pricing policy in periodi di recessione economica", *Fiscalità e Commercio internazionale*, n. 12/2012, p. 35.

prestazione di servizi sono molto comuni nell'ambito dei gruppi multinazionali. Tenzialmente, si tratta di entità con potere decisionale limitato caratterizzate da una "impermeabilità" alla maggior parte dei rischi aziendali, sia *downside* che *upside*. In termini generali, rischi quali quello di mercato non sono sostenuti da queste entità a rischio limitato la cui remunerazione è rappresentata da routine profits. Le conseguenze economiche della pandemia potrebbero portare a ripensare la remunerazione spettante a questi soggetti. Se da un lato l'attribuzione di una perdita/minore profitto risulterebbe contrastante con la circostanza che tali entità sono considerate "*risk-insulated*", dall'altro la situazione attuale impone di indagare la sussistenza di ragioni economiche/di business che possano condurre ad adeguamenti "*for risks*" della TP Policy (e, quindi, sulla necessità di trasferire una parte della perdita o del minor profitto anche su queste entità).

### *1.3. Coronavirus strategie nel transfer pricing e nella governance fiscale*

I periodi di crisi influiscono sulle attività e sulle strategie delle imprese con attività all'estero inducendo le stesse a rivedere i modelli di business attraverso i quali operare globalmente e adottare nuove strategie volte all'ottimizzazione dell'attività, della gestione finanziaria nonché del carico fiscale del gruppo. Di conseguenza, anche le *transfer pricing policies* devono essere riconsiderate al fine di adeguarle ai mutati scenari economici e garantire il rispetto del principio dell'*arm's length*. I cambiamenti della realtà economica possono determinare significative conseguenze sulle *transfer pricing policies* adottate dai gruppi multinazionali, i quali sono costretti a dover rapidamente adattare i loro *business models* al mutato contesto economico. Ciò è ancor più vero in un mondo globalizzato ove le situazioni di recessione<sup>3</sup> che investono un singolo Paese ovvero un

---

<sup>3</sup> Si faccia riferimento a P. VALENTE, "*Transfer pricing policy in periodi di recessione economica*", *op. cit.*, p. 36.

singolo settore di mercato generano, a catena, una serie indeterminabile di conseguenze, spesso inattese. A tal riguardo, una delle maggiori preoccupazioni per le aziende, al momento, consiste nell'epidemia di Covid-19 (c.d. Coronavirus) oramai diffuso su scala globale. L'impatto del Covid-19, infatti, si riversa non solo in ambito medico-sanitario ma anche economico, sui mercati in riferimento alle limitazioni degli spostamenti estesi a tutti i cittadini possono ostacolare il normale svolgimento delle diverse attività d'impresa. I gruppi multinazionali, poiché operano in giurisdizioni diverse, commercializzano in differenti aree geografiche e sono presenti contemporaneamente su diversi mercati, si stanno confrontando con la necessità di predisporre una pianificazione aziendale efficace, al fine sia di ridurre al minimo le ripercussioni economiche legate all'emergenza Coronavirus che di garantire il normale svolgimento dell'attività d'impresa. Secondo quanto evidenziato dall'OCSE<sup>4</sup> nel documento "*Coronavirus: The world economy at risk*", pubblicato il 2 marzo 2020, il Coronavirus sta mettendo in serio pericolo l'economia globale, pertanto, ogni società coinvolta in operazioni *cross-border* dovrebbe effettuare una valutazione dei propri *business models* tenendo conto dell'attuale contesto. Il mondo sta assistendo all'impatto del virus Covid-19 sull'attività economica, sulle catene del valore globali e sulla redditività, nella maggior parte dei settori industriali e delle aree geografiche. Le limitazioni relative alla circolazione delle persone e alle ordinarie modalità di esecuzione delle attività di impresa avranno un impatto negativo sull'economia dei Paesi maggiormente colpiti dall'emergenza. Oltre alle imprese, anche l'Amministrazione finanziaria ha subito un notevole impatto derivante anche dalla sospensione delle attività di verifica e di accertamento decise a seguito dell'inizio dell'emergenza epidemiologica. Con riferimento alla tematica dei prezzi di trasferimento, vi sono una serie di aspetti di cui bisogna tenere conto

---

<sup>4</sup> Si veda OECD, "*Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali*", OECD, luglio 2017.

in quanto, a seguito della flessione<sup>5</sup> dei mercati, è possibile che le Amministrazioni finanziarie prestino maggiore attenzione alle società svolgenti attività transfrontaliere, le quali dovranno essere in grado di fornire spiegazioni adeguate in merito ad eventuali mutamenti delle *policies* adottate e ai bassi profitti raggiunti o alle eventuali perdite registrate. Come accade in tutti i periodi di incertezza, infatti, se da un lato i governi cercano di fronteggiare la crisi con misure di stimolo alla crescita economica, tra cui agevolazioni fiscali e incentivi agli investimenti, dall'altra parte, le Amministrazioni finanziarie, con un approccio *case-by-case*, pongono maggiore attenzione alle politiche dei prezzi di trasferimento, al fine di verificare la ragione e la natura della flessione registrata nei bilanci di numerose imprese. Gli Uffici amministrativi, in contesti di crisi, nell'ambito delle verifiche fiscali, focalizzano l'attenzione sui casi di *transfer pricing* richiedendo ai contribuenti sempre maggiori adempimenti. In un'ottica propositiva e, al fine di predisporre un'eventuale strategia difensiva, potrebbe essere necessario per le imprese dimostrare che le perdite registrate o i bassi profitti raggiunti non sono il risultato delle *transfer pricing policies* adottate ma discendono in modo diretto dal rallentamento economico dovuto al Covid-19 e dalle ripercussioni dello stesso sull'andamento del mercato. Per questa ragione, le imprese che effettuano operazioni *intercompany* dovranno adeguare i modelli dei prezzi di trasferimento alle modifiche economiche e finanziarie che il Coronavirus ha posto in essere, al fine di garantire che le politiche interne riflettano la riassegnazione di funzioni, attività e rischi all'interno del gruppo multinazionale. Il metodo di *transfer pricing* adottato, infatti, deve essere (considerato alla luce delle circostanze economiche straordinarie per permettere che le funzioni svolte, i rischi assunti e le decisioni adottate siano conformi all'*arm's length principle*). Allo stesso modo, le Amministrazioni fiscali nell'ambito dei

---

<sup>5</sup> Si faccia riferimento a M.J. MCKEE ET AL, "Transfer pricing in a downturn economy", International Tax Review, 2010 Issue 127.

tax audits<sup>6</sup> dovranno necessariamente tenere in considerazione le circostanze economiche eccezionali in cui le imprese hanno operato nel periodo oggetto di verifica così come l'incertezza in cui le stesse hanno dovuto definire le proprie politiche di *transfer pricing*. È inevitabile, infatti, che la valutazione del rispetto del principio dell'*arm's length* effettuata dall'Amministrazione finanziaria *ex-post basis* differisca dall'analisi (e dai relativi risultati) condotta dal contribuente al momento della transazione; in particolar modo, se l'Amministrazione finanziaria fa riferimento, nella sua attività di valutazione, ad informazioni non disponibili al contribuente all'epoca della transazione. Pertanto, è necessario che l'Amministrazione finanziaria non utilizzi informazioni recenti per "costruire" la propria analisi di *transfer pricing*: La valutazione delle autorità fiscali dovrebbe rispettare l'approccio seguito dal contribuente e tentare di comprendere se i risultati ottenuti dallo stesso siano "giustificabili" ed *arm's length*, date le informazioni disponibili e ragionevolmente prevedibili al momento dell'attività di *pricing* delle transazioni in particolare nei periodi caratterizzati da incertezza e instabilità economica. Nel dicembre 2019, il virus Covid-19 si è diffuso dapprima nella città di Wuhan, poi in tutta la Cina, ed ora in gran parte dell'Europa, generando ripercussioni negative sia a livello economico che sociale stante le restrittive misure applicate alle imprese e ai singoli individui. A causa dell'incalzante diffusione dell'epidemia di Coronavirus dapprima in Cina, importante base produttiva per numerosi gruppi multinazionali nel mondo, e successivamente in Europa, si stanno registrando delle conseguenze significative:

- sulla catena del valore dei gruppi multinazionali;
- sulle vendite realizzate;
- sul valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- sull'EBIT (*Earnings Before Interest and Tax*) della maggior parte dei gruppi multinazionali;

---

<sup>6</sup> Si faccia riferimento a P. VALENTE, "Verifiche fiscali di *transfer pricing*: selezione dei contribuenti e delle attività ispettive", Corriere Tribunale n. 25/2011.

- sul flusso di cassa (*cash flow*) delle società appartenenti a gruppi multinazionali che risiedono nelle aree geografiche colpite dall'epidemia.

In questo periodo, dunque, i gruppi multinazionali hanno dovuto vagliare numerose possibilità al fine di proteggersi dagli effetti negativi della crisi.

Tra le misure al vaglio delle imprese si annoverano:

- adozione di meccanismi (*reasonable arrangements*) volti ad allineare le politiche adottate sui prezzi di trasferimento<sup>7</sup> tra parti correlate al contesto attuale nonché a procedere a mirati adeguamenti dei prezzi di trasferimento per uniformare le funzioni delle imprese al mutato contesto economico;

- Selezione della documentazione necessaria per far fronte ai potenziali controlli delle autorità fiscali come la preparazione di documentazione di supporto necessaria per giustificare la ragionevole destinazione degli utili alle consociate durante l'epidemia;

- Rivalutazione delle politiche adottate in materia di finanziamenti *intercompany* per quelle società del gruppo che risiedono nelle aree geografiche maggiormente interessate dall'epidemia (anche alla luce delle nuove Linee Guida pubblicate dall'OCSE "*Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*").

In questo momento delicato, dal punto di vista economico e finanziario, è importante non solo che le decisioni commerciali adottate a supporto dell'analisi dei prezzi di trasferimento siano adeguatamente documentate ma che i gruppi multinazionali siano in grado di porre in essere tutti i necessari cambiamenti delle *business strategies* delle società, compresi quelli che possono determinare, ad esempio:

- Una review delle *pricing strategies*, della localizzazione delle *subsidiaries*, dei *costs structure*, dei contratti *intercompany*;

- Una vera e propria *business restructuring*, con conseguenze sia a

---

<sup>7</sup> Si faccia riferimento ad A. BALLANCIN, "*Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali*", *Rassegna Tribunale*, 2014, p. 73.

livello fiscale,<sup>8</sup> sia sulle politiche di *transfer pricing*.

Tra le principali problematiche che le imprese si possono trovare a considerare, con riferimento alla tematica del *transfer pricing*, durante i periodi di crisi, si rinvengono:

1) Verifica che le *transfer pricing policies* rispettino il principio dell'*arm's length*;

2) Eventuale revisione dei metodi di *transfer pricing* applicati nel periodo ante crisi;

3) Documentazione delle speciali circostanze che possono portare da una deviazione dalle normali politiche di *transfer pricing*;

4) Verifica che gli accordi infragruppo siano aggiornati, in maniera da riflettere le mutate condizioni economiche;

5) Review delle modalità di effettuazione delle analisi di *benchmarking*;

6) Analisi delle previsioni finanziarie precedenti la recessione volte a calcolare e registrare l'impatto diretto del calo delle vendite sulla redditività;

7) Review delle *assumptions* previste negli *Advance Pricing Agreements* al fine di verificare la loro validità e l'eventuale possibilità di "risoluzione" degli accordi con l'Amministrazione finanziaria che dovessero risultare onerosi;

8) Possibilità di sottoscrivere *Advance Pricing Agreements* al fine di evitare eventuali contenziosi con le autorità fiscali.

In particolare, le recenti verifiche fiscali effettuate dalle Amministrazioni fiscali dei diversi Paesi hanno evidenziato come queste ultime focalizzino l'attenzione sulla verifica delle marginalità realizzate dalle imprese del gruppo svolgenti funzioni routinarie, le quali dovranno essere coerenti con il profilo funzionale e di rischio<sup>9</sup> di tali imprese. A questo proposito, è probabile che nel caso in cui

---

<sup>8</sup> F. ADAMI, "La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento" Rivista di diritto tributario, Milano, 1989 pp. 45-55.

<sup>9</sup> Si veda D. BEETON, "International comparison - how taxpayers and tax authorities are responding, implication for risk management", *Transfer pricing in a recession*, 2009 BNA International, pp. 12-20.

queste società realizzino perdite costanti nel corso degli anni o basse marginalità non in linea con quelle realizzate da soggetti indipendenti), le politiche di *transfer pricing* adottate da tali società potranno essere soggette ad attenta verifica da parte delle Amministrazioni fiscali. In alcuni casi, i gruppi multinazionali prevedono dei *transfer pricing adjustments* volti a garantire alle società svolgenti funzioni routinarie di ottenere un margine coerente con il proprio profilo funzionale e di rischio conforme ai principi di libera concorrenza.

Nei periodi di recessione economica, eventuali risultati non conformi ai principi di libera concorrenza potrebbero essere causati da una produzione insufficiente o dalla mancanza di domanda da parte del mercato o da altri fattori causati dalla recessione economica (nel periodo attuale dovuta dall'emergenza epidemiologica) e non da politiche di *transfer pricing* non corrette. Pertanto, sarà necessario evidenziare le motivazioni economiche e di business che hanno condotto la società a realizzare risultati negativi, ma anche comprendere quale soggetto nell'ambito della catena del valore del gruppo multinazionale dovrà subire tale "perdita"<sup>10</sup> derivante dal periodo di recessione economica. Allo stesso modo, sarà necessario analizzare in dettaglio tutto il periodo temporale che la crisi da Covid-19 coprirà allo scopo di valutare le perdite nei differenti periodi della crisi (ad esempio perdite nel periodo della diffusione del virus, perdite nel periodo di ricostruzione economica, ecc.). Le imprese devono considerare le possibili implicazioni contabili (*accounting implications*) del Coronavirus e valutare se l'evento Covid-19 possa, o meno, essere considerato come un *adjusting or non-adjusting event* con riferimento alla data di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2019 e, dunque, se rientri tra i fatti che consentono di effettuare una rettifica nel bilancio. In particolare, lo IAS/IFRS 10 (disciplina dei principi contabili internazionali) definisce le circostanze in cui un'entità economica

---

<sup>10</sup> Si faccia riferimento a D.R. WRIGHT, "Transfer Pricing When Losses Arrive", *International transfer pricing journal*, Vol.9, 5/2002.

possa apportare delle rettifiche il bilancio a seguito di fatti intervenuti dopo la data di riferimento dello stesso. Nello specifico è possibile valutare di apportare rettifiche al bilancio in presenza di fatti (favorevoli o sfavorevoli) che si manifestano a cavallo tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione. I fatti in questione si distinguono in:

- a) Fatti che sono indicativi di situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio e che comportano una rettifica;
- b) Fatti indicativi di situazioni sorte dopo la data di riferimento del bilancio che non comportano una rettifica.

In relazione alla considerazione del fenomeno del Coronavirus quale evento che possa apportare una rettifica esistono opinioni contrastanti. Deve, però, considerarsi prevalente l'opinione che non attribuisce a tale fenomeno il potere di effettuare aggiustamenti al bilancio. Infatti, al 31 dicembre 2019 erano ancora pochi, e poco rilevanti dal punto di vista dell'impatto economico, i casi di Coronavirus segnalati all'OMS e da questo riconosciuti. Per le date di rendicontazione successive al 31 dicembre 2019, invece, è possibile che l'evento venga considerato come fatto successivo che comporta una rettifica. Nei periodi di crisi le imprese multinazionali si trovano ad affrontare numerose questioni che influiscono anche sulle politiche di *transfer pricing*. In particolare, la crisi da un lato induce a rivedere i modelli di business attraverso i quali le imprese operano globalmente e, dall'altro, ad adottare nuove strategie volte all'ottimizzazione dell'attività, della gestione finanziaria nonché del carico fiscale del gruppo. In questo contesto, è evidente l'importanza di predisporre un'idonea documentazione che supporti le *transfer pricing policies* applicate dalle società multinazionali in tali periodi. Questa idonea documentazione dovrà essere in grado di:

- Supportare i risultati conseguiti attraverso comparables data che riflettono le effettive condizioni economiche;
- Dimostrare il rispetto del principio dell'*arm's length*.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Si veda P. VALENTE - C. OSTINELLI, "*Pianificazione fiscale e Finanziaria: Principi*,

La diffusione del Coronavirus è fonte di incertezza per la maggior parte delle economie globali. Le imprese multinazionali, pertanto, devono attentamente valutare il potenziale impatto di questa crisi sulla catena del valore e prendere in considerazione la possibilità di attivare misure volte ad apportare i corretti *transfer pricing adjustments*. Si evidenzia, inoltre che alcune criticità potrebbero sorgere anche per quelle imprese che hanno sottoscritto gli *Advance Pricing Agreements* (“APA”), vale a dire quegli accordi preventivi tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria in base ai quali, prima dell’effettuazione della transazione infragruppo, vengono indicati i criteri e le modalità tecniche che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento. La crisi, infatti, ha effetti anche sugli APA sottoscritti dai contribuenti con l’Amministrazione finanziaria, dal momento che le società multinazionali potrebbero non essere in grado di rispettare tali accordi. A tale proposito, può essere opportuno riconsiderare/rinegoziare i termini dell’accordo allo scopo di:

- Prevedere l’inserimento di clausole volte a garantire un certo grado di flessibilità;
- Includere specifiche *critical assumptions*, che consentano di modificare gli APA sottoscritti o prevedere il passaggio da un metodo di *transfer pricing* a un altro.

#### 1.4. *Year-end adjustments (yea)*

Nei gruppi multinazionali è frequente che la TP Policy contempli l’effettuazione di *year-end adjustments* (YEA) al fine di allineare l’*outcome* delle transazioni *intercompany* all’ALP (*Arm’s Length Principle*). Tali aggiustamenti possono avere carattere ordinario (in quanto previsti dai contratti che disciplinano i flussi infragruppo) o straordinario (derivanti da eventi e/o operazioni infrequenti aventi

---

*Gestione, Rischi* 2017, IPSOA, pp. 74-85.

carattere eccezionale). Come noto gli YEA possono essere implementati secondo diverse modalità (la più diffusa delle quali è un *lump-sum payment*) e *timing* (generalmente a fine anno, quando si determina il risultato del periodo e lo si tende ad adeguare alla marginalità concordata). L'esistenza di un ciclo economico (come quello attuale impattato dal diffondersi della pandemia) richiede un'attenta valutazione per l'effettuazione degli aggiustamenti, tenendo in considerazione le informazioni disponibili o ragionevolmente prevedibili. L'analisi di *transfer pricing* non è una scienza esatta ed è tipicamente basata su fatti e circostanze; pertanto, anche gli aggiustamenti ci si può aspettare che varino a seconda dell'azienda, del settore e del mercato.

## **2. Orientamenti sui prezzi di trasferimento sull'analisi della comparabilità**

Il cambiamento senza precedenti nel contesto economico a seguito dell'epidemia di Covid-19 crea sfide uniche per l'esecuzione dell'analisi di comparabilità. La pandemia può avere un impatto significativo sui prezzi di alcune transazioni tra imprese indipendenti e può ridurre la dipendenza dai dati storici quando si eseguono analisi di comparabilità.<sup>12</sup> Ciò può richiedere ai contribuenti e alle amministrazioni fiscali di prendere in considerazione approcci pratici che possono essere adottati per affrontare le carenze di informazioni, come gli adeguamenti di comparabilità. Tali approcci pratici per quanto riguarda l'esecuzione delle analisi di comparabilità dovrebbero essere coerenti con la politica dei prezzi di trasferimento del contribuente nel tempo. Le sfide associate all'esecuzione di un'analisi di comparabilità possono variare a seconda dell'impatto della pandemia di Covid-19 sulle caratteristiche economicamente rilevanti dell'operazione accuratamente delineata. Ad esempio, se un'operazione controllata è coperta da un accordo *intercompany*

<sup>12</sup> P. VALENTE, A. DELLA ROVERE, P. SCHIPANI, "Analisi di comparabilità nel *transfer pricing*", IPSOA 2013, pp. 14-23.

preesistente (ad esempio, se nel 2018 è stato stabilito che a condizioni di mercato una parte dovrebbe ricevere un rendimento fisso concordato per cinque anni e che le parti a condizioni di mercato rimarranno vincolate da tale accordo), potrebbe non essere necessario eseguire un'analisi di comparabilità per l'esercizio finanziario ("FY") 2020 a condizione che i fatti e le circostanze dell'operazione controllata accuratamente delineata non sono cambiati. Nel giungere a tale conclusione, è importante prendere in considerazione eventuali modifiche delle caratteristiche economicamente rilevanti, compresi i termini e le condizioni dell'accordo, e se, a condizioni di mercato, parti non collegate avrebbero tentato di rinegoziare tali termini e condizioni. Per contro, quando il prezzo di mercato di un'operazione controllata è determinato su base annua, sarà necessario effettuare un'analisi di comparabilità per l'esercizio 2020. Nell'effettuare un'analisi di comparabilità, può essere necessario considerare specificamente in che modo dovrebbero essere presi in considerazione i costi eccezionali derivanti dalla Covid-19.<sup>13</sup> In primo luogo, i costi eccezionali dovrebbero essere generalmente esclusi dall'indicatore dell'utile netto, tranne quando tali costi si riferiscono all'operazione controllata come accuratamente delineato. L'esclusione dei costi eccezionali deve essere effettuata in modo coerente a livello della parte testata e dei comparabili per garantire un risultato affidabile, rilevando che la disponibilità di tali informazioni può essere limitata. Occorre operarsi affinché tali costi siano adeguatamente misurati e siano contabili in modo coerente nella misura del possibile. In secondo luogo, nel determinare una base di costo, sarà importante esaminare se la base debba includere o escludere costi eccezionali che si ritiene riguardino le operazioni controllate (determinazione sopra menzionata) e, se inclusi nella base dei costi, se tali costi

---

<sup>13</sup> Si faccia riferimento a X. DITZ - C. QULITZSCH, "Covid-19 and its impact on Determining International Transfer Price", in *International Transfer Pricing Journal*, 2020 (Volume 27), n. 4.

debbano o meno essere trattati come costi di passaggio ai quali non dovrebbe essere attribuito alcun elemento di profitto (v. punto 2.99 del TPG dell'OCSE). L'inclusione di costi eccezionali nella base dei costi trasferirebbe tali costi alla controparte, mentre escluderli avrebbe l'effetto di assegnarli alla parte testata. Pertanto, nel determinare quale approccio sia più appropriato, sarà importante considerare a condizioni di servizio quale parte dell'operazione controllata avrebbe sostenuto tali costi aggiuntivi, che a loro volta dovrebbero essere informati dalla delineazione accurata dell'operazione. In terzo luogo, possono essere necessarie rettifiche per garantire la coerenza contabile per migliorare la comparabilità. Le rettifiche per garantire la coerenza contabile sono intese a eliminare l'effetto delle diverse pratiche contabili tra le operazioni controllate e non controllate e dovrebbero essere prese in considerazione se e solo se si prevede che aumentino l'affidabilità dei risultati di un'analisi di comparabilità. In alcuni casi, se i costi eccezionali derivanti dal Covid-19 possono essere contabilizzati come elementi operativi o non operativi da diversi contribuenti in operazioni diverse, possono essere necessarie rettifiche di comparabilità. In altri casi possono esserci differenze nel fatto che i costi relativi al Covid-19 siano presi in considerazione al di sopra o al di sotto della linea di profitto lordo. Ad esempio, il riconoscimento dell'acquisto di DPI come costo operativo da parte della parte testata e come costo dei beni venduti da un comparabile può avere un impatto significativo nel calcolo di un indicatore del livello di profitto basato sul profitto lordo e può richiedere un adeguamento della comparabilità. Secondo le Linee Guida OCSE il processo tipico di svolgimento dell'analisi di comparabilità prevede la comprensione delle circostanze che caratterizzano il contribuente (indipendentemente dalla tipologia di transazione *intercompany* oggetto di analisi) anche con riferimento al mercato in cui opera o ai particolari eventi che lo possono caratterizzare. Gli effetti prodotti dal Covid-19 dovranno essere tenuti in considerazione nella conduzione dell'analisi di comparabilità

valutando, tra gli altri, i seguenti aspetti:

La selezione di un appropriato *time-frame* per la conduzione dell'analisi (*multiple-year analysis vs. single-year analysis*).

L'inclusione tra le società comparabili di quelle con perdite operative. L'eliminazione dei potenziali comparabili che non sono stati influenzati allo stesso modo (o con lo stesso grado di intensità) della *tested party* dagli effetti della pandemia (a fronte, ad esempio, di una "riconversione" totale o parziale del modello di business per far fronte a mutamenti/shock della domanda di mercato). L'adozione di un *loss-split approach* tenendo in considerazione eventuali *caveats* in relazione a certe caratterizzazioni funzionali. L'apporto di aggiustamenti per tenere conto del diverso *working capital*, del magazzino, *excess capacity*, ecc., derivante dall'impatto sul business. L'utilizzo della regressione<sup>14</sup> statistica per stimare l'effetto della pandemia sul ROTC (*Return on Total Costs*) per le entità produttrici o sul ROS (*Return on Sales*) per i comparabili della distribuzione.

## **2.1. Royalties e concessione in licenza di intangibili**

Gli effetti sul mercato della pandemia possono influenzare lo sfruttamento di intangibili tra le entità del gruppo multinazionale e la conseguente corresponsione di royalties. Infatti, in periodi caratterizzati da shock economici il licenziatario non consegue utili derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali concessi in licenza.

Conseguentemente, il pagamento dei canoni potrebbe essere in contrasto con il valore delle attività del licenziatario e potrebbe, pertanto, riflettere il mancato rispetto dell'ALP, anche in considerazione del principio dell'*expectation of future benefits* sancito dalle Linee Guida OCSE.

---

<sup>14</sup> I. PARDOE, *Applied regression Modeling*, Wiley 2012, pp. 54-70.

## 2.2. Specifici interventi normativi con impatto su istituti ancillari alla disciplina del transfer pricing

Sospensione dei termini relativi alle istanze di Ruling internazionale e *Patent Box*. L'art. 67 del D.L. 17/03/2020, n. 18 (nel prosieguo "Decreto Cura Italia"), ha disposto la sospensione dei termini relativi alle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito<sup>15</sup> agevolabile ai fini del *Patent Box*.

In merito a tale sospensione, la Circolare n. 7/E del 27/03/2020 ("Circolare 7/E"), ha fornito chiarimenti relativi:

- alle procedure di Ruling internazionale di cui all'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973 (e di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21/03/2016);
- alle rettifiche in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sul *transfer pricing* ai sensi dell'art. 31-quater del D.P.R. n. 600/1973;
- alle procedure connesse al *Patent Box*, di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della Legge 23/12/2014, n. 190.

In relazione alle previsioni dell'art. 67 del Decreto "Cura Italia" la menzionata Circolare 7/E ha chiarito che i termini previsti dalle disposizioni che regolano le procedure precedentemente menzionate ed ancora pendenti alla data del 08/03/2020 sono sospesi fino al 31/05/2020 e riprenderanno a decorrere dal 01/06/2020. Tale sospensione opera sia nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria che del contribuente.

Con riferimento alle procedure per il Ruling Internazionale la Circolare 7/E ha fornito particolari chiarimenti in relazione ai contribuenti con esercizio a cavallo che termina durante la sospensione (i.e., dal 08/03/2020 al 31/05/2020) prevista dall'art. 67:

- Riconoscimento degli effetti del Ruling Internazionale: i

---

<sup>15</sup> E. DELLA VALLE, "Il transfer pricing nel sistema di imposizione del reddito", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, p. 428.

menzionati contribuenti con esercizio a cavallo potranno ottenere il riconoscimento degli effetti per l'APA unilaterale/bilaterale per l'esercizio in chiusura, anche se l'istanza è stata presentata dopo la chiusura dell'esercizio ma, comunque, nel rispetto del periodo di sospensione previsto dall'art. 67 del Decreto Cura Italia.

- Fase conclusiva del Ruling Internazionale: nel caso in cui la procedura di Ruling Internazionale sia giunta alla fase conclusiva dell'istruttoria prima del periodo di sospensione, l'eventuale accordo sottoscritto entro 85 giorni dal termine del periodo di sospensione risulta efficace a partire dal periodo d'imposta che si è chiuso durante il periodo 08/03-31/05/2020.

### *2.3. Verifica del rispetto degli accordi di ruling internazionale*

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21/03/2016 (che stabilisce le modalità operative per l'accesso alla procedura di Ruling Internazionale) stabilisce che «Al fine di verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto e accertare di iniziativa il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo, l'accordo stesso prevede, a carico dell'impresa, l'onere di:

a. Predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;

b. Consentire a funzionari dell'Agenzia delle Entrate di accedere, nei tempi concordati con l'impresa, presso la sede o i luoghi di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere diretta visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili ai fini della verifica di cui alla lett. a. L'Ufficio può, comunque, durante il periodo di vigenza dell'accordo, invitare l'impresa per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica dello stesso (...)».

Stante quanto precede, la Circolare 7/E ha specificato che durante il periodo di sospensione previsto dall'art. 67 del Decreto Cura Italia

l'Agenzia delle Entrate potrà svolgere le attività connesse alla lavorazione delle istanze di Ruling Internazionale (incluse le attività connesse alla verifica degli accordi sottoscritti). Infatti, è espressamente previsto che «(...) è consentito per il contribuente e per l'Agenzia fornire le risposte o compiere gli atti previsti dalla specifica procedura, senza che ciò comporti in generale la rinuncia ai benefici della sospensione dei termini previsti dall'articolo 67».

#### 2.4. *L'analisi di benchmark in periodi di crisi*

La determinazione della marginalità riferita a funzioni routinarie è ordinariamente affidata, come noto, ad un'analisi di *benchmark*,<sup>16</sup> condotta mediante l'utilizzo di banche dati pubblicamente disponibili. Tralasciando ogni considerazione in merito alle specifiche modalità di esecuzione dell'analisi, è evidente che i dati pubblicamente disponibili contenuti nelle banche dati (tipicamente i bilanci d'esercizio), si riferiscono a periodi d'imposta anteriori rispetto alla crisi e non ne scontano gli effetti. L'utilizzo di criteri di selezione ordinari in base ai dati disponibili conduce, pertanto, a definire una marginalità di mercato non in linea con l'andamento dei fondamentali economici del periodo di riferimento. È questa, peraltro, una conseguenza della verifica *ex post* propria dell'analisi di comparabilità non facilmente eliminabile, se non con l'utilizzo di correttivi. A tale riguardo potrebbe essere opportuno svolgere un'analisi di comparabilità che includa il periodo d'imposta oggetto di verifica anche se i dati ad esso relativi saranno disponibili.

Successivamente alla data di approvazione del bilancio d'esercizio, con rilevazione di eventuali scostamenti, rispetto a quanto stimato in bilancio, nella dichiarazione dei redditi (che viene presentata successivamente alla data in cui i predetti dati risultano disponibili).

---

<sup>16</sup> Si veda A. DELLA ROVERE - S. MATTIA, "Le transazioni finanziarie intercompany: profili valutativi, analisi di benchmarking e criticità nel transfer pricing", Il Fisco 2013, p. 5278.

Inoltre, anche congiuntamente alla modalità illustrata, si potrebbe vagliare la possibilità di agire sul posizionamento all'interno del range interquartile risultante dall'analisi di *benchmark*, superando la "logica della mediana" e sposando un criterio (peraltro ormai accettato nell'elaborazione OCSE e dalla stessa Agenzia delle entrate richiamato), che consente, previa adeguata motivazione, il posizionamento su uno qualsiasi dei valori compresi nel range interquartile. Peraltro, considerata la gravità e l'incidenza sulla continuità stessa dell'attività d'impresa, non può escludersi a priori l'utilizzo di correttivi fondati su dati relativi all'andamento dei settori economici di riferimento, validati e pubblicati da istituzioni, nazionali ed internazionali. È evidente che tali dati non potranno essere applicati indiscriminatamente, ma dovranno essere accuratamente vagliati al fine di verificare l'applicabilità nel caso in analisi e in particolare, la rispondenza del profilo funzionale rispetto a quello "tipo" assunto a riferimento nell'elaborazione dei dati sintetici. Le possibili soluzioni innanzi indicate non hanno ovviamente alcuna pretesa di esaustività e, comunque, non possono prescindere, in sede applicativa, da un'accurata analisi del caso concreto. A fronte di politiche di contenimento della pandemia diverse non solo per Paese ma anche per settore economico, non è infatti possibile adottare soluzioni standardizzate proprie di situazioni di crisi economica "ordinarie" ed omogenee (quale la crisi del 2008, conseguente al fallimento Lehman Brothers). Quanto innanzi illustrato riguardo ai potenziali impatti della crisi economica conseguente alle misure di contenimento della diffusione pandemica, ha un impatto immediato e significativo sull'assetto contrattuale in essere tra le società del Gruppo ed ancor di più sulla documentazione probatoria predisposta ai fini *transfer pricing*.

Qualora, infatti, dovessero verificarsi modifiche nella caratterizzazione funzionale delle società appartenenti al Gruppo, con attribuzione o sottrazione di funzioni (ancorché temporanee) a talune di esse, sarà necessario rivedere criticamente ed adeguare i contratti

in essere al nuovo assetto. Analogo adeguamento sarà necessario nel caso in cui le condizioni economiche che regolano le transazioni dovessero essere riviste sostanzialmente. Ancor più necessaria sarà la revisione della documentazione *transfer pricing*, avendo cura non solo di rappresentare le eventuali modifiche intervenute nella caratterizzazione funzionale delle società del Gruppo e nella definizione delle marginalità target, ma anche di motivare adeguatamente le ragioni delle scelte. Tale motivazione non potrà evidentemente limitarsi<sup>17</sup> a richiamare la situazione di crisi economica.

### 2.5. Accordi preventivi sui prezzi

Il Covid-19<sup>18</sup> ha portato a cambiamenti sostanziali delle condizioni economiche che non erano stati previsti quando sono stati concordati molti APU relativi all'esercizio finanziario 2020 e potenzialmente futuri colpiti dalla Covid-19. Data questa situazione, è importante determinare in che misura, se del caso, il cambiamento delle condizioni economiche influisce sull'applicazione degli APU esistenti. Anche i contribuenti e le amministrazioni fiscali che negoziano APU che si applicano all'esercizio 2020 possono trovarsi di fronte a domande su come dovrebbero essere prese in considerazione le condizioni economiche derivanti dalla Covid-19. Per questo motivo, la presente guida spiega il possibile impatto della Covid-19 sugli APU e APU unilaterali, bilaterali e multilaterali esistenti in fase di negoziazione. Uno dei principali vantaggi di un APA è che fornisce certezza fiscale ai contribuenti e alle amministrazioni fiscali garantendo la prevedibilità nel trattamento delle transazioni internazionali a fini fiscali. È importante sottolineare, tuttavia, che i contribuenti e le autorità fiscali sono incoraggiati ad adottare approcci

---

<sup>17</sup> OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", Luglio 2017 Parigi, pp. 15-30.

<sup>18</sup> Si veda documento OCSE, "Interim Economic Assessment Coronavirus: The world economica at risk", marzo 2020, pp. 10-16.

costruttivi e collaborativi nel processo APA, che favoriscono il successo a lungo termine di un programma APA. Alcuni contribuenti possono trovarsi ad affrontare sfide nell'applicazione degli APA esistenti nelle condizioni economiche derivanti dalla pandemia di Covid-19. In tali casi, i contribuenti sono incoraggiati ad adottare un approccio collaborativo e trasparente sollevando tali questioni con le amministrazioni fiscali competenti in modo tempestivo. I contribuenti non dovrebbero cercare di risolverli unilateralmente senza consultare le amministrazioni fiscali competenti. Sono disponibili una serie di soluzioni tecnologiche per sostituire e/o integrare i metodi tradizionali di comunicazione, come le riunioni faccia a faccia e lo scambio di documentazione fisica, pur mantenendo i requisiti di riservatezza e sicurezza. Ci possono essere situazioni in cui gli approcci flessibili non sono facilmente identificabili o appropriati, tuttavia, le amministrazioni fiscali e i contribuenti dovrebbero essere incoraggiati a valutare approcci alternativi per mantenere i progressi nelle discussioni APA caso per caso piuttosto che inadempienze a metodi di lavoro storici o soluzioni uguali per tutti. L'uso efficace dell'amministrazione fiscale e delle risorse dei contribuenti è fondamentale durante il periodo della pandemia di Covid-19 e l'esperienza pratica suggerisce che in alcuni casi sono stati utilizzati con successo quanto segue:

- Conferenze virtuali sull'amministrazione fiscale e sui casi dei contribuenti al posto di riunioni fisiche (ad esempio, conferenze telefoniche e video);
  - Interviste funzionali virtuali con i dipendenti dei contribuenti;
  - Visite virtuali in loco del contribuente al posto delle visite fisiche (a condizione che l'esecuzione di un'adeguata due diligence non sia compromessa);
  - Condivisione elettronica della documentazione (tramite e-mail crittografate o piattaforme di condivisione elettronica).

### 3. Risultati di ricerca e conclusioni

In questo contesto, evidentemente recessivo, è necessario sviluppare alcune considerazioni, necessariamente preliminari, riguardo alle politiche di *transfer pricing* poste in essere dai Gruppi multinazionali. È infatti innegabile che l'attuale fase segna il passaggio da una fase di ordinaria gestione delle dinamiche legate alla determinazione dei prezzi e delle condizioni caratterizzanti le transazioni *intercompany*<sup>19</sup> ad una gestione d'emergenza, in cui è necessaria un'accurata analisi di quanto esistente al fine di intraprendere le azioni correttive giudicate più opportune. È innanzitutto opportuno precisare che le soluzioni elaborate, anche in ambito OCSE, al fine di far fronte alla crisi economica del 2008 non risultano applicabili automaticamente all'attuale contesto:

Diversi sono i presupposti e la rilevanza del problema, così come la diffusione. Limitare l'intervento correttivo a semplici considerazioni riguardo alle analisi di *benchmark* o ad aggiustamenti su talune grandezze economiche rilevanti per l'analisi, non costituirebbe una risposta adeguata al problema. L'immediato effetto delle limitazioni introdotte al libero esplicarsi delle logiche di mercato ha quale immediata conseguenza la riduzione dei volumi di vendita e, pur considerando gli effetti di politiche di contenimento dei costi, dei profitti globali, giungendo finanche a configurare situazioni di perdita netta sulla catena del valore. Ma il vero tema, per il Gruppo multinazionale, risiede nella determinazione delle logiche che debbono presiedere alla ripartizione di tale contrazione nei profitti (o di perdita) tra le società appartenenti al Gruppo, partecipanti ad un'unica catena del valore. In tale contesto, di indubbia complessità e novità, occorre ripensare l'assetto esistente con un approccio aperto, se necessario, anche a riconsiderare metodologie consolidate. È in ogni caso necessario procedere ad un'analisi strutturata, il cui

---

<sup>19</sup> P. VALENTE - L. VINCIGUERRA, "Esterovestizione delle persone fisiche. Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale", IPSOA, 2016, pp. 304-330.

contenuto ed i risultati dipendono dall'assetto del Gruppo e dalla metodologia adottata per la determinazione dei prezzi di trasferimento, considerando altresì la necessità di documentare adeguatamente quanto posto in essere al fine di contenere i rischi connessi a futuri accertamenti condotti dalle Amministrazioni finanziarie dei Paesi coinvolti.

La determinazione della marginalità riferita a funzioni routinarie è ordinariamente affidata, come noto, ad un'analisi di *benchmark*, condotta mediante l'utilizzo di banche dati pubblicamente disponibili. Tralasciando ogni considerazione in merito alle specifiche modalità di esecuzione dell'analisi, è evidente che i dati pubblicamente disponibili contenuti nelle banche dati (tipicamente i bilanci d'esercizio), si riferiscono a periodi d'imposta anteriori rispetto alla crisi e non ne scontano gli effetti. L'utilizzo di criteri di selezione ordinari in base ai dati disponibili conduce, pertanto, a definire una marginalità di mercato non in linea con l'andamento dei fondamentali economici del periodo di riferimento. È questa, peraltro, una conseguenza della verifica *ex post* propria dell'analisi di comparabilità non facilmente eliminabile, se non con l'utilizzo di correttivi. A tale riguardo potrebbe essere opportuno svolgere un'analisi di comparabilità che includa il periodo d'imposta oggetto di verifica anche se i dati ad esso relativi saranno disponibili successivamente alla data di approvazione del bilancio d'esercizio, con rilevazione di eventuali scostamenti, rispetto a quanto stimato in bilancio, nella dichiarazione dei redditi (che viene presentata successivamente alla data in cui i predetti dati risultano disponibili).

Inoltre, anche congiuntamente alla modalità illustrata, si potrebbe vagliare la possibilità di agire sul posizionamento all'interno del range interquartile risultante dall'analisi di *benchmark*, superando la "logica della mediana" e sposando un criterio (peraltro ormai accettato nell'elaborazione OCSE e dalla stessa Agenzia delle entrate richiamato), che consente, previa adeguata motivazione, il posizionamento su uno qualsiasi dei valori compresi nel range

interquartile. Peraltro, considerata la gravità e l'incidenza sulla continuità stessa dell'attività d'impresa, non può escludersi a priori l'utilizzo di correttivi fondati su dati relativi all'andamento dei settori economici di riferimento, validati e pubblicati da istituzioni, nazionali ed internazionali. È evidente che tali dati non potranno essere applicati indiscriminatamente, ma dovranno essere accuratamente vagliati al fine di verificare l'applicabilità nel caso in analisi e, in particolare, la rispondenza del profilo funzionale rispetto a quello "tipo" assunto a riferimento nell'elaborazione dei dati sintetici. Le possibili soluzioni innanzi indicate non hanno ovviamente alcuna pretesa di esaustività e, comunque, non possono prescindere, in sede applicativa, da un'accurata analisi del caso concreto. A fronte di politiche di contenimento della pandemia diverse non solo per Paese ma anche per settore economico, non è infatti possibile adottare soluzioni standardizzate proprie di situazioni di crisi economica "ordinarie" ed omogenee (quale la crisi del 2008, conseguente al fallimento Lehman Brothers).

Quanto innanzi illustrato riguardo ai potenziali impatti della crisi economica conseguente alle misure di contenimento della diffusione pandemica, ha un impatto immediato e significativo sull'assetto contrattuale in essere tra le società del Gruppo ed ancor di più sulla documentazione probatoria predisposta ai fini *transfer pricing*. Qualora, infatti, dovessero verificarsi modifiche nella caratterizzazione funzionale delle società appartenenti al Gruppo, con attribuzione o sottrazione di funzioni (ancorché temporanee) a talune di esse, sarà necessario rivedere criticamente e adeguare i contratti in essere al nuovo assetto. Analogo adeguamento sarà necessario nel caso in cui le condizioni economiche che regolano le transazioni dovessero essere riviste sostanzialmente. Ancor più necessaria sarà la revisione della documentazione *transfer pricing*,<sup>20</sup> avendo cura non solo di rappresentare le eventuali modifiche intervenute nella

---

<sup>20</sup> Si veda G. MAISTO, "Il *transfer pricing* nel diritto tributario interno ed internazionale", Padova 1985, pp. 45-89.

caratterizzazione funzionale delle società del Gruppo e nella definizione delle marginalità target, ma anche di motivare adeguatamente le ragioni delle scelte. Tale motivazione non potrà evidentemente limitarsi a richiamare la situazione di crisi economica.

# **Lo split payment: da sperimentazione nel settore B2B a deroga alle ordinarie modalità di versamento dell'IVA**

**di Valentina Venza**

*Autore su [InnovazioneDiritto.it](http://InnovazioneDiritto.it)*

## **ABSTRACT**

On June 30th 2020, the authorization granted to Italy by the Council of the European Union to extend the application of the derogation regime to the ordinary VAT payment rules, known as split payment, is going to expire. This regime has as its initial scope the B2B sector, which was also the outpost of the digital revolution that, starting from January 1<sup>st</sup> 2019, concerned the entire domestic invoicing system: the e-invoicing. Considering this deadline and a possible further request to extend it, this contribution analyzes the characteristics of such VAT payment derogation, in the light of its interpretation by jurisprudence, practice and doctrine.

## **SINTESI**

*Il 30 giugno 2020 è in scadenza l'autorizzazione accordata all'Italia dal Consiglio dell'Unione europea a prorogare l'applicazione del regime di deroga alle ordinarie regole di versamento dell'IVA, noto come scissione dei pagamenti o split payment. L'istituto trova la propria iniziale platea di riferimento nel settore B2B, individuato dal legislatore italiano come l'avamposto di quella rivoluzione digitale, che a partire dal 1° gennaio 2019, ha riguardato l'intero sistema di fatturazione interna: la fattura elettronica. In vista di questa scadenza e di una possibile ulteriore richiesta di proroga, il contributo analizza*

*le caratteristiche del meccanismo di versamento, alla luce della sua interpretazione da parte di giurisprudenza, prassi e dottrina.*

## **SOMMARIO**

**1.** Introduzione e meccanismo - **2.** Ambito di applicazione soggettivo ed elenchi ad efficacia costitutiva - **3.** La problematica dell'ambito soggettivo nei primi documenti di prassi - **4.** Ambito d'applicazione oggettivo e operazioni escluse - **5.** Modalità, termini del versamento e adempimenti contabili - **6.** Il sacrificio del diritto a detrazione e l'accelerazione della procedura di rimborso del credito IVA dei cedenti o prestatori - **7.** La legittimità dell'istituto nella giurisprudenza amministrativa - **8.** Legittimità costituzionale dello split payment. Sentenza della Corte costituzionale n. 145 del 6 giugno 2016 - **9.** Natura dell'istituto: confronto con il reverse charge - **10.** Posizioni dottrinali e considerazioni finali

### **1. Introduzione e meccanismo**

La disciplina della scissione dei pagamenti (o *split payment*) si colloca nell'art. 17-ter D.P.R. n. 633/72,<sup>1</sup> introdotto dalla L. n. 190/2014,<sup>2</sup> Legge di stabilità per il 2015, e nel primo Decreto ministeriale attuativo in materia, il D.m. 23 gennaio 2015, ripetutamente modificato nel tempo.

L'applicazione di questo istituto riguarda le operazioni imponibili effettuate nei confronti dei soggetti indicati nei commi 1 e 1-bis dell'art. 17-ter e fatturate a partire dal 1° gennaio 2015. Il meccanismo rappresenta, oggi, l'ordinaria ed inderogabile modalità di

---

<sup>1</sup> D'ora innanzi, per brevità, D.P.R. IVA.

<sup>2</sup> In particolare, dall'art. 1, comma 629, lett. b).

versamento dell'IVA nel settore B2B, dal momento che, sin dalla sua prima introduzione e sebbene l'ambito soggettivo sia stato progressivamente ampliato nel tempo, l'istituto ha avuto in specifiche categorie di enti pubblici la propria iniziale platea.

La concezione dello *split payment*, quale strumento di ottimizzazione della riscossione e di riduzione della vulnerabilità alla frode del sistema IVA, risale al *Libro Verde sul futuro dell'IVA*.<sup>3</sup>

Non si riscontra nella Direttiva 2006/112/CE<sup>4</sup> una norma della quale l'art. 17-ter D.P.R. IVA rappresenti il recepimento. L'introduzione in Italia dello *split payment* nei rapporti B2B si è avuta, infatti, tramite la procedura di autorizzazione a "misure speciali di deroga", di cui all'art. 395 Direttiva IVA. In base a questa norma, il Consiglio può autorizzare uno Stato Membro ad adottare misure di deroga a norme contenute nella Direttiva stessa, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta ed evitarne evasioni od elusioni. La procedura prevede che lo Stato inoltri domanda alla Commissione e che sia quest'ultima a presentare proposta appropriata al Consiglio, previa valutazione ed eventuale richiesta di integrazione di dati.

Precisamente, la richiesta di autorizzazione è stata avanzata, da parte dell'Italia, proprio sul finire del 2014, quindi fortemente a ridosso della programmata entrata in vigore della misura.<sup>5</sup> La prima formulazione dell'art. 17-ter prevedeva, però, che nelle more del rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio, le disposizioni introdotte trovassero comunque applicazione per operazioni la cui imposta fosse esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.<sup>6</sup> In particolare,

---

<sup>3</sup> Commissione europea, *Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, 1° dicembre 2010, Bruxelles, COM (2010) 695.

<sup>4</sup> D'ora innanzi, per brevità, Direttiva IVA.

<sup>5</sup> La lettera di richiesta è stata protocollata dalla Commissione il 24 novembre 2014.

<sup>6</sup> Il comma 632 dell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 prevedeva originariamente che in caso di mancato rilascio dell'autorizzazione, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottarsi entro il 30 giugno 2015, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui al D.lgs. n. 504/95, fossero aumentate in misura tale da determinare "maggiori

si chiedeva di poter derogare all'art. 206 della Direttiva IVA, che prevede che il versamento del tributo sia effettuato da parte del debitore d'imposta ed all'art. 226, relativo al contenuto obbligatorio della fattura. La decisione di esecuzione del Consiglio (UE) 2015/1401 del 14 luglio 2015<sup>7</sup> ha autorizzato, con efficacia *ex tunc*, la misura di deroga temporanea, per il periodo che intercorre tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017. Nella sua richiesta di autorizzazione, l'Italia assicurava che non sarebbe stata necessaria una proroga, dal momento che, a decorrere dal giugno 2014 il settore B2B avrebbe conosciuto l'obbligo di fatturazione elettronica<sup>8</sup> (con quattro anni e mezzo di anticipo rispetto alla generalità della fatturazione interna<sup>9</sup>), grazie al quale sarebbero state attivate adeguate politiche di controllo.<sup>10</sup> Ciononostante, le nuove misure di controllo si sono rivelate, alla scadenza della prima autorizzazione, ancora in fase di avviamento<sup>11</sup> ed inadeguate ad evitare una richiesta<sup>12</sup> di proroga, accolta dal Consiglio il 25 aprile 2017. In questa occasione è stata richiesta anche l'autorizzazione ad estendere l'ambito soggettivo del regime di scissione dei pagamenti a nuove categorie di soggetti.<sup>13</sup>

Alla data di conclusione del presente lavoro, la deroga concessa

---

*entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di Euro a decorrere dal 2015”.*

<sup>7</sup> Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015.

<sup>8</sup> L'obbligo di fatturazione elettronica per i prestatori e cedenti della P.A. è stato inizialmente introdotto dall' art. 1, comma da 209 a 214, L. n. 244/2007 (Legge finanziaria per il 2008). La decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti B2G è stata scaglionata in due fasi: a decorrere dal 6 giugno 2014, per le operazioni effettuate nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale e rispettive unità periferiche (art. 6 comma 2, del D.m. 3 aprile 2013, n. 55), e a decorrere dal 31 marzo 2015, per le operazioni effettuate nei confronti di tutte le altre amministrazioni centrali, diverse dalle precedenti, e delle amministrazioni locali (art. 25, comma 1, del D.L. n. 66/2014, convertito con L. n. 89/2014).

<sup>9</sup> L'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica nei rapporti B2B e B2C, per cessioni e prestazioni tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello stato italiano decorre dal 1° gennaio 2019 (art. 1, comma 909, L. n. 205/2017).

<sup>10</sup> Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio.

<sup>11</sup> Punto 4 della decisione d'esecuzione del Consiglio (UE) 2017/784.

<sup>12</sup> Inoltrata con lettera protocollata dalla Commissione il 16 febbraio 2017.

<sup>13</sup> Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio.

con decisione d'esecuzione del Consiglio (UE) 2017/784<sup>14</sup> riguarda il periodo che decorre dal 1° luglio 2017 al 30 giugno 2020. In forza della scissione dei pagamenti, l'ammontare dell'IVA, esposto in fattura dal fornitore, non a questi viene corrisposto, ma è versato direttamente all'Erario, a cura del committente o cessionario che rientri fra i soggetti di cui ai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 17 *ter*. In sostanza, il pagamento dell'importo fatturato è "scisso" tra il corrispettivo, erogato al cedente o prestatore al netto dell'IVA, e l'ammontare dell'imposta, sottratto alla disponibilità del fornitore e, per quanto attiene al settore B2B, conservato nella sfera pubblica.

L'operatività del regime discende dalla mera appartenenza del committente o cessionario alle categorie soggettive contemplate dalla norma e prescinde dalla soggettività passiva dell'ente pubblico. A questo proposito, giova ricordare che quella degli enti pubblici è una soggettività passiva precaria, da verificarsi di operazione in operazione: essa è esclusa ai sensi dell'art. 13, par. 1, comma 1, Direttiva IVA, in ordine ad attività esercitate "*in quanto pubbliche autorità*", pur quando in relazione ad esse gli enti pubblici percepiscano "*diritti, canoni e retribuzioni*".<sup>15</sup> Anche sul piano

---

<sup>14</sup> Decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017.

<sup>15</sup> A questa generale esclusione della soggettività passiva degli enti pubblici che agiscono in quanto pubbliche autorità, fanno riscontro due vasti ambiti d'eccezione, pure previsti nel medesimo art. 13 della Direttiva IVA, imperniati, rispettivamente, sulla nozione di "*distorsioni di concorrenza di una certa importanza*", che possano derivare al mercato dall'attività di soggetti in regime di esonero (secondo comma), e su un elenco di tredici categorie di attività che, quando esercitate in misura non trascurabile, qualificano l'ente pubblico come soggetto passivo "*in ogni caso*" (terzo comma). In trent'anni di attività interpretativa, intorno a concetti non definiti e parametri non quantificati dalla norma, la Corte di Giustizia ha delineato, attraverso una copiosa produzione giurisprudenziale, l'effettiva portata del trattamento di esonero, nel duplice sforzo di armonizzare le diverse discipline di recepimento e di adeguare il regime ad uno scenario economico e giuridico sensibilmente mutato rispetto all'epoca a cui risale la sua introduzione attraverso la seconda Direttiva IVA, la n. 67/288/CEE. Tra le prime pronunce, si distingue la sentenza *Carpaneto e Rivergaro* (17 ottobre 1989, C-231/87 e C-128/88), emessa su rinvio pregiudiziale di due giudici italiani, in cui si afferma l'efficacia diretta della norma comunitaria e si elabora una nozione di attività di pubblica autorità, identificata in quelle operazioni che gli enti pubblici esercitano nell'ambito di un regime esclusivo loro proprio. Mentre il concetto di attività di pubblica autorità rimane costante nel tempo, quello di "*distorsioni di concorrenza di una certa importanza*" subisce un ampliamento sul

dell'ordinamento interno, agli enti non commerciali pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, l'art. 4, comma 4, D.P.R. IVA, attribuisce una soggettività passiva limitata, distinguendo fra ambito di attività commerciale o agricolo ed ambito di attività istituzionale e considerando effettuate nell'attività di impresa, con conseguente attribuzione di soggettività passiva per l'ente, soltanto le cessioni e prestazioni fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.<sup>16</sup> Come si evince dall'uso, da parte del legislatore, dell'espressione "in ogni caso" nel comma 1 dell'art. 17-ter, il meccanismo dello *split payment* nei rapporti B2B trova applicazione tanto in ambito

---

piano oggettivo, con la sentenza *Isle of Wight ed altri* (16 settembre 2008, C-288/07) e su quello soggettivo, con la sentenza *Salix* (4 giugno 2009, C-102/08), in risposta all'esigenza di salvaguardare effettivamente quella *ratio* di neutralità concorrenziale perseguita dalla norma. Più recentemente, la sentenza *Saudaçor* (29 ottobre 2015, C-174/14), riscrive la stessa nozione di ente pubblico e, con essa, l'ambito d'applicazione soggettivo del trattamento di esonero dall'imposta.

<sup>16</sup> Quello del Legislatore italiano è stato un recepimento non traspositivo e disarmonico rispetto al disegno comunitario della soggettività passiva degli enti pubblici: l'ente pubblico non è stato considerato quale categoria soggettiva di riferimento, ma, attraverso il combinato disposto dei commi secondo n. 2) e quarto dell'art. 4, D.P.R. IVA, è incluso nella più ampia categoria soggettiva degli enti non commerciali, che possono essere tanto pubblici quanto privati. Solo nel 2012, l'art. 4, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. IVA, recepisce formalmente, quarant'anni dopo l'entrata in vigore del tributo, il concetto di attività di pubblica autorità nell'ordinamento italiano dell'IVA, per confermarne la natura non commerciale. Sulla giurisprudenza italiana grava il difficile compito di trovare un raccordo fra concetti giuridici appartenenti ai due sistemi, in un difficile percorso verso l'applicazione diretta dell'articolo 13 della Direttiva IVA e verso l'elaborazione di una nozione "interna" di attività di pubblica autorità. Tale percorso accelera il proprio passo con riferimento a settori di attività pubbliche che conoscono una specifica norma di esclusione della soggettività passiva degli enti pubblici, come ad es. la concessione a pagamento di loculi cimiteriali (vd. *ex pluris* S.C.C. nn. 4837,4838, 4839, 4840 del 28 febbraio 2015) o di aree marittime demaniali (S.C.C. nn. 4925 e 4926 del 27 febbraio 2013). Negli ultimi cinque anni, in materia di concessione del servizio di distribuzione di gas combustibile canalizzato per usi domestici, si viene a consolidare un orientamento (per es. in S.C.C. nn. 6233 e 6234 del 27 marzo 2015, 14263 del 13 luglio 2016, 1674 del 9 agosto 2016 oppure ancora 2903 del 31 gennaio 2019) che si caratterizza non solo per un'applicazione diretta dell'articolo 13 della Direttiva IVA, ma anche per aver proposto una definizione "interna" di attività di pubblica autorità, derivata dalla nozione elaborata dalla Corte di Giustizia del Lussemburgo, ma adattata al contesto italiano. Si tratta di una definizione che, in quanto generale e non riferita ad attività specifiche, permette una valutazione dell'autoritatività, anche al di fuori di quello specifico ambito settoriale.

istituzionale<sup>17</sup> quanto in ambito commerciale.

## **2. Ambito di applicazione soggettivo ed elenchi ad efficacia costitutiva**

Il *Libro Verde sul futuro dell'IVA* prospettava, in termini antifrode, un esteso meccanismo obbligatorio di scissione dei pagamenti, proponendo questo modello alternativo di riscossione del tributo come un istituto ad applicazione generalizzata.<sup>18</sup> Il legislatore italiano ha invece concepito lo strumento come meccanismo di deroga limitato ad alcune categorie specificamente individuate di committenti o cessionari, in primo luogo gli enti pubblici. In una prima fase, l'ambito soggettivo dell'istituto è stato individuato tramite un'elencazione per categorie, che riproduceva quella delle amministrazioni pubbliche nei cui confronti si possono effettuare operazioni in regime di esigibilità differita di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, D.P.R. IVA. La prima formulazione dell'art. 17-ter D.P.R. IVA, alla sua entrata in vigore comprendeva, infatti, le operazioni imponibili effettuate nei confronti *“dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del Testo unico di cui al Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza”*.

Le categorie di soggetti coinvolti dal regime di *split payment* in

---

<sup>17</sup> Con l'introduzione del meccanismo di *split payment*, sono stati appositamente istituiti con la risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015, il codice tributo “620E”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972”, per il versamento, mediante mod. F24 Enti pubblici, ed il codice tributo “6040”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972”, per l'effettuazione dei versamenti tramite mod. F24.

<sup>18</sup> Commissione europea, *Libro Verde*, *op. cit.*, p. 22.

Italia sono progressivamente aumentate sulla base dell'autorizzazione alla proroga della misura da parte del Consiglio dell'Unione europea.<sup>19</sup> Un primo allargamento (con la conseguente modifica della rubrica dell'art. 17-ter da "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici", in "Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, altri enti e società"), si è avuto ad opera del D.L. n. 50/2017,<sup>20</sup> convertito con L. n. 96/2017, a far data dal 1° luglio 2017. Si aggiungono, in questa occasione, i soggetti indicati nel comma 1-bis dell'art. 17-ter D.P.R. IVA: società controllate<sup>21</sup> dalle PP.AA. centrali e locali e società quotate in borsa, incluse nell'indice FTSE MIB. La nuova formulazione della disposizione cambiava, inoltre, la tecnica normativa di designazione degli enti pubblici coinvolti, con conseguente ampliamento soggettivo anche sul fronte pubblico. Dal 1° luglio 2017, infatti, la scissione dei pagamenti riguarda le operazioni effettuate nei confronti di PP.AA, come definite dall'art. 1, comma 2, L. n. 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) e successive modificazioni e integrazioni. Si tratta dei soggetti rientranti nel cosiddetto conto economico consolidato della P.A.<sup>22</sup> e destinatari, tra l'altro, delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria nei rapporti B2B.<sup>23</sup>

Si può, quindi, affermare che, a partire dal 1° luglio 2017 gli ambiti soggettivi delle due innovative riforme che hanno caratterizzato il settore B2B negli ultimi anni (la fatturazione elettronica obbligatoria nei confronti degli enti pubblici e lo *split payment*) si sovrappongono.

L'attuale assetto soggettivo si deve alla modifica del comma 1-bis dell'art. 17-ter D.P.R. IVA, per effetto dell'art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148. ed entra in vigore il 1° gennaio 2018. In questa occasione si aggiungono ai soggetti in regime di *split payment* anche

<sup>19</sup> Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio.

<sup>20</sup> In particolare, la modifica è stata introdotta dall'art. 1, comma 1, lettera c-bis).

<sup>21</sup> Vd. art. 2359 comma 1, C.c.

<sup>22</sup> Indicate in un elenco pubblicato ogni anno dall'ISTAT entro il 30 settembre ai sensi dell'art. 1, L. n. 196/2009.

<sup>23</sup> Come previsto in particolare dall'art. 1, comma 209, della L. n. 244/2007.

gli enti pubblici economici (nazionali, regionali e locali), le società e le fondazioni partecipate da PP.AA.<sup>24</sup> in misura non inferiore al 70%, rispettivamente, del capitale e del fondo di dotazione. Tali modifiche hanno portato, oggi, ad un ambito molto esteso di soggetti considerati ad alta affidabilità fiscale.<sup>25</sup>

I primi elenchi dei soggetti in regime di *split payment* sono stati previsti con i decreti ministeriali attuativi del medesimo D.L. n. 50/2017: i ravvicinati D.m. 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017, emanati allo scopo di definire i soggetti interessati dal meccanismo con l'introduzione degli articoli 5-*bis* e 5-*ter* nel D.m. 23 gennaio 2015.

In particolare, l'art. 5-*bis* prevedeva inizialmente che le PP.AA. coinvolte dai nuovi obblighi fossero inserite in appositi elenchi pubblicati a cura del Dipartimento delle Finanze. Oggi, l'art. 5-*bis*, nel testo sostituito dal D.m. 13 luglio 2017, rinvia alle disposizioni in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui alla Legge finanziaria per il 2008: si deve quindi fare riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA), istituito con il D.P.C.M. 1° aprile 2008 e già utilizzato per la fatturazione elettronica obbligatoria nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

L'art. 5-*ter*, nella sua attuale formulazione, dovuta al D.m. 9 gennaio 2018, prevede che il Dipartimento delle Finanze pubblici gli elenchi dei soggetti di cui al comma 1-*bis* entro il 20 ottobre di ciascun anno, con effetti a valere per l'anno successivo. L'applicazione del regime dipende esclusivamente dall'inclusione del committente o cessionario negli elenchi, quindi l'acquisizione o la perdita dei requisiti previsti (controllo, partecipazione, inclusione nell'indice FTSE MIB) non ha efficacia immediata e autonoma.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> G. GIULIANI - M. SPERA, *Nuovi chiarimenti del fisco su adempimenti e procedure*, in *Il fisco*, 2015 (22), pp. 2151 e ss.

<sup>25</sup> F. RICCA, *I soggetti tenuti allo split payment*, in *Corriere Tributario*, 2018, 41 (23), p. 1775.

<sup>26</sup> Ai sensi dei commi 3 e 4, gli effetti dell'acquisizione o della perdita, in corso d'anno, dei requisiti previsti per l'applicazione del regime (controllo, partecipazione, inclusione nell'indice FTSE MIB), decorrono dal 1° gennaio dell'anno successivo, oppure dal 1° gennaio del secondo anno successivo, a seconda che l'acquisizione o

Pertanto si può sostenere che tale ultrattività del regime di *split payment* attribuisca agli elenchi pubblicati un'efficacia costitutiva.<sup>27</sup> La problematica individuazione dei soggetti destinatari dell'istituto è stata in sostanza risolta demandandone il compito all'amministrazione finanziaria, a tutela del legittimo affidamento dei fornitori della P.A.

Già in occasione del primo ampliamento soggettivo operato dal D.L. n. 50/2017, è stato introdotto, nell'art. 17-ter, il comma 1-*quater*, che stabilisce che, a richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o committenti devono rilasciare un documento attestante la propria riconducibilità a destinatari delle norme sullo *split payment*. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono, quindi, tenuti all'applicazione del meccanismo. Questa previsione accolla al prestatore o cedente l'onere di informarsi sul corretto trattamento IVA dell'operazione; come già accennato, essa è ancora operativa e non espressamente abrogata, nonostante la successiva previsione di elenchi ufficiali dei soggetti coinvolti. La prassi amministrativa si è occupata della compresenza fra il comma 1-*quater* dell'art. 17-ter D.P.R. IVA e la previsione degli elenchi ad efficacia costitutiva e del possibile contrasto fra l'attestazione del cliente e le risultanze degli elenchi. Con la circolare 27/E del 27 novembre 2017 l'Agenzia delle Entrate<sup>28</sup> precisa che la disposizione dell'art. 1-*quater* era rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina e fino all'emissione degli elenchi definitivi. Dopo la pubblicazione di questi, secondo la citata circolare, l'attestazione dovrà trovare corrispondenza con il contenuto degli elenchi e, in caso di contrasto,

---

la perdita dei requisiti si sia verificata, rispettivamente, entro oppure dopo il 30 settembre.

<sup>27</sup> È questa l'interpretazione fornita in atti di indirizzo, quali la circolare AdE n. 27/E del 7 novembre 2017 e la nota del Dipartimento delle Finanze del 7 febbraio 2018, rubricata come: "efficacia costitutiva degli elenchi".

La consultazione delle posizioni dei contribuenti è stata inoltre agevolata con l'inserimento di una colonna in cui viene riportata la data di inclusione negli elenchi dei contribuenti soggetti allo *split payment*.

<sup>28</sup> D'ora in avanti, per brevità, AdE.

sarà da ritenersi priva di effetti giuridici.<sup>29</sup>

Tuttavia, l'affermazione non abroga un innegabile effetto giuridico collegato alla norma di cui al comma 1-*quater*: quello di addossare al cedente o prestatore l'onere di informarsi sull'operatività del regime e la responsabilità di una sua mancata applicazione.

Il disegno dell'ambito soggettivo dell'istituto si completa con la previsione di una specifica esclusione introdotta dal D.L. n. 50/2017 al comma 1-*quinquies* dell'art. 17-*ter* e riguarda gli "*enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico*".

### **3. La problematica dell'ambito soggettivo nei primi documenti di prassi**

All'entrata in vigore dell'istituto, la prassi ne ha preso in esame aspetti operativi, evidenziandone le criticità. Tra queste, la problematica individuazione delle amministrazioni interessate dal comma 1 dell'art. 17-*ter* D.P.R. IVA. Soluzioni talvolta non rigorose lasciavano presagire quella che poi sarebbe stata l'evoluzione normativa dell'istituto nelle sue fasi successive: l'ampliamento dei soggetti coinvolti e la previsione di elenchi ad efficacia costitutiva.

La formulazione utilizzata dal legislatore all'introduzione dell'istituto era, come già accennato, pressoché identica a quella contenuta nel quinto comma dell'art. 6 D.P.R. IVA, che individua i soggetti nei cui confronti è possibile emettere fattura con IVA ad esigibilità differita. L'Agenzia delle Entrate,<sup>30</sup> con la circolare 1/E del 9 febbraio 2015 precisava, che la norma del comma 1 dell'art. 17-*ter* D.P.R. IVA, ferme restando alcune esclusioni,<sup>31</sup> potesse essere

<sup>29</sup> Circolare AdE n. 27/E del 27 novembre 2017 e F. RICCA, *I limiti dello split payment*, in *Corriere Tributario*, 2017, 40 (47/48), p. 3663.

<sup>30</sup> D'ora innanzi, per brevità, AdE.

<sup>31</sup> La circolare AdE n. 1/E del 9 febbraio 2015 citava, fra gli esclusi: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti, le ARPA (Agenzie regionali per la protezione

interpretata estensivamente, in quanto funzionale a prevenire frodi, mentre la norma dell'art. 6 D.P.R. IVA dovesse essere interpretata tassativamente, in virtù del suo carattere agevolativo. L'Agenzia mostrava così di ignorare la natura derogatoria e speciale del regime di *split payment*,<sup>32</sup> tale da non ammettere estensioni analogiche.

La successiva circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015 sottolineava che restava ferma la possibilità per la P.A. di inoltrare specifica istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 L. n. 212/2000, nota come *Statuto del contribuente*,<sup>33</sup> di fatto e precludendo questa facoltà ai suoi fornitori, pur essendo questi ultimi i responsabili ai sensi del comma 1-*quater*, del corretto trattamento IVA dell'operazione. La circolare consigliava inoltre, al fine agevolare l'individuazione della natura pubblica dell'ente, la consultazione dell'archivio ufficiale, contenente i riferimenti delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (l'IPA, pubblicato sullo specifico sito *web*) istituito con il D.P.C.M. 1° aprile 2008 e già utilizzato, fra l'altro, per la fatturazione elettronica nei rapporti B2B.<sup>34</sup>

L'introduzione degli elenchi nominali ad efficacia costitutiva, successivi interventi di prassi si sono concentrati sul funzionamento degli elenchi stessi e del meccanismo di inclusione o esclusione.<sup>35</sup>

---

dell'Ambiente), gli Automobile club provinciali, l'ARAN (Agenzia per la rappresentanza negoziale delle PPAA), l'AgID (Agenzia per l'Italia digitale), l'INAIL (Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro), l'ISPO (Istituto per lo studio e la ricerca oncologica), nei cui confronti invece operava già l'obbligo di fatturazione elettronica. Inizialmente le due più importanti riforme del settore B2G degli ultimi anni avevano ambiti soggettivi non coincidenti.

<sup>32</sup> È questa la critica mossa da G. GIULIANI - M. SPERA, *op. cit.*; vd. anche R. RIZZARDI, *Lo split payment IVA nei rapporti con la pubblica amministrazione trova il regolamento*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (9), p. 639.

<sup>33</sup> L. n. 27 luglio 2000, n. 212, *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*.

<sup>34</sup> Per un commento alla circolare, vd. M. SPERA, *L'applicazione dello nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *Il fisco*, 2015 (10), pp. 925-932.

<sup>35</sup> Vd. in particolare la circolare AdE n. 9/E del 7 maggio 2018.

#### 4. Ambito d'applicazione oggettivo e operazioni escluse

Il meccanismo dello *split payment* riguarda cessioni e prestazioni imponibili effettuate nei confronti dei soggetti indicati nei commi 1 e 1-bis dell'art. 17-ter. Ad un ambito di esclusione naturale, conseguente alla struttura ed alla finalità della disciplina dello *split payment*, si affiancano incompatibilità che derivano invece da espresse previsioni normative.

Evidente è l'esclusione delle operazioni esenti, non imponibili o fuori campo IVA. Non emerge direttamente dal testo normativo, ma consegue alla necessità dell'esposizione dell'IVA in fattura, l'esclusione dal regime di *split payment* delle operazioni di commercio al minuto ed attività assimilate di cui all'art. 22 D.P.R. IVA,<sup>36</sup> nonché delle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'esposizione dell'IVA in fattura.<sup>37</sup>

Accanto a dette operazioni, che si possono considerare come naturalmente escluse, emerge la già vista incompatibilità con il regime di *reverse charge*, che prevale sullo *split payment* in forza del dettato del comma 1 dell'art. 17-ter.

Esiste poi un'altra espressa esclusione dall'ambito oggettivo del meccanismo, che riguarda le prestazioni rese da lavoratori autonomi. L'originaria formulazione dell'art. 17-ter, nel comma 2, escludeva dal regime di *split payment* le prestazioni di servizi rese da lavoratori autonomi ed assoggettate a ritenuta alla fonte.<sup>38</sup> Il D.L. n. 50/2017,

---

<sup>36</sup> Certificate dal fornitore, a seconda dei casi, mediante ricevuta fiscale (art. 8, L. n. 10 maggio 1976, n. 249), emissione dello scontrino fiscale o non fiscale.

<sup>37</sup> Ad esempio, i regimi monofase di cui all'art. 74 D.P.R. IVA.

<sup>38</sup> Si segnala che l'originario comma 2 dell'art. 17-ter D.P.R. IVA escludeva letteralmente i soli compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito. Il dato letterale faceva sorgere il dubbio se dovesse farsi riferimento ai soli compensi soggetti a ritenuta a titolo di imposta o anche a quelli che scontano la ritenuta a titolo d'acconto. La circolare AdE n. 6/E del 19 febbraio 2015 ha chiarito che, compatibilmente con la *ratio* della norma tale esclusione fosse da riferirsi tanto ai compensi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta quanto a quelli soggetti a ritenuta a titolo d'acconto. L'attuale comma 1-sexies esclude espressamente tanto i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta quanto quelli a titolo d'acconto.

con decorrenza dal 1° luglio 2017 estendeva il meccanismo anche a queste prestazioni, abrogando l'originario comma 2 dell'art. 17-ter. Alla luce dell'impatto verificatosi a seguito di questa estensione, sulla stabilità finanziaria e sulla disponibilità di liquidità dei prestatori appartenenti a tale categoria, l'art. 12 del D.L. n. 87/2018 (noto come *Decreto dignità*) ha ripristinato, a partire dal 14 luglio 2018, l'originaria eccezione, aggiungendo, all'art. 17-ter, l'attuale comma 1-sexies, in base al quale le norme in tema di *split payment* non si applicano alle prestazioni di servizi *“i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenute a titolo d'acconto di cui all'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600”*.

## **5. Modalità, termini del versamento e adempimenti contabili**

Le modalità e i termini del versamento sono regolati dal D.m. 23 gennaio 2015, che, nel tempo, ha subito alcune modificazioni.

In base al decreto, l'imposta è versata dai soggetti inclusi nel regime di *split payment*, rispettandone la data di esigibilità<sup>39</sup> che si colloca al momento del pagamento del corrispettivo. È tuttavia consentito al committente o cessionario optare per un'anticipazione dell'esigibilità al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della sua registrazione.<sup>40</sup>

Il comma 3 dell'art. 3 del Decreto ministeriale esclude che alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi assoggettate allo *split payment* sia applicabile la già vista disposizione agevolativa di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo D.P.R. IVA, che, nei rapporti B2B, differisce l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento della fattura. I due regimi normativi dello *split payment* e dell'IVA ad esigibilità differita sono infatti logicamente e giuridicamente incompatibili. L'introduzione del meccanismo della scissione dei pagamenti fa infatti venir meno l'esigenza, per il fornitore che non

---

<sup>39</sup> Art. 1, comma 2.

<sup>40</sup> Art. 3, comma 1 e 2.

incassa più l'IVA, di una sospensione dell'esigibilità dell'imposta, considerato che l'obbligo del versamento all'Erario incombe sull'ente pubblico cessionario o committente.

In realtà, a decorrere dal 14 luglio 2018, come confermato dalla dottrina più attenta,<sup>41</sup> la già vista esclusione delle prestazioni dei lavoratori autonomi dal regime di scissione dei pagamenti, dovuta al *Decreto dignità* fa riemergere, in questo ambito, il regime dell'esigibilità differita. In questi casi, la P.A. committente paga al prestatore, oltre al corrispettivo, anche la relativa imposta addebitata in rivalsa, ma questi potrà differirne il versamento al momento in cui incasserà l'importo fatturato.

I fornitori dei soggetti in *split payment* devono emettere regolarmente fattura secondo le prescrizioni di cui all'art. 21 D.P.R. IVA, con esposizione dell'IVA in rivalsa, apponendovi inoltre la dicitura "scissione dei pagamenti". La fattura emessa deve essere annotata nel registro IVA vendite di cui agli articoli 23 e 24 D.P.R. IVA, senza però computare a debito l'importo dell'imposta esposta, che in quanto non incassata, non partecipa alla liquidazione periodica<sup>42</sup> (mensile o trimestrale).

L'obbligo di versamento dell'IVA, derivante da scissione dei pagamenti, da parte dei soggetti di cui ai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 17-*ter*, committenti o cessionari, condivide il suo termine ultimo di adempimento con l'IVA dovuta in base ad attività commerciale: l'art. 4 del Decreto ministeriale prevede, infatti, che venga effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Accanto al versamento cumulativo (che considera, cioè, tutte le fatture per cui l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente), è prevista la possibilità di versamenti distinti per ciascuna fattura o di versamenti distinti in ciascun giorno del mese per fatture divenute esigibili nella stessa data. È esclusa la possibilità

---

<sup>41</sup> N. FORTUNATO, *Le semplificazioni fiscali introdotte dal "decreto dignità"*, in *Il Lavoro nella giurisprudenza*, 2018, 26 (10), p. 895.

<sup>42</sup> Art. 2.

di compensazione orizzontale<sup>43</sup> con eventuali altri crediti tributari vantati dal medesimo soggetto.

L'art. 5, primo comma, del decreto attuativo, prevede che, laddove la cessione di beni o la prestazione di servizi sia avvenuta nell'ambito dell'attività commerciale, il versamento della relativa imposta debba avvenire attraverso la sua inclusione nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale) alla quale l'operazione partecipa, con l'annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 24 D.P.R. IVA (come avviene nei casi di *reverse charge*) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui la fattura è divenuta esigibile. Con le modifiche occorse a seguito dell'emanazione del decreto attuativo 9 gennaio 2018, è prevista, per acquisti in regime di inerenti all'attività commerciale di un ente pubblico, la possibilità di un versamento separato.<sup>44</sup>

## **6. Il sacrificio del diritto a detrazione e l'accelerazione della procedura di rimborso del credito IVA dei cedenti o prestatori**

Il mancato incasso dell'IVA da parte dei fornitori comporta non solo un problema di liquidità in sé, ma, laddove questi abbiano un'attività prevalente o esclusiva di cessioni o prestazioni nei confronti della P.A. o degli altri soggetti in regime di *split payment*, il meccanismo impedisce, per una questione di capienza, la detrazione dell'IVA subita a monte nelle liquidazioni periodiche.

In materia di IVA è infatti stabilito che il soggetto passivo sia tenuto con liquidazione periodica (mensile o trimestrale), al versamento dell'importo differenziale, fra l'imposta applicata sulle vendite e l'imposta subita sugli acquisti, con la possibilità, in caso di eccedenza di IVA detraibile, di rinviarne la detrazione nella liquidazione relativa al mese successivo.<sup>45</sup> Questo meccanismo garantisce la neutralità

---

<sup>43</sup> Art. 4.

<sup>44</sup> Art. 5, comma 1.

<sup>45</sup> D.P.R. IVA, art. 27, comma 3.

dell'imposta nelle fasi intermedie della catena distributiva.<sup>46</sup> La centralità del diritto alla detrazione nella costruzione di un sistema neutrale dell'imposta è stata più volte affermata dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea.<sup>47</sup>

In base all'art. 167 Direttiva IVA,<sup>48</sup> recepito nel primo comma dell'art. 19 D.P.R. IVA,<sup>49</sup> il diritto a detrarre l'imposta subita a monte sorge nel momento in cui questa diviene esigibile (previo adempimento dell'obbligo di annotazione nei registri di cui all'art. 25 D.P.R. IVA), senza che sia necessario attendere né il pagamento della fattura, né il versamento dell'imposta, né, tantomeno, l'effettivo impiego per operazioni che danno diritto alla detrazione.<sup>50</sup>

La pratica e sistematica impossibilità di detrarre immediatamente l'imposta subita a monte nelle liquidazioni periodiche subita dai fornitori dei soggetti in *split payment* sacrifica, pertanto, un principio portante del tributo e concorre alla problematica della legittimità dell'istituto.

Per gli operatori con un'attività prevalente o esclusiva di cessioni o prestazioni nei confronti della P.A. o degli altri soggetti in regime di *split payment* si genera, così, un credito in sede di dichiarazione, dal momento che l'imposta complessivamente dovuta per operazioni attive risulta inferiore all'imposta complessivamente detraibile (confrontata con i versamenti periodici dell'anno). Di regola il credito da dichiarazione si imputa in diminuzione per l'anno successivo, in quanto la disciplina del rimborso (che può essere richiesto solo se di

---

<sup>46</sup> S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2016, p. 148.

<sup>47</sup> *Ex pluris*, punto 18 della sentenza *BP Soupergaz*, punto 43 della sentenza cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e altri*, e punto 47 della sentenza cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*.

<sup>48</sup> Direttiva IVA, art. 167: "Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile".

<sup>49</sup> D.P.R. IVA, art. 19, comma 1: "[...] Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

<sup>50</sup> M.G. ORTOLEVA, *op. cit.*, p. 165, e S. LA ROSA, *op. cit.*, p. 171.

importo superiore ad € 2.582,28) è limitata ad ipotesi tassative, previste dall'art. 30 D.P.R. IVA.

Per alleggerire la posizione di credito cronicizzato in cui si vengono a trovare i fornitori della P.A. e degli altri soggetti in regime di *split payment*, l'art. 1, comma 629, lettera c), della Legge di Stabilità per il 2015, è intervenuto sulla disciplina dei rimborsi dell'eccedenza di IVA da dichiarazione. L'adozione di misure per garantire effettività al diritto a detrazione dei fornitori della P.A. avviene attraverso l'inclusione delle operazioni in *split payment* fra quelle che concorrono alla determinazione dell'aliquota media per l'accesso al rimborso di cui al comma secondo, lettera a), dell'art. 30 D.P.R. IVA. La norma ivi contenuta accorda il diritto a richiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza d'imposta a quei cedenti o prestatori che esercitano prevalentemente o esclusivamente operazioni ad aliquote inferiori rispetto a quelle dell'IVA subita in acquisto. Con questa modifica è possibile, oggi, computare fra le operazioni ad aliquota zero (oltre alle operazioni in *reverse charge* interno) anche le operazioni in regime di *split payment*, che concorrono così alla determinazione del presupposto dell'aliquota media ai fini del rimborso dell'IVA. In base a questa modifica, quindi, le operazioni assoggettate al regime dello *split payment* non costituiscono un presupposto autonomo ai fini della richiesta del rimborso del credito IVA da dichiarazione, ma saranno considerate, insieme alle altre appartenenti allo stesso al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto.<sup>51</sup> Inoltre, a norma dell'art. 38-bis, comma 2, D.P.R. IVA, i rimborsi di cui alla lettera a) dell'art. 30 possono essere chiesti anche in relazione a periodi inferiori all'anno.<sup>52</sup>

Ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10,<sup>53</sup> D.P.R. IVA, il comma 630

---

<sup>51</sup> G. LIBERATORE, *Split payment: adempimenti, rimborsi e sanzioni*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2017 (47-48), p. 26.

<sup>52</sup> D.P.R. IVA, art. 38-bis, comma 2: "Il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'art. 30 [...]".

<sup>53</sup> D.P.R. IVA, art. 38-bis, comma 10: "Con decreti del Ministro dell'economia e

dell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 ha previsto inoltre che il decreto attuativo desse ai fornitori dei soggetti in *split payment* accesso in via prioritaria al rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile. Il D.m. 23 gennaio 2015 dà attuazione a tale previsione con l'art. 8.<sup>54</sup> Tale norma dà diritto all'erogazione prioritaria del rimborso quando ricorre il presupposto dell'aliquota media previsto dall'art. 30, secondo comma, lettera a), D.P.R. IVA, ma nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata ad operazioni in regime di *split payment*. Ciò significa che l'ammontare del rimborso prioritario non può eccedere l'importo dell'IVA applicata per le operazioni in *split payment*:

Per quanto queste modifiche siano mirate a limitare l'esposizione finanziaria dei fornitori dei soggetti in regime di *split payment*, la procedura di rimborso è certamente meno immediata rispetto alla detrazione in liquidazione periodica.

## **7. La legittimità dell'istituto nella giurisprudenza amministrativa**

Nonostante gli svantaggi che il regime di *split payment* procura a soggetti che operano in via esclusiva o prevalente con la P.A., il giudice amministrativo, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità di atti amministrativi generali che precedono il sorgere dell'obbligazione

---

*delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria".*

<sup>54</sup> D.m. 23 gennaio 2015, art. 8: "1. La disposizione di cui all'art. 38-bis, comma 10, del Decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e delle fondazioni, enti e società di cui all'art. 17-ter dello stesso Decreto n. 633 del 1972, nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del Decreto n. 633 del 1972.

2. I rimborsi di cui al primo comma sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'art. 17-ter del Decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso".

tributaria, quali il D.m. 23 gennaio 2015 e la circolare AdE n. 1/E del 9 febbraio 2015<sup>55</sup> o il D.m. 27 giugno 2017, attuativo del D.L. n. 50/2017,<sup>56</sup> si è pronunciato in favore della compatibilità del meccanismo con il sistema delineato dalla Direttiva IVA, sotto diversi profili. La verifica della legittimità delle disposizioni introduttive dello *split payment* è stata richiesta con ricorsi al TAR del Lazio, da parte di consorzi a responsabilità limitata, aggiudicatari di appalti pubblici, in esecuzione dei quali e per effetto dello *split payment*, hanno emesso fattura, senza incassare l'importo dell'IVA.

L'istituto ha così superato il vaglio di legittimità rispetto a principi portanti di diritto dell'Unione europea in materia di IVA. In particolare, il principio di certezza del diritto e delle situazioni giuridiche soggettive tributarie non è stato ritenuto disatteso per l'entrata in vigore del regime di *split payment* nelle more del procedimento autorizzativo di cui all'art. 395 Direttiva IVA, dal momento che la norma non richiede espressamente che tale autorizzazione sia rilasciata in via preventiva. Il principio, in ambito tributario, esige che l'efficacia di un atto dell'Unione europea non decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione. Tuttavia, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora sia giustificata dallo scopo perseguito e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato.<sup>57</sup> Il Collegio ha ritenuto che la riduzione del *VAT gap*<sup>58</sup> tramite contrasto

---

<sup>55</sup> Sentenza del TAR del Lazio n. 121 del 7 gennaio 2016. La sentenza è stata commentata da M. PEIROLO, *Legittimità dello split payment*, in *Il fisco*, 2016 (11), pp. 1091-1095, e A.M. COLARUSSO, *Scissione dei pagamenti IVA: ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Quotidiano Giuridico del 27 gennaio 2016*.

<sup>56</sup> Sentenza del TAR del Lazio n. 6266 del 21 maggio 2019.

<sup>57</sup> Sul principio di certezza delle situazioni giuridiche tributarie vd. giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, come ad esempio le sentenze 25 gennaio 1979, causa C-98/78, *Racke* (punto 20) e causa C-99/78, *Decker* (punto 8); 16 febbraio 1982, causa C-258/80, *Rumi / Commissione* (punto 11), e 9 gennaio 1990, causa C-377/88, *SAFA* (punto 13).

<sup>58</sup> Il *VAT gap* è il differenziale tra IVA teoricamente dovuta in base alle disposizioni normative vigenti ed IVA effettivamente riscossa. CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report for TAXUD/2015/CC/131*, 2019, Varsavia, p. 9.

all'evasione, consentisse una deroga al principio comunitario di certezza delle situazioni giuridiche.<sup>59</sup> Con riferimento all'IVA e secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, il principio di certezza del diritto (o, meglio, la sua estensione, rappresentata dal principio di legittimo affidamento) esige che le norme siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera di diritto dell'Unione.<sup>60</sup> Secondo il TAR del Lazio non esistono indizi che facciano presumere che l'interessato non fosse in grado di orientarsi in modo utile per quanto riguarda l'applicazione della normativa in questione.

Il principio di proporzionalità, sancito dall'art. 5 del Trattato sull'Unione europea<sup>61</sup> prevede che l'azione dell'Unione europea debba limitarsi a quanto necessario per raggiungere gli obiettivi fissati dai Trattati ed assumere contenuti e forme non eccedenti detti obiettivi; la lettera dell'art. 395 Direttiva IVA prevede la possibilità di autorizzare misure speciali di deroga, allo scopo di evitare “*talune evasioni o elusioni fiscali*”. Secondo il giudice amministrativo questo principio non è stato inficiato dall'aver previsto l'istituto come ad applicazione generalizzata e non puntuale e limitata a specifici settori, come avrebbe suggerito il termine “*talune*”. La compatibilità dello *split payment* con il principio di proporzionalità discende, inoltre, dalla duplice circostanza dell'esistenza di un significativo tasso di evasione dell'IVA e della temporaneità della misura.

In terzo luogo, non sussisterebbe un contrasto della normativa introduttiva dello *split payment* con i principi di parità di trattamento e di neutralità fiscale (che del principio di parità di trattamento

---

<sup>59</sup> Il collegio richiama in proposito la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 22 novembre 2001, relativa al procedimento C-110/97, Paesi Bassi/Consiglio, punto 151.

<sup>60</sup> Il collegio richiama in questo senso, quale precedente giurisprudenziale la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea C-81/10 dell'8 dicembre 2011 *France Télécom / Commissione*, punto 100 (e giurisprudenza ivi citata).

<sup>61</sup> Ex art. 5 del TCE.

rappresenta un corollario). Pur ponendo un trattamento giuridico differenziato sulla base di meri presupposti soggettivi legati alla persona del committente o cessionario e non in base a ragioni oggettive, il regime di *split payment* è giustificato dallo scopo di contrasto all'evasione e all'elusione.<sup>62</sup>

## **8. Legittimità costituzionale dello split payment. Sentenza della Corte costituzionale n. 145 del 6 giugno 2016**

Le disposizioni introduttive dello *split payment* sono anche state oggetto di questione di legittimità costituzionale, promossa dalla Regione Veneto, con ricorso notificato il 25 febbraio 2015.

Le norme sottoposte al sindacato di legittimità della Corte costituzionale sono contenute nell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 e avrebbero violato, secondo la Regione, gli articoli 3, 97, 117, 118 e 119 C.

Il ricorso censurava tre aspetti della normativa e delle sue pratiche conseguenze: l'entrata in vigore della disciplina prima della necessaria autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea, le difficoltà ed onerosità applicative del nuovo meccanismo di versamento e l'impossibilità di detrazione dell'IVA subita in acquisto, nella misura in cui la Regione eserciti attività commerciale nei confronti di altri enti pubblici.

La violazione Direttiva IVA, e quindi dell'art. 117, primo comma C, il quale, prevede che la potestà legislativa sia esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, consisterebbe nel fatto che la misura di deroga entrava in vigore senza attendere l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea.

La violazione degli articoli 118 e 119 C., con lesione dell'autonomia amministrativa e finanziaria della Regione, sarebbe stata

---

<sup>62</sup> Il Collegio richiama in proposito le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, punto 51; 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*, punto 44; 9 giugno 2011, C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*.

conseguente ad un irragionevole onere di adeguamento dei sistemi informativi sul piano amministrativo e contabile, destinato a rivelarsi inutile, in caso di diniego dell'autorizzazione. Ciò avrebbe, inoltre, comportato un pregiudizio dei principi di eguaglianza, ragionevolezza e buon andamento della P.A., posti dagli articoli 3 e 97 C.

La Regione ha inoltre presentato istanza di sospensione delle norme impugnate ai sensi dell'art. 35 L. n. 87/1953, come sostituito dall'art. 9, comma 4, L. n. 132/2013, a causa del pregiudizio grave e irreparabile che l'applicazione del sistema di *split payment* avrebbe comportato al sistema regionale, in relazione alle spese di adeguamento ed ai tempi di pagamento dei fornitori.

La sentenza ha dichiarato inammissibili le questioni per "difetto di ridondanza" della normativa statale su competenze della Regione poste dalla Costituzione. In riferimento a leggi dello Stato non direttamente attinenti al riparto di competenze statali e regionali, la costante giurisprudenza della Consulta<sup>63</sup> ammette, infatti, questioni di legittimità sollevate dalle Regioni, a condizione che non solo la Regione ricorrente individui nel ricorso, con specifico riferimento a disposizioni costituzionali, ambiti di competenza regionale (legislativa, amministrativa o finanziaria) potenzialmente incisi dalla normativa statale, ma anche che tali ambiti siano ritenuti sussistenti e potenzialmente lesi, in via indiretta, dalla stessa Corte costituzionale.

La Consulta non ha condiviso la prospettazione della Regione Veneto secondo cui, in riferimento all'introduzione dello *split payment*, sussisterebbero ambiti di autonomia amministrativa o finanziaria delle regioni suscettibili di essere lese da norme "ridondanti".<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Sulle condizioni di ammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Regioni in riferimento a parametri non attinenti al riparto di competenze, la Consulta richiama le proprie sentenze nn. 83, 68 e 65 del 2016, 89 e 251 del 2015, 219 e 220 del 2013.

<sup>64</sup> L'istanza di sospensione dell'efficacia delle norme impugnate avanzata dalla ricorrente rimane assorbita dalla decisione di inammissibilità; la Consulta in proposito richiama le proprie sentenze nn. 44 del 2014, 46, 220 e 273 del 2013, 299 del 2012.

Nel dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale promossa dalla Regione Veneto, la Corte costituzionale evidenzia, infatti, che la disciplina introduttiva dello *split payment* nell'ordinamento italiano rientra nella competenza legislativa esclusiva dello Stato, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione, in materia di "*sistema tributario e contabile*". Rispetto a tale ambito alle Regioni non è riservata alcuna potestà, né di tipo legislativo, né di tipo amministrativo. Così, il necessario e oneroso adeguamento dei sistemi informativi al nuovo meccanismo di fatturazione costituisce una mera conseguenza di fatto e non lede autonomie costituzionalmente poste. L'impossibilità di detrarre, attraverso le liquidazioni periodiche, l'imposta subita in acquisto sull'importo dell'imposta applicata nelle cessioni e nelle prestazioni eseguite dalla Regione nell'ambito della propria attività commerciale, riguarda tutti gli operatori, pubblici o privati che intrattengono rapporti commerciali con PP.AA. e rappresenta una conseguenza generalizzata dell'istituto.

Degna di nota è, però, una memoria depositata dalla Regione successivamente all'autorizzazione accordata dal Consiglio dell'Unione europea ad introdurre la misura speciale di deroga e nell'imminenza dell'udienza pubblica, fissata per la discussione del ricorso.

In questa memoria la ricorrente avanzava la considerazione secondo cui l'estensione dell'ambito applicativo del meccanismo di ad operazioni tra pubbliche amministrazioni sarebbe contraria alla *ratio* della norma. Previsto infatti come meccanismo in chiave antifrode, lo *split payment* individua, nei soggetti destinatari, contribuenti ad elevata affidabilità fiscale, che si fanno garanti di un versamento di imposta pur non essendone debitori. Secondo la difesa della Regione, la decisione del Consiglio che autorizza il meccanismo non dovrebbe essere interpretata nel senso di autorizzare la deroga anche alle operazioni intercorrenti tra PP.AA. In via subordinata al riconoscimento di questa interpretazione riduttiva, la ricorrente

chiedeva di disporre un rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia dell'Unione europea ex art. 267 del TFUE per chiedere se la Direttiva e la decisione fossero incompatibili con l'applicazione dello *split payment* anche ad operazioni commerciali tra pubbliche amministrazioni. La prospettazione tardiva di questa deduzione non permette di conoscerne la fondatezza, secondo quella che avrebbe potuto essere l'interpretazione della Consulta. In quella memoria è infatti riportata una deduzione che avrebbe potuto essere contenuta nel ricorso introduttivo. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte costituzionale, le deduzioni svolte dai ricorrenti in memorie successive al ricorso e dopo la scadenza del termine per impugnare in via principale sono ammissibili solo nella misura in cui prospettano argomenti a sostegno di questioni già promosse nel ricorso introduttivo e non quando assumono i contorni di una questione nuova.

## **9. Natura dell'istituto: confronto con il reverse charge**

L'obbligo del versamento IVA in capo al committente o cessionario accomuna il regime di *split payment* a quello noto come inversione contabile o *reverse charge*, disciplinato nei commi secondo e ss. dell'art. 17 D.P.R. IVA, ma un profilo fondamentale li differenzia: mentre l'operatività del *reverse charge* attribuisce al committente o cessionario la qualità di debitore d'imposta, ciò non avviene nel caso dello *split payment*, in quanto misura avente lo scopo di semplificare la (sola) riscossione dell'IVA, senza modificare i ruoli delle parti.

In recepimento della norma contenuta oggi nell'art. 193 Direttiva IVA, il primo comma dell'art. 17 D.P.R. IVA<sup>65</sup> identifica la figura del debitore d'imposta, in via generale, nel cedente o prestatore. Nei commi successivi del medesimo articolo sono disciplinate le due diverse ipotesi di *reverse charge* estero ed interno che, nei rapporti

---

<sup>65</sup> La rubrica dell'art. 17 D.P.R. IVA nel 2016 è stata opportunamente modificata da "Soggetti passivi" in "Debitore d'imposta".

B2B, spostano la figura del debitore d'imposta sul cessionario o committente. Il *reverse charge* estero è dovuto al coinvolgimento nell'operazione di soggetti passivi non residenti ed è disciplinato dai commi secondo, terzo e quarto dell'art. 17. Le ipotesi di inversione contabile interna,<sup>66</sup> per determinate operazioni imponibili inerenti a beni e servizi specificamente indicati<sup>67</sup> sono invece disciplinate dai commi 5, 6 e 7 del medesimo art. 17.

Mentre lo *split payment* è dunque un istituto legato all'appartenenza del committente o cessionario a determinate categorie soggettive, il *reverse charge*, come disposto del quinto comma dell'art. 17 D.P.R. IVA, ha un'applicazione limitata alle sole ipotesi in cui il committente o cessionario è soggetto passivo d'imposta.

Le differenze si ripercuotono sul contenuto della fattura. Nei casi di *reverse charge* la fattura è emessa dal cedente o prestatore senza addebito di imposta e con l'annotazione "inversione contabile". Essa deve essere successivamente integrata dal cessionario o committente debitore d'imposta con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'IVA.<sup>68</sup> Il regime dello *split payment*, nei rapporti B2B, prevede, invece, l'emissione di una fattura con esposizione regolare dell'IVA da parte del cedente o prestatore. Quest'ultimo rimane debitore dell'imposta e non perde la responsabilità in ordine alla qualificazione

---

<sup>66</sup> Per un approfondimento, vd. M.G. ORTOLEVA, *L'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni transnazionali*, 2016, Verona, QuiEdit., pp. 247 e ss.

<sup>67</sup> Si tratta di operazioni connesse all'oro da investimento, prestazioni rese nel settore edile da soggetti subappaltatori, cessioni di fabbricati o di porzioni per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative, cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione.

<sup>68</sup> L'annotazione in registro da parte del committente o cessionario deve avvenire, sempre a norma del medesimo art. 17, comma 5, entro 15 giorni dal ricevimento della fattura ed è, in questi casi, doppia: nel registro delle fatture emesse, affinché la relativa imposta confluisca nella liquidazione periodica e in quello degli acquisti, per consentire l'esercizio del diritto alla detrazione.

dell'operazione, essendo demandato al committente o cessionario il solo obbligo del versamento.

Quando le condizioni che comportano l'applicazione del *reverse charge* sono riscontrate in operazioni effettuate nei confronti di soggetti coinvolti dal regime di *split payment*, si pone un problema di compatibilità e prevalenza di un regime sull'altro. Per espressa previsione normativa prevale il *reverse charge*, dal momento che il comma 1 dell'art. 17-ter limita l'ambito d'applicazione dello *split payment* ad operazioni "*per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta*" e quindi alle ipotesi in cui non si verifichi l'inversione contabile. Guardando al settore B2B, tale previsione deve essere letta alla luce della già esposta problematica della soggettività passiva limitata ed intermittente degli enti pubblici non commerciali (inclusi fra i soggetti in regime di *split payment* in forza del comma 1 dell'art. 17-ter D.P.R. IVA). In ordine all'acquisto intracomunitario di beni, oltre soglia,<sup>69</sup> il *reverse charge* si applica, infatti, in base agli articoli 47, comma, e 49, comma 4, del D.L. n. 331/1993, anche per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività non commerciale. Ne consegue una normale prevalenza del *reverse charge* estero negli acquisti effettuati da questi enti sul regime di *split payment*. Per quanto attiene invece all'acquisto di servizi intra ed extra UE, ai fini del criterio di territorialità, gli enti pubblici sono sempre considerati soggetti passivi, pur se agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole, ai sensi dell'art. 7-ter, comma 2, lettera b),<sup>70</sup> D.P.R IVA. Più

---

<sup>69</sup> Ai sensi dell'art. 38, comma 5, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, "*non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti effettuati da [enti non commerciali] che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'art. 40, comma 3, del [medesimo] Decreto, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato [...]*".

<sup>70</sup> D.P.R. IVA, art. 7-ter, comma 2: "*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:*

*a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;*

problematica, in particolare per i fornitori degli enti pubblici non commerciali, è l'ipotesi di *reverse charge* interno, ex commi quinto, sesto e settimo dell'art. 17 D.P.R. IVA. L'operatività del sistema di *reverse charge* e la sua prevalenza sullo *split payment* richiedono la verifica preliminare della sussistenza della qualifica di soggetto passivo IVA in capo al committente o cessionario. Questo comporta che per operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici non commerciali, il *reverse charge* si applica solo quando l'ente acquista nell'ambito della propria attività commerciale, mentre non si applica quando l'ente acquista nella propria sfera cosiddetta istituzionale. In quest'ultimo caso rivive il regime di *split payment*.

Per individuare, quindi, nel caso concreto, quale dei due regimi risulti applicabile ad operazioni B2B effettuate in ambiti contemplati dal *reverse charge* interno, è indispensabile sapere se l'acquisto si riferisce alla sfera istituzionale dell'ente oppure a quella commerciale.<sup>71</sup> Non si riscontrano, tuttavia, nella disciplina dello *split payment*, norme che attribuiscono alla P.A. l'onere di una tale comunicazione o al fornitore quello della verifica.

La disposizione del comma 1-*quater* dell'art. 17-*ter*, non abrogata pur dopo la previsione e l'entrata in vigore degli elenchi *web* dei soggetti inclusi nel regime di *split payment*, fa carico al fornitore dell'onere di richiedere se il committente o cessionario faccia parte dei soggetti in regime di *split payment*. Dal momento che quest'onere è finalizzato all'individuazione del corretto regime IVA da applicare all'operazione non avrebbe senso prevederlo se non si estendesse anche alla verifica delle condizioni per l'applicazione del *reverse charge* interno.<sup>72</sup>

---

b) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;*

c) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".*

<sup>71</sup> Circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015.

<sup>72</sup> Si segnala, però, che in questo caso la prassi, con la citata circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015, sembra attribuire al committente o cessionario l'onere della comunicazione in ordine alla promiscuità della prestazione.

Tale corretta individuazione assume un ruolo rilevante tutte le volte in cui un'operazione soggetta all'inversione contabile sia attribuibile in modo promiscuo sia all'attività commerciale che alla cosiddetta attività istituzionale dell'ente pubblico cessionario o committente.

Un caso tipico riguarda la prestazione di servizi di pulizia dei locali di un edificio, di cui al comma 6, lett. a-ter), dell'art. 17 D.P.R. IVA, che rientra tra le operazioni assoggettate al regime di *reverse charge*. Qualora tali servizi si riferiscano sia a locali destinati ad attività commerciale che a locali adibiti allo svolgimento di attività istituzionali la quota di servizio inerente all'attività commerciale, determinata con criteri oggettivi, sarà assoggettata al meccanismo del *reverse charge*, mentre alla quota di servizio inerente alla cosiddetta attività istituzionale si applicherà lo *split payment*.<sup>73</sup>

## 10. Posizioni dottrinali e considerazioni finali

Il sistema sanzionatorio previsto dal comma 633,<sup>74</sup> art. 1, Legge di Stabilità per il 2015, riflette la natura dell'istituto quale meccanismo di deroga alle (sole) ordinarie regole di versamento dell'imposta, coerentemente con l'emissione di una fattura con regolare esposizione dell'IVA in rivalsa. Il soggetto in regime di *split payment*, committente o cessionario, soggetto pubblico o comunque soggetto considerato dal comma 1-bis dell'art. 17-ter D.P.R. IVA, risponde (solo) di omesso o ritardato versamento, con il pagamento della sanzione amministrativa del 30% prevista dall'art. 13 D.lgs. n. 471/97, ma non è prevista alcuna sua responsabilità per violazioni in materia

---

<sup>73</sup> M. BRISACANI, *Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici*, in *Il fisco*, 2016 (15), pp. 1427 e ss.

<sup>74</sup> Legge di stabilità, art. 1, comma 633: "Nei confronti degli enti pubblici cessionari o committenti nei casi previsti dalle disposizioni di cui al comma 629, lettera b), che omettono o ritardano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, si applicano le sanzioni di cui all'art. 13 Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, e le somme dovute sono riscosse mediante l'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della L. n. 30 dicembre 2004, n. 311".

di documentazione delle operazioni, analoga a quella prevista invece in materia di *reverse charge* per il committente o cessionario che non assolva all'imposta<sup>75</sup> (art. 6, comma 9-*bis*, D.lgs. n. 471/97).

In seguito all'introduzione del regime di *split payment*, la produzione dottrinale sulla stampa specializzata, si è concentrata su aspetti pratico applicativi dell'istituto: l'ambito di applicazione soggettivo, gli adempimenti connessi, la prevalenza del *reverse charge* e la problematica entrata in vigore dell'istituto, pur nelle more della procedura di autorizzazione. A seguito dei due ampliamenti soggettivi conosciuti dall'istituto e grazie alla previsione di elenchi *web* ad efficacia costitutiva, che ha fatto venir meno i contorni ambigui e sfumati dell'avvio, il tormentoso problema della definizione dei committenti o cessionari a cui si applica il meccanismo, che pure ha impegnato l'AdE nella sua attività di indirizzo, non si pone ulteriormente. Una volta intervenuta, il 14 luglio 2015, l'autorizzazione in sanatoria da parte del Consiglio dell'Unione europea, con decorrenza *ex tunc*, è venuta a cessare anche la tematica della legittimità dell'istituto in assenza di autorizzazione.

Meno numerosi sono i contributi dottrinali sull'inquadramento e sulla natura dell'istituto, in relazione alla sua funzione, alle caratteristiche che lo accomunano e lo differenziano rispetto al *reverse charge* e alle conseguenze che il mancato incasso dell'IVA in rivalsa da parte dei fornitori pone, oltre che sul piano pratico, in termini di legittimità.

Le caratteristiche dell'istituto e il confronto con il *reverse charge* ne evidenziano la diversa funzione. Emerge, da parte della dottrina, una definizione dell'istituto come un *quid minoris* rispetto al *reverse charge*, con la funzione di derogare al solo meccanismo ordinario di versamento dell'imposta. Ne consegue l'affermazione secondo cui la collocazione dell'istituto tra le norme del Titolo I del D.P.R. IVA, dedicato alle disposizioni generali, risulti inappropriata dal momento

---

<sup>75</sup> Osservazione di L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (14), p. 1041.

che lo *split payment* è «essenzialmente, un metodo di riscossione, che sarebbe stato probabilmente opportuno disciplinare nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti». <sup>76</sup>

In termini di deroga alle ordinarie modalità di versamento parla anche chi ritiene che, «esulando dagli schemi canonizzati [*lo split payment*] va inquadrato come semplice delega di pagamento dell'imposta, la cui titolarità rimane in capo al soggetto passivo, <sup>77</sup> cioè, al fornitore, con le debite conseguenze in punto di errore (doloso o colposo) nella fatturazione dell'operazione». Si tratta di una ricostruzione che fa riferimento all'istituto della delega, in quanto questa non modifica l'assetto soggettivo dell'obbligo tributario, ma che non tiene conto della natura essenzialmente volontaria di quell'istituto. Lo stesso autore individua la *ratio* dell'istituto come funzionale, prima ancora che ad una coazione al versamento nei confronti del fornitore (possibile evasore), alla tutela dalla tentazione che questi possa avere di appropriarsi dell'imposta fatturata <sup>78</sup> e quindi in termini ben lontani dalla volontarietà che caratterizza l'istituto della delega.

A ben vedere il carattere derogatorio dello non investe solo l'aspetto del versamento, ma colpisce, sia pur parzialmente, anche la disciplina della rivalsa, obbligatoria ai sensi dell'art. 18 D.P.R. IVA: il fornitore deve esporre l'IVA in fattura, ma l'addebito in fattura non fa sorgere il credito di rivalsa. Questa si considera addebitata solo al fine di far sorgere il diritto alla detrazione di cui al primo comma dell'art. 19 D.P.R. IVA, eventualmente spettante all'acquirente (come avviene nel caso dell'ente pubblico che agisca in attività commerciale). <sup>79</sup>

A seguito del progressivo ampliamento soggettivo del meccanismo ed in considerazione del fatto che rivalsa, detrazione di imposta e

---

<sup>76</sup> L. SALVINI, *op. cit.*, p. 1041.

<sup>77</sup> Sarebbe stato meglio parlare di debitore d'imposta.

<sup>78</sup> P. CENTORE, *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (21), p. 1591.

<sup>79</sup> L. SALVINI, *op. cit.*, p. 1041.

versamento rappresentano caratteristiche fondamentali del tributo, la cui deroga riscrive di fatto il sistema nel suo funzionamento, non manca chi, nella scissione dei pagamenti individua una misura in grado di scardinare i consueti principi del tributo ed in particolare la figura del pagatore, addirittura con conseguenze significative in termini di deviazione rispetto al principio costituzionale della capacità contributiva, nell'ottica di un potenziamento delle imposte indirette rispetto al settore dei redditi.<sup>80</sup>

Si segnala infine l'avvertimento di una parte della dottrina a proposito del venirsi a creare di una situazione in cui imprese che avrebbero richiesto una protezione specifica, le imprese minori in rapporto clientelare prevalente od esclusivo con la P.A., risultano invece gravate dal costo della protezione dell'Erario, in un contesto di recessione economica e di termini di pagamento inaccettabilmente lunghi.<sup>81</sup>

Al momento, non ci sono elementi che possano consentire una previsione in ordine ad un'ulteriore richiesta di proroga dell'autorizzazione al regime di *split payment*, a parte il dato che vede nell'Italia lo Stato Membro con il più elevato valore assoluto di VAT gap,<sup>82</sup> secondo l'ultima rilevazione.

Rilevati fenomeni di evasione nel settore B2B, hanno indotto all'introduzione dell'istituto come misura limitata nel tempo e circoscritta a un settore caratterizzato da notevoli problemi di evasione fiscale, con il dichiarato scopo di evitare che l'IVA dovuta sulle cessioni e sulle prestazioni effettuate nei confronti della P.A. fosse versata al cedente o prestatore.<sup>83</sup> Costui è visto come un

---

<sup>80</sup> G. LIBERATORE, *Split payment in formato extra-large: novità, regole attuative e criticità*, in *L'IVA*, 2017 (8), pp. 18 e ss.

<sup>81</sup> All'indomani dell'introduzione dell'istituto S. LA GRUTTA, *Italy - Split-Payment Mechanism for Public Bodies*, in *International VAT Monitor*, 2015, 26 (2).

<sup>82</sup> Il valore nominale del VAT gap italiano è di 33,6 miliardi di Euro nel 2017, secondo CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES, *op. cit.*, p. 16. Lo studio è stato pubblicato il 4 settembre 2019.

<sup>83</sup> Punti 3 e 4 della decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015.

debitore d'imposta inaffidabile a priori, sfiduciato e quindi penalizzato come categoria, vista la sua impossibilità di procedere alla detrazione immediata dell'IVA subita in acquisto, conseguente all'introduzione della misura. Al contrario, soggetti ad alta affidabilità fiscale si fanno garanti, loro malgrado ed anche con profili sanzionatori, del versamento di un'imposta di cui non sono debitori, svolgendo gratuitamente una funzione analoga a quella di un agente della riscossione per conto dello Stato. Il meccanismo ha dei costi che vanno oltre il semplice diniego di disponibilità, per cedenti o prestatori, di importi di IVA che questi dovrebbero comunque versare all'Erario: non è la semplice eliminazione di una partita di giro. La proposizione di ricorsi contro la legittimità della misura è sintomatica del disagio operativo creato dall'istituto, non solo per i fornitori delle pubbliche amministrazioni, ma anche per queste ultime e per gli altri soggetti coinvolti dal comma *1-bis*, dell'art. 17-ter D.P.R. IVA, obbligati a sostituirsi ai propri fornitori per il versamento di un tributo erariale.

Impossibile non parlare, in proposito, di un sacrificio del principio di neutralità, che dovrebbe caratterizzare il tributo nella sua essenza.

# **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".<sup>1</sup>

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".<sup>2</sup>

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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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".<sup>3</sup>

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

---

<sup>3</sup> 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).<sup>4</sup>

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

---

<sup>4</sup> 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 Corte<sup>5</sup> 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

---

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

Ed invero le Sezioni Unite<sup>7</sup> 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”*.<sup>8</sup> In ogni caso il Supremo Collegio conferma che, anche

---

<sup>6</sup> 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).

<sup>7</sup> Cfr. Cass. civ., SS. UU., sent. 7 luglio 2010, n. 16037.

<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>

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.*

<sup>9</sup> 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.”*.<sup>10</sup>

Specifica in conclusione che debba parlarsi di attività volitiva del giudice, in continuità all’orientamento già espresso da questa Corte,<sup>11</sup> *“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

---

<sup>10</sup> Cfr. Cass., sent. 12 febbraio 2016, n. 2815.

<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> 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”*.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

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*

---

<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

In conclusione, in continuità con l'orientamento della Suprema Corte,<sup>16</sup> 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*

---

<sup>15</sup> 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.”.*

<sup>16</sup> 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”.<sup>17</sup>*

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

---

<sup>17</sup> *“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*<sup>18</sup> 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*

<sup>18</sup> 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).<sup>19</sup>

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)"*.

---

<sup>19</sup> 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”.<sup>20</sup>

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

---

<sup>20</sup> 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