



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 "Federico II"*

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. **L'Istituto delle clausole sociali nella visione del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36** 1
di Sofia Bandini
2. **Lo scopo di lucro identifica il soggetto societario di fatto nei rapporti con l'amministrazione finanziaria** 27
di Antonio Orlando
3. **La fiscalità dannosa: significato e raccomandazioni per combatterla (Harmful taxation: meaning and recommendations to fight it)** 71
di Emanuela Di Rauso

Parte terza (Contributi istituzionali)

4. **Relazione sui Progetti di legge recanti: "Delega al Governo per la riforma fiscale" (C. 75 Marattin e C. 1038 Governo)** 93
di Giuseppe Melis
5. **Il servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti nel Regolamento europeo in materia di equity based crowdfunding** 127
di Carmen Fiore

L'Istituto delle clausole sociali nella visione del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36

di Sofia Bandini

Già ricercatore dell'Università di Bologna – Docente di Diritto dell'Economia

ABSTRACT

ABSTRACT

This work aims at analysing the legal institution of social clauses, as envisaged by the new rules of the Public Contracts Code, Legislative Decree no. 36 of 31 March 2023.

Starting from an examination of the European Union and national regulations, in line with the innovations introduced, the aim is to highlight how, through socially responsible public tender, the Public Administration (PA) can promote actions aimed at raising the level of inclusion of society, increasing gender equality and employment opportunities, in particular for the disabled and disadvantaged.

SINTESI

SINTESI

Il lavoro ha l'obiettivo di analizzare l'istituto giuridico delle clausole sociali, come previste dalle nuove regole del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36.

Partendo dalla disamina della disciplina europea e della conseguente normativa nazionale, si intende evidenziare come, attraverso appalti pubblici socialmente responsabili, si possano innalzare il livello di inclusività della società, di promozione di opportunità di lavoro e parità di genere.

SOMMARIO

1. Osservazioni introduttive - **2.** Genesi del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36 - **3.** I principi ispiratori del nuovo Codice - **4.** Clausole sociali del bando di gara e degli avvisi - **5.** Considerazioni finali

1. Osservazioni introduttive

La tematica dei rapporti di collaborazione fra la pubblica amministrazione e gli operatori economici sta entrando in una fase nuova a seguito dell'emanazione del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36 (in avanti, anche solo: nuovo Codice o Codice dei Contratti pubblici o CCP) che, in vigore, con i relativi allegati, dal 1° aprile 2023, dispiega l'efficacia a decorrere dal successivo 1° luglio.

Si tratta di una legislazione di grande rilievo non solo per lo svolgimento dell'attività delle pubbliche amministrazioni ma, soprattutto, nel segno della maggiore efficienza amministrativa e competitività del Paese.

Il nuovo Codice, basato su un impianto normativo innovativo e coraggioso, prevede per i contratti pubblici un modello attuativo più snello e flessibile, rispetto ai passati Codici dei contratti pubblici di cui al D.Lgs. n. 163/2006 e al D.Lgs. n. 50/2016, e più aderente alle disposizioni normative contenute nella Direttiva 2014/24 UE.

In particolare, il nuovo Codice prevede un uso strategico dei fondi allocati attraverso l'inserimento nei bandi di gara di specifiche clausole sociali che divengono vettori di innovazione tecnologica, crescita sociale e sviluppo ambientale sostenibile.¹

¹ Il Considerando 101 della Direttiva 2014/24/UE recita: «Le amministrazioni aggiudicatarie dovrebbero continuare ad avere la possibilità di escludere operatori che si sono dimostrati inaffidabili, per esempio, a causa di violazioni di obblighi ambientali e sociali comprese le norme in materia di accessibilità per le persone con disabilità».

Per delimitare l'area dell'indagine, si sceglie come filo conduttore del presente studio l'individuazione e l'analisi delle disposizioni attinenti alle clausole sociali applicabili *ratione temporis* ai contratti pubblici, così come regolate dal nuovo Codice, all'art. 57.

2. Genesi del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36

In premessa, giova sottolineare che una delle principali novità del nuovo Codice introdotto, come detto, dal recentissimo D.Lgs. n. 36/2023, è rappresentata da una nuova visione degli appalti pubblici socialmente responsabili, che *«intendono prendere in considerazione l'impatto sulla società dei beni, dei servizi e dei lavori acquistati dal settore pubblico. Viene riconosciuto il fatto che gli acquirenti pubblici non sono soltanto interessati all'acquisto al prezzo più basso o al miglior rapporto qualità/prezzo ma anche a garantire che tramite gli appalti si conseguano vantaggi sociali e si evitino o si attenuino impatti sociali avversi durante l'esecuzione del contratto di appalto»*.²

Dunque, gli appalti pubblici socialmente responsabili costituiscono una scelta da parte delle pubbliche amministrazioni volta a superare l'approccio basato esclusivamente sui requisiti economici.

Il tema degli appalti sociali è da tempo oggetto di specifica attenzione da parte del legislatore europeo e nazionale.

Si pensi, ad esempio, alla dimensione etica degli appalti pubblici, cui fa riferimento anche il Parere del Comitato economico e sociale europeo (2016/C 013/06), *Economia del bene comune: un modello economico sostenibile orientato alla coesione sociale*, che afferma, infatti, che *«gli appalti pubblici in Europa possono fungere da motore per lo sviluppo del mercato etico europeo attraverso l'integrazione nella Direttiva 2014/24/UE del Parlamento e del Consiglio di criteri relativi al contributo al bene comune e alla qualità dell'impronta sociale ed ecologica e mediante lo sviluppo di disposizioni sociali corrispondenti*.

Sarà data priorità nell'ambito degli appalti pubblici, alle organizzazioni che

² Comunicazione della Commissione, *Acquisti sociali – una guida alla considerazione degli aspetti sociali negli appalti pubblici*, 26 maggio 2021, C 2021) 3573 final.

*dimostrano un maggiore contributo al bene comune».*³

In tal senso, «*L'economia deve essere al servizio delle persone ossia del bene comune.*

*Per conseguire tale obiettivo, si deve partire dal presupposto che il denaro e il capitale sono importanti strumenti di scambio e di investimento, ma non costituiscono in alcun caso il fine da perseguire».*⁴

Sin dalla seconda decade degli anni 2000⁵ l'Unione europea si è proposta, attraverso la leva degli appalti pubblici, di rendere la società europea maggiormente coesa ed inclusiva, in cui il modello dell'economia del bene comune sia in grado «*di rafforzare i valori europei e di promuovere un sistema economico responsabile».*⁶

Ma il passo decisivo dell'Europa in tale direzione è rappresentato dalla Dichiarazione di Roma, adottata dai leaders dell'UE il 15 marzo 2017, che sottolinea l'importanza della costruzione di un'Europa sociale, la cui rilevanza è altresì ripresa da una prima Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, *Istituzione di un Pilastro europeo dei diritti sociali*, del 20 Aprile 2017, e da due successive Comunicazioni, *Un'Europa sociale forte per transizioni giuste*, del 14 gennaio 2020 e, *Il Piano di azione del Pilastro europeo dei diritti sociali*,

³ Punto 5.6 del Parere del Comitato economico e sociale europeo (2016/C 013/06) sul tema "Economia del bene comune un modello economico sostenibile orientato alla coesione sociale".

⁴ Punto 3.2 del Parere del Comitato economico e sociale europeo (2016/C 013/06) sul tema *Economia del bene comune un modello economico sostenibile orientato alla coesione sociale*.

⁵ Si rinvia a: Comunicazione della Commissione europea, *Appalti pubblici: uno spazio di dati per migliorare la spesa pubblica, promuovere l'elaborazione delle politiche basata sui dati e migliorare l'accesso delle PMI alle gare d'appalto*, 16 marzo 2023, (2023/C 98 I/01); Relazione della Commissione, *Orientamenti in materia di appalti per l'innovazione*, 16 luglio 2021, COM (2021) 245 final; Comunicazione della Commissione europea, *Acquisti sociali. una guida alla considerazione degli aspetti sociali negli appalti pubblici*, 18 giugno 2021, (2021/ C237/01); Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico sociale europeo e al Comitato delle Regioni, *Appalti pubblici efficaci in Europa e per l'Europa*, 3 ottobre 2017, COM (2017) 572 final; Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Migliorare il mercato unico: maggiori opportunità per i cittadini e per le imprese*, 28 ottobre 2015 COM (2015) 550 final; Risoluzione del Comitato delle Regioni, *Carta della governance multilivello in Europa*, 2-3 aprile 2014, 2014/C 174/01; Libro Verde, *La politica di sviluppo dell'Unione europea a sostegno della crescita inclusiva e dello sviluppo sostenibile. Potenziare l'impatto della politica di sviluppo dell'Unione europea*, 10 novembre 2010, COM (2010) 629 definitivo.

⁶ Punto 1.3 del Parere del Comitato economico e sociale europeo (2016/C 013/06) sul tema *Economia del bene comune un modello economico sostenibile orientato alla coesione sociale*.

del 4 marzo 2021.

Il Pilastro europeo dei diritti sociali sancisce 20 principi e diritti, articolati in 3 categorie: pari opportunità e accesso al mercato del lavoro, condizioni di lavoro eque, protezione ed inclusione sociale.

Per raggiungere gli obiettivi del Pilastro di creare nuovi posti di lavoro, promuovere la parità di genere ed un'economia al servizio delle persone con disabilità, ovvero per trasformare l'impegno in azione, l'Unione europea ha attivato, attraverso lo strumento delle direttive, gli appalti pubblici socialmente responsabili che mirano proprio al conseguimento di impatti sociali positivi.

In questo senso, la scelta di acquisto di beni, servizi e lavori fatta dalla pubblica amministrazione deve tendere a superare l'approccio basato esclusivamente sui requisiti economici considerando, nel contempo, anche l'impatto sociale dei servizi prodotti o richiesti.

Dunque, attraverso la politica degli appalti sociali, si intensificano gli sforzi per fornire risultati in relazione a tutti gli aspetti dello sviluppo sostenibile che si articola su tre direttrici: etico sociale, ambientale ed economica.⁷

Ma gli appalti socialmente responsabili non sono l'unica leva per la realizzazione di un'economia sociale di mercato che, come riportato nella *Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull'economia sociale*, si basa «*su un paradigma sociale che è conforme ai principi fondamentali del modello sociale e di welfare europeo*».⁸

«Le imprese dell'economia sociale sono solitamente PMI che contribuiscono ad un modello economico sostenibile in cui gli individui sono più importanti del

⁷ Comunicazione della Commissione europea, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, 3 marzo 2010, COM (2010)2020.

⁸ Punto B) dei Considerando della Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull'*Economia sociale (2008/2250 (INI))* in *Economia sociale P6 -TA (2009) 0062*, che delinea i caratteri dell'Economia sociale, la quale «*rappresenta il 10% di tutte le imprese europee vale dire 2 milioni di imprese o il 6% di posti di lavoro totali e presenta un notevole potenziale in termini di generazione e di mantenimento di una occupazione stabile [...] L'economia sociale si è sviluppata attraverso forme imprenditoriali organizzative o giuridiche particolari come cooperative, mutue, associazioni, imprese e organizzazioni sociali e fondazioni, nonché altre forme esistenti nei vari Stati membri, e viene indicata con concetti come "economia solidale" e "terzo settore" per quanto tali concetti non siano considerati facenti parte dell'economia sociale in tutti gli stati membri, attività simili contraddistinte dalle stesse caratteristiche esistono in tutta l'Unione europea*».

capitale».⁹

Il Parlamento europeo sollecita, pertanto, a tener conto delle caratteristiche dell'economia sociale – gli scopi, i valori e i metodi di lavoro – nell'elaborazione delle politiche europee e, quindi, a difendere il concetto di «*fare impresa in un altro modo*»,¹⁰ insito nell'economia sociale, la cui principale forza propulsiva è la redditività sociale e non quella economica.

Di conseguenza, si consente agli Stati di tenere in debito conto la specialità dell'economia sociale nell'elaborazione di una legislazione basata su un quadro giuridico certo, tale per cui le imprese dell'economia sociale di mercato non debbano essere soggette all'applicazione delle stesse regole di concorrenza delle altre imprese ma possano contare su una normativa volta a promuovere un partenariato attivo con le autorità locali.

In applicazione, il legislatore italiano ha predisposto, per le imprese dell'economia sociale, il Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017), incentrato proprio sul riconoscimento degli specifici valori delle imprese sociali, in coerenza anche con quanto previsto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea¹¹ che dispone che gli Stati membri, quando recepiscono la legislazione dell'UE, rispettino i diritti individuali, civili, politici, economici e sociali.

Tracciato il perimetro delle fonti del diritto europeo sotto il profilo sociale e passando alla disamina di quelle nazionali, si citano non solo il recepimento della Direttiva 2014/24 UE, in materia di appalti pubblici, con il Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016), ma anche il riordino, in gran parte, della disciplina degli enti non profit nel Codice del Terzo settore, nonché la predisposizione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR),¹² cui hanno

⁹ Punto G) dei Considerando della Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull'*Economia sociale (2008/2250 (INI))* in *Economia sociale P6 -TA (2009) 0062*.

¹⁰ Punto 8) della Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull'*Economia sociale (2008/2250 (INI))* in *Economia sociale P6 -TA (2009) 0062*.

¹¹ Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, 18 dicembre 2000 (2000/C364/01).

¹² In tema si vedano le analisi di: M. DUGATO, *L'intervento pubblico per l'inclusione, la coesione, l'innovazione e la sostenibilità ed il ruolo dell'intervento pubblico locale nel Piano nazionale di ripresa e resilienza*, *Munus*, 2022, n. 1; L. GOLISANO, *Il PNRR e lo sviluppo del territorio*, *Munus*, 2022, n. 1; V. MOLASCHI, *L'economia circolare nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, *Ambienteditto*, n. 1/2022; L. CARBONE, *Problematiche e prospettive della responsabilità erariale: dalla gestione dell'emergenza epidemiologica all'attuazione del piano nazionale di Ripresa e*

fatto seguito la L. n. 108/2021, recante la *governance* del PNRR, la L. n. 78/2022 di delega al Governo ad emanare il nuovo Codice dei contratti pubblici,¹³ il D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, «Disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR ed PNC e per la politica di coesione»¹⁴ ed infine, appunto, la ristesura del Codice dei contratti pubblici con il D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36.

Come detto, il nuovo Codice è entrato in vigore con i relativi allegati il 1° aprile 2023, ma è applicabile a partire dal 1° luglio 2023 (art. 229 CCP): la prima data soddisfa il calendario previsto per usufruire dei benefici comunitari, in quanto imposta dagli accordi europei assunti con il PNRR; la seconda, relativa all'efficacia, consente di mantenere in vita le norme del previgente Codice, D.Lgs. n. 50/2016, fino a tale data, il cui compimento ne determina l'abrogazione.

Nonostante si pensi che la riforma del CCP sia stata disegnata soprattutto per accelerare la messa a terra dei progetti finanziati dal PNRR, detto convincimento è vero solo in parte visto che a quei progetti si applicherà ancora l'impianto di deroga previsto dal D.L. n. 77/2021.¹⁵

Resilienza (PNRR), in *Ambientediritto*, 2021, n. 2; F. CONTE, *L'evoluzione dei principi contabili nazionali nella prospettiva di riforma del Piano Nazionale Ripresa e Resilienza – PNRR*, in *federalismi.it*, 2021, n. 20; A. DIDONE, *Il processo esecutivo nel prisma degli obiettivi del piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)*, in *Rivista dell'esecuzione forzata*, 2021, n. 2; L. FIORENTINO, *Il piano di ripresa e il Sud*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2021, n. 2; M. C. MANCA, *Le linee d'intervento e le missioni nel PNRR "Piano nazionale di ripresa e resilienza"*, in *Finanza e tributi locali*, 2021, n. 7; R. MOSCATI, *L'Università nel PNRR*, Il Mulino, Bologna, 2021, n. 3; M. PIANTA, *La politica industriale al tempo del PNRR*, Il Mulino, Bologna, 2021, n. 2; S. STAIANO, *Il Piano nazionale di ripresa e resilienza guardato da Sud*, in *federalismi.it*, 2021, n. 14; V. TEVERE, *Il regolamento europeo "Next generation EU": una nuova sfida per l'Unione europea*, in *Lo Stato Civile Italiano*, 2021, n. 3; V. VACCA, *Guida al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, Pisa, 2021; A. VESPIGNANI, *Decreto-legge 'governance' e semplificazioni: la grande sfida per l'attuazione del PNRR*, in *I contratti dello Stato e degli enti pubblici*, 2021, n. 2; G. ZORZOLI, *PNRR: un piano con scarse sinergie*, in *Energia*, 2021, n. 3.

¹³ Per una completa disamina della L. di delega, si rimanda a P. CARBONE, *Verso nuovo codice dei contratti pubblici* in *Rivista trimestrale degli appalti*, n. 3/2022.

¹⁴ Convertito con L. n. 41 del 21 aprile 2023.

¹⁵ Art. 225, comma 8, D.Lgs. n. 36/2023, che afferma che «A stabilirlo è lo stesso CCP quando in una delle norme finali, l'art. 225, comma 8, precisa che "anche dopo il 1° luglio a guidare le procedure di affidamento e i contratti (anche suddivisi in lotti) finanziati in tutto o in parte con le risorse previste dal PNRR e dal PNC nonché dai programmi cofinanziati dai fondi strutturali dell'UE saranno le norme speciali di cui al dl. 24 febbraio 2023 n. 13, nonché le specifiche disposizioni finalizzate a semplificare, agevolare la realizzazione degli obiettivi stabiliti dal PNRR e dal PNC e dal piano nazionale integrato per l'energia e il clima 2030 di cui regolamento (UE)2018/1999 del Parlamento europeo, e del Consiglio del'11 dicembre 2018».

Proprio per questo, coesistono due normative: quella degli investimenti ordinari e quella delle opere finanziate dal PNRR, dal PNC¹⁶ e dai fondi strutturali europei, che continueranno ad essere applicate in parte in parallelo e in parte in sovrapposizione.

Dunque, l'art. 225, comma 8, CCP, richiama l'applicazione della legislazione speciale ancora in vigore e lascia aperta una corsia preferenziale anche per il futuro, visto che continua ad includere «*le specifiche disposizioni finalizzate a semplificare, agevolare la realizzazione degli obiettivi stabiliti dal PNRR dal PNC e dal Piano nazionale integrato per l'energia e il clima 2030*».

I punti di contatto fra legislazione generale e speciale, ovviamente, non mancano.

Infatti, il lavoro della Commissione speciale del Consiglio di Stato,¹⁷ muovendosi in un complicatissimo dedalo normativo, è stato quello, da un lato, di rendere strutturali le deroghe varate fra il 2020 e il 2021 (D.L. n. 76 convertito in L. n. 120/2020, e D.L. n. 77 convertito in L. n. 108/2021) nonché quelle disposte con l'ultimo D.L. n. 13/2023, convertito in L. n. 41/2023, dall'altro, in non pochi casi, di conservare, verificandone preventivamente il positivo impatto, le norme del Codice, D.Lgs. n. 50/2016, che in sede applicativa hanno dato buona prova di sé.

Il CCP è, quindi, una riscrittura di tutta la legislazione vigente, ordinaria e speciale, in materia di contratti pubblici che, attraverso le connessioni, i necessari aggiornamenti, l'eliminazione di sovrapposizioni, regola con maggiore trasparenza e snellezza gli istituti giuridici della contrattualistica pubblica alla cui applicazione devono contribuire la pubblica amministrazione committente e

¹⁶ Il Piano Nazionale degli investimenti complementari è stato approvato con D.L. n. 59, 6 maggio 2021, *Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti*, convertito con modificazioni dalla L. n. 101 del 1° luglio 2021.

¹⁷ In data 30 giugno 2022 il Presidente del Consiglio dei Ministri ha comunicato al Presidente del Consiglio di Stato di voler affidare la formulazione del progetto del Codice dei contratti pubblici al Consiglio di Stato, ai sensi del comma 4, dell'art. 1, della L. n. 78 del 21 giugno 2022. Ha ricordato che l'approvazione di questa riforma costituisce un importante obiettivo del PNRR, che ne dettaglia il contenuto. A tal fine, è stata nominata una Commissione speciale del Consiglio di Stato formata da Consiglieri di Stato, Consiglieri dei Tar regionali, Avvocati di Stato, Consiglieri della Corte Cassazione e della Corte dei Conti, Professori universitari.

gli operatori economici, in un rinnovato rapporto di collaborazione e fiducia reciproca.

Con l'approvazione del nuovo Codice si pone fine a quella stratificazione di leggi – desuete o inapplicate o insufficienti – che hanno segnato il percorso del nostro diritto dei contratti pubblici.

Nondimeno, le novità introdotte¹⁸ sono molteplici, a partire dalla scelta di redigere un CCP che non rinvii ad ulteriori provvedimenti attuativi e sia immediatamente auto-esecutivo, consentendo, da subito, una piena conoscenza dell'intera disciplina.

Ciò è stato possibile grazie a un innovativo meccanismo di delegificazione che opera su 35 allegati al Codice che sostituiscono ogni altra fonte attuativa: oltre ai 25 allegati al Codice D.Lgs. n. 50/2016, essi assorbono 17 Linee guida dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC)¹⁹ e 15 Regolamenti ancora vigenti (tra cui quello adottato con il D.P.R. n. 207 del 2010, risalente all'attuazione del Codice del 2006, nonché quello del Ministero della Difesa, ridotto da oltre 100 articoli a poco più di 10).

Con tale impianto normativo si è inteso dare un senso sostanziale alle seguenti parole chiave in quanto «*il giurista non solo "fa cose con parole" ma mediante le parole "fa cose con regole"*».²⁰

- *semplificazione, ottenuta aumentando la discrezionalità delle amministrazioni e rimuovendo il goldplating ovunque possibile.*

Il rischio di fenomeni corruttivi è prevenuto da un più ampio ricorso alla

¹⁸ Si fa riferimento, per il commento delle regole del nuovo Codice, alla Relazione di accompagnamento del Consiglio di Stato recante lo *Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*, 7 dicembre 2022.

¹⁹ C. NICOLOSI, *Anticorruzione e antiriciclaggio: spunti critici*, in *Ambienteditto*, n. 2/2023; A. SINATRA, *Il catalogo dei poteri e dei compiti assegnati all'Anac in La vigilanza e la procedura di irrogazione delle sanzioni amministrative*, a cura di A. CAGNAZZO, S. TOSCHEI, F.F. TUCCARI, Milano, 2021; C. CONTESSA, *Il ruolo dell'ANAC nel nuovo codice dei contratti*, in *Il libro dell'anno 2017*, Istituto dell'Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani S.p.A., Torino, 2017; G. MORBIDELLI, *Linee Guida dell'ANAC: comandi o consigli?*, in *L'Italia che cambia: dalla riforma dei contratti pubblici alla riforma della pubblica amministrazione*, Atti del LXII Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione, Milano, 2017; C. DEODATO, *Le linee guida dell'ANAC: una nuova fonte del diritto*, in *giustamm.it*, n. 4/2016.

²⁰ G. ALPA, *Declinare la solidarietà in un contesto giuridico europeo*, *Il Sole 24 ore*, 19/5/2023 n. 136.

digitalizzazione, trasparenza e qualificazione;

- accelerazione, intesa come massima velocizzazione della procedura, ma non solo "sulla carta", perché il termine ridotto è stato individuato avendo sempre presente la sua effettiva fattibilità; assieme alla rapidità occorre, garantire anche certezza nei tempi di affidamento, esecuzione e pagamenti alle imprese;

- digitalizzazione completa, delle procedure e la interoperabilità delle piattaforme, secondo il principio dell'once only ossia dell'unicità dell'invio dei dati, documenti e informazioni alle stazioni appaltanti;

- tutela, dando piena attuazione alla delega a protezione dei lavoratori (tramite clausole sociali, valorizzazione dei CCNL e lotta ai "contratti pirata"), e delle imprese (per esempio, in tema di rinegoziazione e revisione prezzi o di suddivisione in lotti dell'appalto)».²¹

Tuttavia, anche se la normativa sugli appalti pubblici è stata riordinata e semplificata attraverso una ristesura del CCP, affinché la riforma abbia successo, occorre che alle norme sia data esecuzione concreta.

In questa prospettiva, è necessario perseguire almeno tre condizioni essenziali non legislative che costituiscono, peraltro, l'oggetto di impegni già assunti in sede del PNRR:

Article I. un'adeguata formazione dei funzionari pubblici che saranno chiamati ad applicare il CCP;

Article II. una selettiva riqualificazione delle stazioni appaltanti;

Article III. una piena interoperabilità delle banche dati pubbliche, pur nel rispetto di tutte le regole di sicurezza.²²

Dette misure possono rivelarsi decisive per l'effettivo funzionamento della riforma, il cui tratto distintivo è l'innovazione che, però non può però essere governata con strutture e mezzi inadeguati o, peggio, con personale non specificamente preparato a gestire il cambiamento se si vuole evitare il retaggio, nell'applicazione del nuovo Codice, di una concezione che crea un sistema giuridico nel quale anche i principi ispiratori, come oggi innovati, divengono incerti nella complessa operazione di interpretazioni delle regole.

²¹ Consiglio di Stato, Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici, p. 10.

²² *Ibidem.*

3. I princìpi ispiratori del nuovo Codice

Prima di sviluppare il tema oggetto del nostro studio, giova sottolineare che una delle principali novità del CCP è l'inserimento dei Princìpi generali nel Libro I, Parte I,²³ in considerazione, come si sottolinea nella Relazione del Consiglio di Stato, *che «la caratteristica di un Codice è la sua tendenza a costituire un "sistema normativo", nell'ambito del quale i princìpi rendono intellegibile il disegno armonico, organico e unitario sotteso al codice rispetto alla frammentarietà delle sue parti e consentono al tempo stesso una migliore comprensione di queste, connettendole al tutto»*.²⁴

Detti princìpi rappresentano, ad avviso di chi scrive, il cuore pulsante del Codice e sono intesi come norme giuridiche caratterizzate da un elevato grado di genericità, *«regole generali e imprescindibili che devono essere rispettate nel corso dell'affidamento dell'appalto indipendentemente dall'ammontare delle commesse pubbliche. La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha la funzione di interpretare i princìpi del diritto comunitario equiparabili alle norme quanto all'obbligo di osservanza degli Stati membri e, quindi, in funzione di fonte suppletiva del diritto»*.²⁵

Nondimeno, *«per gli appalti di valore superiore a una certa soglia comunitaria sono state elaborate tramite le direttive un insieme di regole sempre più articolate e complesse costitutive un corpus normativo autonomo fondate su detti princìpi, talché anche le suddette regole devono essere interpretate conformemente ai princìpi»* (CGUE, sez. III, 10 maggio 2012 in C. 368/10), e ancora, in proposito occorre ricordare che *«le amministrazioni aggiudicatrici sono tenute a rispettare nel corso di tutta la procedura i princìpi di aggiudicazione degli appalti di cui all'art. 2 della Direttiva 2004/18/UE tra i quali figurano, in particolare, i princìpi di parità di trattamento, di trasparenze e*

²³ Libro I, *Dei princìpi, Della digitalizzazione, Della Programmazione, Della Progettazione*, Parte I, *Dei princìpi; Titolo I, I princìpi generali*.

²⁴ Consiglio di Stato, *Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*, p. 11.

²⁵ Consiglio di Stato, Sentenza n. 541 del 18 giugno 1996.

proporzionalità» (CGUE, 27 novembre 2019, in C. 402/18).²⁶

Il tema dei principi era, peraltro, già previsto dal D.Lgs. n. 50/2016 che, al Titolo I, “Principi generali”, si limitava, però, a delineare l’ambito di applicazione del Codice (art. 1) e le competenze legislative tra Stato e Regioni (art. 2), ad introdurre un corposo elenco di definizioni (art. 3) e a dedicare ai principi per l’aggiudicazione ed esecuzione degli appalti e concessioni un solo articolo (art. 30).

Il ruolo dei principi nel Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. n. 50/2016, subiva, così, una compressione rilevante da parte delle norme puntuali che finivano per erodere ambiti di discrezionalità alle pubbliche amministrazioni, indotte a considerare tali principi come valori astratti cui doveva rispondere, solo in via tendenziale, la loro azione.

Di contro, nell’ambito della nuova codificazione c.d. “di settore”, com’è il nuovo Codice dei contratti pubblici, i principi *«rendono intellegibile il disegno armonico, organico e unitario sotteso al Codice rispetto alla frammentarietà delle sue parti e consentono al tempo stesso una migliore comprensione di queste connettendole al tutto»* (Cons. di Stato Ad. Plen. 7 maggio 2023, n. 13).

In tal senso, si esprime anche la Relazione del Consiglio di Stato secondo cui *«nell’ambito di tale sistema i principi generali di un settore esprimono, infatti, valori e criteri di valutazione immanenti all’ordine giuridico, che hanno una “memoria del tutto” che le singole e specifiche disposizioni non possono avere, pur essendo ad esso riconducibili»*.²⁷

Dunque, in diritto, bisogna imparare a riconoscere, in presenza di una determinata realtà, di per sé mutevole, che solo i principi ne esprimono l’aspetto duraturo, rimanendo nel sottofondo e motivandone la decisione.

Non sono, invece, ugualmente permanenti le forme concrete enucleate in diritto in specifiche norme, perché dipendono dalla situazione storica e possono, quindi, essere sottoposte a mutamenti.

Attraverso i principi, pilastri dell’architettura normativa del CCP, si è inteso

²⁶ Parallelamente, TAR Puglia – Lecce, 5/12/2019, n. 1938, e Corte di Giustizia UE 23/12/2009, in Causa C 376/08.

²⁷ Consiglio di Stato, *Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell’art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*, p. 11.

non tanto richiamare i principi generali ispiratori dell'azione amministrativa (già desumibili dalla Costituzione e dalla L. n. 241/1990) «*ma [...] fornire una più puntuale base normativa anche a una serie di principi "precettivi", dotati di immediata valenza operativa, che vanno in parte a soppiantare la struttura normativa rigida, dettagliata e a volte contraddittoria attraverso la quale detti principi hanno finora trovato spazio angusto nel tessuto normativo*».²⁸

È sulla base di tale logica impostazione che i principi sono stati tutti codificati con funzione ordinante nel Libro I del nuovo Codice per non fare commistione fra principi e regole.

Più in dettaglio, la codificazione dei principi si articola in due Titoli distinti.

Il Titolo I è dedicato ai principi generali veri e propri.

I primi articoli, come statuito dall'art. 4, sanciscono che le disposizioni del Codice si interpretano e si applicano in base ai principi del risultato, della fiducia e dell'accesso al mercato, contenuti nei corrispondenti articoli.

L'art. 1, infatti, riporta l'innovativo principio del risultato, destinato ad operare come criterio prioritario di bilanciamento nell'individuazione della regola del caso concreto, insieme con gli altri principi cui sono dedicati gli articoli successivi.

L'art. 2 è relativo alla reciproca fiducia nell'azione legittima, trasparente e coerente dell'amministrazione, dei suoi funzionari e degli operatori economici, e l'art. 3 riguarda l'accesso al mercato, ovvero l'impegno degli enti concedenti di favorire, secondo le modalità indicate dal Codice, l'accesso al mercato degli operatori economici nel rispetto dei principi di concorrenza, imparzialità, non discriminazione, pubblicità e trasparenza e proporzionalità.²⁹

Il Titolo II codifica, invece, i principi comuni a tutti i Libri del Codice in materia di campo di applicazione, di responsabile unico dell'intervento e di fasi della procedura di affidamento.

²⁸ Consiglio di Stato, *Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*, p. 12.

²⁹ Ulteriori principi sono quello di buona fede e di tutela dell'affidamento (art. 5); di solidarietà e sussidiarietà orizzontale. Rapporti con gli Enti del Terzo settore (art. 6); di auto-organizzazione amministrativa (art. 7); divieto di prestazione d'opera intellettuale a titolo gratuito (art. 8); conservazione dell'equilibrio contrattuale (art. 9); tassatività delle cause di esclusione e di massima partecipazione (art. 10); applicazione dei contratti collettivi nazionali di settore. Inadempienze contribuire e ritardi nei pagamenti (art. 11).

Da ultimo, ma non meno importante, giova osservare, in sintesi, che il ricorso ai principi assolve ad una duplice funzione: la prima, di completezza dell'ordinamento giuridico, perché essi vengono espressamente richiamati come criteri di interpretazione delle altre norme del nuovo Codice e sono ulteriormente declinati in specifiche disposizioni di dettaglio, e la seconda, di garanzia della tutela di interessi che altrimenti non troverebbero adeguata sistemazione nelle singole disposizioni.

Va sottolineato, per quanto qui rileva, fra questi principi quello denominato *Solidarietà e sussidiarietà orizzontale. Rapporti con gli Enti del Terzo settore* (art. 6) che consente, alle condizioni stabilite, l'affidamento dei servizi sociali agli enti del Terzo settore, ovvero consente alla pubblica amministrazione, in attuazione dei principi di solidarietà e di sussidiarietà orizzontale, di avviare con i suddetti enti modelli organizzativi di amministrazione condivisa, privi di rapporti sinallagmatici.

Con il nuovo Codice si è giunti finalmente al completamento del raccordo della norma codicistica con quella degli enti del Terzo settore, mettendole in dialogo³⁰ sulla base della coerenza rispetto all'ordinamento europeo e alla nostra Costituzione, seguendo il dettato della sentenza n. 131 del 26 giugno 2020 della Corte costituzionale, nonostante gli aspetti di complessità che caratterizzano il loro rapporto in materia di affidamento dei servizi sociali, quale conseguenza della conflittualità fra il valore della concorrenza, sostrato del diritto europeo, e quello della solidarietà, alla base del Codice del Terzo settore.³¹

Peraltro, è in tal senso significativo quanto previsto dalla stessa sentenza

³⁰ Con l'inserimento delle modifiche/integrazioni agli artt. 30, comma 8, 59, comma 1 e 140, comma 1, del Codice, D.Lgs. n. 50/2016, con il D.L. n. 76/2020, convertito con L. 120/2020. Per una disamina della materia, si veda per tutti: A. GUALDANI, *Il rapporto tra le P.A. e gli enti del Terzo settore*, in *Federalismi*, n. 21/2021.

³¹ In tema la letteratura è amplissima e qui ci si limita a richiamare, fra gli altri: E. BANI, *Il Codice dei contratti pubblici tra Stato mercato e non profit*, in A. FIORITTO, (a cura di), *Nuove forme e nuove discipline del partenariato pubblico privato*, Torino, 2017; L. GILI, *Il codice del Terzo settore ed i rapporti collaborativi con la p.a.*, in *Urb. e app.*, 2018; L. GORI, *La "sagra" della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti tra Terzo settore e P.A.*, in www.federalismi.it; F. GIGLIONI - A. NERVI, *Gli accordi delle pubbliche amministrazioni*, Napoli, 2019; G. ARENA, *L'amministrazione condivisa ed i suoi sviluppi nel rapporto con cittadini ed enti del Terzo Settore*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2020, n. 3; P. MICHARA, *L'ordinamento giuridico del Terzo Settore: profili pubblicistici*, in *MUNUS*, 2019, n. 2.

secondo cui *«lo stesso diritto dell'Unione europea mantiene, a ben vedere, in capo agli Stati membri la possibilità di apprestare, in relazione ad attività a spiccata valenza sociale, un modello organizzativo non ispirato al principio di concorrenza, ma a quello di solidarietà»*.

Alla luce del soprarichiamato orientamento, le suddette modifiche, introdotte nel D.Lgs. n. 50/2016, hanno raggiunto un duplice risultato: maggiormente chiarito gli spazi di reciproca pertinenza degli strumenti competitivi, governati dal Codice dei contratti pubblici, e degli strumenti collaborativi, introdotti dal Codice del Terzo settore, ed anche riconosciuto, oltre ogni residuo dubbio, pari dignità agli appalti e alla co-programmazione e co-progettazione.

Dunque, se, per un verso, emerge una situazione simmetrica in riferimento ai due complessi di norme, CCP e CTS, che si possono contrapporre ma non mettere in rapporto di sovra e sottordinazione, per altro verso, tale rapporto di equiordinazione e di indipendenza viene ancor più rafforzato dalla formulazione del secondo periodo dell'art. 6, del nuovo Codice, che precisa che gli istituti di affidamento diretto previsti dal CTS, Titolo VII (artt. 55, 56 e 57), non rientrano nel campo del CCP.

In conclusione, la codificazione dei principi mira, da un lato, a ribadire che la concorrenza è uno strumento il cui fine è realizzare al meglio l'obiettivo di un appalto aggiudicato ed eseguito in funzione del preminente interesse della committenza pubblica, quindi della collettività (art. 1, comma 2); dall'altro, ad accentuare lo spazio valutativo di autoresponsabilità ed i poteri d'iniziativa delle stazioni appaltanti per contrastare, in un quadro di rinnovata fiducia verso l'azione amministrativa, il fenomeno della c.d. "burocrazia difensiva"³² che può generare ritardi e inefficienze nell'affidamento ed esecuzione dei contratti (art. 2, comma 2).

In applicazione dei principi, invece, si valorizza l'autonomia e la discrezionalità (amministrativa e tecnica) della PA, superando le criticità di una

³² Consiglio di Stato, *Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*, p. 12. In tema, si richiama, per tutti: M. GIUSTINIANI, *Semplificazione e responsabilità amministrativa e penale. L'ultimo fronte normativo contro la burocrazia difensiva*, in *Rivista Trimestrale degli appalti*, n. 3/2021.

disciplina a volte troppo dettagliata e rigida.³³

4. Clausole sociali del bando di gara e degli avvisi

Lo spazio riconosciuto dal nostro legislatore, in parallelo a quanto statuito da quello europeo, alla tutela delle esigenze sociali nel sistema delle gare pubbliche e delle loro modalità attuative è tracciato dalla possibilità di farvi valere aspetti sociali ed ambientali, introducendo legittimamente, in più fasi della procedura, il rispetto di corrispondenti parametri, ora attraverso un'adeguata configurazione dell'oggetto del contratto, delle specifiche tecniche e delle modalità di esecuzione, ora includendo detti parametri tra gli elementi di selezione e/o di esclusione dei candidati, o, infine, tra i criteri di valutazione delle offerte, di cui sono esempio le c.d. clausole sociali previste dall'art. 57 del CCP.

Le clausole sociali³⁴ oggetto del nostro studio sono definite, nell'allegato I.1, art. 2, punto O) del CCP: «*disposizioni che impongono ad un datore di lavoro il rispetto di determinati standard di protezione sociale e del lavoro come condizione per svolgere attività economiche in appalto o in concessione o per accedere a benefici di legge e agevolazioni finanziarie*».

Le clausole sociali sono, allora, considerate previsioni di fonte normativa o pattizia che comportano non solo specifici obblighi a carico di soggetti appaltatori o concessionari di contratti pubblici ma anche condizioni o limiti alla libertà di iniziativa economica e ai principi dell'economia di mercato, subordinandoli ad interessi collettivi socialmente rilevanti.

La previsione delle clausole sociali trova legittimazione giuridica nel c.d. principio dell'utilità sociale- conferente al punto di diritto in esame – affermato dall'articolo 41 della Costituzione, secondo cui «*l'iniziativa economica privata è*

³³ *Ibidem.*

³⁴ Molto vasta la dottrina sul tema; a titolo esemplificativo, si citano: G. BARBERIS, *La tutela del lavoro e le clausole sociali in Francia*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, VI, 2017; S. VARVA, *Le clausole sociali*, in *Tutela e sicurezza del lavoro negli appalti privati e pubblici. Inquadramento giuridico ed effettività*, a cura di M.T. CARINCI, C. CESTER, M. MATTAROLO, F. SCARPELLI Torino, 2011; R. CARANTA, *Clausole sociali e ambientali e rispetto del principio di concorrenza*, in *La dimensione sociale della contrattazione pubblica*, a cura di C. MARZUOLI, S. TORRICELLI, Napoli, 2017; G. BIASUTTI, *Alcune riflessioni in tema di clausole sociali (dopo il primo decreto correttivo al Codice degli appalti pubblici)*, in *Rivista Trimestrale degli Appalti*, 2018, n. 2.

libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale».

In altre parole, si tratta di ricercare equilibrio e contemperamento tra due diversi diritti fondamentali che si muovono in maniera contrapposta nel settore degli appalti pubblici: il rispetto della libertà per l'imprenditore di garantire e gestire l'attività economica (ai sensi dell'art. 41 Costituzione), con il conseguente divieto di ingerenza della pubblica amministrazione, e il diritto alla sicurezza ambientale e sociale dei lavoratori (ai sensi dell'art. 35 Costituzione).

Da queste brevi osservazioni si evince che l'inserimento delle clausole sociali negli appalti pubblici è indubbiamente un tema sensibile sotto due punti di vista.

Da un lato, può avere effetti restrittivi sul corretto esplicarsi delle regole comunitarie della concorrenza, talché il legislatore nazionale dispone nel nuovo Codice la clausola di salvaguardia del diritto europeo (all'art. 113, commi 1 e 2) con la locuzione: *«le stazioni appaltanti possono richiedere requisiti particolari per l'esecuzione del contratto, purché siano compatibili con il diritto europeo e con i principi di parità di trattamento, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, innovazione e siano precisati nel bando di gara o nell'invito in caso di procedure senza bando o nel capitolato d'onere. Dette condizioni possono attere, in particolare, a esigenze sociali e ambientali.*

In sede di offerta gli operatori economici dichiarano di accettare i requisiti particolari nell'ipotesi in cui risulteranno aggiudicatari».

Dall'altro, può incidere sulla sfera giuridica dell'appaltatore in ordine alla libertà di iniziativa economica privata tutelata dall'articolo 41 della Costituzione.

Il CCP ha l'indubbio merito di avere previsto espressamente le predette clausole sociali attraverso la disciplina contenuta negli articoli 57 e 113, con cui ci si richiama agli art. 18, comma 2, e 70 della Direttiva n. 2014/24/UE, e all'art. 1, comma 2, lett. h) della L. 21 giugno 2022, n. 78, *«Delega al governo in materia di contratti pubblici».*

Dal combinato disposto degli articoli in esame è agevole evidenziare, in particolare, tre tipologie di specifiche clausole sociali, previste in conformità ai principi e ai criteri di cui all'art. 1, comma 2, lett. h) della L. di delega n. 78/2022:

- la clausola sociale di stabilità occupazionale del personale, così detta perché prevede, a seguito di una nuova gara, di oggetto uguale al contratto

antecedente, il riassorbimento del personale dal precedente al nuovo affidatario;

- le clausole sociali orientate, tra l'altro, a garantire l'inclusione lavorativa delle persone con disabilità o svantaggiate, intendendosi per disabili i lavoratori di cui alla L. n. 68/1999 e per svantaggiati quelli individuati dal D.M. Lavoro 20/3/2013 che, a sua volta, fa riferimento al Regolamento UE n. 654/2014, e le pari opportunità generazionali e di genere;

- le clausole sociali che garantiscono l'applicazione dei contratti collettivi nazionali e territoriali di settore, tenendo conto, in relazione all'oggetto dell'appalto o della concessione e alle prestazioni da eseguire anche in maniera prevalente, di quelli stipulati dalle associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e di quelli il cui ambito di applicazione sia strettamente connesso con l'attività, oggetto dell'appalto o della concessione, svolta dall'impresa anche in maniera prevalente, nonché a garantire le stesse tutele economiche e normative per i lavoratori in subappalto rispetto ai dipendenti dell'appaltatore e contro il lavoro irregolare.

Nell'ambito delle regole fissate nella *lex specialis* della gara, le citate clausole sono soggette al regime giuridico delineato dall'art. 57, comma 1, e devono essere inserite nel bando di gara come requisiti necessari dell'offerta, tenuto conto della tipologia di intervento, in particolare ove riguardi il settore dei beni culturali e del paesaggio, e nel rispetto dei principi dell'Unione europea. Sempre ai sensi di detto art. 57, comma 1, il loro inserimento è obbligatorio per affidamenti dei contratti di appalti di lavori e servizi e per i contratti di concessione, di importo superiore e inferiore alla soglia comunitaria, mentre la loro applicazione resta esplicitamente esclusa per i servizi di natura intellettuale.

Dunque, l'art. 57, comma 1, rappresenta non solo l'approdo di plurimi interventi normativi– legislazione di emergenza per il contrasto alla pandemia da Covid 19– e di risoluzione di dubbi interpretativi sorti in sede applicativa in ordine all'art. 50 del D.Lgs. n. 50/2016,³⁵ esplicitati, prima, nel parere del

³⁵ Tra i principali interventi normativi, si citano: D.L. n. 32 del 18 aprile 2019, c.d. "Sbloccacantieri", convertito con L. n. 55 del 14 giugno 2019; D.L. n. 34 del 30 aprile 2019, c.d.

Consiglio di Stato (21/11/2018 n. 2703), poi, nelle Linee guida di ANAC, recanti la «*Disciplina delle clausole sociali*» (n. 13 del 13 febbraio 2019), ma anche un notevole cambiamento di passo, rispetto al precedente Codice, D.Lgs. n. 50/2016.

Ad esempio, nel D.Lgs. n. 50/2016, la clausola di stabilità occupazionale, prevista dall'art. 50, veniva inserita obbligatoriamente solo nei contratti ad alta intensità di manodopera come clausola sociale di esecuzione del contratto, quindi, con l'obbligo del soggetto vincitore della gara di attuarla nei limiti di una particolare condizione di esecuzione della prestazione oggetto del contratto senza farne, peraltro, oggetto di valutazione nella presentazione delle offerte.

Nel nuovo Codice, come detto, l'applicazione della suddetta clausola è, invece, obbligatoria e declinata quale requisito necessario dell'offerta per tutti i contratti di lavori e servizi, di importo superiore e inferiore alla soglia comunitaria, con esclusione solo dei servizi di natura intellettuale, e viene meno anche la condizione che i suddetti contratti siano pure ad alta intensità di manodopera.³⁶

In ordine al contenuto dell'art. 57 si impone, ad avviso di chi scrive, una riflessione che si evince dall'interpretazione letterale della norma.

Se si prevede, in applicazione del disposto dell'art. 1, comma 2, lett. h) della L. 21 giugno 2022, n. 78, di delega al Governo in materia di contratti pubblici, l'inserimento obbligatorio, come requisito necessario dell'offerta, delle clausole

“Crescita”, convertito con L. n. 28 giugno 2019; D.L. n. 124 del 26 ottobre 2019, c.d. “Fiscale”, convertito con L. n. 157 del 19 dicembre 2019; D.L. n. 18 del 17 marzo 2020, c.d. “CuraItalia”, convertito in L. n. 27 del 24 aprile 2020; D.L. n. 34 del 19 maggio 2020, c.d. “Rilancio”, convertito in L. n. 77 del 17 luglio 2020; D.L. n. 76 del 16 luglio 2020, c.d. “Semplificazione e innovazione digitale”, convertito in L. n. 120 dell'11 settembre 2020; D.L. n. 183 del 31 dicembre 2020, c.d. “Milleproroghe”, convertito in L. n. 21 del 26 febbraio 2021; D.L. n. 77 del 31 maggio 2021, c.d. “Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure”, convertito con L. n. 108 del 19 luglio 2021.

³⁶ Recita, infatti, l'art. 57, comma 1: «*Per gli affidamenti dei contratti di appalto dei lavori e servizi diversi da quelli di natura intellettuale e per i contratti di concessione, i bandi di gara gli avvisi e gli inviti, tenuto conto della tipologia di intervento, in particolare ove riguardi il settore dei beni culturali e del paesaggio, e nel rispetto dei principi dell'Unione europea, devono contenere specifiche clausole sociali con le quali sono richieste, come requisiti necessari dell'offerta, misure orientate “tra l'altro,” a garantire la pari opportunità generazionali, di genere e di inclusione lavorativa per le persone con disabilità o svantaggiate, la stabilità occupazionale del personale impiegato, nonché l'applicazione di contratti collettivi nazionali e territoriali di settore*».

sociali citate nell'art. 57, comma 1, definibili, a parere di chi scrive, *di inserimento lavorativo e dedicate*, analogamente, si potrebbe, altresì, la previsione nei bandi di gara, tenuto conto della tipologia d'intervento, di ulteriori specifiche clausole sociali, come requisiti necessari dell'offerta, ma di contenuto diverso da quello previsto dall'art. 57, comma 1, seppur sempre orientato all'inclusione sociale.

Di conseguenza, le suddette clausole sociali si andrebbero ad aggiungere a quelle tipizzate, già previste nel perimetro applicativo dell'obbligo di inserimento ai sensi dell'art. 57, comma 1.

Nella determina a contrarre, le stazioni appaltanti esplicitano i presupposti per l'applicazione delle clausole sociali nei casi in cui sussiste l'obbligo di previsione, ovvero motivano in ordine alla scelta effettuata negli altri casi.³⁷

Milita a favore di tale interpretazione, la locuzione dell'art. 57 secondo cui «*i bandi di gara devono contenere specifiche clausole sociali con le quali sono richieste come requisiti necessari delle offerte misure orientate tra l'altro a garantire le pari opportunità di genere, generazionali, e di inclusione lavorativa per le persone con disabilità o svantaggiate*».

Se tale è l'interpretazione che si evince dal disposto letterale dell'art. 57, si chiede all'operatore economico di formulare la propria offerta in rapporto e nel rispetto del contenuto delle clausole sociali per non ricadere in una offerta condizionata, come tale inammissibile nelle gare pubbliche, per la quale si impone l'esclusione.³⁸

Dunque, le clausole sociali, nel contenuto tipizzato previsto dall'art. 57 e non solo, come si è detto, vanno inserite obbligatoriamente nei bandi di gara, quale requisito necessario dell'offerta, e, in tal modo, rientrano tra gli elementi qualitativi di tipo sociale che compongono il criterio di aggiudicazione della gara, qualità/prezzo, cui viene assegnato il punteggio stabilito nella *lex specialis*.

L'ultima riflessione, ma non meno importante, attiene a quello che non emerge in maniera evidente, ad una prima lettura, dal significato letterale del disposto dell'art. 57, comma 1, rispetto invece a quanto statuito dall'art 1,

³⁷ Linee guida ANAC n. 13, *Disciplina delle clausole sociali*, del 13/2/2019, p. 3.

³⁸ Linee guida ANAC n. 13, *Disciplina delle clausole sociali*, del 13/2/2019, p. 5.

comma 2, lett. h) della L. di delega 21 giugno 2022, n. 78, nel solco della quale il Governo è stato delegato a adottare la disciplina dei contratti pubblici.³⁹

Infatti, quest'ultimo articolo contiene *«la previsione dell'obbligo per le stazioni appaltanti di inserire nei bandi di gara, avvisi ed inviti, tenuto conto della tipologia di intervento, in particolare ove riguardi beni culturali, e nel rispetto dei principi dell'Unione europea, specifiche clausole sociali con le quali sono indicati, come requisiti necessari dell'offerta, criteri orientati tra l'altro a:*

- garantire la stabilità occupazionale del personale impiegato;*
- garantire l'applicazione dei contratti collettivi nazionali e territoriali di settore;*
- promuovere meccanismi e strumenti anche di premialità per realizzare le pari opportunità generazionali, di genere e di inclusione lavorativa per le persone con disabilità o svantaggiate».*

Di contro, l'art. 57, comma 1, si discosta da tale impostazione perché, mentre prevede che le clausole sociali, in particolare quelle di genere, generazionali e di inclusione sociale di disabili o svantaggiati, siano inserite obbligatoriamente nelle gare come requisiti necessari dell'offerta non ne dispone, del pari, l'inserimento anche come criteri di premialità della stessa offerta ai sensi dell'art. 108, comma 7, del CCP.

A tale conclusione, si perviene, anzitutto, in ragione del concetto sotteso alla locuzione *«meccanismi e strumenti anche di premialità»* il cui contenuto è indicato, in sede di prima applicazione del CCP, nell'allegato II.3, art. 1, comma 4, che, a sua volta, richiama le disposizioni dell'art. 47, comma 4, della L. n. 108/2021 sulla *governance* del PNRR le quali vengono così *«stabilizzate ed estese, a regime, a tutti i contratti pubblici in attuazione di apposito criterio di delega»*.⁴⁰

In proposito, il dettato dell'art. 1, comma 4, dell'allegato II.3 recita: *«le stazioni appaltanti prevedono nei bandi, negli avvisi, e negli inviti, specifiche clausole dirette all'inserimento come requisiti necessari e come ulteriori requisiti premiali dell'offerta, di criteri orientati a promuovere l'imprenditoria giovanile, l'inclusione lavorativa delle persone disabili, la parità di genere, l'assunzione di*

³⁹ Consiglio di Stato, Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'art. 1 della Legge 31 giugno 2022 recante delega al Governo in materia di contratti pubblici, p. 97.

⁴⁰ *Ibidem.*

giovani di età inferiore a 36 anni e donne. Il contenuto delle clausole sociali determinato tenendo, tra l'altro, conto dei principi di libera concorrenza, proporzionalità e non discriminazione, nonché dell'oggetto del contratto della tipologia della natura del singolo progetto in relazione ai profili occupazionali richiesti, dei principi dell'Unione europea, degli indicatori degli obiettivi attesi in termini di occupazione femminile e giovanile e di tasso di occupazione delle persone disabili al 2026 anche in considerazione dei corrispondenti valori medi, nonché dei corrispondenti indicatori medi settoriali europei in cui vengono svolti i progetti».

Dunque, dal combinato disposto dell'art. 1, comma 2, punto h), numero 3, della L. di delega n. 78/2022⁴¹ e dell'art. 1, comma 4, dell'allegato II.3 del CCP, si conferma, a parere di chi scrive, la regola che il CCP prevede all'art. 57, comma 1, una norma *ad hoc* che obbliga le stazioni appaltanti ad inserire nei bandi di gara, negli avvisi e inviti le clausole sociali volte a realizzare le pari opportunità generazionali, di genere⁴² ed inclusione lavorativa di disabili o svantaggiati, declinati come requisiti necessari e come ulteriori requisiti premiali della stessa offerta.⁴³

La previsione normativa delineata traduce in chiave di diritto positivo

⁴¹ La soluzione è, in linea con i criteri direttivi dettati dal legislatore delegato. È, infatti, previsto dall'art. 1, comma 2, della L. delega n. 78/2022 che il Governo adotti i decreti legislativi recanti la disciplina dei contratti pubblici nel rispetto dei principi dei criteri direttivi previsti.

⁴² A titolo di esempio, si può citare l'introduzione, con la L. n. 162/2021, della certificazione della parità di genere nel *Codice delle pari opportunità tra uomo e donna*, di cui al D.Lgs. 11 aprile 2006 n. 198, come strumento per aiutare le imprese a divenire un luogo di lavoro più equo ed inclusivo.

⁴³ L'obbligatorietà dell'inserimento delle clausole sociali è temperata nel solo caso che operi la deroga prevista dall'art. 1, comma 7, Allegato II.3. Ai sensi dell'art. 1, commi 4, 5 e 7, di detto allegato, è requisito necessario dell'offerta l'aver assolto, al momento della presentazione dell'offerta stessa, agli obblighi di cui alla L. 68/99, e l'assunzione dell'obbligo di assicurare, in caso di aggiudicazione del contratto, una quota pari almeno al 30% delle assunzioni necessarie per l'esecuzione del contratto o per la realizzazione di attività ad esso connesse o strumentali, sia all'occupazione giovanile sia a quella femminile. Il comma 5 elenca le ulteriori misure premiali che possono prevedere l'assegnazione di un punteggio aggiuntivo all'offerente o al candidato. Il comma 7, invece, introduce la deroga del rispetto dell'obbligo dell'inserimento delle clausole sociali, secondo il seguente disposto: "le stazioni appaltanti possono escludere l'inserimento delle clausole sociali nei bandi di gara, negli avvisi e negli inviti, o stabilirne una quota inferiore dandone adeguata e specifica motivazione, qualora l'oggetto del contratto, la tipologia o la natura del progetto o altri elementi puntualmente indicati ne rendano l'inserimento impossibile o contrastante con obiettivi di universalità e socialità, di efficienza di economicità e di qualità del servizio nonché di ottimale impiego delle risorse pubbliche.

l'obiettivo di premiare maggiormente l'imprenditore che si fa carico, insieme alla pubblica amministrazione, della sostenibilità sociale dell'appalto pubblico in quanto valorizza l'offerta qualitativamente migliore sotto il profilo sociale e, nel contempo, consente alla stazione appaltante di perseguire il principio del risultato.

Se tale è l'interpretazione corretta, che emerge, a mio avviso, dal suddetto reticolato normativo, il punteggio che viene assegnato nel disciplinare di gara alle clausole sociali per realizzare le pari opportunità generazionali, di genere e di inclusione lavorativa di disabili o svantaggiati attiene a due profili concorrenti e non alternativi tra loro: da un lato, infatti, le suddette clausole sociali sono inserite nel bando di gara o nell'avviso come requisiti necessari dell'offerta e, quindi, vengono valutate, in punteggio, solo per la parte qualitativa dell'offerta sotto l'aspetto sociale; dall'altro sono inserite, altresì, come requisiti premiali dell'offerta e, quindi, sono valutate come maggior punteggio della medesima secondo il miglior criterio di aggiudicazione qualità/prezzo, ai sensi dell'art. 108, comma 7, CCP, con cui, poi, si determina la scelta del contraente aggiudicatario della gara, attraverso la somma totale dei punteggi acquisiti dall'operatore economico.

5. Considerazioni finali

Con l'inserimento obbligatorio negli appalti socialmente responsabili delle clausole sociali attinenti la stabilità occupazionale, la parità di genere e generazionale e l'inclusione dei soggetti disabili e svantaggiati, si è inteso perseguire indubbiamente l'obiettivo di politica sociale relativo all'occupazione propugnato già a livello di legislazione europea, rispetto al quale *«gli Stati membri dispongono di un ampio margine di discrezionalità nella definizione delle misure atte a determinare un determinato obiettivo in materia di politica sociale e di occupazione»* (sent. CGUE, sez. V, 6/10/2021 in C. 598/19).

Se è vero che l'azione armonizzante dell'ordinamento comunitario emerge nettamente dall'anzidetta pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea, si ritiene che la volontà del legislatore italiano sia altrettanto decisa nel blindare le tutele sociali, introducendo a tal fine un'importante novità rispetto al passato

quando alcuni temi, fra cui il suddetto, erano solo accennati, per non dire trascurati.

Nel riscrivere tutto il CCP seguendo le norme europee, per la cui interpretazione, secondo una giurisprudenza costante, «*occorre tenere conto non solo dei termini della disposizione, ma anche degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte e della genesi di tale normativa*»,⁴⁴ per l'ordinamento italiano si pone il problema della stratificazione di disposizioni, dovuta a continue integrazioni e modificazioni del Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016), ciascuna portatrice di un sapere, cioè di una conoscenza dei principi e delle cause, e, quindi, di una filosofia diversa circa il funzionamento del mercato degli appalti pubblici.

Nondimeno, la scelta operata dal legislatore di porre come *incipit* del CCP il valore del risultato, inteso come attuazione del principio del buon andamento dell'azione pubblica di cui all'art. 97 della Costituzione, conferma l'importanza dell'inserimento delle clausole sociali come innovativa ed efficace leva per realizzare un'economia sociale di mercato, applicando il principio del risultato in senso sostanziale e non solo formale oltre che il principio di solidarietà e sussidiarietà, anche questo non solo a parole ma a fatti.

Per concludere, i molteplici elementi argomentativi sin qui illustrati inducono a ritenere che nelle gare pubbliche l'inserimento obbligatorio delle clausole sociali, declinate non solo come requisiti necessari ma pure premiali dell'offerta, rappresentano un'innovazione strategica per la crescita economica, sociale e culturale del nostro Paese poiché consentono la formazione e l'assunzione di giovani, donne, disabili e svantaggiati, nel contesto della politica degli appalti pubblici socialmente responsabili posta in capo alla pubblica amministrazione.⁴⁵

⁴⁴ Corte di Giustizia UE, Sez. V, 6/11/2021 in. C-589/19 punto 20.

⁴⁵ S. VINTI, *Sole 24 ore*, 18/4/2023, n. 106; prendendo le mosse da tale presupposto, giova presentare il problema sottolineato dalla voce critica del Prof. Stefano Vinti, che osserva come ora sia «*prevista la convivenza di due principi in contrasto l'uno con l'altro: se si conservano i livelli occupazionali è evidente che non si può rinnovare in chiave di pari opportunità. E così i due obiettivi sono in palese conflitto: non se ne può rispettare uno senza violarne l'altro e viceversa, perché è evidente che non è possibile riequilibrare il genere della forza lavoro o svecchiarla assumendo giovani se nello stesso tempo è necessario tenere in piedi il vecchio assetto occupazionale*».

La persona è messa al centro degli obiettivi di pubblico interesse che la pubblica amministrazione deve perseguire in piena aderenza alla tutela dei diritti sociali prevista dal Pilastro europeo dei diritti sociali e dalla Costituzione italiana.

Ma le regole non bastano da sole a realizzare gli obiettivi, perché occorre una nuova e diffusa cultura dell'inclusione sociale intesa quale valore sostenibile e perseguibile, in quanto principio etico, dalla società civile, dai corpi sociali intermedi dello Stato, dalla pubblica amministrazione in modo consapevole sulla base delle proprie competenze e spazi di intervento perché, se come insegna il filosofo Seneca, «*non c'è vento favorevole per il marinaio che non lo sa governare*»,⁴⁶ si tratta di porre in atto un cambiamento culturale in ordine alla sostenibilità sociale.

⁴⁶ L. SENECA, *Seneca, Lettere a Lucilio, lettera 71*, 1975, pp. 458-459.

Lo scopo di lucro identifica il soggetto societario di fatto nei rapporti con l'amministrazione finanziaria

di Antonio Orlando

Dottorando di ricerca in "Principi giuridici ed istituzioni fra mercato globali e diritti fondamentali" presso la Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Bari "Aldo Moro di Bari"

ABSTRACT

ABSTRACT

The essay analyzes the sentence of the Court of Cassation of 11 March 2021, no. 6835, taking attention on the main aspects of the de facto company established in civil law and in the tax law.

The elements of proof established by the civil court to declare the existence of the de facto company are examined in detail, specially the importance of the profit-making requisite. The question was, then, raised as to whether this element is equally important in dealings with the Tax Authorities.

SINTESI

SINTESI

Il saggio propone un commento alla sentenza della Corte di Cassazione dell'11 marzo 2021, n. 6835, mettendo in luce le principali assonanze e differenze fra la nozione di società di fatto adottata nel diritto ordinario e nell'ordinamento tributario.

Attenzione è stata riservata agli elementi probatori necessari per riconoscere l'istituto giuridico de quo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria e, in particolare, al ruolo che assume lo scopo di lucro nel qualificare ai fini fiscali un'entità collettiva di natura associativa in un soggetto societario costituito per fatti concludenti.

SOMMARIO

1. Osservazioni preliminari - 2. La vicenda processuale in breve - 3. La società di fatto nel diritto tributario ed il quadro normativo di riferimento - 4. L'onere probatorio della società di fatto innanzi all'amministrazione finanziaria - 5. Riflessioni sul confine fra società di fatto ed enti a base associativa disciplinati dall'art. 73 TUIR

1. Osservazioni preliminari

Il termine “società di fatto”,¹ o per *facta concludentia*, è generalmente impiegato nel diritto vivente per indicare quel soggetto societario con il quale due o più persone, senza aver preventivamente pattuito alcun accordo, esercitano in comune un'attività economica, comportandosi di fatto come soci e integrando sostanzialmente la fattispecie prevista dall'art. 2247 cod. civ. La chiarezza dell'espressione “di fatto” pone in risalto e definisce, meglio di qualunque altro, la caratteristica fondamentale di questa particolare forma societaria.²

¹ La locuzione “società di fatto” è frutto di una definizione coniata dall'illustre cultore del diritto Gino Gorla, successivamente all'entrata in vigore del Codice del 1942, al fine di identificare quelli enti societari “che si formano senza un accordo espresso dei soci (sia verbale che scritto) diretto alla costituzione di una società, ma col fatto stesso di trattare insieme degli affari per un certo periodo di tempo, in modo da dar luogo ad un accordo tacito sull'esercizio in comune di un'attività economica con scopo di guadagno”; cfr. G. GORLA, *Le società secondo il nuovo codice: breve guida pratica*, Giuffrè, Milano, 1942, p. 6.

² Il soggetto societario di fatto è stato un argomento molto affrontato in letteratura. Senza alcuna pretesa di completezza, si indicano i contributi dottrinali di maggiore rilievo: F. MESSINEO, *Sulla pubblicità e l'irregolarità delle società commerciali*, in *Dir. Fall.*, 1942, I, pp. 503 e ss.; A. GENOVESE, *Le forme integrative e le società irregolari*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1948, pp. 335; G. DE GENNARO, *L'iscrizione degli atti societari*, in *Riv. soc.*, 1956, pp. 22 e ss.; P. SPADA, *La regolarizzazione delle società di fatto*, in *Giur. comm.* 1973, I, pp. 612 e ss.; F. GALGANO, *Il contratto di società, Le società di persone*, Zanichelli, Bologna, 1980, pp. 64 e ss.; G. FERRI, *Le società*, Utet, Torino, 1985, pp. 113 e ss.; M.A. MARZULLI, *La società di fatto*, in *Trattato società di persone*, (a cura di) F. PREITE, C.A. BUSI, Utet, Torino, 2015, pp. 61 e ss. Per la trattazione della società di fatto nella normativa antecedente all'entrata in vigore del Codice del 1942. V.

Ad oggi, tuttavia, l'istituto giuridico *de quo* non ha ancora trovato una collocazione sistematica nelle norme che compongono il Codice civile; rappresenta, difatti, il risultato di un'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, resa necessaria dal diffuso numero di realtà imprenditoriali che adottano questa forma societaria.

Nell'ambito del diritto tributario, invece, il soggetto societario costituito per fatti concludenti trova menzione nei testi di legge che disciplinano i principali tributi,³ al pari dei tipi societari costituiti in modo formale, con *una collocazione stabile ed ordinaria nei diversi sub-sistemi fiscali*⁴ – decisamente differente

SALANDRA, *le società irregolari nel diritto vigente*, Foto Italiano, Roma, 1935. In ultimo, alla tematica della società di fatto sono state dedicate diverse monografie, fra le principali: E. ZOLA, *Le società di fatto nel diritto e nella pratica commerciale*, F.lli Bocca, Torino, 1929; C. NATOLI, *Riflessioni sulle società di fatto profili teorici della realtà pratica*, La Tipografica, Varese, 1972, p. 64; G. PROSPERETTI, *Le società di fatto*, Cetes, Milano, 1968; G. SPATAZZA, *La società di fatto*, Giuffrè, Milano, 1980; S. MOGOROVICH, *Le società di fatto*, Buffetti, Roma, 1994; M. VACCHIANO, *Il fallimento della società di fatto*, in *Il diritto privato oggi*, (a cura di) P. CENDON, Giuffrè, Milano, 2004; P. SPERA, *La società di fatto. Recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Il diritto privato oggi*, (a cura di) P. CENDON, Giuffrè, Milano, 2008; V. VITRÒ, *Le società di fatto. Profili sostanziali ed effetti del fallimento*, Giuffrè, Milano, 2009.

³ Il legislatore tributario cita la società di fatto sia nell'imposizione diretta (artt. 5, comma 3, lett. b e 65, comma 3 del TUIR) e nell'imposizione indiretta: fra i soggetti passivi IVA (art. 4, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), nel Testo Unico delle disposizioni concernenti le Imposte ipotecaria e catastale (art. 10, comma 2, "<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1990-10-31;347!vig=>") e nel Testo Unico delle disposizioni concernenti l'Imposta di Registro (art. 4, comma 1, D.P.R. "<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.del.presidente.della.repubblica:1986-04-26;131!vig=>").

A tal proposito occorre anche menzionare anche la normativa dedicata alla regolarizzazione di questa tipologia societaria, quale il D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito in Legge 22 dicembre 1980, n. 891, nonché la Legge 23 dicembre 1982, n. 947, la Legge 23 dicembre 1996 n. 662 ed in ultimo la Legge 21 novembre 2000 n. 342.

⁴ Un orientamento maggioritario fra gli studiosi del diritto tributario sostiene una divisione dell'ordinamento fiscale in più subsistemi, ognuno con proprie regole, principi, categorie ed istituti. Al riguardo il Boria suddivide il sistema fiscale in diversi livelli: (i) il macro sistema, composto da norme di rango costituzionale e principi generali; (ii) il medio-sistemi di primo livello, riferiti a regole, istituti e norme proprie di ogni tributo; (iii) i medio-sistemi di secondo livello, dedicato all'insieme normativo di ogni singola categoria in cui si compone un tributo; (iv) i micro-sistemi riguardanti le specifiche fattispecie impositive e gli obblighi tributari all'interno della disciplina di ciascun tributo. Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, in *Diritto Tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Utet, Torino, 2012, p. 26.

Negli stessi termini si sono espressi anche R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Il Sole 24 ore, Milano, 2005, pp. 233 ss.; G.A. MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Atti del Convegno di S. Remo, Cedam, Padova, 1981, p. 46. Quest'ultimo autore accusa l'assenza nella disciplina attuale di "una disciplina coordinata di tutti questi centri di imputazione soggettivi, essendo privi di un Testo Unico o almeno di una parte generale che coordini le varie imposte sui

*rispetto alla rilevanza solo ipotetica ed incidentale assunta ai fini commerciali*⁵ – prova di una particolare attenzione del legislatore fiscale verso i fenomeni di natura fattuale e la loro qualificazione giuridica nel sistema impositivo.⁶

La recente sentenza della Suprema Corte di cassazione del 11 marzo 2021 n. 6835 offre l'opportunità, fra l'altro,⁷ di riflettere sull'onere probatorio richiesto per enunciare una società di fatto nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, nonché sulla linea di confine fra l'istituto societario de quo e la categoria degli enti a base associativa disciplinati dall'art. 73 TUIR.

2. La vicenda processuale in breve

Nell'arresto giurisprudenziale in narrazione, il Fisco ha indentificato un rapporto giuridico di natura societaria fra i componenti del consiglio direttivo ed il socio fondatore di un ente con personalità giuridica, formalmente costituito sotto forma associativa, procedendo ad emettere i relativi atti impositivi nei confronti

redditi".

In ultimo, la suddivisione del sistema fiscale in sub-sistemi è riproposta nell'opera del Fantozzi e del Paparella in riferimento alle diverse categorie di reddito previste dall'art. 6 TUIR. Secondo gli autori: "a ciascuna categoria di reddito corrispondono proprie regole di determinazione della ricchezza imponibile per cui esse non solo individuano e classificano le singole fattispecie reddituali ma possono essere considerate autonomi sub sistemi perché esprimono altrettanti regimi tipici ed autosufficienti". A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Cedam, Milano, 2019, p. 37.

⁵ Per un approfondimento sui rapporti fra categorie civilistiche e diritto tributario, si rimanda, senza alcuna pretesa di completezza, a M. ALLENA, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, p. 1776; F. BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, p. 1486; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Cedam, Padova 1992, p. 118; E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 154; G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. sc. fin. e dir. fin.*, 1977, I, p. 419; L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. AMATUCCI, I, II, Cedam, Padova, 1994, pp. 113 e ss.; F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario, parte generale*, Cedam, Milano, 2021, pp. 2 e ss.

⁶ Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, vol. I, 1995, p. 651.

⁷ Nella sentenza in argomento la Suprema Corte propone anche chiarimenti sul principio della neutralità dell'IVA sancito dalla Corte di giustizia europea nel 2013, con la censura del motivo di denuncia della parte ricorrente, finalizzato al riconoscimento dell'importo riscosso dal cliente finale comprensivo dell'Imposta sul Valore Aggiunto. In ultimo, il ricorrente ha denunciato, altresì, la mancata inapplicabilità delle sanzioni ex artt. 8 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nonostante l'ente avesse, in buona fede, ritenuto di operare come ente non commerciale.

dell'ente societario di fatto e, per trasparenza, dei relativi soci.

A fondamento della pretesa erariale sono stati identificati elementi indiziari quali la sostanziale natura commerciale dell'attività svolta dall'ente collettivo, nonché la mancanza di un'effettiva vita associativa e della clausola di democraticità nella gestione, tanto da lasciare invariata nel tempo la composizione dello stesso consiglio direttivo.

Nella ricostruzione dei fatti operata dalla commissione tributaria, l'entità associativa oggetto di riqualificazione giuridica offriva ai propri associati – per il tramite di centri accreditati – dei prodotti e servizi di natura informatica elaborati da AICA (Associazione italiana e il calcolo automatico), svolgendo nella sostanza un ruolo di intermediazione.

Il corrispettivo percepito dagli associati, depurato della quota spettante ad AICA ed ai centri accreditati – rispettivamente per i prodotti e servizi offerti e per le spese di gestione ed istituzionali sostenute – rappresentava la voce predominante delle entrate dell'ente associativo.⁸

La stessa entità collettiva, tuttavia, registrava una perdita di esercizio dovuta essenzialmente a generosi compensi erogati ai componenti del consiglio direttivo ed al socio fondatore; tali erogazioni sono state assimilate, per dimensione e modalità di determinazione, a distribuzione di utili a soci.⁹

I giudici di seconde cure hanno, altresì, rimarcato lo svuotamento della clausola di democraticità; difatti le deliberazioni dall'ente associativo sono state assunte sempre in seconda convocazione con il voto esclusivo dei componenti del comitato direttivo.

Su queste argomentazioni, le commissioni tributaria provinciale e regionale si

⁸ Al riguardo i giudici di seconde cure hanno sostenuto che: “macroscopica la sproporzione fra ricavi derivanti dall'attività commerciale e le entrate correlate alla gestione caratteristica”; voci di bilancio che hanno assunto nel 2008 rispettivamente i valori di € 1.539.176,00 ed € 60.678,00.

⁹ Nel giudizio innanzi alla commissione tributaria regionale, è stato puntualizzato che ai componenti del consiglio direttivo “risultano erogati nel corso del 2008 complessivi € 220.075,00 a titolo di compensi senza che sia noto il criterio di determinazione e la relativa base contrattuale”; mentre, al socio fondatore, “risultano versati € 72.000,00 a titolo di diritti d'autore (deliberati dal consiglio direttivo su espressa richiesta dell'interessato) senza che di tale titolo vi sia alcuna dimostrazione, atteso che oltretutto tali diritti avrebbero dovuto competere all'associazione stessa per la quale il [socio fondatore] ha prestato la sua opera intellettuale”.

sono pronunciate a favore della riqualificazione dell'ente non commerciale in una realtà imprenditoriale orientata al perseguimento di un utile.

I giudici di legittimità, condividendo le argomentazioni proposte dalle corti di merito, non hanno ritenuto meritevoli di accoglimento le doglianze della parte ricorrente, la quale ha contestato la riqualificazione dell'ente associativo in una società di fatto sostenendo che la stessa associazione è stata destinataria di un provvedimento amministrativo di riconoscimento di ente non commerciale con personalità giuridica e, come tale, non si è mai palesato diversamente innanzi ai terzi.

La Suprema corte, sul punto, ha sottolineato che il giudizio di merito è stato improntato sulla valutazione della "concreta attività dell'ente (che svolgeva una attività imprenditoriale) e dei componenti del comitato direttivo (che, di comune accordo ed attraverso il conferimenti dei servizi lavorativi da loro svolti all'interno dell'associazione, hanno dato direttive e disposizioni sulla gestione dell'ente, organizzando l'attività economica e fissando, fra l'altro, l'ammontare dei corrispettivi per le prestazioni fornite agli utenti finali, con conseguente determinazione del margine di guadagno assicurato all'ente, ossia dell'utile d'impresa poi ripartito fra di loro), concludendo, con accertamento in fatto, che [l'ente associativo in narrazione, ndr] ha operato come una società di persone".

In ultimo, richiamando precedenti orientamenti giurisprudenziali di legittimità,¹⁰ la Corte di cassazione ha sentenziato che per l'enunciazione di un soggetto societario di fatto è sufficiente l'esistenza di una causa lucrativa e di un accordo, anche solamente verbale, nonché la ricognizione dei criteri di cui all'art. 2247 cod. civ., «atteso che la disciplina tributaria (...) non richiede, per la tassazione del reddito di una società di fatto, altro requisito se non la ravvisabilità nel suo oggetto dell'esercizio di un'attività commerciale, e che la costituzione di una società è ammessa anche per l'esercizio occasionale di attività economiche».

¹⁰ I riferimenti proposti sono le sentenze della stessa Corte di Cassazione del 31 gennaio 2014 n. 2200 e del 6 novembre 2002 n. 15538, entrambe disponibili in C.E.D. Cassazione.

3. La società di fatto nel diritto tributario ed il quadro normativo di riferimento

Le argomentazioni addotte dai giudici di legittimità rendono doverosa una prima riflessione sulla nozione di società di fatto valevole nella branca del diritto tributario che, inevitabilmente, si riflette sull'onere probatorio *necessario per enunciare una società di fatto nei rapporti con l'amministrazione finanziaria*.

Come anticipato precedentemente, l'organo legiferante ha evitato di utilizzare la locuzione "società di fatto" nelle norme introdotte con il Regio decreto 16 marzo 1942, n. 262, preferendo rivolgersi, unicamente, alla società in nome collettivo ed in accomandita semplice per offrire una disciplina alla categoria delle società di persone per le quali non è avvenuta la regolare iscrizione nel registro delle imprese; a queste due tipologie di società irregolari sono dedicati rispettivamente gli artt. 2297 e 2317 cod. civ.¹¹

In coerenza con il principio di tipicità degli enti societari sancito dal legislatore ordinario, nel diritto vivente la società per *facta concludentia* non è definita come un istituto giuridico atipico, ma assume il significato di una mera

¹¹ Per queste ragioni si è dubitato del riconoscimento di una certa autonomia concettuale della società di fatto, tant'è che la dottrina considera la stessa come una *species* del *genus* società irregolare. v. V. MOLINARI, *L'attuazione del registro delle imprese*, Luigi Pellegrini Editore, Cosenza, 1996, p. 150; nonché M. CUTOLO, *Diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 572.

Autorevoli giuristi ritengono, infatti, che ogni società costituita su base fattuale è anche un soggetto societario irregolare, sebbene la prima si contraddistingue, rispetto al secondo, per la carenza di un accordo espresso e scritto. Cfr. V. BUONOCORE, G. CASTELLANO, R. COSTI, *Società di persone (Casi e materiali)*, I, Giuffrè, Milano, 1980, p. 237.

Da qui l'applicazione della disciplina delle società non registrate sia a soggetti societari – come quelli di fatto – privi di un atto formale ed un accordo scritto, sia a quelle società carenti solo della regolare iscrizione nel registro delle imprese.

La mancata registrazione, tuttavia, ha quale conseguenza una modifica della disciplina, in particolare rispetto ai terzi, proprio in virtù della funzione di pubblicità che questa espleta nei loro confronti, ovvero quella di rendere noti fatti o dati socialmente rilevanti. Cfr. F. SANTI, *Amministrazione e controlli. Società di persone, Imprese gestite da enti collettivi. Consorzi. Gruppi Europei di interesse economico. Imprese familiari. Associazioni di partecipazione*, Cedam, Padova, 2011, p. 91 ed anche Cfr. P. CENDON, *Commentario al codice civile*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 99.

Si ha, quindi, un generale rinvio alle disposizioni relative alla società semplice, salvo alcune eccezioni, in applicazione del disposto degli artt. 2297 e 2317 cod. civ., in particolare per quanto concerne l'attenuazione del beneficio di preventiva escussione (l'art. 2268 cod. civ. a fronte dell'art. 2304 cod. civ.); dell'autonomia patrimoniale (l'art. 2270 cod. civ. in luogo dell'art. 2305 cod. civ.), e per converso all'esclusione di quelle norme che il codice preordina al compimento della pubblicità legale. Cfr. A. GAMBINO, *Impresa e società di persone*, Giappichelli, Torino, 2019, pp. 185 e ss., e anche C. ANGELICI, voce *società di fatto*, *op. cit.*, p. 7, F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, II, Cedam, Padova, 2014, p. 131, P. CENDON, *Commentario al codice civile, op. cit.*, p. 345.

variante negoziale di una delle tipologie già istituzionalizzate nell'art. 2249 cod. civ.; essa rappresenta l'espressione della libertà delle forme prevista per le società di persone,¹² in opposizione al principio di solennità della forma caratterizzante la categoria delle società di capitali.

Diversa è, invece, la tecnica di produzione normativa *adottata dal legislatore in ambito fiscale, con la ripetizione dell'istituto giuridico de quo nel testo di legge dei principali tributi*. Siamo in presenza di un rinvio di tipo esplicito,¹³ adottato dall'organo legiferante tanto nel Testo Unico dell'imposta sui redditi (artt. 5, comma 3, lett. b. e 65, comma 3), quanto nell'imposizione indiretta, ove trova accogliamento nel Decreto IVA (art. 4, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), nel Testo Unico relativo alle imposte ipotecaria e catastale (art. 10, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e nel Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (art. 4, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Da una prima analisi dei testi di legge enunciati si può ritenere che questa tecnica normativa risponda ad una necessità di semplificazione costruttiva, che si ripropone ogni qualvolta l'esigenza di disciplinare specifici fenomeni estranei al diritto tributario porta l'autorità legiferante a preferire il collegamento ad altri

¹² Il principio della libertà delle forme implica che, salva ogni diversa regola specifica, un contratto non è invalido, e dunque nullo, qualora non venga adottata una forma solenne o tipica. La libertà delle forme, tuttavia, incontra un limite, che è costituito dai contratti a causa liberale, come le donazioni, per i quali si impone l'atto pubblico e la presenza di due testimoni. La regola della libertà delle forme si evince dall'art. 2251 cod. civ., che riguarda le società semplici, in forza del quale si afferma che *"il contratto non è soggetto a forme speciali, salve quelle richieste dalla natura dei beni conferiti"*; da ciò ne deriva che *l'osservanza della forma scritta nell'ambito societario, e in generale nel diritto civile, è imprescindibile esclusivamente quando vengono conferiti dai soci, a titolo di proprietà o di godimento ultranovennale, beni immobili o altri diritti reali immobiliari*.

¹³ Per delle riflessioni sul ruolo ricoperto dalla c.d. "tecnica del rinvio" adottata dalla legislazione fiscale, fra i tanti, v. V. MASTROIACOVO, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, in *Diritto tributario*, (a cura di) FANTOZZI A., Utet, Torino, 2012, pp. 262 - 263.

In riferimento al rinvio contenuto nell'art. 5, comma 3, TUIR, una certa dottrina sostiene che lo stesso si possa qualificare come una "presupposizione", in quanto accoglie pienamente la definizione civilistica a cui si rinvia. Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 648.

Inoltre, è stato evidenziato che nel caso della società di fatto il legislatore fiscale abbia adottato lo stesso richiamo alle nozioni civilistiche previsto per le società di capitali e di persone, così da avvalorare l'unanime pensiero dottrinale giuscommercialista di non considerare il soggetto societario di fatto quale "tipo" autonomo rispetto ai tipi di società disciplinati dal Codice civile. Cfr. M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2009, 5, p. 1427.

settori giuridici, in cui gli stessi fenomeni sono già regolamentati.¹⁴

Tuttavia, non sono mancate critiche da parte di certi cultori del diritto tributario che hanno definito la ripetizione dell'istituto giuridico *de quo* quale inutile duplicazione,¹⁵ poiché fra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria sono state già contemplate le società di persone, di cui la società di fatto ne rappresenta una particolare forma costitutiva.

La scelta di questa tecnica di produzione legislativa può, inoltre, sollevare dubbi sull'intenzione del legislatore fiscale di attribuire all'istituto societario di fatto un significato ed una disciplina diversi rispetto al settore giuridico di appartenenza.

Tale ipotesi è corroborata anche da alcune infelici interpretazioni offerte dall'amministrazione finanziaria che sembrerebbero tendere verso il qualificare ai fini fiscali la società di fatto come soggetto societario atipico,¹⁶ discostandosi dalla definizione giuscommercialista di variante negoziale delle società a base

¹⁴ Cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, op. cit., pp. 14-15.

¹⁵ In proposito il Fedele così ha apostrofato la scelta del legislatore fiscale: "sembra pertanto impropria, e sostanzialmente inutile, la formulazione delle norme tributarie (attualmente l'art. 5, comma 3, lett. b, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) che si preoccupano di menzionate espressamente le società di fatto e di equipararle alla società in nome collettivo od alla società semplice a seconda dell'attività in concreto svolta, dato che, in ragione dell'attività medesima, essere sono o società in nome collettivo irregolari o società semplice". A. FEDELE, *Società in nome collettivo e in accomandita semplice: forme, esibizioni documentali e loro integrazione*, in *Riv. del Not.*, 1990, p. 1312.

Critico sulla tecnica di produzione normativa scelta dall'organo legiferante in ambito tributario è stato anche il Braccini, che definisce la norma tributaria contenuta nell'art. 5, comma 3, lett. b, come una disposizione "inessenziale e pleonastica". Cfr. R. BRACCINI, *Società edilizia costituita re o verbis ed imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1977, pp. 511.

¹⁶ Cfr. A. FEDELE, *Profilo fiscale della società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, p. 563. L'autore, dopo aver puntualizzato che la società di fatto non costituisce un distinto tipo di società di persone, ma si riconduce alle più ampie categorie della società collettiva irregolare o della società semplice, ritiene che i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria a volte si discostano dalla qualifica di diritto sostanziale e tendono a considerare la fattispecie societaria di fatto come un tipo societario autonomo.

Lo stesso autore, già in una sua precedente opera, criticava la definizione offerta dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare 19 novembre 1984 n. 64/250986, sostenendo che nello stesso documento di prassi si fornisce "un esempio macroscopico dei gravi errori cui può condurre, nell'interpretazione delle norme tributarie, l'inconscia distorsione di nozioni ed istituti del diritto sostanziale determinata dalla sovrapposizione di particolari aspetti della disciplina dei singoli tributi". A. FEDELE, *Osservazioni in tema di regolarizzazione di società di fatto*, in *Riv. trib.*, 1985, p. 91.

personale enunciate nell'art. 2249 cod. civ.¹⁷

Nonostante questi dubbi ermeneutici, parte della dottrina tributaristica è concorde nel riconoscere l'esistenza, nell'ambito dell'imposizione diretta, di un parallelismo fra le disposizioni dell'art. 5, comma 3, lett. *b* TUIR ed il contenuto dell'art. 2249, commi 1 e 2 cod. civ.;¹⁸ mentre, si ritiene che nell'imposizione indiretta sia stato disposto un mero rinvio all'istituto extrafiscale senza alcuna indicazione sulla norma da applicare.¹⁹

Il legislatore ordinario, nell'art. 2249 cod. civ. ha previsto, in via generale, una disciplina diversificata a seconda dell'oggetto dell'attività svolta dal soggetto societario costituito per fatti concludenti.

Sull'abbrivio dell'interpretazione letterale della norma civilistica, la società di fatto, che esercita un'attività diversa da quella commerciale, è assoggettata alla disciplina della società semplice. Secondo l'interpretazione dottrinale

¹⁷ Un esempio è offerto dal testo della Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 7 agosto 1985 n. 59 (consultabile in *Banche dati fisconline*), dove si esclude la società di fatto dalla pubblicità nei registri immobiliari in quanto non esplicitamente menzionata nell'art. 2659 cod. civ., nonostante lo stesso articolo preveda, invece, le tre tipologie di società di persone.

La stessa interpretazione è nuovamente riproposta nella Risoluzione del Ministero delle finanze del 27 febbraio 1987 n. 3000001 (consultabile in *Banche dati fisconline*). In questa occasione, l'esclusione del soggetto societario di fatto dai registri immobiliari è stata argomentata ponendo in luce le differenze con la società irregolare, quest'ultima ammessa al regime pubblicitario.

È evidente come la conclusione suggerita nel documento di prassi – di considerare le due forme societarie come soggetti ben distinti a cui destinare un trattamento fiscale totalmente differente – stride con il rapporto di *species* a *genus* proposto dall'interpretazione consolidata fra i cultori del diritto commerciale.

¹⁸ In proposito, un'autorevole voce del diritto tributario ha affermato che: "si deve osservare che la soluzione proposta nell'art. 5 Tuir consistente nella identificazione della società di fatto con le società in nome collettivo o con le società semplici a seconda della natura dell'oggetto sociale, ricalca nelle sue linee fondamentali quella desumibile dall'art. 2249, comma 1° e 2° Cod. civ." P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 649.

¹⁹ Al riguardo una certa dottrina, in riferimento alla qualificazione della società di fatto nel diritto tributario, ha puntualizzato che: "il legislatore tributario si è limitato a ricalcare le scelte già compiute in ambito civilistico non dotando tali organismi di una definizione concreta e procedendo o alla loro semplice menzione o, come nel caso delle imposte sui redditi, a compiere la stessa equiparazione del legislatore civile. L'opportunità di questa scelta del legislatore tributario è sicuramente discutibile, dal momento che pare rinviare totalmente l'individuazione delle società di fatto ai fini fiscali agli stessi criteri stabiliti in sede civile". R. MICELI, *La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2000, p. 241.

consolidata, invece, il soggetto societario di fatto che svolge un'attività di natura commerciale è regolato dalle norme della società in nome collettivo irregolare; il silenzio da parte dei soci sul tipo societario da adottare è assunto, dai cultori del diritto commerciale, quale scelta implicita di questo schema societario.²⁰

Anche il legislatore fiscale nell'art. 5, comma 3, lett. *b* TUIR, tiene conto dell'oggetto dell'attività esercitata dalla società di fatto per determinare la disciplina di riferimento, riproponendo essenzialmente la stessa distinzione prevista nel settore di origine dell'istituto.²¹ La società costituita per *facta concludentia* è equiparata ad una società in nome collettivo qualora l'attività abbia natura commerciale; in alternativa, occorre applicare il regime fiscale della società semplice.²²

Verificata la corrispondenza nelle loro linee fondamentali fra le discipline dei

²⁰ In caso di attività commerciale svolta da un soggetto societario, la dottrina ha ritenuto che qualora i soci non manifestino una diversa volontà, si debba applicare la disciplina della società in nome collettivo, interpretando il silenzio delle parti quale scelta implicita di questo schema societario. Cfr. F. GALGANO, *Società in genere. Società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (diretto da) A. CICU, F. MESSINEO, Giuffrè, Milano, 1982, pp. 363 e ss. e P. SPADA, *La tipicità delle società*, Cedam, Padova, 1974, pp. 435 e ss.

In caso di una società di fatto, il legislatore ha previsto negli artt. 2297 e 2317 cod. civ. rispettivamente il caso della mancata registrazione di una società in nome collettivo e di una società in accomandita semplice.

Pertanto, qualora non risulti qualche accordo da parte dei soci a limitare la responsabilità di parte della compagine sociale, si ritiene che alla società di fatto sia da applicare la disciplina della società in nome collettivo irregolare, in caso di svolgimento di attività commerciale.

Tuttavia, in considerazione delle peculiarità della società costituita per fatti concludenti, la dottrina prevalente sostiene che la disciplina della società in nome collettivo sia l'unica da poter applicare a causa della mancanza di qualunque accordo fra le parti. Cfr. R. PROVINCIALI, *Trattato di diritto fallimentare*, Giuffrè, Milano, 1974, p. 2035.

²¹ Per quanto concerne le società a base personale, ovvero le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società semplice non vi sono dubbi in dottrina sul richiamo per presupposizione effettuato dal legislatore fiscale alla disciplina del Codice civile. Cfr. P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 30.

²² Cfr. F. CIOGNANI, voce *società di fatto II) Diritto tributario*, in *Enc. giu. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 2. Lo Schiavolin, invece, ha così argomentato il parallelismo fra disciplina civile e fiscale: "in mancanza di una qualificazione esplicita della figura societaria, il legislatore tributario ha espresso in termini sostanziali di "equiparazione" una regola il cui contenuto corrisponde in linea di massima ai criteri di accertamento della fattispecie civilistica" R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, (diretto da) F. TESAURO, I, Utet, Torino, 1994, p. 134.

due diversi rami del diritto,²³ si può concludere riconoscendo l'assenza nel settore tributario di un'autonoma definizione di società di fatto. Sono condivisibili, quindi, le teorie dottrinali che ritengono ai fini fiscali l'assunzione *tout court* della nozione commercialistica dell'istituto *de quo*,²⁴ nonostante alcuni termini inappropriati adottati dal legislatore.²⁵

Nell'esaminare le disposizioni dell'art. 5, comma 3, lett. *b* TUIR, diverse autorevoli voci della dottrina hanno sollevato critiche verso la tecnica di produzione normativa scelta dall'organo legiferante.

²³ È necessario far presente che, nel diritto commerciale, la società di fatto identificata in una società semplice o in una collettiva irregolare in base alla natura dell'attività svolta, conserva a grandi linee la stessa disciplina in quanto la società semplice rappresenta il quadro giuridico di riferimento per le altre società di persone. Pertanto, si ha un generale rinvio alle disposizioni relative alla società semplice salvo alcune eccezioni, in applicazione del disposto degli art. 2297 cod. civ., in particolare per quanto concerne l'attenuazione del beneficio di preventiva escussione (l'art. 2268 cod. civ. a fronte dell'art. 2304 cod. civ.), dell'autonomia patrimoniale (l'art. 2270 cod. civ. in luogo dell'art. 2305 cod. civ.), e per converso all'esclusione di quelle norme che il codice preordina al compimento della pubblicità legale. Cfr. F. SANTI, *Amministrazione e controlli. Società di persone, op. cit.*, pp. 91 e ss.

Le stesse considerazioni relative alla disciplina commerciale non sono vevoli nel settore tributario, dove è essenziale la corretta identificazione della società di fatto come società semplice o società collettiva in quanto sussistono rilevanti differenze nella disciplina impositiva delle due forme societarie.

²⁴ Cfr. F. CICOGNANI, voce *società di fatto, op. cit.*, p. 1; ed anche A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Cedam, Padova, 1996, pp. 390-391. Negli stessi termini anche il Boria, il quale pone l'accento su come "le norme tributarie in materia di società di fatto si adagino su quelle civilistiche. Infatti, nel sistema delle imposte dirette l'esistenza della società di fatto viene presupposta, con ricorso quindi ad un rinvio implicito alle norme civilistiche". P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi, op. cit.*, p. 648.

In senso contrario, invece, il Perrone che, interrogandosi sulla fattispecie giuridica da attribuire alle aggregazioni temporanee di imprese, conclude nell'attribuire al medesimo fenomeno aggregativo una qualifica fiscale differente da quella civile, difatti "è possibile configurare un'aggregazione organizzata di interessi che assume rilevanza giuridica (un autonomo soggetto passivo) ai fini fiscali (ed in particolare dell'IVA e delle imposte sui redditi e non pure ai fini civili)". L. PERRONE, *Associazione temporanea di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1984, p. 144. L'autore basa le sue conclusioni sull'assunto di una definizione di società di fatto nel diritto tributario differente rispetto al quella utilizzata nel diritto comune.

²⁵ Nell'esame del testo dell'art. 5, comma 3, lett. *b*, TUIR diversi autori hanno ritenuto inappropriato il termine "equiparazione" utilizzato dal legislatore fiscale per le società di fatto, in quanto il termine ha il significato di ricondurre una determinata categoria in un'ipotesi a questa estranea allo scopo di applicare la medesima disciplina giuridica. Poiché la società di fatto rappresenta una variante negoziale delle società di persone, il termine più appropriato suggerito dall'illustre voce della dottrina sarebbe "identificazione". Cfr. G. OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in *AA.Vv., Riforma tributaria e diritto*

La ripetizione di nozioni di natura extrafiscale è stata considerata un sintomo di carenza di attività creativa da parte del legislatore fiscale, che si palesa in un testo di legge ridondante a causa dell'inserimento di elementi superflui.²⁶ Tuttavia, questa modalità di produzione normativa trova giustificazione nella necessità di offrire una maggiore chiarezza ed evitare dubbi interpretativi sul campo di applicazione di ogni singola imposta, a beneficio della completezza del testo di legge.²⁷

Negli stessi termini si sono espressi anche altri autori, che hanno posto in relazione l'esigenza di una maggiore chiarezza del testo di legge con il bisogno di offrire all'amministrazione finanziaria una rapida e diretta informazione sui soggetti coinvolti dalla norma.²⁸

Condividendo le osservazioni fin qui esposte, si ritiene di poter includere il testo dell'art. 5, comma 3, lett. *b* TUIR, fra i tanti esempi di una tecnica di produzione legislativa ispirata al metodo casistico, adottato da tempo dal

commerciale: le fattispecie, Atti del convegno di Macerata del 12-13 novembre 1976, Giuffrè, Milano, 1978, p. 25; R. BRACCINI, Società edilizia costituita re o verbis ed imposta sul valore aggiunto, op. cit., p. 511; e anche P. BORIA, Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi, op. cit., p. 647.

Quest'ultimo illustre tributarista considera, invece, corretto il termine "equiparazione" per la disciplina delle associazioni fra professionisti e per le società di armamento. In questo caso, l'autore fa presente che le stesse "non vengono infatti considerate una sub-fattispecie negoziale, ma un tipo societario a sé stante con collocazione extracodicistica"; P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone, op. cit., p. 48.*

²⁶ Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi, op. cit., p. 649.* Questo è uno dei diversi esempi che l'autore identifica nel TUIR per porre l'accento sulla tecnica della ridondanza utilizzata dal legislatore fiscale.

Altro esempio proposto è riferito all'art. 186 TUIR dedicato alle società civili equiparate ai fini fiscali alle società in nome collettivo o, in alternativa, alle società semplici. "Probabilmente una tale conclusione avrebbe potuto essere raggiunta anche sul piano interpretativo, ciò a conferma della tendenza legislativa alla ridondanza delle norme in funzione della maggiore chiarezza possibile", P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone, op. cit., p. 53.* Per la disciplina commercialistica delle società civile si rimanda a G. VISENTINI, F. SISCA, *La società civile, in Trattato società di persone, (a cura di) F. PREITE e C.A. BUSI, Utet, Torino, 2015.*

²⁷ Sulla completezza delle norme fiscali, V. MASTROIACOVO, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, op. cit., p. 357.*

²⁸ Al riguardo una certa dottrina ha sostenuto che: "la ragione dell'autonoma considerazione della società di fatto nei tributi sembra doversi spiegare con l'esigenza di fornire all'Amministrazione finanziaria criteri estrinseci e di agevole riscontro ai fini della tassazione" R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi, op. cit., p. 134.* In senso conforme, anche, G. TINELLI, S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche, Giappichelli, Torino, 2013, p. 54.*

legislatore fiscale. Questo metodo, benché garantisca una maggiore certezza del diritto, è concausa dello sviluppo di un sistema fiscale lacunoso e privo di principi generali, indispensabili per un maggiore coordinamento nella materia fiscale.²⁹

Inoltre, la tipizzazione dell'istituto societario di fatto in ogni testo di legge è sentore di un sistema fiscale polisistemico, ove ogni tributo si configura come un sub sistema autonomo.³⁰ Ne deriva che, a sommosso avviso dello scrivente, la disciplina della società di fatto possa assumere sfumature interpretative differenti fra i diversi tributi.

In particolare, le disposizioni contenute nel Testo Unico del 1986 hanno natura di norme speciali vevoli solo nel campo dell'imposizione diretta. Questo assunto è corroborato dall'assenza nella tassazione indiretta della società di fatto di principi di coordinamento, o di rinvio, al DPR. del 22 dicembre 1986, n. 917.³¹

²⁹ Cfr. F. PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento fra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei rapporti giuridici*, in *Rivista di dir. tributario*, 6, 2019, pp. 618 e ss. L'illustre voce della dottrina pone l'accento anche sui rischi di una legislazione per principi che potrebbe determinare il proliferare di processi interpretativi valutativi. Questa condizione porterebbe ad attribuire un significativo potere a coloro che hanno il compito di applicare la legge.

³⁰ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, op. cit., p. 26; e anche R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, op. cit., pp. 233 e ss.

³¹ Il termine "società di fatto" è stato introdotto nei testi di legge riferiti all'imposizione diretta ed all'Imposta sul Valore Aggiunto con il processo riformatore del sistema tributario degli anni settanta. Il soggetto societario di fatto trova iniziale collocazione nella disciplina dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche nell'art. 5, comma 2 DPR. del 29 novembre 1973, n. 597: "le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 51".

Lo stesso passaggio legislativo è transitato nell'art. 5, comma 3, lett. b, DPR. 22 dicembre 1986 n. 917, che ha sostituito i precedenti Decreti presidenziali ordinando le disposizioni fiscali attinenti all'imposizione diretta in un unico Testo Unico.

Nella disciplina IVA, invece, la prima versione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non prevedeva alcuna menzione del soggetto societario di fatto. Successivamente, a seguito delle modifiche previste dall'art. 1 D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, all'art. 4, comma 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato introdotto il seguente periodo: "Le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali". Nella versione della disciplina IVA in vigore dal 1° gennaio 1975 si può riscontrare un'evidente assonanza con la disciplina fiscale prevista per le società di fatto nell'imposizione diretta, con una maggiore uniformità dell'intero sistema fiscale.

Pertanto, con l'intervento normativo del 1974, a partire dal gennaio 1975, la disciplina della

Diversa è, invece, la tecnica di collegamento interna adottata nell'art. 3, comma 1, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ove si è preferito non riportare il nomen dell'istituto giuridico de quo, bensì operare un rinvio all'art. 5, comma 3, TUIR.³² In tal modo, l'organo legiferante ha inteso richiamare nel sub settore dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive l'intera disciplina prevista dal Testo Unico del 1986, a vantaggio di un migliore coordinamento nel sistema impositivo.³³

Si può concludere che tanto per l'imposizione diretta, quanto per quella

società di fatto contenuta nei testi di legge delle imposte IRPEF ed IVA risultava stata allineata, con una maggiore uniformità nel sistema tributario, è andato a porre fine ad un acceso dibattito dottrinale sull'inquadramento della società di fatto ai fini IVA. Cfr. R. BRACCINI, Società edilizia costituita re o verbis ed imposta sul valore aggiunto, op. cit., p. 512.

Prima dell'entrata in vigore delle modifiche previste dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, in assenza della tipizzazione della società di fatto nel testo del Decreto IVA, in dottrina si sono registrate opinioni opposte, tra chi era a favore dell'applicazione al soggetto societario commerciale di fatto della disciplina IVA destinata alle collettive irregolari in considerazione della nozione offerta dalla dottrina commercialistica (v. R. BRACCINI, Società edilizia costituita re o verbis ed imposta sul valore aggiunto, op. cit., pp. 512); e chi, invece, ha sostenuto l'assoggettamento della società commerciale di fatto alla disciplina IVA degli imprenditori persone fisiche e della società semplice (v. S. SAMMARTINO, Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva, Giuffrè, Milano, 1975, pp. 61 e ss.). Con l'intervento normativo del 1974, il legislatore ha esplicitamente sconfessato quest'ultima tesi dottrinale.

Tuttavia, l'allineamento fra le disposizioni IRPEF ed IVA è durato per un arco temporale di circa quattro anni, difatti, con l'art. 1 del DPR. del 29 gennaio 1979 è stata depennata dal Decreto IVA la disciplina relativa all'equiparazione delle società di fatto, senza alcuna previsione di specifiche disposizioni o principi di coordinamento con i testi di legge degli altri tributi. Successivamente a quest'ultima modifica legislativa, la dottrina è stata concorde nel considerare valevole ai fini delle imposte indirette la nozione di soggetto societario di fatto elaborata dalla dottrina commercialistica. Cfr. F. CICOGNANI, voce Società di fatto, op. cit., 1990, pp. 1 e ss; P. BORIA, Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi, op. cit., p. 646.

³² La stessa tecnica di produzione normativa si può notare anche nei testi di legge della disciplina procedimentale contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, rubricata "disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" ove agli artt. 6, comma 1, 13, comma 1, 23, comma 1, 26, comma 4, 26-*quinques*, comma 4, 27, comma 1, 40, comma 2, è richiamato espressamente l'art. 5 TUIR (o la disciplina precedente contenuta nell'art. 5 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597).

Nello stesso decreto presidenziale, inoltre, all'art. 35, comma 2, è menzionata esplicitamente la società di fatto. Tuttavia, il contesto in cui si inserisce il testo di legge non pone dubbi sul riferimento alla disciplina del Testo Unico del 1986.

Le disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 sono la prova che il legislatore ha adottato nel tempo diverse tecniche di produzione normativa, pertanto, interventi modificativi risalenti a periodi differenti hanno inciso sul testo di legge in modo diverso, facendo perdere uniformità all'impianto normativo del sistema impositivo.

³³ Un'attenta dottrina ritiene che la tecnica del rinvio utilizzata dal legislatore nella

indiretta, il legislatore non ha elaborato una nozione innovativa di società di fatto dissimile da quella adottata nel diritto commerciale.³⁴ La disciplina di riferimento resta quella definita dal ramo del diritto di provenienza che necessita, comunque, prima della sua adozione nel sistema fiscale, di uno studio di compatibilità con i principi dell'ordinamento tributario.

Tuttavia, a differenza del sistema delle imposte indirette, nel TUIR sono previste delle disposizioni aventi valore di norme speciali che trovano applicazione in deroga alla disciplina ordinaria della società a base personale.

In particolare, nel Testo Unico del 1986 si possono distinguere le disposizioni espressamente destinate alla società di fatto (presenti negli artt. 5, comma 3, lett. b. e 65, comma 3), dalle altre che delineano il profilo fiscale delle società di persone, applicabili anche alla società per facta concludentia in ottemperanza all'equiparazione prevista dall'art. 5, comma 3, lett. b TUIR.³⁵

In ultimo, parte della dottrina sostiene che alla società di fatto – quale particolare forma di società a base personale – si possa estendere, in via

disciplina dell'IRAP ha la "funzione di aggancio" con le altre regole del sistema tributario. "una funzione è di predisporre un quadro delle varie categorie di soggetti passivi di cui si applicano le distinte discipline in materia di base imponibile, un'altra di rendere più chiaro ai contribuenti il significato della definizione generale del presupposto, concretizzandola in un paradigma fondato su situazioni ad essi già note ai fini dell'applicazione di altre imposte". R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2013, p. 1037.

³⁴ In altri termini, il legislatore tributario non spiega cosa sia una società di fatto, ma opera un mero rinvio al diritto comune, accogliendone pienamente la definizione. Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 648.

³⁵ Questa lettura interpretativa non era necessaria nella precedente versione normativa contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in quanto l'equiparazione della società di fatto con le società di persone costituite formalmente "comportava una assoluta e totale identità di trattamento tanto che, premessa tale equiparazione dall'art. 5, D.P.R., n. 597, nessun'altra norma di detto decreto faceva più menzione distinta delle società equiparate; talché dovevano necessariamente intendersi riferite, tal quali, anche a dette società equiparate le (...) fondamentali presunzioni assolute [previste per le società personificate regolari]". R. NAPOLITANO, *sub. art. 5*, in AA.VV. *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi, I – IRPEF*, Roma, 1988, p. 91.

Con il riordino della disciplina relativa all'imposizione diretta contenuta nel Testo Unico del 1986, alle società equiparate ex art. 5, comma 3 TUIR sono state dedicate specifiche disposizioni che, in alcuni casi, divergono rispetto al regime fiscale previsto per la società collettiva regolare (come, ad esempio, la norma inserita nell'art. 65, comma 3, TUIR), così da rendere i soggetti societari costituiti di fatto destinatari di una disciplina fiscale di natura speciale.

ermeneutica, anche la disciplina delle società di capitali, compatibile con le peculiarità del soggetto societario di fatto. Le norme contenute nel Titolo II del TUIR, infatti, trovano applicazione alle società prive di personalità giuridica in via residuale, per quanto non disposto dal Titolo I, Capo VI dello stesso Testo Unico.³⁶

4. L'onere probatorio della società di fatto innanzi all'amministrazione finanziaria

Stabilita la nozione di società di fatto valevole nel diritto tributario è necessario interrogarsi sulla rilevanza che possono assumere nei rapporti con l'amministrazione finanziaria gli elementi probatori che la giurisprudenza ordinaria ha ritenuto necessari per il riconoscimento di un rapporto societario costituito in via comportamentale.³⁷

L'azione accertativa di una società *per facta concludentia* è, difatti, *in primis*

³⁶ In proposito il Fedele ha affermato che: "anche in materia fiscale la disciplina più compiuta dei fenomeni societari è dettata in materia di società di capitali; alle società di persone devono applicarsi, in linea di principio e salvo divergenze razionalmente giustificabili, le medesime soluzioni adottate per le società personificate". A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, op. cit., p. 576.

³⁷ Cfr. V. VITRÒ, *Le società di fatto. Profili sostanziali ed effetti del fallimento*, op. cit., p. 124. Per una riflessione storica sulle teorie dottrinali dell'età intermedia del diritto comune aventi ad oggetto gli elementi identificativi di un rapporto societario di fatto ed il relativo regime di prova della società di fatto, si rimanda a F. TREGGIARI, *La società di fatto: sondaggi di dottrina giuridica intermedia*, in *Scritti in onore di Vito Rizzo. Persona, mercato, contratto, e rapporti di consumo*, (a cura di) E. CATERINI, L. DI NELLA, A. FLAMINI, L. MEZZASOMA, S. POLIDORI, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2017, pp. 2235 e ss.

un giudizio di fatto,³⁸ ossia un'attività di carattere conoscitivo di tipo storico³⁹ che, basandosi su prove ed elementi indiziari, è volta ad accertare la verità o la falsità dei fatti controversi. Nel nostro caso, questa è volta ad accertare l'esistenza, o meno, di una organizzazione societaria carente di un atto costitutivo in forma scritta e orale.⁴⁰

Secondo un consolidato orientamento dei giudici di legittimità,⁴¹ affermatosi in materia fallimentare, è possibile offrire la prova dell'esistenza di una società di fatto secondo due ordini di indagini differenti ed indipendenti: sul

³⁸ Il Taruffo offre una distinzione fra giudizio di fatto e giudizio di diritto, qualificando come fatto "tutto e soltanto ciò che riguarda l'accertamento della verità o falsità dei fatti empirici rilevanti, salvo ciò che concerne l'applicazione di norme relative all'ammissibilità e all'assunzione delle prove, o di norme di prova legale". È inteso, invece, come diritto "tutto ciò che concerne l'applicazione di norme, ossia in particolare: la scelta della norma applicabile al caso; l'interpretazione di tale norma; la qualificazione giuridica dei fatti e la sussunzione di essi nella fattispecie astratta; la determinazione delle conseguenze giuridiche previste dalla norma e riferite al caso di specie". M. TARUFFO, voce *Giudizio (teoria generale)*, in *Enc. Giur. Treccani, Roma, XV, 1988, p. 1.*

Per approfondimenti sulle differenze fra giudizio di fatto e giudizio di diritto, dello stesso autore: M. TARUFFO, *Note in tema di giudizio di fatto*, in *Riv. dir. civ.*, 1971, pp. 33 e ss.; ed anche A. NASI, voce *Fatto: giudizio di fatto (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano 1967, pp. 967 e ss. Fra gli studiosi del diritto tributario si rimanda a G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova, 2005, pp. 41 e ss.

³⁹ Il giudizio di fatto è definito in dottrina un giudizio di tipo storico in quanto colui che è chiamato ad indagare, allo stesso modo di uno storico, deve valutare episodi passati, accertarne la verità ed operare scelte e ricostruzioni su dati preesistenti; v. M. TARUFFO, *Il giudice e lo storico: considerazioni metodologiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1967, pp. 438 e ss.; S. CHIARLONI, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1986, pp. 819 e ss.; A. CARRATTA, *Funzione dimostrativa della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, p. 75.

⁴⁰ Per un commento sul procedimento probatorio per dimostrare l'esistenza della società occulta o apparente. v. F. GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (già diretto da) A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, (continuato da) P. SCHLESINGER, Giuffrè, Milano, 2007, pp. 497 e ss.

⁴¹ I giudici di legittimità hanno confermato, in più occasioni, che l'accertamento dell'esistenza o meno di una società di fatto può essere il frutto della valutazione di rapporti interni fra i soci o relazioni esterne con terzi soggetti. Occorre, infatti, "una rigorosa valutazione (quanto ai rapporti tra soci) del complesso delle circostanze idonee a rivelare l'esercizio in comune di una attività imprenditoriale quali il fondo comune, costituito dai conferimenti finalizzati all'esercizio congiunto di un'attività economica, l'alea comune dei guadagni e delle perdite, e l'affectio societatis, (omissis) invece, è sufficiente a far sorgere la responsabilità solidale dei soci ai sensi dell'art. 2297 c.c., la esteriorizzazione del vincolo sociale". Cass., Sez. Civ., sent. 11 marzo 2010, n. 5961, in *C.E.D. Cassazione*, 2010; in senso conforme anche Cass., Sez. Civ., sent. 28 marzo 1987, n. 3029, in *Società*, 1987, p. 595.

piano dei rapporti interni nei confronti dei soci ed in relazione ai rapporti esterni dei terzi-creditori.⁴²

Con riguardo ai primi, l'ente societario è visto come un contratto di durata, la cui pubblicazione non incide sulla sua efficacia. La giurisprudenza, su tale abbrivio, ha sancito l'esistenza di un soggetto societario per *facta concludentia* in presenza dei requisiti tipici del contratto societario enunciati nell'art. 2247 cod. civ.,⁴³ quali: (i) la sussistenza di un fondo comune costituito dai

⁴² V. G. SPATAZZA, *Le società di fatto*, op. cit., pp. 20 e ss.; V. BUONOCORE, *Manuale di diritto commerciale*, Giappichelli, Torino, 2013, pp. 217 e ss.

⁴³ È principio acquisito dalla giurisprudenza che ai fini della dimostrazione della sussistenza di una società di fatto occorre avere riguardo ai requisiti previsti dall'art. 2247 cod. civ., e non a quelli ex art. 2082 cod. civ. In proposito, la Corte di Cassazione ha affermato che, per riconoscere l'esistenza di una società di fatto non occorre guardare ai requisiti dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività, che l'art. 2082 cod. civ. richiede come presupposti per attribuire la qualità di imprenditore, ma a quelli individuati dall'art. 2247 cod. civ. previsti per il contratto societario. Cfr. Cass., Sez. Civ., sent. 6 novembre 2002, n. 15538, in *Giust. civ.*, 2003, p. 2454.

La dottrina commercialistica si è dilungata sulla relazione fra concetto di impresa e di società, nonché sul problema della società senza impresa, *rectius* società occasionale. In proposito vi sono stati diversi orientamenti discordanti, uno di questi ha sostenuto che una società configuri sempre un'impresa e pertanto anche la società occasionale; v. T. ASCARELLI, *Corso di diritto commerciale*, Giuffrè, Milano, pp. 194 e ss.

Una certa dottrina ha affermato, invece, che la società occasionale non costituisca né un'impresa, né tanto meno una società; v. G. FERRI, *Delle società*, in *Commentario del codice civile*, (diretto da) A. SCIALOJA, G. BRANCA, Zanichelli, Bologna, 1981, pp. 60 e ss.

In altri casi, invece, si è ritenuto che il requisito della professionalità fosse insito nella definizione di società, v. W. BIGIAMI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, pp. 10 e ss.

La dottrina ad oggi prevalente non include il requisito della professionalità nella definizione del soggetto societario, individuando nella società occasionale una fattispecie non assoggettabile alla disciplina dell'impresa ma soltanto a quella della società. v. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. 2 *Diritto delle società*, Utet, Torino, 2002, pp. 12 e ss. ed anche E.R. DESANA, *L'impresa fra tradizione e innovazione*, Giappichelli, Torino, 2018, pp. 26 e ss.

In proposito, si riporta il pensiero del Galgano, per il quale: "l'elemento dell'esercizio in comune, da parte di due o più persone, di un'attività economica, mette in evidenza il nesso esistente fra il fenomeno della società e il fenomeno dell'impresa: l'esercizio di un'attività economica è, infatti, uno degli elementi della nozione legislativa di imprenditore, che l'art. 2082 definisce appunto come colui che "esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni e servizi". Rispetto alla nozione legislativa di imprenditore quella di società presenta un elemento ulteriore, il quale è dato dal fatto che, nell'ipotesi delle società, l'attività economica è esercitata, in comune fra loro "da due o più persone". È ciò che fa delle società altrettante forme di imprese collettive: il contratto di società si presenta, sotto questo aspetto, come il vincolo contrattuale che unisce fra loro più persone le quali esercitano collettivamente una medesima impresa. Inoltre, l'art. 2247 nel definire le società non dice che essa ha per oggetto l'esercizio, in comune, fra più persone di un'impresa,

conferimenti effettuati dai soci,⁴⁴ (ii) la condivisione di un'alea comune tra gli stessi nei guadagni e nelle perdite⁴⁵ e, in fine, (iii) l'elemento soggettivo dall'*affectio societatis*.⁴⁶

Nei rapporti con i terzi, invece, la prova del vincolo sociale si fonda su elementi puramente indiziari dell'esteriorizzazione del rapporto sociale, frutto di un agire *uti socii* da parte degli associati.⁴⁷

L'onere probatorio legato all'esistenza della società di fatto si atteggia, quindi, in modo diverso a seconda che si tratti di rapporti interni tra soci o con

né riproduce integralmente la nozione di impresa desumibile dall'art. 2082, ma si esprime più sinteticamente, in termini di esercizio in comune di un'attività economica. Di qui il problema della costituzione di società anche per l'esercizio di attività che sebbene definibili economiche non rivestano però tutti i caratteri dell'attività d'impresa". F. GALGANO, *Le società in genere, le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (già diretto da) A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, (continuato da) P. SCHLESINGER, Giuffrè, Milano, 2007, p.16.

⁴⁴ Per quanto concerne il conferimento di beni e servizi in un fondo comune, la giurisprudenza di legittimità ha sempre adottato un concetto ampio di conferimento in società tale "da comprendere ogni contributo che abbia un valore economicamente apprezzabile e che possa servire all'attuazione del fine sociale". Cass., Sez. Civ., sent. 7 giugno 1974, n. 1690, in *Giur. Comm.*, 1975, II, p. 733. L'apporto dei soci può essere, quindi, identificato non solo in un apporto di danaro o di beni mobili ma anche di beni incorporali, di aziende, di crediti ed altro ancora; v. Cass., Sez. Civ., sent. 7 giugno 1974, n. 1690, in *Giur. comm.*, 1975, II, p. 733.

⁴⁵ La definizione di utile offerta dalla giurisprudenza di legittimità è, infatti, molto ampia e comprende, non solo il diretto incremento pecuniario, ma annovera anche qualsiasi ritorno economico o patrimoniale realizzato mediante l'attività sociale.

In questa categoria di vantaggi sono incluse anche le utilità percepite direttamente dal socio senza il tramite della società, quali possono essere un risparmio personale derivante dall'accesso in tempi brevi a cospicui mutui ottenuti grazie dall'attività di intermediazione del credito svolta attraverso il soggetto societario di fatto.

I giudici di legittimità slegano il concetto di utile quale parte del risultato economico prodotto da un soggetto societario: "l'espressione 'divisione di utili' deve essere intesa letteralmente, nel senso, cioè, che il risultato economico debba essere prima acquisito dalla società e poi distribuito tra i soci, essendo ben possibile, invece, che questi ricavino il vantaggio derivante dall'attività sociale direttamente e non per tramite della società". Per gli stessi giudici il vantaggio economico che i soci percepiscono dall'esercizio in comune di un'attività d'impresa può anche configurarsi: "*nel vantaggio economico ad essi derivante dallo stesso esercizio della funzione creditizia nei loro confronti (...) che destinano al finanziamento delle loro personali iniziative economiche*". Cass., Sez. Civ., sent. 6 agosto 1979 n. 4458, in *Giur. civ.*, p. 2256.

Le perdite, invece, sono da intendersi una diminuzione di capitale dovuto ad un andamento sfavorevole degli affari dell'azienda e sono ben distinte dal concetto economico di spese di esercizio. Pertanto, il sostenimento da parte di terzi di costi di esercizio di un'impresa non è elemento sintomatico per sostenere una partecipazione anche alle perdite sociali.

Secondo la Suprema Corte, infatti, "la prova della semplice partecipazione alle spese di esercizio non integra quella della esistenza di una società di fatto, stante la diversità

terzi esterni.⁴⁸ Secondo un certo orientamento della Corte di Cassazione, il giudice ordinario nella verifica dell'esistenza di un soggetto societario costituito su base fattuale nei rapporti interni deve ricostruire ed interpretare la reale volontà delle parti; mentre nei rapporti con i terzi, la stessa autorità giudicante deve prestare la propria attenzione, essenzialmente, alle manifestazioni esteriori significative dell'esistenza di un'*affectio societatis*, le quali abbiano determinato negli stessi terzi un affidamento meritevole di tutela.⁴⁹

Il maggiore onere probatorio richiesto in caso di controversie fra i soci può

esistente tra il concetto economico di spese di esercizio dell'impresa e quello di perdite dell'impresa medesima". Cass., Sez. Civ., sent. 16 novembre 1967, n. 2752, in *Dir. fall.*, 1968, p. 534.

⁴⁶ L'elemento dell'*affectio societatis* deve essere valutato con particolare attenzione, al fine di non confonderlo con l'*affectio familiaris*, che contraddistingue la costituzione di un'impresa familiare e ne determina un diverso regime, rispetto alla società di fatto. Cfr. M. VACCHIANO, *Il fallimento della società di fatto*, op. cit., p. 143.

Questo requisito costituisce la componente soggettiva del contratto societario e rappresenta la volontà dei contraenti di costituire un vincolo di collaborazione allo scopo di conseguire un comune interesse nell'esercizio collettivo di un'attività imprenditoriale.

Per il Fimmanò l'*affectio societatis* rappresenta: "un sinonimo della "comunione di scopo" dei contratti plurilaterali associativi previsti dal codice civile del 1942, e possiamo declinarlo in altro modo, ad esempio come interesse sociale, ma il senso non cambia". F. FIMMANÒ, *La vera ragione dell'eccezionalità dell'art. 147, comma 5, legge fallim.: l'invulnerabilità della persona giuridica*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2017, 2, p. 571.

In fase di verifica dell'esistenza di una società di fatto, una volta riscontrata la sussistenza di tale elemento, si viene così a colmare il vuoto lasciato dall'assenza del contratto sociale.

In dottrina, difatti, si è ritenuto che nelle trattazioni sulla società di fatto l'*affectio societatis* assume, oltre ad un livello di indagine che attiene la dimensione psicologica, anche un carattere pratico, in quanto soddisfa: "il bisogno di valutare il significato sociale di determinate condotte al fine di stabilire (con obiettiva certezza) se esse si inseriscano nel contesto di un'attività comune o siano da ricondurre a rapporti di diversa natura". E. MORINO, *Affectio societatis e affectio familiaris fra società apparente e società di fatto*, in *Giur. it.*, 2014, p. 6.

⁴⁷ Cfr. M.A. MARZULLI, *La società di fatto*, op. cit., p. 66.

Nella valutazione finalizzata all'accertamento di una realtà societaria costituita per fatti concludenti occorre individuare comportamenti esteriori che creino l'incolpevole convincimento del terzo, il c.d. "creditore medio ideale" – *rectius* una categoria astratta e virtuale normalmente informato dell'avvenuto e dell'accaduto. Cfr. A. BASSI, *L'apparenza come criterio di impugnazione della responsabilità per l'esercizio dell'impresa*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 756. L'autore definisce il "creditore medio ideale" come "operatore economico "normalmente informato, ragionevolmente attento ed avveduto", così come accade, in campo finanziario, per la categoria astratta del ragionevole investitore".

All'uopo occorre dimostrare che vi sia stato un effettivo e ragionevole affidamento sull'esistenza della società da parte dei terzi quando nasce l'obbligazione insoddisfatta. Quest'onere probatorio grava su chi intenda far valere i propri diritti nei confronti di un soggetto societario di fatto.

Per quanto concerne l'affidamento incolpevole del terzo, una certa dottrina, in conformità

essere spiegato da una condizione di uguaglianza dei soggetti coinvolti, che sono a conoscenza dell'esistenza di un rapporto sociale in quanto da loro stessi voluto ed accettato, anche per *facta concludentia*. L'associato, in quanto tale, dovrebbe essere nelle condizioni di provare la sussistenza dei requisiti minimi del contratto societario enunciati nell'art. 2247 cod. civ.

Qualora, invece, siano coinvolti soggetti estranei alla compagine sociale, è ammesso un regime probatorio meno rigido del precedente, dove è sufficiente offrire prova della rappresentazione esterna del rapporto associativo, fondata su elementi indiziari non equivoci di un atteggiamento di cooperazione di due o più persone, tale da determinare il legittimo convincimento dei terzi di un agire *uti socii*.⁵⁰

Si ritiene, quindi, che in giurisprudenza sia pacificamente accettata la

ad un orientamento giurisprudenziale di merito, sostiene che tale affidamento debba essere attribuibile ad una indifferenziata generalità dei terzi. "se 'in linea generale', la teoria dell'apparenza del diritto richiede necessariamente che l'affidamento del "terzo" sia incolpevole, si osserva invece come, ai fini di assoggettare a fallimento la ritenuta struttura sociale, stante la natura collettiva della procedura concorsuale e in coerente sviluppo della soluzione appena esposta, la scusabilità dell'errore debba essere qui accertata con caratteristiche di oggettiva plausibilità siccome attribuibile ad una generalità di soggetti". M. VACCHIANO, *Il fallimento della società di fatto*, op. cit., p. 100.

Critico è invece il Vitro nel suo commento all'orientamento espresso dalla Suprema Corte; secondo l'autore, "per l'ennesima volta la Cassazione trae conseguenze giuridiche, supponendo l'esistenza del principio dell'affidamento, che, si è dimostrato, non avere alcuna base normativa - e traendo conseguenze giuridiche - supponendo di trovarsi di fronte all'esistenza reale e non fittizia di un fatto-evento, cioè all'esistenza di una società di fatto, di cui nessuno ha dimostrato l'esistenza di un fatto evento giuridico, da cui trarre gravi conseguenze giuridiche". V. VITRÒ, *Le società di fatto. Profili sostanziali ed effetti del fallimento*, op. cit., p. 160.

⁴⁸ La dottrina è concorde nel ritenere presente nel diritto commerciale due nuclei di disciplina differenti relativi ai rapporti interni ed esterni dei soggetti societari. In relazione a questa dicotomia lo Spada ritiene che: "uno concerne i modi di partecipazione dei soci all'operazione ed, in particolare, all'esercizio dell'attività ed ai risultati dell'esercizio; l'altro, gli atteggiamenti di quello che diremmo il rilievo reale del contratto di società, per sottolineare la rilevanza della fattispecie per la generalità dei terzi e segnatamente la rilevanza della destinazione contrattuale dei beni e del porsi d'un'azione giuridica come azione sociale (cioè non individuale), con la conseguente attivazione dei regimi non coincidenti con quelli connessi all'agire dell'individuo" P. SPADA, *La tipicità delle società*, op. cit., p. 27.

⁴⁹ Cfr. Cass., Sez. Civ., sent. 24 maggio 2000, n. 6797, in *C.E.D. Cassazione*, 2000; in senso conforme Cass., Sez. Civ., sent. 29 agosto 1997, n. 8187, in *Mass. giust. it.*, 1997, p. 8187.

⁵⁰ Fra i diversi pronunciamenti della Corte di Cassazione che si sono susseguiti in tal senso, v. Cass., Sez. Civ., sent. 20 giugno 1972, n. 1966, in *Dir. fall.*, 1973, II, p. 109; Cass., Sez. Civ., sent. 7 maggio 1976 n. 1594, in *Mass. giur. it.*, 1976, p. 421; in senso conforme Cass., Sez. Civ., sent. 28 marzo 1990 n. 2539, in *Giur. it.*, 1990, I, 1, 1727.

posizione di svantaggio del terzo, che difficilmente potrebbe accedere ad elementi probatori sufficienti per dimostrare le componenti interne di un contratto previste dall'art. 2247 cod. civ., di cui non è parte.⁵¹

La dimostrazione dell'esistenza di una società di fatto assume rilevanza – e dunque interessa il diritto – poiché implica la responsabilità dei soci verso i terzi e stabilisce un vincolo di destinazione ai beni conferiti, acquistati o creati nel corso dell'attività d'impresa.⁵²

Importanti sono anche le conseguenze di natura tributaria, in quanto il riconoscimento di un soggetto societario su base fattuale comporta l'insorgere di vari obblighi tributari sostanziali e strumentali, che trovano spiegazione nel carattere *stabile ed ordinario assunto dalla società di fatto nei diversi sub sistemi fiscali, a differenza del ruolo solo ipotetico ed accidentale destinato all'istituto societario nel diritto commerciale*.⁵³

Questo comporta che le osservazioni sul giudizio di fatto che il giudice ordinario è chiamato a condurre per dimostrare l'esistenza di una società *per facta concludentia* non hanno valore *tout court* nel settore del diritto tributario.⁵⁴

⁵¹ Secondo il Bassi questa distinzione è spiegata da diverse questioni distinte, una riferita alle società insolventi e l'altra alle società in *bonis*: "i creditori hanno interesse, prevalente ed esclusivo, all'accertamento della responsabilità patrimoniale della società e dei suoi soci (...), mentre i soci potrebbero invocare la società di fatto per tutelare interessi sociali che essi ritengono violati". A. BASSI, *L'apparenza come criterio di imputazione della responsabilità per l'esercizio dell'impresa*, op. cit., p. 754.

⁵² Così si è espresso il Sacco: "la fattispecie della società di fatto interessa il diritto soltanto perché crea i problemi giuridici della responsabilità verso i terzi e della destinazione dei beni acquistati o creati". R. SACCO, *Sulla società di fatto*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, p. 59.

Dalla dimostrazione dell'esistenza di una società di fatto discendono diversi effetti, a seconda che questi si rivolgano nei confronti dei soci, ovvero nei confronti dei terzi. Con riguardo ai rapporti tra i soci si fa riferimento all'obbligo dei conferimenti, al diritto di ripartire gli utili e, di conseguenza, a quelle obbligazioni che scaturiscono dall'esito dell'attività societaria. Invece, con riferimento ai rapporti con i terzi, si tratta della soggettività giuridica, della responsabilità dei soci, per le obbligazioni assunte dalla società, al beneficio di escussione e, in ultimo, all'estensione del fallimento nei confronti dei soci. Cfr. P. SPERA, *La società di fatto*, op. cit., p. 57.

⁵³ Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 651.

⁵⁴ Così in dottrina: "i criteri di identificazione della società di fatto ai fini fiscali devono essere distinti rispetto a quelli che possono sorreggere la ricerca della stessa ai fini civili, dal momento che differenti sono le esigenze che alimentano queste due discipline". R. MICELI, *La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*, op. cit., p. 238.

Segnatamente i mezzi di prova necessitano delle dovute riflessioni ed adattamenti,⁵⁵ posto che l'amministrazione finanziaria si pone in una posizione sostanzialmente intermedia fra il socio ed il terzo e, benché sia esonerata dal rigido onere probatorio dei requisiti minimi del contratto societario, è chiamata ad offrire una prova più rigorosa rispetto a quanto richiesto dal principio dell'apparenza giuridica.⁵⁶

L'ente impositore si colloca come soggetto esterno rispetto alla compagine sociale e rappresenta uno dei creditori privilegiati della stessa società.⁵⁷

Tuttavia, benché il Fisco si possa annoverare fra i terzi creditori,⁵⁸ la dottrina è concorde nell'escludere che l'affidamento dei terzi in buona fede sia un'esigenza primaria per la disciplina fiscale.⁵⁹

⁵⁵ Così il Cipolla spiega le peculiarità del giudizio di fatto svolto in materia fiscale: "il giudizio di fatto, di conseguenza, viene ad assumere il ruolo di "stanza di compensazione" di due esigenze spesso antitetiche, in cui ci si imbatte tutte le volte in cui il comando giuridico è subordinato ad un accertamento fattuale: l'esigenza della precisione e quella dell'efficacia (...). Nel diritto tributario, si assiste ad una continua tensione fra tali esigenze. Ciò dipende dal fatto che, diversamente dagli altri rami dell'ordinamento, efficacia e precisione si presentano qui in un'ottica tutta particolare. Esse, infatti, trovano la loro garanzia e nel contempo il loro limite (quasi in una corta di pesi e contrappesi) nel principio costituzionale di capacità contributiva: "efficienza" vuol dire assicurare una pronta e sollecita riscossione del tributo; "precisione" assoggettare a tassazione la capacità effettivamente manifestata dal contribuente". G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, op. cit., pp. 57 - 58.

⁵⁶ Secondo il Fedele, l'Amministrazione finanziaria assume una "posizione ibrida" perché deve conciliare "esigenze dell'individuazione delle fattispecie definite dalla legge tributaria - che ha sempre riguardo alla consistenza oggettiva dei fatti - e della tutela del fisco come creditore o comunque portatore di un interesse contrapposto a quello della società - che implica una maggiore considerazione dell'apparenza". A. FEDELE, *Società in nome collettivo e in accomandita semplice: forme, esibizioni documentali e loro integrazione*, op. cit., p. 1313.

⁵⁷ Le norme di natura tributaria rimandano quasi integralmente al Codice civile per quanto concerne la disciplina in tema di privilegi fiscali, regolando solo alcuni aspetti specifici. Per una disamina dei privilegi di cui godono i crediti erariali v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007 pp. 394 e ss; F. BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, pp. 317 e ss.; S. GHINASSI, voce *Privilegi fiscali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1998, pp. 722 e ss; C. GLENDI, voce *Privilegi. II) Privilegi del credito d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.

⁵⁸ Questa posizione è stata ribadita anche dall'Amministrazione finanziaria nella recente risposta ad interpello del 30 aprile 2021, n. 306, dove è stato stabilito che i fatti societari (come il recesso da parte di un socio) attinenti ad una società di persone formalizzata sono rilevanti verso l'Ente impositore solo successivamente all'annotazione nel registro delle imprese, come per qualunque altro creditore della società; v. Resp. Interpello 30 aprile 2021, n. 306 in *banca dati fiscaline*.

⁵⁹ In proposito, una certa dottrina ha sostenuto la necessità di "accertare l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi del vincolo sociale non essendo sufficiente la mera

Non sono mancate, altresì, argomentazioni a favore dell'applicazione all'Ente impositore della disciplina probatoria dei rapporti interni, poiché l'esistenza dell'accordo societario rappresenta il presupposto della stessa fattispecie impositiva, da cui scaturisce il rapporto creditizio di natura tributaria.⁶⁰

L'onere probatorio previsto per i rapporti interni risulta, inoltre, compatibile con il requisito dell'effettività⁶¹ della capacità contributiva⁶² derivante dal dettato costituzionale dell'art. 53 Cost., a differenza di quanto non lo sia la disciplina

apparenza di tale vincolo, sia pure accompagnato dal ragionevole convincimento della sua esistenza. In materia tributaria gli elementi di carattere presuntivo possono ben rilevare purché siano indicativi della reale esigenza di un organismo sociale". M. PROCOPIO, *Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario*, in *Dir. prat. trib.*, 3, 2009, p. 633.

Si son espressi in senso concorde anche altri autori; fra i tanti, si riporta il pensiero della Miceli, secondo il quale "per la disciplina fiscale, invece, la tutela dei terzi non si pone come esigenza primaria, considerando, inoltre, che l'utilizzo del principio dell'apparenza potrebbe spesso condurre a notevoli discrasie fra volontà e manifestazione. Alla base infatti, "dell'esistenza dei presupposti per l'applicazione delle norme impositive: di qui la necessità di accertare l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi del vincolo sociale non essendo sufficiente la mera apparenza di esso". R. MICELI, *La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*, op. cit., p. 239.

⁶⁰ Diversi studiosi del diritto tributario hanno sostenuto che per accertare l'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali si sarebbero dovuti utilizzare i criteri elaborati dalla giurisprudenza per conoscere l'effettiva sussistenza di essa nei rapporti interni fra i soci. Tale esigenza sarebbe scaturita non in termini di responsabilità dei soci verso il fisco, ma di integrazione di fattispecie imponibili. Cfr. A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A. E. Granelli*, Roma, 1990, p. 30, ed anche L. TOSI, *La nozione di reddito*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, (diretta da) F. TESAURO, I, Utet, Torino, 1994, p. 134.

Il Rovelli identifica la posizione dell'Amministrazione finanziaria asserendo che "non come mero creditore di un rapporto tributario sorto indipendentemente dal rapporto sociale, ma come soggetto per il quale l'esistenza della società e del rapporto sociale costituisce presupposto dell'obbligazione o elemento costitutivo della fattispecie impositiva, sembrerebbe più rapportabile alla disciplina dei rapporti interni che a quella dei rapporti esterni: non essendo ipotizzabile (verso chi non assuma relazioni negoziali con i soci, né ha un previo credito assunto sulla convinzione dell'esistenza effettiva della società) l'operatività di un principio, come quello dell'affidamento, ritenuto valevole a far considerare esistente, nei rapporti eterni, una società, in realtà, mai venuta in essere e, per questo, inesistente nei rapporti interni. Pare certo che possa costituire elemento di una fattispecie impositiva solo un contratto sociale "realmente" venuto ad esistenza". L. ROVELLI, *Motivazione e prova della società di fatto ai fini Irpef*, in *Riv. giur. trib.*, 7, 2000, p. 581.

Gli elementi interni del contratto societario indicati dall'art. 2247 cod. civ. sono stati menzionati in diverse occasioni anche dai giudici di legittimità per qualificare la società di fatto nei rapporti con il Fisco. Secondo la corte di Cassazione, "la società di fatto invero

probatoria richiesta nei rapporti esterni, fondata sul principio dell'apparenza.⁶³

Se l'amministrazione finanziaria procedesse ad applicare la norma fiscale sulla base di un rigido formalismo legato all'apparenza si potrebbe attribuire un vantaggio ingiusto al contribuente che, perseguendo un interesse finalizzato al risparmio di imposta,⁶⁴ si fosse adoperato ad alterare la realtà della propria capacità contributiva. Posizioni fiscali oggettivamente e realmente simili, sarebbero assoggettate ad un carico impositivo diverso, in evidente violazione

prescinde dalle qualità o capacità personali dei contraenti e si fonda sul concorso di due elementi: uno oggettivo (conferimento beni o servizi in un fondo comune) ed uno soggettivo (comune intenzione dei contraenti di collaborare per conseguire risultati comune nell'esercizio collettivo di una attività imprenditoriale) e non è esclusa dal fatto che il fine degli associati consista nel compimento di una opera unica purché di obiettiva complessità (c.d. "società occasionali") ovvero dalla mancanza di un atto scritto che può risultare da manifestazioni esteriori dell'attività di gruppo, quando esse, per la loro sintomaticità e concludenza, evidenzino la esistenza della società". Cass., Sez. Civ., sent. 25 febbraio 2010, n. 4588, in *C.E.D. Cassazione*, 2010.

⁶¹ In dottrina si è sostenuto che: "tale soluzione discende direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva che, dettando di applicare il tributo soltanto a fatti realmente espressivi di forza economica e ai soggetti che effettivamente sono titolari della stessa, impone all'Amministrazione di non arrestarsi alla mera apparenza del vincolo, ma di dimostrare l'effettiva esistenza della società". M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, op. cit., p. 1428.

⁶² Sul requisito dell'effettività della capacità contributiva, il Fantozzi ha rimarcato la sua valenza di limite assoluto della normativa fiscale; secondo l'illustre studioso, "il criterio della capacità contributiva dettato dalla norma costituzionale al legislatore ordinario pone a quest'ultimo al tempo stesso un limite assoluto (...). Un limite assoluto, che gli impone di scegliere quali presupposti del tributo fatti manifestativi di forza economica effettiva ed attuale". A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 28.

Inoltre, tale effettività "va individuata nella definizione degli elementi di fatto che consentano di ricostruire in maniera analitica e puntuale l'incremento patrimoniale o comunque l'indice di potenzialità economia assunto a presupposto d'imposta". P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Utet, Torino, 2012, p. 91.

Sul requisito dell'effettività della capacità contributiva, senza alcuna pretesa di completezza, v. L. TOSI, *La capacità contributiva. Il requisito dell'effettività*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. AMATUCCI, 1994, I, Padova, pp. 321 e ss.; G.A. MICHELI, *Reddito di impresa ed imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano 1982, pp. 320 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, III, Milano, 1999; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Utet, Torino, 2003, pp. 68 ss.; A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2017, pp. 35 e ss.; F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario, parte generale*, Cedam, Milano, 2021, pp. 45 e ss.

⁶³ Cfr. A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., pp. 390-391.

del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione.⁶⁵

Fondare la pretesa fiscale sull'apparenza porterebbe, quindi, l'amministrazione finanziaria ad adottare degli atti impositivi in palese contrasto con i principi di buona fede e dell'affidamento sanciti dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente.⁶⁶

Non conforme ai principi dell'ordinamento tributario sarebbe, inoltre, invocare la responsabilità di chi abbia assunto comportamenti *uti socius* per debiti fiscali derivanti dalla partecipazione ad una società apparente, a maggior ragione se si è offerta prova dell'inesistenza del rapporto societario.⁶⁷

L'autore si esprime a favore dell'utilizzo in ambito fiscale per il riconoscimento di una società di fatto degli elementi costitutivi del rapporto societario previsti dal Codice civile, mentre è scarsamente rilevante il principio dell'apparenza presupposto a garanzia dei diritti dei terzi.

Negli stessi termini si è espresso anche il Boria, il quale sostiene come "l'imposizione deve venire calibrata in riferimento alle situazioni reali ed oggettive indipendentemente dalla "forma" (dell'attività o dell'atto) che si presenta all'esterno". P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 650.

Dello stesso avviso, fra i tanti, la Miceli, secondo la quale "per la disciplina fiscale, invece, la tutela dei terzi non si pone come esigenza primaria, considerando, inoltre, che l'utilizzo del principio dell'apparenza potrebbe spesso condurre a notevoli discrasie fra volontà e manifestazione. Alla base infatti, "dell'esistenza dei presupposti per l'applicazione delle norme impositive: di qui la necessità di accertare l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi del vincolo sociale non essendo sufficiente la mera apparenza di esso". R. MICELI, *La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*, op. cit., p. 239.

⁶⁴ In tal modo si viola uno dei doveri inderogabili di solidarietà previsti dall'art. 2 della Costituzione, sui quali si fonda la convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale. Cfr. Corte cost., 18 febbraio 1992, n. 51, in *Giur. it.*, I, 1, p. 2087.

⁶⁵ I giudici della Corte costituzionale, in tal senso, si sono espressi sul combinato degli artt. 3 e 53 della Costituzione, sentenziando che: "a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale". Corte Cost. 6 luglio, 1972, n. 120, in *Boll. trib.*, 1972, p. 1452.

Per un approfondimento sulla correlazione con il principio di uguaglianza, si rimanda a L. PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, pp. 305 e ss., e anche F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, 2, pp. 131 e ss.

⁶⁶ Cfr. M. PROCOPIO, *Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario*, op. cit., p. 634.

Un'illustre voce del diritto ha, tuttavia, sostenuto che il principio dell'apparenza potrebbe avere rilevanza nel diritto tributario al massimo qualora si volesse dimostrare l'inesistenza dell'ente. Difatti, "è bene dire, (...) che, in quanto l'amministrazione [finanziaria] è terza rispetto alla società, il criterio dell'apparenza potrebbe giocare un ruolo determinante ancorché (per pura ipotesi) si tendesse a dimostrare l'esistenza dell'ente". A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., p. 391.

⁶⁷ Il Santamaria ritiene incostituzionale una pretesa impositiva basata su presunzioni

Si può concludere che, contrariamente all'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità in sede di procedure fallimentari, l'obbligazione tributaria non può avere origine da una condizione di apparenza, in quanto i comportamenti dei pretesi soci non generano alcun legittimo affidamento nei confronti dello Stato.⁶⁸

Nel processo di imposizione tributaria occorre, invece, individuare le concrete fonti di reddito; pertanto, verificare l'effettiva esistenza della società rappresenta il presupposto essenziale per la corretta applicazione del tributo.⁶⁹

In linea con le considerazioni esposte si pone la valutazione proposta dalla Suprema corte nell'arresto in commento. I giudici di legittimità, difatti, hanno sentenziato che "per aversi una società di fatto (...) è sufficiente l'esistenza di una causa lucrativa e di un accordo, anche solo verbale, nonché la ricognizione dei criteri di cui all'art. 2247 c.c., ossia (...) l'intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro con il conferimento, a tal fine, dei necessari beni o servizi".

In verità, questa posizione giurisprudenziale ripropone l'interpretazione offerta dalla maggior parte della giurisprudenza di legittimità, che antepone nei rapporti fra contribuente ed amministrazione finanziaria il principio dell'effettività al criterio dell'apparenza.⁷⁰

assolute senza la possibilità di offrire prova contraria da parte del contribuente; secondo il cultore del diritto: "sarebbero perciò incostituzionali le norme: a) che disponessero un carico d'imposta in relazione ad un possibile o potenziale indice di capacità contributiva, ritenuto in via meramente astratta; b) che giungessero ad indici di capacità contributiva attraverso la previsione di presunzioni assolute che non lasciassero spazio di prova contraria al contribuente". B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2011, p. 54.

⁶⁸ Si condivide la considerazione del Bassi in merito ad un legittimo affidamento generalizzato scaturente dal principio di apparenza. Per l'autore, "esistono anche creditori – non secondari – che sfuggono a questo inquadramento: il Fisco, la Previdenza e i creditori da illecito, che oggi sono i protagonisti delle procedure concorsuali, rispetto ai quali non ha alcun senso parlare di affidamento e di apparenza societaria". A. BASSI, *L'apparenza come criterio di imputazione della responsabilità per l'esercizio dell'impresa*, op. cit., p. 756.

⁶⁹ Cfr. M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, op. cit., p. 1428.

⁷⁰ Nella sentenza del 23 aprile 1991, i giudici di legittimità hanno chiarito che nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria si: "deve fornire la prova della concreta sussistenza della società medesima e, quindi non soltanto della sua apparenza esterna". Cass., Sez. Civ., sent. 23 aprile 1991, n. 4415, in *Boll. trib.*, 1992, 6, p. 544. Dello stesso avviso anche l'orientamento espresso dalla Suprema Corte nella sentenza 16 gennaio 2005 n. 27775, in *C.E.D. Cassazione*, 2005.

Tuttavia, non sono mancate alcune pronunce difformi degli stessi giudici di legittimità, a favore di una prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali fondata su "elementi apparenti e rilevatori, sulla base della prova logica, dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'azienda".⁷¹ L'errore commesso da questo orientamento giurisprudenziale è di considerare l'Ente impositore alla stregua di qualunque soggetto esterno alla compagine sociale, trascurando l'incompatibilità del criterio dell'apparenza con i principi posti a fondamento dell'agire dell'amministrazione tributaria.

Il concetto è stato ribadito nuovamente in una recente controversia avente ad oggetto la possibilità di accedere al perfezionamento del condono ex art. 9 L. 289/2002: "mentre nel diritto societario e fallimentare viene tutelato l'affidamento dei terzi e, quindi, può essere dichiarato il fallimento della società "apparente" che, pur non esistendo, però si manifesta ai terzi come esistente, e quindi induce i terzi a contrattare con la stessa, nel diritto tributario conta l'esistenza della società nella sua effettività". Cass., Sez. Trib., sent. 30 ottobre 2019, n. 27793, in *C.E.D. Cassazione*, 2019.

⁷¹ Cass., Sez. Trib., sent. 20 gennaio 2006, n. 1131, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 1413. Con questa pronuncia la Suprema Corte apre alla possibilità di basare la pretesa fiscale su elementi probatori utili solo a dimostrare l'apparenza del soggetto societario di fatto e non alla sua effettiva esistenza. L'Amministrazione finanziaria, quindi, non ha alcun obbligo di provare i rapporti interni fra i soci e, in particolare, la trasformazione dei beni in comunione a patrimonio sociale autonomo, la divisione degli utili, la percezione di somme da parte dei soci.

Nella recente sentenza del 17 gennaio 2020 n. 896 i giudici di legittimità hanno sostenuto che l'obbligazione tributaria è comunque da annoverare fra i rapporti esterni alla compagine sociale, per i quali non è necessario provare gli elementi costitutivi del contratto societario indicati dall'art. 2247 cod. civ., il Tribunale Supremo ha concluso che "l'esistenza di una società di fatto può essere desunta da manifestazioni comportamentali rivelatrici di una struttura sovraindividuale indiscutibilmente consociativa, assunta non per la loro autonoma valenza, ma quali elementi apparenti e rilevatori, sulla base della prova logica, dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'azienda" Cass., Sez. Trib., sent. 17 gennaio 2020 n. 896, disponibile per la consultazione in *C.E.D. Cassazione*, 2020.

Un altro esempio di configurazione di una società di fatto fra i membri di un sodalizio criminale è stato proposto nella recente pronuncia della Commissione Tributaria Regionale per la Campania del 14 febbraio 2020, n. 2194 (la pronuncia è disponibile in *Banca dati fisconline*), ove i giudici di merito si sono espressi favorevolmente sull'esistenza di una società di fatto fra i reali beneficiari di una frode carosello. L'Ente impositore, oltre a contestare la fittizietà di una società a responsabilità limitata utilizzata quale mero schermo giuridico, ha qualificato l'agire dei beneficiari della frode quale manifestazione di un rapporto occulto di natura societaria, nonostante fra i soggetti coinvolti vi fosse un vincolo di parentela.

In questa occasione, la Commissione tributaria, richiamando un orientamento espresso in più occasioni dalla Suprema Corte, ha posto l'accento sul carattere di sistematicità delle componenti del rapporto societario, nonché sull'esteriorizzazione del vincolo sociale.

Tuttavia, non sempre chi sostiene l'azione di un sodalizio volto all'evasione fiscale è qualificato automaticamente socio in affari della stessa organizzazione criminale. È il caso affrontato dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia nella sentenza del 29

In ultimo, la dottrina ha ritenuto vevoli, per fondare la pretesa tributaria, manifestazioni esteriori univoche ed oggettive riferibili all'esteriorizzazione dell'agire societario.⁷² Non si ha, quindi, l'apparenza di un soggetto societario, bensì la sua esteriorizzazione,⁷³ intesa quale particolare spendita della ragione sociale.⁷⁴

A differenza di quanto accade dinanzi al giudice ordinario,⁷⁵ agli univoci fatti indice di esteriorizzazione dell'ente collettivo è stato attribuito solo un valore sintomatico di una reale esistenza del rapporto societario.⁷⁶ Gli stessi rappresentano, quindi, degli elementi presuntivi,⁷⁷ per i quali è ammessa la

giugno 2020 n. 1438 (sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia – sezione staccata di Brescia è disponibile in *Banca dati fisconline*), dove i giudici di seconde cure non hanno ritenuto sufficiente, per riconoscere il ruolo di socio occulto, l'occultamento delle scritture contabili e l'attività di compilazione dei modelli F24 con i quali erano utilizzati crediti inesistenti, in assenza della prova degli elementi costitutivi del rapporto societario indicati dall'art. 2247 cod. civ.

Considerazioni simili sono state espresse anche in alcune pronunce di merito. A titolo esemplificativo, v. Commissione Tributaria Regionale della Puglia del 2 maggio 2019, n. 1354, in *Mass. naz. giust. trib. mert.*, II, 2018, I, 2019, pp. 224-225.

⁷² Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 660.

⁷³ Il principio dell'esteriorizzazione rappresenta un perfezionamento del criterio della spendita del nome, ritenuto insufficiente per provare l'esistenza di un soggetto societario. Si è registrata, quindi, una maggiore rilevanza di quei fatti e comportamenti esterni dell'attuazione del rapporto sociale che avessero un'obiettiva attitudine a rivelare l'esistenza di un vincolo sociale, nonché dell'effettiva volontà dei soci. Cfr. G. MARZIALE, *Società di fatto, società apparente e affidamento dei terzi*, in *Giur. comm.*, 1975, II, p. 597.

⁷⁴ Cfr. G. SPATAZZA, *La società di fatto*, op. cit., p. 26.

⁷⁵ Nel giudizio ordinario di accertamento di un soggetto societario di fatto, i pretesi soci non possono provare l'inesistenza della società, ma solo l'inidoneità dei comportamenti assunti dai soci apparenti a far indurre nei terzi in buona fede il convincimento della sussistenza di un rapporto societario. Cfr. F. PREITE, *La società apparente*, in *Trattato società di persone*, (a cura di) PREITE F., BUSI C.A., Utet, Torino, 2015, p. 84.

⁷⁶ Secondo una certa dottrina, "per quanto attiene i fatti noti da cui trarre il fatto ignoto dell'esistenza della società, riteniamo che essi possono essere rappresentati da quegli stessi elementi utilizzabili in ambito civile dal terzo creditore di buona fede che agisce in giudizio per la tutela dei suoi diritti. Sia l'Amministrazione che il terzo possono dimostrare per via presuntiva l'esistenza della società di fatto, utilizzando quegli elementi di apparenza del rapporto sociale che, secondo *l'id quod plerumque accidit*, rappresentano la manifestazione esterna di un'attività imprenditoriale esercitata in forma societaria". M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, in op. cit., p. 1429.

⁷⁷ Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 660. In dottrina si ritiene, altresì, che il ricorso alla prova per presunzioni rappresenta per l'Amministrazione finanziaria un percorso quasi obbligato; sarebbe di fatto impossibile per un soggetto estraneo al rapporto sociale reperire la prova diretta degli

prova contraria da parte di chi è chiamato a rispondere dei debiti tributari derivanti dall'esistenza del vincolo contrattuale ex art. 2247 cod. civ.

La distinzione tra prova della società di fatto in ambito civilistico e prova della stessa in ambito tributario non risiede, quindi, nella tipologia di elementi o indizi utilizzabili per dimostrare la presenza di un'attività imprenditoriale esercitata in forma societaria.⁷⁸ In entrambi i casi, ci si può avvalere di una prova di tipo presuntivo, dove i fatti noti dai quali trarre il fatto ignoto possono essere rappresentati da elementi di apparenza del vincolo sociale.⁷⁹

La differenza fra i due regimi probatori è da ricercare, invece, nella didattica processuale. Nell'ambito del giudizio civile il presunto socio non potrà liberarsi da responsabilità fornendo la prova dell'inesistenza della società; mentre, innanzi alle Commissioni tributarie il contribuente ha la possibilità di contrastare la pretesa impositiva dimostrando che la società non esiste, senza che l'amministrazione finanziaria possa invocare l'apparenza del vincolo sociale, non rappresentando quest'ultima un elemento idoneo a manifestare alcuna capacità contributiva.⁸⁰

Da quanto riportato, in termini di onere probatorio la posizione assunta dall'amministrazione finanziaria si pone fra il socio ed il terzo creditore,⁸¹ ne

elementi costitutivi di un'organizzazione societaria realizzata per fatti concludenti. Cfr. M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, op. cit., p. 1429.

⁷⁸ Cfr. M.A. CAPULA, *ult. op. cit.*, p. 1430.

⁷⁹ Una chiara dottrina giustifica il minore rigore nella valutazione degli elementi probatori e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare elementi presuntivi, in quanto l'Ente impositore è pur sempre "estraneo alla vicenda e non dovrebbe vedersi interamente addossato l'onere di una prova specifica relativamente a ciascuno degli aspetti suindicati, spesso implicitamente deducibili (almeno fino a prova contraria) dal concorso nello svolgimento dell'attività comune e nella determinazione dei suoi indirizzi". A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, op. cit., p. 561.

⁸⁰ In dottrina così si è argomentata la distinzione fra il presunto socio ed il contribuente: "mentre il presunto non socio potrà liberarsi da responsabilità fornendo la prova dell'inesistenza della società, il contribuente ben potrà provare che la società non esiste, per mancanza dei requisiti a cui l'art. 2247 del codice civile, subordina il sorgere del rapporto societario". M.A. CAPULA, *La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali*, op. cit., p. 1429.

⁸¹ Cfr. A. FEDELE, *Società in nome collettivo e in accomandita semplice: forme, esibizioni documentali e loro integrazione*, op. cit., p. 1313.

Tuttavia, in dottrina non sono mancati orientamenti più propensi ad accostare la posizione dell'Ente impositore a quella di un socio; "la posizione del Fisco, non come mero creditore di un rapporto tributario sorto indipendentemente dal rapporto sociale, ma come

scaturisce una disciplina speciale valevole solo nei rapporti con il Fisco condizionata dalla compatibilità ai principi generali della materia.⁸² L'ente impositore, dunque, è esonerato dal dimostrare i requisiti minimi del contratto societario, ma è comunque chiamato ad offrire una prova più rigorosa rispetto a quanto richiesto dal principio dell'apparenza giuridica.⁸³

I differenti criteri di valutazione ed il grado di apprezzamento del materiale probatorio da adottare in base a chi agisce per dimostrare l'esistenza del soggetto societario, possono determinare asimmetrie nelle conclusioni del processo di accertamento; una collettività di individui potrebbe, quindi, risultare costituita in società dinnanzi al giudice ordinario, mentre agire come singoli individui nei rapporti con il Fisco, o viceversa.⁸⁴

soggetto per il quale l'esistenza della società e del rapporto sociale costituisce presupposto dell'obbligazione o elemento costitutivo della fattispecie impositiva, sembrerebbe più rapportabile alla disciplina dei rapporti interni che a quella dei rapporti esterni: non essendo ipotizzabile (verso chi non assuma relazioni negoziali con i soci, né ha un previo credito assunto sulla convinzione dell'esistenza effettiva della società) l'operatività di un principio, come quello dell'affidamento, ritenuto valevole a far considerare esistente, nei rapporti eterni, una società, in realtà, mai venuta in essere e, per questo, inesistente nei rapporti interni. Pare certo che possa costituire elemento di una fattispecie impositiva solo un contratto sociale "realmente" venuto ad esistenza". L. ROVELLI, *Motivazione e prova della società di fatto ai fini Irpef*, op. cit., p. 581.

⁸² La dottrina è concorde nel ritenere non ammissibile *tout court* nel diritto tributario quelli indici assunti a prova di un soggetto societario di fatto in ambito civilistico. Cfr. M. PROCOPIO, *Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario*, op. cit., p. 20631.

⁸³ La posizione dell'Amministrazione finanziaria in termini di onere probatorio è così spiegata dal Boria: "l'amministrazione finanziaria da un lato non è chiamata a fornire la prova specifica di ciascuno dei requisiti minimi necessari per aversi una società, dall'altro canto non può ritenere sufficiente la dimostrazione della "apparenza" della società di fatto; si avrebbe un *quid pluris* rispetto alla posizione dei terzi ed un *quid minoris* rispetto alla posizione dei soci". P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 661.

⁸⁴ In dottrina si è evidenziato che ciò che differenzia la disciplina fiscale da quella commercialistica non è una differente nozione di società di fatto, bensì un diverso metodo da seguire per la valutazione dei vari elementi probatori. Mentre nell'ambito fiscale "non si potrà mai prescindere da una valutazione in merito all'idoneità degli elementi presentati dal caso concreto a dimostrare l'esistenza di un'attività svolta in forma societaria"; per il diritto commerciale "la prova varierà a seconda e vi sono dei conflitti fra i soci o fra un socio ed un terzo. Gli elementi presentati da una fattispecie potrebbero quindi condurre l'interprete ad entrambe le dimostrazioni laddove gli indici riescano, orientati secondo le diverse prospettive, a dimostrare l'operare di una società di fatto; in caso contrario si avrà rilevanza dell'organismo per una sola di queste due discipline, o per nessuna delle due". R. MICELI, *La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*, op. cit., p. 257.

5. Riflessioni sul confine fra società di fatto ed enti a base associativa disciplinati dall'art. 73 TUIR

Dal corretto inquadramento giuridico di un'entità collettiva scaturiscono significative conseguenze di natura fiscale, nonché l'insorgere di vari obblighi tributari sostanziali e strumentali.⁸⁵

La semplicità e la flessibilità della forma societaria costituita per fatti concludenti, dovute all'assenza di un'organizzazione formalizzata e di adempimenti burocratici in fase costitutiva, ampia notevolmente il numero di fenomeni a cui l'istituto giuridico *de quo* si presta ad offrire un'adeguata qualificazione giuridica.⁸⁶

Pertanto, è opportuno interrogarsi sulla linea di confine che si può delineare fra la società *per facta concludentia* e la categoria di enti a base associativa⁸⁷

⁸⁵ Basti pensare all'applicazione della disciplina della trasparenza ex art. 5 TUIR, nonché all'assoggettamento all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive poiché, con le modifiche introdotte dall'art. 1, comma 8, Legge 30 dicembre 2021, n. 234, dal 2022 sono esclusi dai soggetti passivi IRAP le ditte individuali.

⁸⁶ Cfr. P. BORJA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 641. Lo stesso fenomeno giuridico può avere più possibili qualificazioni. Occorre, pertanto, confrontare le diverse ricostruzioni giuridiche per individuare la più adatta a qualificare il fenomeno giuridico.

⁸⁷ Le associazioni rappresentano delle fattispecie di entità collettive previste dal nostro ordinamento giuridico per le quali si è proceduto o meno a portare a termine la procedura di riconoscimento. Come ogni ente, le associazioni sono composte da una pluralità di individui che perseguono specifiche finalità comuni ma, a differenza delle fondazioni ed i comitati, la struttura organizzativa a base soggettiva assume il ruolo di componente principale rispetto alla componente patrimoniale. Per una esaustiva trattazione dei parametri di classificazione degli enti collettivi nell'ordinamento giuridico, fra i tanti, si rimanda a F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007, pp. 137 e ss.

È opinione condivisa in dottrina che il concetto di associazione ha un'accezione molto ampia, fino a ricomprendere ogni organizzazione costituita da una pluralità di individui per la gestione di interessi comuni, tanto da definire l'associazione in senso negativo, ovvero come non-società, non-consorzio, non-cooperativa, ecc. Cfr. A. AURICCHIO, voce *Associazioni (diritto civile)*, in *Enc. dir.*, III, Milano 1958, p. 874.; negli stessi termini anche P. GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano*, Giappichelli, Torino, 1959, pp. 16 e ss.

Una certa dottrina annovera fra gli enti associativi anche le società, ritenendo che fra i due istituti sussista un rapporto di *genus a species*. Secondo il Barile, "il concetto di associazione, *lato sensu*, comprende come *genus* le *species* costituite dalle corporazioni, dalle istituzioni, dagli enti, dalle società civili e commerciali dagli istituti, da molti corpi morali, dai consorzi, dagli ordini professionali e religiosi, dalle confraternite e così via", P. BARILE, voce *Associazione (diritto di)*, in *Enc. dir.*, III, Milano, 1958, p. 838. Negli stessi termini si è espresso anche A. AURICCHIO, voce *Associazioni (diritto civile)*, op. cit., pp. 873, mentre in

ricadenti fra i soggetti indicati dall'art. 73, TUIR. In quest'ultima categoria di contribuenti si possono annoverare, fra gli altri, forme aggregative atipiche ex art 73, comma 2 TUIR, *id est* organizzazioni di individui non istituzionalizzate o – come nel caso dell'arresto in commento – costituite solo formalmente in forme associative non lucrative le quali, tuttavia, in diverse occasioni hanno esercitato sostanzialmente un'attività d'impresa.⁸⁸

Per quanto concerne la fiscalità di queste forme collettive, dalle disposizioni contenute nell'art. 73 TUIR emerge un'evidente rilevanza attribuita dal legislatore al criterio formale per l'individuazione delle diverse casistiche dei soggetti passivi d'imposta. Elemento centrale sono le informazioni contenute nell'atto costitutivo o nello statuto, da cui si evince la scelta della natura giuridica dell'entità collettiva ed il tipo di attività che si intende esercitare.⁸⁹

Per un'organizzazione pluripersonale costituita sotto forma di società di

senso contrario M. GHIDINI, *Società personali, op. cit.*, pp. 27 e ss., e G. COTTINO, *Diritto commerciale*, I, Cedam, Padova, 1986, pp. 17 e ss.

Le società, a loro volta, possono essere distinte in tre categorie, a seconda dello scopo che intendono perseguire: società lucrative, società mutualistiche e società consortili. L'elemento in comune fra tutti i soggetti societari è l'essere "enti associativi che operano con metodo economico e per la realizzazione di un risultato economico a favore esclusivo dei soci". G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale, vol. 2. Diritto delle società, op. cit.*, p. 28.

Negli stessi termini si è espresso anche il Buonocore, il quale ha individuato nel metodo economico "il *minimum perché si possa parlare di impresa, senza rinnegare che il lucro è il fine naturale di ogni imprenditore o, se si vuole, può naturalmente prodursi in conseguenza dell'esercizio di un'attività economica*". V. BUONOCORE, *L'impresa, in Trattato di Diritto Commerciale* (diretto da) V. BUONOCORE, Giappichelli, Torino, 2002, p. 88.

⁸⁸ Non sono rari i casi in cui l'attività imprenditoriale è condotta di fatto da una società occulta attraverso l'utilizzo improprio di altre fattispecie di contratti associativi. È il caso di quella miriade di pseudo-associazioni, circoli culturali, cooperative a scopo mutualistico ecc. costituite come tali solo per accedere a regimi fiscali di favore, ma che di fatto sono amministrate da un ristretto numero di associati che traggono il beneficio dall'attività economica svolta.

A titolo esemplificativo si menziona la pronuncia di merito della CTR Lombardia, 16 maggio 2012, n. 55/8/12 (disponibile in *Banca dati fisconline*), la Sentenza della Corte di cassazione 8 marzo 2013 n. 5836 (presente in *C.E.D. Cassazione 2013*), ed il recente giudizio di legittimità Cass., Sez. Trib., sent. 14 febbraio 2017, n. 6934 (riportato in *Fisco*, 2017, p. 1675).

⁸⁹ In dottrina si ritiene che questa impostazione è dovuta ad un sistema improntato alla certezza dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, pertanto, "impone di apprezzare solo le indicazioni previste negli atti costitutivi o di autoregolamentazione dell'ente salvo che i documenti siano redatti in forma diversa da quella prevista dalla legge (ad esempio, la scrittura privata) oppure non siano proprio formalizzati come accade per gli enti di fatto". A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa, op. cit.*, p. 96.

capitali il trattamento fiscale è correlato allo stesso tipo societario prescelto e non necessita di alcuna valutazione sull'attività effettivamente svolta.⁹⁰

Al contrario, per l'ampia categoria degli enti disciplinata dal libro I del Codice civile è rilevante l'oggetto dell'attività esercitata, che permette di distinguere gli enti commerciali da quelli non commerciali e di destinare ad ognuno il proprio trattamento fiscale previsto da legge.

In presenza di entità non istituzionalizzate, prive di un atto costitutivo o di uno statuto, la qualifica dell'oggetto principale è demandata ad un criterio fattuale basato sull'attività effettivamente svolta dall'ente.⁹¹

In ultimo, poiché i soggetti associativi aventi natura non commerciale accedono a regimi fiscali di favore, per questi contribuenti il legislatore ha previsto un'ulteriore valutazione – secondo dei parametri stabiliti dall'art. 149 TUIR – dell'effettiva attività condotta dell'entità collettiva, nel rispetto delle peculiarità di ogni categoria di ente non commerciale.⁹²

⁹⁰ Cfr. T. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2007, pp. 80 e ss. L'autore pone l'accento sulla rilevanza che assume il contratto sociale nell'individuazione della tipologia societaria che esprime "una destinazione istituzionale dell'organizzazione societaria allo svolgimento di attività commerciali. Non appare necessaria, come invece lo è per gli imprenditori individuali, la ricostruzione dell'attività in termini di verifica dell'unità funzionale degli atti effettivamente compiuti, come neppure l'esame fattuale dei caratteri dell'economicità professionalità ed organizzazione". Ivi, p. 80.

⁹¹ La verifica della qualità di ente non commerciale ha da sempre rappresentato un elemento di criticità del sistema impositivo, anche a seguito dei vantaggi fiscali finalizzati ad incentivare il settore del *no profit*. Il Ministero delle Finanze ha, quindi, ritenuto opportuno predisporre un documento di prassi utile a chiarire alcuni aspetti normativi, ovvero la Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 maggio 1998 n. 124, disponibile in *Banca dati fisconline*.

In caso di ente non societario, il legislatore prevede una prima valutazione – secondo il criterio formale individuato dall'art. 73, 4° co, TUIR – dell'oggetto stabilito in sede di costituzione quale mezzo per realizzare i fini perseguiti dall'ente.

È da applicarsi, invece, l'art. 73, comma 5, TUIR, dove è prevista una valutazione su base fattuale dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato al fine di individuare l'oggetto principale, ovvero quello che realizza direttamente i fini primari e giustifica l'esistenza dell'ente. Cfr. A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, op. cit., pp. 94 e ss.

⁹² Al fine di valutare la commerciabilità di un ente associativo la Circolare del Ministero delle Finanze del 12 maggio 1998 n. 124, pone una correlazione fra l'art. 73 TUIR ed i parametri indicati dal legislatore all'art. 149 TUIR, per stabilire la perdita della qualifica di ente non commerciale, nel rispetto di alcune peculiarità previste da discipline speciali (quali ad esempio l'art. 148 TUIR per gli enti a base associativa, il recente Codice del Terzo Settore contenuto nel D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, ecc.).

I principi esposti sono vevoli per qualunque organizzazione a carattere associativo, anche non formalizzata, purché soddisfatti i requisiti ex art. 73, comma 2 TUIR per essere riconosciuta come soggetti passivi d'imposta.⁹³

Ogni entità pluripersonale può, quindi, svolgere in via esclusiva o prevalente un'attività di natura commerciale, così stabilita sulla base degli accertamenti previsti dagli artt. 73 e 149 TUIR;⁹⁴ la differenza con le organizzazioni societarie è legata esclusivamente alla scelta degli associati di perseguire una finalità lucrativa.⁹⁵ Lo scopo di lucro⁹⁶ è stato considerato, difatti, la linea di confine fra

In dottrina si ritiene che le disposizioni dell'art. 149 TUIR abbiano natura di norma antielusiva finalizzata a contrastare il fenomeno di quegli enti che, costituiti come non commerciali, esercitano effettivamente attività di natura commerciale. Cfr. A. FEDELE, *Disciplina degli enti "non profit": profili tributari*, in *La disciplina degli enti non profit*, (a cura di) G. MASARÀ, Giappichelli, Torino, 1998, p. 31.

Per un'attenta esposizione sulla valutazione della natura commerciale di un ente, oltre alla bibliografia già menzionata, si rimanda a M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Guffrè, Milano, 2004, pp. 59 e ss.; ed anche A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2003, pp. 80 e ss.; M. ANSELMO, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del terzo settore*, in *La fiscalità del terzo settore*, in *La fiscalità del terzo settore*, (a cura di) G. ZIZZO, Giuffrè, Milano, 2011, pp. 203 e ss.

⁹³ Questa norma di chiusura rappresenta un "test chiarificatore" voluto dal legislatore per risolvere i tanti casi dubbi in cui non si riesce a stabilire la soggettività giuridica dell'organizzazione atipiche di persone e beni.

La migliore dottrina ritiene che la norma dell'art. 73, comma 2., TUIR possa avere portata generale nell'intero settore tributario, riconoscendo che: "è sufficiente scorrere una qualunque raccolta di legislazione per constatare come (...) tutte le possibili figure di enti o centri impersonali passibili di autonoma imposizione si riducono a quelli indicati dall'art. 2 del DPR. n. 598 [oggi art. 73 TUIR]" E. NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, p. 125.

⁹⁴ Si fa presente che negli anni si è consolidato l'orientamento dottrinale, il quale attribuisce un maggior peso all'attività accertata qualora sia difforme dal dato formale indicato nei documenti sociali. La prevalenza del criterio sostanziale è anche giustificata dalla vaghezza riscontrata nella stesura degli atti costitutivi e degli statuti degli enti non commerciali; v. M. POLANO, *Attività commerciali ed impresa nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1984, p. 185.

⁹⁵ Nella dottrina giuscommerzialista si è posto l'accento sulle differenze fra l'istituto societario e l'associazione del libro I del Codice civile che risiedono nella natura dell'attività esercitata e nello scopo da perseguire. Qualora l'ente collettivo svolga attività con un metodo non economico allora non si può configurare sicuramente un soggetto societario. Mentre, se l'attività esercitata è di natura economica occorre verificare la destinazione dei risultati positivi conseguiti; se gli stessi sono istituzionalmente ed integralmente devoluti ad uno scopo ideale si è ancora in presenza di un'associazione, in caso contrario si configura un soggetto societario; v. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale vol. 2. Diritto delle società*, op. cit., p. 29.

⁹⁶ Illustri autori del diritto si sono interrogati sulla rilevanza dello scopo di lucro quale elemento determinante per il contratto societario ex art. 2247 cod. civ. Una certa dottrina

l'istituto giuridico societario e le altre tipologie di organizzazioni a base personale.⁹⁷

Occorre, tuttavia, porre l'accento sulla necessità che vi sia uno scopo di lucro soggettivo almeno in astratto, in quanto una completa esclusione del diritto alla ripartizione degli utili, prevista da statuto, riporterebbe l'organizzazione collettiva nella categoria delle associazioni non lucrative.⁹⁸

L'ente associativo, infatti, non potrà mai "avere come proprio scopo la distribuzione fra i propri associati dell'utile eventualmente realizzato – c.d. lucro

sostiene che lo scopo di lucro ha gradualmente perso importanza come elemento essenziale del contratto societario ex art. 2247 cod. civ. a seguito del proliferare di norme speciali che permettono di utilizzare lo schema societario anche per attività prive di uno scopo di lucro soggettivo. Si parla, difatti, di "tramonto dello scopo di lucro", tesi ideata dal Santini nella sua opera: G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, pp. 151 e ss., e riproposta, fra i tanti, anche in V. BUONOCORE, G. CASTELLANO, R. COSTI, *Società di persone*, op. cit., p. 47 e L. BUTTARO, *Corso di diritto commerciale, I, Premesse storiche e disciplina dell'impresa*, (a cura di) M. CASTELLANO, F. VESSIA, Giappichelli, Torino, 2015, pp. 101 e ss.

Tali conclusioni non sono condivise da chi ritiene che le deroghe previste dal legislatore sono comunque insufficienti per ritenere che un elemento naturale del contratto societario, insito in ogni normale fenomeno societario, sia diventato irrilevante; v. C. ANGELICI, *La società nulla*, Giuffrè, Milano, 1975, pp. 264 e ss., G. MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, Giuffrè, Milano, 1984, pp. 471 e ss., e G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale vol. 2. Diritto delle società*, op. cit., pp. 30 e ss.

Nella dottrina tributarista lo scopo di lucro ha assunto rilevanza essenziale per suddividere i soggetti passivi d'imposta fra enti lucrativi e non lucrativi. La prima categoria accoglie, fra gli altri enti collettivi, anche le società di persone e di capitali, ed è caratterizzata dalle problematiche relative alla doppia imposizione economica in quanto, proprio la finalità lucrativa soggettiva porta alla distribuzione della ricchezza prodotta dall'ente collettivo. Cfr. A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, op. cit., pp. 86 e ss., ed anche A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, pp. 331 e ss.

⁹⁷ La fattispecie societaria, così come afferma un'illustre voce della dottrina, è un fenomeno "essenzialmente egoistico" caratterizzato per l'istituzionale destinazione ai sui membri dei benefici patrimoniali conseguiti attraverso l'esercizio della comune attività d'impresa. Cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale vol. 2. Diritto delle società*, op. cit., p. 32. Secondo l'autore le società sono un "fenomeno essenzialmente egoistico" e restano "strutture associative fruibili in via generale solo per il perseguimento di uno scopo di lucro (o quanto meno economico). Non per il perseguimento di scopi ideali".

Le previsioni legislative che attribuiscono alla fattispecie societaria uno scopo diverso da quello lucrativo sono da considerarsi norme eccezionali a cui l'accesso è previsto solo a determinati requisiti; v. G. COTTINO, *Le società di persone*, Zanichelli, Bologna, 2019, p. 32, ed anche A. GAMBINO, *Impresa e società di persone*, Giappichelli, Torino, 2019, pp. 140 e ss.

⁹⁸ Questa è l'opinione maggiormente condivisa in dottrina che ammette l'esercizio dell'attività commerciale finalizzata a perseguire un lucro da parte di entità associative diverse dal soggetto societario, ma senza alcuna distribuzione di utili. Fra tutti, si riportano le parole del Bigiavi, secondo il quale: "la differenza fra società e associazione dipende dal

soggettivo – senza trasformarsi in una società, giacché, il fine di lucro può essere solo mediato e strumentale”.⁹⁹

Queste considerazioni sembrerebbero in linea con l’orientamento espresso dal Ministero dell’economia e delle finanze nella circolare del 12 maggio 1988 n. 124, ove il fine di lucro è considerato assente solo in presenza di un’espressa clausola statutaria che impone il divieto di distribuzione dei dividendi.¹⁰⁰

Lo stesso documento di prassi scandisce anche la procedura di ricerca dello scopo primario perseguito dall’organizzazione collettiva – al fine di individuare

fatto che nella prima c’è, nella seconda non c’è lo scopo di lucro; dove tale criterio conserva piena rilevanza solo quando si intenda il lucro nel senso di lucro soggettivo”. W. BIGIAMI, *La professionalità dell’imprenditore*, op. cit., p. 51.

In giurisprudenza non sono mancate isolate pronunce del giudice ordinario, non condivise dalla dottrina, che hanno collegato l’esistenza di un soggetto societario al mero esercizio di un’attività economica, anche in assenza di uno scopo di lucro. È il caso dei giudici di appello del Tribunale di Roma, i quali hanno sentenziato che: “se un’associazione, costituita per il raggiungimento di finalità assistenziali o sociali, pone in essere, come mezzo per il perseguimento di detto scopo, una attività di natura commerciale, essa è assoggettabile a fallimento come società di fatto, né ha rilievo che i lucri, obiettivamente ottenuti, fossero destinati ai fini di assistenza, e non divisi fra gli associati”. Trib. Roma 11 giugno 1954, in *Dir. fall.*, 1954, II, p. 455, App. Roma 5 giugno 1957, in *Foro it.*, I, p. 1274; App. Trento 18 maggio 1970, in *Giur. it.*, 1971, I, 2, p. 306.

⁹⁹ E. MORINO, *Società di fatto, associazione e scopo di lucro: un nodo gordiano ancora da sciogliere*, in *Giur. it.*, 2, 2014, p. 359. Secondo l’autore la partecipazione agli utili integra un requisito essenziale del contratto di società; pertanto, all’associazione è ammesso di esercitare in via mediata un’attività economica o addirittura gestire un’impresa commerciale, ma solo per devolvere esclusivamente e totalmente i guadagni di tale attività ai fini non economici.

Negli stessi termini si sono espressi, fra i tanti, F. GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, op. cit., pp. 56 e ss., ed anche R. COSTI, G. DI CHIO, *Società in generale. Società di persone. Associazioni in partecipazione*, in *Giur. sist. Dir. Civ. Comm.*, 1980, pp. 43 e ss.

Tuttavia, fra i giuscommercialisti non è mancato chi ha sostenuto che l’associazione dovesse assumere la qualifica di imprenditore commerciale ogni qualvolta esercitasse, a qualunque titolo – quindi non solo come attività principale o prevalente, ma anche se fosse accessoria o strumentale – una delle attività commerciali elencate all’art. 2195 cod. civ.; v. P. SPADA, *Note sull’argomentazione giuridica in tema d’impresa*, in *Giust. Civ.*, 1980, I, pp. 2274 e ss.; G.F. CAMPOBASSO, *Associazioni e attività d’impresa*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1994, II, pp. 79 e ss.; L. FARENGA, *Esercizio di impresa commerciale da parte di enti privati diversi dalle società e fallimento*, in *Dir. fall.*, 1981, pp. 222 e ss.

¹⁰⁰ Le previsioni statutarie che impongono il divieto di distribuzione degli utili sono state disposte per l’accesso a regimi fiscali particolarmente vantaggiosi destinati agli enti non commerciali. Tuttavia, si ritiene che la definizione di “assenza di scopo di lucro” offerta dall’amministrazione finanziaria in tale sede, possa avere valore generale, tale da poter scongiurare lo scopo di lucro di un ente non commerciale in presenza di un “il divieto di distribuzione di utili”. Cir. Min. Fin. 12 maggio 1998 n. 124, in *Banca dati fisconline*.

la natura di ente non commerciale – articolata in una prima valutazione meramente formale e di una successiva verifica su base fattuale.

Condividendo il *modus operandi* proposto dall'amministrazione ministeriale, si ritiene che per identificare le reali finalità perseguite dagli associati sia necessario, non solo una valutazione dei documenti associativi ma, in via principale, il riscontro della reale destinazione del risultato positivo di gestione.

La prova dell'assenza di uno scopo di lucro soggettivo andrebbe ricercata inizialmente nelle clausole dell'atto costitutivo o dello statuto riferite alla destinazione della ricchezza prodotta dall'ente e, in particolare, al divieto di

La stessa interpretazione è stata riproposta dall'amministrazione finanziaria anche in documenti di prassi più recenti, quali la Risoluzione 18 ottobre 2007, n. 299, la risoluzione 29 luglio 2014, n. 74 e, da ultimo, la risoluzione 28 giugno 2019 n. 63/E; in quest'ultima si è fatto presente che "il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità. Infatti, mentre il carattere non commerciale dell'ente dipende dallo svolgimento in via esclusiva o prevalente di attività d'impresa, l'assenza del fine di lucro implica, invece, un'espressa previsione statutaria che vincola la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa (anche in forma indiretta) la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'Ente". Ris. 28 giugno 2019 n. 63, in *Banca dati fisconline*.

In ultimo, è da sottolineare che il legislatore fiscale, per evitare comportamenti elusivi degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, all'art. 10, comma 6, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, il legislatore ha qualificato come distribuzione indiretta di utili: (i) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; (ii) la corresponsione ai componenti degli organi amministrativi e di controllo di compensi individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle s.p.a.; (iii) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti di lavoro per le medesime qualifiche.

Tali limiti quantitativi che, secondo le disposizioni contenute nella Circ. 26 giugno 1998, "http://home.elfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;%20AUTH=6edd541e1893118cd45f4362db7aefa6;%20SSCKEY=30b62e61ab77661f1f875ef1067fe28f-206;%20REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D%2540agentra%3Bcmd-doc%3D249068%2520cod_istruz%25283%253A1%252A%2529%2520data_istr%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_istr%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%25D" (disponibile in *Banca dati fisconline*), assumono valore di presunzione assoluta e che, come chiarito dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 10 settembre 2002, "http://home.elfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=30b62e61ab77661f1f875ef1067fe28f-206;OPERA=90;%20AUTH=6edd541e1893118cd45f4362db7aefa6;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D%2540agentra%3Bcmd-doc%3D249068%2520cod_istruz%25283%253A1%252A%2529%2520data_istr%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_istr%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%25D" (disponibile in *Banca dati fisconline*), hanno lo scopo di evitare eventuali abusi o pratiche elusive. Al di fuori delle ipotesi appena elencate, la distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione dovrà essere verificata caso per caso, ma, poiché non vale alcuna presunzione, il contribuente potrà opporre la prova contraria.

distribuire la stessa agli associati.

Nella successiva valutazione di tipo fattuale, invece, la dimostrazione dello scopo idealistico si può avere solo offrendo la prova della mancata assegnazione agli associati dei redditi prodotti dall'organizzazione collettiva ed il loro effettivo impiego per finalità di utilità sociale.

Questo onere probatorio, può assumere – in modo particolare in assenza di documenti ufficiali o quando la stessa documentazione risulti del tutto inattendibile – i connotati di una *probatio diabolica*, in quanto non è sufficiente che sia riferito ad una sola annualità, ma deve consistere nella dimostrazione di una destinazione stabile della ricchezza prodotta in forma associata a finalità non lucrative.¹⁰¹

Anche nella sentenza in commento, i giudici di legittimità hanno sostenuto la sussistenza di uno scopo di lucro fra gli associati di un ente non commerciale esaminando la destinazione dei flussi di ricchezza prodotti dall'attività esercitata collettivamente; "dal complesso di elementi [è emerso, cdr] che l'ente svolga in concreto una attività commerciale e la corresponsione delle somme percette sia sproporzionata e sostanzialmente ingiustificata sì da assorbire la gran parte dei proventi, distogliendoli dai fini istituzionali e rivelando, per contro, l'effettiva finalità lucrativa dell'ente, orientata all'utile (nella specie, dei soci fondatori componenti del comitato direttivo)".¹⁰²

A sommessima opinione dello scrivente, in assenza della prova contraria di natura formale o fattuale, è ragionevole presumere l'esistenza di un fine lucrativo dell'attività commerciale condotta in forma associata a vantaggio dei soci. È, difatti, parere condiviso dai migliori tributaristi che nella commercialità siano insite le condizioni di economicità¹⁰³ e, di conseguenza, la produzione di

¹⁰¹ Si può addivenire a questa conclusione dalla lettura di alcuni passaggi del documento di prassi predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze riferiti agli enti di tipo associativo, dove per accedere a particolari regimi agevolativi è richiesta, fra le altre condizioni, la previsione espressa nello statuto del divieto di distribuzione degli utili. Pertanto, anche per l'Amministrazione finanziaria l'esclusione del fine di lucro deve perdurare stabilmente nel tempo; v. Cir. Min. Fin. 12 maggio 1998, n. 124, in *Banca dati fisconline*.

Sul vincolo di destinazione degli utili e l'accesso da parte di enti non commerciali a regimi fiscali di favore v. A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., 2003, pp. 126 e ss.

¹⁰² Cass., Sez. Trib., sent. 11 marzo 2021, n. 6835, in *C.E.D. Cassazione*, 2021.

¹⁰³ È orientamento dottrinale consolidato che in ambito fiscale la nozione di

un profitto¹⁰⁴ e lo scopo di lucro soggettivo.

In conclusione, in presenza di un'entità collettiva di natura associativa, la prova dell'esercizio in misura prevalente o esclusiva di un'attività commerciale può essere considerata condizione sufficiente per il riconoscimento di una fattispecie societaria, salvo non si dimostri la destinazione permanente ed in misura integrale del risultato positivo di gestione a finalità idealistiche.

Accertata la presenza di un'organizzazione pluripersonale esercente attività commerciale con il fine di perseguire un vantaggio per i propri membri, la corretta qualificazione giuridica è da ricercare nella categoria delle società di persone, anche se gli stessi associati non hanno proceduto a costituirsi formalmente secondo uno dei tipi societari disciplinato dal legislatore ordinario.

Tuttavia, proprio l'assenza di un accordo societario formalizzato, diventa elemento determinante per all'applicazione al caso di specie della disciplina delle società costituite per fatti concludenti.

Il percorso logico appena esposto per qualificare un gruppo organizzato di persone come una società di fatto si può ravvisare, a grandi linee, nelle motivazioni dell'arresto in commento.

Nella sentenza n. 6835 pubblicata in data 11 marzo 2021, difatti, i giudici di legittimità hanno, *in primis*, disconosciuto ad un'associazione con personalità giuridica la qualifica di ente non commerciale, ritenendo presuntivamente che

commercialità opera un rinvio implicito al concetto di economicità. Infatti, una certa parte della dottrina afferma che: "per determinare la sfera commerciale ai fini fiscali, l'art. 55 del TUIR rinvia all'art. 2195 del Cod. Civ. e tale riferimento impone di apprezzare i vincoli della norma civilistica (...) in quanto le attività ivi indicate devono essere "economicamente organizzate" in forza del coordinamento con l'art. 2082 del Cod. Civ.". A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario d'impresa*, op. cit., p. 97.

¹⁰⁴ Cfr. A.M. PROTO, *Classificazione agli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Riv. Trib.*, 1995, p. 556. L'autrice collega la natura commerciale dell'attività esercitata dall'ente solo in presenza di una politica dei prezzi orientata al conseguimento di un profitto. Pertanto, non è sufficiente la conservazione dell'integrità del capitale, ma è necessario avere un incremento del capitale investito. Per ulteriori riflessioni si rimanda anche all'opera della stessa autrice A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 49.

Un orientamento dottrinale alternativo ritiene che la natura economica di un ente presuppone lo svolgimento di attività programmate ed esercitate con modalità che garantiscano un flusso di ricavi sufficienti a coprire i costi ed a remunerare i fattori della produzione. Cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 336.

l'attività condotta avesse natura commerciale,¹⁰⁵ sulla base di una valutazione concreta della condotta effettivamente tenuta dall'entità collettiva e dai suoi componenti del comitato direttivo.¹⁰⁶

Successivamente lo stesso organo giudicante, dopo aver riqualificato i compensi dei membri del consiglio direttivo e del socio fondatore come ripartizione di utili, ha enunciato l'esistenza di un accordo societario concluso per via comportamentale fra gli stessi percettori dei dividendi escludendo, tuttavia, la possibilità che fra gli stessi membri si fosse potuto instaurare un rapporto giuridico diverso da quello societario.¹⁰⁷

Sul punto, l'arresto giurisprudenziale in commento conclude che: "per aversi una società di fatto (...) è sufficiente l'esistenza di una causa lucrativa e di un accordo, anche solo verbale, nonché la ricognizione dei criteri di cui all'art. 2247 c.c., ossia (...) l'intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro con il conferimento, a tal fine, dei necessari beni o servizi",¹⁰⁸ poiché il legislatore fiscale, per l'imposizione del reddito di una

¹⁰⁵ I giudici di legittimità hanno riconosciuto la natura commerciale dell'attività effettivamente svolta dall'ente associativo, secondo l'assunto che il corrispettivo richiesto agli associati: "è ripartito tra tre soggetti: l'AICA riceve un importo (costo medio per candidato sulla base del «costo medio su base nazionale») che, in realtà, è il costo della prestazione; il Centro accreditato riscuote l'intero corrispettivo e trattiene la quota che gli compete per la copertura delle spese di gestione e istituzionali; la differenza spetta a DIDASCA. Da ciò la conseguenza che l'ente ha ricoperto e svolto un ruolo di intermediazione tra l'AICA, fornitrice dei beni e servizi, e l'effettivo (Centro accreditato) soggetto erogatore degli stessi verso gli utenti finali, ricevendo per tale compito una parte del corrispettivo della vendita". Cass., Sez. Trib., sent. 11 marzo 2021, n. 6835, in *C.E.D. Cassazione*, 2021.

¹⁰⁶ Come puntualizzato dai giudici di via Cavour: "il giudice di merito (...), si è limitato, in termini lineari, a valutare in concreto (...) la corretta attività dell'ente (che svolge attività imprenditoriale) e dei componenti del comitato direttivo (che, di comune accordo ed attraverso il conferimenti dei servizi lavorativi da loro svolti all'interno dell'associazione, hanno dato direttive e disposizioni sulla gestione dell'ente, organizzando l'attività economica e fissando, fra l'altro, l'ammontare dei corrispettivi per le prestazioni fornite agli utenti finali, con conseguente determinazione del margine di guadagno assicurato all'ente, ossia all'utile d'impresa poi ripartito fra di loro), concludendo, con accertamento in fatto, che DIDASCA ha operato come una società di persone" Cass., Sez. Trib., sent. 11 marzo 2021, n. 6835, in *C.E.D. Cassazione*, 2021.

¹⁰⁷ La Suprema corte conclude, infatti, le sue osservazioni affermando che: "orbene, da tali elementi il giudice di merito, con indagine in fatto insuscettibile di riesame in sede di legittimità, ha ritenuto provato che l'attività economica sopra descritta costituiva il vero oggetto dell'associazione non riconosciuta e che lo scopo associativo era la ripartizione degli utili fra gli associati". Cass., Sez. Trib., sent. 11 marzo 2021, n. 6835, in *C.E.D. Cassazione*, 2021.

¹⁰⁸ V. Cass., Sez. Trib., sent. 11 marzo 2021, n. 6835, in *C.E.D. Cassazione*, 2021.

società di fatto, ha previsto solo l'identificazione nel suo oggetto sociale dell'esercizio di un'attività commerciale.

Per quanto riportato, ad opinione dello scrivente, l'istituto giuridico della società di fatto si può elevare a "categoria residuale" – con il conseguente ridimensionamento del confine applicativo della categoria degli enti commerciali ex art. 73, comma 1, lett. b TUIR – per offrire uno schema giuridico di riferimento alle organizzazioni di persone non istituzionalizzate che svolgono attività di natura commerciale o costituite solo formalmente in enti non commerciali, ma sostanzialmente esercenti attività d'impresa.¹⁰⁹

In questi casi, la prova dello scopo di lucro soggettivo, oltre a rappresentare la linea di confine fra l'istituto giuridico societario ed un ente associativo, diventa elemento determinante per assoggettare la ricchezza prodotta da un'organizzazione di individui alla disciplina IRES o al principio di trasparenza ex art. 5 TUIR.¹¹⁰

¹⁰⁹ Illustri voci della dottrina hanno già adottato l'istituto della società di fatto per offrire una veste giuridica a fenomeni non disciplinati dall'ordinamento.

Uno di questi è costituito dagli atti compiuti prima della conclusione del procedimento costitutivo di una società di capitali, qualificati come atti di una società di fatto; v. T. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, op. cit., pp. 103 e ss.; *id.*, *Gli atti preparatori e l'inizio dell'impresa*, in *Rass. Trib.*, 2000, 2, pp. 455 e ss., e anche C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. AMATUCCI, IV, I, Cedam, Padova, 1994, p. 88.

Un altro impiego del soggetto societario di fatto è avvenuto per offrire una qualifica giuridica ai fini fiscali a fenomeni aggregativi di società quali, ad esempio, le associazioni temporanee di imprese; v. L. PERRONE, *Associazione temporanea di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, pp. 144 e ss., e C. SACCHETTO, A. SPOTTO, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione fra imprese indipendenti (le joint ventures)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 593 e ss.

¹¹⁰ In dottrina si è espresso un ragionamento simile. Qualora vi sia un'organizzazione di persone che svolga attività economica a scopo di lucro, se si prova l'esistenza di un'organizzazione di attività unitaria ed autonoma, non si può che essere in presenza di una società di fatto; mentre, se non si riesce a provare tale organizzazione di attività non solo non si configura una società per fatti concludenti, ma non si può riconoscere alcun soggetto passivo d'imposta. Cfr. P. BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, op. cit., p. 682.

La fiscalità dannosa: significato e raccomandazioni per combatterla (Harmful taxation: meaning and recommendations to fight it)

di Emanuela Di Rauso

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

ABSTRACT

The following paper addresses the hot button of harmful tax competition, namely fraud, avoidance and tax evasion. It is considered appropriate to fix attention on these topics even after hearing the opinion of the European Council: it is considered appropriate to fix attention on these issues even after hearing the opinion of the European Council: The July 21, 2020 European Council conclusions on the recovery plan to address the COVID-19 pandemic and the multi-year financial framework emphasize the issue of solidarity among member states to address harmful tax competition More specifically, the conclusions state: "While utmost vigilance on the health situation is still required, the emphasis now shifts to the mitigation of socio-economic harms. This requires an unprecedented effort and an innovative approach that fosters convergence, resilience and transformation of the European Union."

SINTESI

Il seguente lavoro affronta il tasto dolente della concorrenza fiscale dannosa, vale a dire la frode, l'elusione e l'evasione fiscale. Si ritiene opportuno fissare l'attenzione su tali argomenti anche dopo aver ascoltato il parere del consiglio europeo: Le conclusioni del Consiglio europeo del 21 luglio 2020 sul piano di ripresa per affrontare la pandemia COVID-19 e sul quadro finanziario pluriennale sottolineano la questione della solidarietà tra Stati membri per affrontare il problema della concorrenza fiscale dannosa. Più specificamente, le conclusioni

stabiliscono che: “Mentre è ancora necessaria la massima vigilanza sulla situazione sanitaria, l’accento si sposta ora sulla mitigazione dei danni socio-economici. Ciò richiede uno sforzo senza precedenti e un approccio innovativo, che favorisca la convergenza, la resilienza e la trasformazione dell’Unione europea”.

SOMMARIO

1. Introduzione
1.1. Metodologia, Criterio di Ricerca, Fonti e domanda di ricerca
1.2. L'impatto della globalizzazione sui processi produttivi
1.3. Politiche di attrazione delle sedi di società
1.4. L'armonizzazione fiscale come strumento per ridurre l'elusione, l'evasione e la frode
1.5. La disciplina degli aiuti di stato
- 2. Utopia fiscale a breve / medio termine: "Potenziali soluzioni future, dettate dal Processo decisionale della TFUE" - 2.1. Soluzioni per combattere l'evasione, l'elusione e la frode fiscale nel mondo - 2.2. Possibile soluzione: Approccio basato sulla distorsione della concorrenza - 2.3. Perturbazioni economiche causate dalla concorrenza fiscale dannosa. L'approccio dell'OCSE - 2.4. Spostamento dell'onere fiscale dai fattori mobili a quelli immobili
- 3. Risultati di ricerca e conclusioni

1. Introduzione

La spesa di bilancio storica sostenuta dal piano di ripresa e il rischio di economie divergenti all'interno dell'UE richiedono uno "sforzo senza precedenti" per dimostrare la solidarietà europea. Ciò comporta la lotta contro la concorrenza fiscale dannosa. Tale concorrenza non è un fattore di potere. Al contrario, distorce la vera concorrenza tra le imprese, in particolare tra le multinazionali e le altre imprese nel mercato interno dell'UE. Se in Europa esiste un "mondo post-COVID", la concorrenza fiscale dannosa non è più un'opzione praticabile. Il lavoro propone anche delle possibili soluzioni sia a livello nazionale che internazionale¹ per le lotte alla fiscalità dannosa. L'evasione, l'elusione e la frode fiscale sono concetti strettamente correlati che vengono spesso utilizzati in modo intercambiabile. Gli autori dei libri di testo non sempre

¹ CRIDDLE E.J. & FOC-DECENT E., Mandatory "MULTILATERALISM, in «The American Society of International Law"», Vol. 113, n. 2 (2019), pp. 272-325.

danno loro la stessa definizione, soprattutto per quanto riguarda per quanto riguarda l'evasione fiscale, che è il concetto più confuso. L'evasione fiscale deriva dall'elusione e dalla frode fiscale. Il Conseil des prélèvements obligatoires (definisce l'evasione fiscale come "l'insieme dei comportamenti del contribuente volti a ridurre l'importo dei tributi normalmente dovuti dal contribuente". Se utilizza mezzi legali, l'evasione fiscale rientra nella categoria dell'elusione fiscale. Al contrario, se utilizza tecniche illegali o nasconde la reale portata dei propri interessi, l'evasione è assimilabile alla frode". Questi confini confusi nella definizione hanno portato il Cours des Comptes (l'istituzione superiore di controllo francese) a sviluppare quattro idee chiave nel suo ultimo rapporto sulle frodi pubblicato nel novembre 2019. Le quattro idee si concentrano sull'elusione del prelievo fiscale:

- l'ottimizzazione fiscale, che si riferisce al fatto che un contribuente sceglie, tra le possibilità offerte dalla legge, quella che tra le possibilità offerte dalla legge, quella che sembra essere la meno costosa, il che significa che il suo comportamento è lecito;

- l'evasione fiscale, che si riferisce a tutte le operazioni volte a ridurre l'importo dei tributi normalmente dovuti dal contribuente, la cui regolarità è incerta;

- irregolarità fiscali, che comprendono tutti i comportamenti, intenzionali o meno, in buona o cattiva fede, che riducono l'importo del prelievo obbligatorio; in alcuni casi, le irregolarità sono errori commessi dal contribuente e, in altri, costituiscono comportamenti fraudolenti.

- frode fiscale, come indicato nell'articolo 1741 del Codice Generale delle Imposte francese, che implica una violazione deliberata e consapevole delle norme in vigore. La concorrenza fiscale dannosa è un concetto relativamente nuovo. L'espressione è diventata di uso comune nel rapporto dell'OCSE intitolato "Harmful tax competition, an emerging global issue" (Concorrenza fiscale dannosa, un problema globale emergente), pubblicato il 19 maggio 1998. Il rapporto era stato commissionato dai Ministri delle Finanze dell'OCSE nel maggio 1996 e approvato dal Vertice G7 di Lione del 1996. Il rapporto sottolinea che la globalizzazione ha creato un nuovo ambiente che può favorire pratiche fiscali volte ad attrarre investimenti esteri a scapito dei Paesi

concorrenti, distorcendo il commercio ed erodendo le basi imponibili. Il rapporto distingue due tipi di concorrenza fiscale dannosa: i paradisi fiscali e i regimi fiscali preferenziali dannosi. L'OCSE ha sviluppato quattro criteri per identificare un paradiso fiscale:

- assenza di imposte o imposte solo nominali
- mancanza di trasparenza² nei regimi fiscali;
- legislazione che impedisce lo scambio di informazioni con altri governi;
- tolleranza di società di comodo con attività fittizie.

Le politiche fiscali dannose avvengono con la presenza di aliquote troppo basse da parte degli stati o addirittura assenti. Però per i governi privati del controllo sulla politica monetaria e sui tassi di cambio, la tassazione rimane l'unico strumento direttamente accessibile per aumentare l'attrattiva del paese., anche se la maggior parte degli Stati membri è più tentato ad utilizzare la tassazione come strumento al fine economico e non di controllo. Ogni stato membro ha un diverso livello di politica fiscale dannosa e quindi difficile andare a cercare di dare una definizione univoca di politica fiscale dannosa. Poiché varia da stato a stato.

1.1. 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: - Fiscalità dannosa - Gettito fiscale - Evasione - Elusione e frode. La revisione sistemica della letteratura è stata svolta in questo modo:

- 1) Raccolta degli articoli attraverso le banche dati;
- 2) Attenta analisi degli articoli;
- 3) Messa in evidenza tutte le componenti che forniscono una panoramica chiara per poter rispondere in modo esaustivo alle domande di ricerca poste nel

² OECD Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD Publishing, 2015.

corso del seguente lavoro. Le domande di ricerca poste sono le seguenti:

1) Come e quando l'armonizzazione fiscale può essere utilizzata come strumento per ridurre le perdite di gettito fiscale?

2) In che modo si potrebbe combattere l'evasione e l'elusione nel mondo sia dal punto di vista fiscale che economico?

Il lavoro attraverso una revisione anche dei trattati applicati dal 2020 ad oggi cerca di rispondere alle seguenti domande di ricerca e cerca inoltre di offrire importanti "possibili soluzioni" per ridurre le perdite di gettito fiscale e per combattere i disaccordi tra gli Stati Membri inerenti alle politiche di tassazione (basse o più alte), perché si è ampiamente capito che le perdite di gettito per alcuni stati membri derivano dalla tassazione molto bassa applicata da altri e questo sviluppa nelle Imprese internazionali il crescere del fenomeno dell'elusione fiscale.

1.2. L'impatto della globalizzazione sui processi produttivi

La globalizzazione ha portato alla frammentazione e alla dispersione geografica dei processi produttivi. Se per secoli l'origine di un prodotto e la sua provenienza erano identiche, in quanto i prodotti erano interamente fabbricati in un unico Paese identici, in quanto le merci erano interamente prodotte in un unico Paese, oggi la vera origine di un prodotto – che determina la legislazione doganale applicabile – è sempre più difficile da determinare. A tal proposito si è disperso anche il senso di dove dovrebbe avvenire la tassazione, secondo le statistiche infatti la tassazione delle imprese multinazionali avviene negli stati a bassa tassazione, perché la base³ imponibile viene appunto trasferita lì. La rivoluzione digitale accelera l'impatto della globalizzazione. Facilita la dispersione geografica dei processi produttivi e rende sempre più difficile legare la produzione di valore aggiunto a un territorio.

Secondo le statistiche del Bureau of Economic Analysis degli Stati Uniti, quasi il 60% dei profitti delle multinazionali americane al di fuori degli Stati Uniti (USA) sono dichiarati in Paesi a bassa tassazione, in particolare Irlanda e Bermuda. La perdita di gettito fiscale dovuta all'applicazione della fiscalità

³ REYNOLDS E., "Attitudes toward Consent-Based and Non-Consent-Based International Law in a Regional Power Context", in «International Interactions», Vol. 44, n. 4 (2018), pp. 661-680.

aggressiva adottata da alcuni paesi è difficile da quantificare. Ci si pone in particolare una domanda: Il denaro derivanti dagli aiuti statali possono far recuperare punti in termini di entrate finanziarie ai paesi a con politica fiscale aggressiva?

La risposta è cambiata da Stato a Stato.

- L'Irlanda ad esempio ha beneficiato di ingenti fondi strutturali, che hanno compensato le perdite di dalla sua politica di attrazione fiscale nell'imposta sulle società.

- I 10 nuovi Stati membri che competono in modo aggressivo in materia di tasse⁴ e previdenza sociale nel tentativo di recuperare il ritardo in termini economici rispetto a sociale nel tentativo di recuperare il ritardo economico rispetto ai vecchi Stati membri dell'UE.

- La Grecia, la cui politica e amministrazione fiscale ha contribuito al deficit di bilancio e al debito, che ha richiesto la necessità di una solidarietà europea.

I dibattiti e le varie esperienze non hanno però portato ad una risposta precisa. È praticamente impossibile valutare con precisione la perdita di gettito fiscale degli Stati membri a causa della concorrenza fiscale dannosa. Esse derivano dall'uso di tecniche di elusione fiscale legali, ma anche di frodi illegali. Il Parlamento europeo (PE) ha osservato "che diverse valutazioni "hanno cercato di quantificare l'entità delle perdite" dovute a frode fiscale, evasione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva;⁵ ma nessuna di queste fornisce da sola un quadro sufficientemente ampio a causa della natura dei dati o della loro mancanza. Il professor Richard Murphy, specialista fiscale della City University di Londra, ha pubblicato un nuovo studio il 23 gennaio 2019, in questo studia in linea generica afferma che: "Le perdite derivanti del gettito fiscale derivante da politiche aggressive ammontano a 14 miliardi di euro", è un numero non preciso ma già alto utile dunque alla comprensione di come i trasferimenti ai paesi a bassa fiscalità causano perdite in uno stato membro a fiscalità meno privilegiata. L'indagine prima elencata è stata prodotta nei seguenti stati membri: Malta, Belgio, paesi bassi, Cipro, Irlanda e Lussemburgo.

⁴ BHANDARI M., "Introduction to Philosophical Foundations of Tax Law in Philosophical Foundations of Tax Law", New York: Oxford University Press (2017), pp. 1-5.

⁵ Si veda ZUCCHETTI S., PALLOTTA A., "Italian Patent Box Regime: Thinking Outside the Box or Just More Harmful Tax Competition"? International Transfer Pricing Journal, 2016, pp. 68-74.

Le sanzioni europee emesse a tal riguardo sono 2:

- La prima favorisce le imprese straniere che vendono nel mercato Interno (esse possono pagare fino al 30 per cento in meno in termini di tassazione).

- La seconda favorisce le imprese europee a scapito di quelle degli Stati membri che non praticano⁶ la concorrenza sleale.

Questa differenza tra le due sentenze anche incide negativamente sul mercato Unico in termini di gettito.

Lo scopo della ricerca, sarebbe quello di individuare i regimi fiscali dannosi ma risultano di difficile individuazione. Questo spiega perché a seguito di una riunione informale del Consiglio Ecofin a Verona, il 9 marzo 1998, è stato creato un gruppo "Codice di condotta" (tassazione delle imprese). Il gruppo era guidato da Dawn Primarolo, Paymaster General del Regno Unito, con il compito di valutare le misure fiscali che possono rientrare nell'ambito del Codice di Condotta per la tassazione delle imprese. Dopo aver studiato 271 regimi fiscali potenzialmente dannosi selezionati dalla CE, questo gruppo ha identificato 66 misure fiscali dannose (40 negli Stati membri dell'UE, 3 a Gibilterra e 23 nei territori dipendenti o associati). Il rapporto del gruppo, pubblicato nel 1999, rilevava che cinque paesi avevano 51 dei 66 regimi fiscali considerati "dannosi": Belgio, Irlanda, Lussemburgo, Regno Unito e Paesi Bassi. Il primo problema di elusione fiscale è l'erosione della base imponibile delle imprese.

Esistono tre modi che si intendono come "Erosione della base imponibile":

- La prima tecnica di erosione della base imponibile consiste nel far leva sulle transazioni infragruppo per localizzare le spese massime deducibili in un Paese ad alta tassazione, in modo da ridurre o addirittura eliminare i profitti soggetti all'imposta sulle società.⁷ Le transazioni possono riguardare prodotti, servizi o beni materiali e immateriali. Tali transazioni passano inosservate sui mercati. Sono condotte tra società dello stesso gruppo. Questa tecnica è ampiamente utilizzata nei settori del digitale e della vendita al dettaglio. McDonald's e Starbucks ne sono un esempio.

- La seconda tecnica di erosione della base imponibile riguarda il debito

⁶ FAULHABER L.V., "The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory", *Tax Law Review*, 2018, Vol. 71, pp. 311-366.

⁷ Si legga BARKAI S., "Declining Labor and Capital Shares", *The Journal of Finance*, 2020, pp. 2421-2463.

societario. Poiché gli interessi sui prestiti sono generalmente deducibili dall'imposta sulle società, la strategia di un gruppo sarà quella di far assumere il debito alle società situate in paesi ad alta tassazione. In questo modo si massimizzano i profitti.

- La terza tecnica di erosione della base imponibile riguarda l'ambito di consolidamento dei gruppi. Si tratta di cambiare il ruolo delle società che compongono i gruppi per beneficiare dei sistemi fiscali nazionali degli Stati membri in cui il gruppo ha sede. Questa tecnica è utilizzata, ad esempio, da ARCELOR MITTAL, ad esempio. Il risultato: le società che realizzano prodotti possono essere trasformate in semplici società di rappresentanza. I paradisi fiscali sono apparsi per la prima volta negli Stati Uniti nel XIX secolo. Si tratta di territori in cui le tasse sono applicate a un'aliquota inferiore rispetto agli altri Paesi. Il fenomeno dei "paradisi fiscali" non è nuovo. L'uso del termine è apparso già nel Medioevo, designando città che ospitavano i porti mercantili tra le città anseatiche. Queste ultime hanno gradualmente acquisito molti privilegi, soprattutto in materia di tassazione, l'attrattiva è quella di beneficiare di un'imposizione fiscale più elevata nel Paese d'origine. Il fenomeno si è molto diffuso in Francia, tale che essa ha istituito una "Unità di regolarizzazione" per il fenomeno della frode. Gabriel Zucman, professore di economia presso l'Università di Berkeley, stima che l'ammontare dei patrimoni individuali detenuti nei paradisi fiscali di beni individuali detenuti nei paradisi fiscali ammonti all'8% delle risorse finanziarie mondiali, l'OCSE ha identificato 35 territori paradiso fiscale nel giugno 2000. Molti di essi dipendono da Paesi dell'UE, mentre Paesi Bassi e il Regno Unito sono quindi doppiamente soggetti a Frode. Come strategia per combattere il fenomeno dei paradisi fiscali nel giugno 2015, la CE ha stilato un primo elenco paneuropeo di paradisi fiscali.⁸

In questo elenco rientravano i seguenti paesi:

- Figi (Oceania);
- Guam (Oceania, territorio statunitense);
- Isole Cayman (Caraibi, territorio del Regno Unito);

⁸ LEROY J., "Staatsteun en tax rulings: wie ziet nog het bos door de bomen"?, Tijdschrift voor Fisc'aal recht, 2020, Vol. 592, pp. 1075-1094.

- Isole Vergini americane (Caraibi, territorio statunitense);
- Oman (penisola arabica);
- Palau (Oceania);
- Panama (America centrale);
- Samoa (Oceania);
- Samoa americane (Oceania, territorio statunitense);
- Seychelles (Oceano Indiano);
- Trinidad e Tobago (Caraibi);
- Vanuatu (Oceania).

La CE sostiene però che i Paesi elencati si sono rifiutati di avviare discussioni con l'UE o di affrontare le loro carenze in materia di governance fiscale. Anche se le ONG e il Parlamento europeo hanno contestato gli elenchi ufficiali che identificano i paradisi fiscali. La frode costituisce una pratica dannosa anche dal punto di vista della concorrenza.⁹ Le aziende che praticano la frode beneficiano di vantaggi competitivi massicci e illegali. La CE è particolarmente preoccupata per le frodi in materia di IVA, un'imposta armonizzata con regole di soglia per le sue aliquote, a causa della sua portata. Il suo ultimo rapporto stima una differenza del 11 per cento in termini di perdita di gettito fiscale (tra l'IVA effettivamente riscossa e l'IVA dichiarata). In particolare le perdite di gettito fiscale ai fini IVA si hanno quando i beni attraversano le frontiere (Operazioni transfrontaliere).

1.3. Politiche di attrazione delle sedi di società

Diversi paesi Europei praticano politiche di attrazione diverse per attrarre le sedi centrali delle loro società (holding) nei loro Stati membri. Queste politiche di attrazione molto spesso illegali, fanno sì che lo stato membro ospita una holding o una sede centrale d'impresa. Quest'ultimo poi avrà tutti i benefici e tutto il prestigio derivante dall'ospitalità di un'impresa in un dato stato membro.

Il Lussemburgo ad esempio utilizza la "Tax Ruling". Per Tax Ruling si intende la possibilità concessa all'impresa che apre la sua sede centrale in Lussemburgo di adattare la sua tassazione alle sue esigenze di reddito. Questo

⁹ DE LUCA R., "Le Zone Economiche Speciali: caratteristiche, agevolazioni, opportunità e aspetti operativi", Fondazione Nazionale Commercialisti, Roma, 2017.

rappresenta una politica di attrattiva, attira le imprese ad aprire la loro sede centrale a Lussemburgo (stato che si adatta in un certo senso alle esigenze dell'Impresa).

Molti Stati membri¹⁰ addirittura combinano tassazioni agevolate di più paesi per garantire alle imprese una tassazione agevolata e favorire l'apertura delle sedi principali nei loro Stati membri. È il caso dell'Olanda con il Double Irish e con il sandwich olandese. Attraverso questa pratica si combinano le tassazioni dei diversi stati in particolare le diverse agevolazioni per garantire alle imprese un'agevolazione ai fini imprenditoriali. In questo caso si combinano le tassazioni dei Paesi Bassi, Irlanda e Bermuda). Questo mix crea agevolazioni fiscali illegali, il G7 e l'OCSE hanno cercato e stanno cercando di evitare ogni pratica di evasione, elusione e frode.

1.4. L'armonizzazione fiscale come strumento per ridurre l'elusione, l'evasione e la frode

L'armonizzazione fiscale può essere utilizzata come strumento per prevenire la concorrenza fiscale dannosa. Gli Stati membri non sarebbero più in grado di attuare politiche che rendono i loro sistemi fiscali più attraenti. La tariffa esterna comune nel diritto doganale è un ottimo esempio. Anche se è ampiamente dimostrato che quando l'armonizzazione è costituita da requisiti minimi per regolarizzare questi scambi non riesce a garantire il pieno rispetto della non frode. Le sentenze per regolarizzare la tassazione internazionale e quindi (l'evitare di verificarsi della frode) sono state affidate ai tribunali europei.¹¹ Una in particolare, che riguarda la tassazione delle plusvalenze e delle fusioni. Ad oggi le plusvalenze e le fusioni, grazie alle sentenze dei tribunali europei vengono tassati solo ed esclusivamente se si verificano. La concorrenza dannosa in materia di tassazione delle società è duplice. Può concentrarsi sulle basi imponibili o sulle aliquote fiscali. La CE si è preoccupata di preparare tale concorrenza già nel 1962, quando è stato pubblicato il rapporto Neumark. Da allora, diversi rapporti hanno suggerito di approssimare

¹⁰ TRAVERSA E., FLAMINI A., "Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice", *European State Aid Law Quarterly* 2015, Vol. 3, pp. 323-331.

¹¹ STEWART J., "MNE Strategies and Ireland, in «Critical Perspectives on International Business»", Vol. 14, n. 4 (2018), pp. 338-361.

le aliquote fiscali aliquote fiscali all'interno di un intervallo senza la necessità di grandi modifiche legislative. Ma la crisi finanziaria nel 2008 ha messo a dura prova questa considerazione poiché i disavanzi pubblici erano nettamente superiori al solito quindi si sentiva sempre più la necessità di avere delle norme legislative a tal proposito. Tra il 2013 e il 2018 con l'arrivo della Tassa Digitale messa dalla Francia e con il rapporto Addressing Base Erosion e Profit shifting si è cercato di trovare un'armonizzazione delle varie tassazioni tra cui degli utili e delle plusvalenze. Nel 1997, il Consiglio ECOFIN ha adottato un Codice di condotta per la tassazione delle imprese. Il Codice stabilisce che "gli Stati membri hanno concordato di eliminare le misure fiscali esistenti che costituiscono una concorrenza fiscale dannosa [e] di astenersi dall'introdurre nuove misure di questo tipo in futuro". Nel 2006, il Lussemburgo è stato citato in giudizio per aver sostenuto una misura discriminatoria nei confronti dei paesi stranieri nota come "regime di Holding 1929". In sostanza, quindi, questa fase di eliminazione ha avuto successo. Tuttavia, ciò non toglie che la creatività impiegata nella concorrenza fiscale dannosa. Essa richiede un monitoraggio costante. Alla luce degli ostacoli che limitano la possibilità di armonizzare¹² l'imposizione diretta e di sviluppare ulteriormente il Codice di Condotta, l'UE ha dato priorità alla politica fiscale, alla cooperazione amministrativa e alla trasparenza fiscale. Nel 2015 l'UE ha tentato di integrare la Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa e alla trasparenza fiscale, l'UE ha avviato uno scambio automatico di informazioni in materia fiscale tra le amministrazioni nazionali. Questa iniziativa fa parte del lavoro dell'OCSE sullo scambio di informazioni. In questo contesto, gli Stati membri hanno adottato una serie di atti legislativi volti a:

- aumentare la trasparenza fiscale: cinque direttive che modificano la direttiva del 2011 hanno sviluppato uno scambio automatico di informazioni tra le amministrazioni fiscali dell'UE;
- combattere gli abusi fiscali attraverso due direttive anti-elusione fiscale (ATAD).

¹² BALDWIN R.E., & KRUGMAN P., "Agglomeration, integration and tax harmonisation", *European Economic Review*, (2004), 48(1), pp. 1-23.

1.5. La disciplina degli aiuti di stato

Un altro tassello importante, riguarda gli AIUTI DI STATO. La CE ha utilizzato il diritto degli aiuti di Stato fin dai primi anni 2000 per combattere la concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri. I tribunali dell'Unione Europea hanno risolto i dibattiti sulla possibilità di utilizzare gli articoli 107-109 del TFUE in materia fiscale: "non vi è alcuna ragione per cui una materia specifica come la fiscalità debba sfuggire al divieto generale di aiuti di Stato non autorizzati, purché non sia prevista una deroga specifica". La CE ha condotto un audit sulle agevolazioni fiscali "selettive" ai sensi dell'articolo 107 del TFUE. Sulla base dell'articolo 108 del TFUE, la CE esamina, in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea¹³ (CGUE), la compatibilità degli aiuti esistenti e nuovi con il corretto funzionamento del mercato interno. Per quanto riguarda gli aiuti di Stato di natura fiscale, i tribunali dell'UE (Tribunale e CGUE) valutano la selettività della misura. Una misura fiscale è classificata come selettiva e costituisce un aiuto di Stato se non può andare a beneficio di tutti gli operatori economici. Anche se tutti gli operatori si trovano in una situazione analoga, l'aiuto va a beneficio solo di uno di essi. In pratica, i tribunali "confronteranno la situazione del beneficiario risultante dall'applicazione della misura in questione con quella del beneficiario in assenza della misura in questione e in applicazione delle normali regole di tassazione".

2. Utopia fiscale a breve / medio termine: "Potenziali soluzioni future, dettate dal Processo decisionale della TFUE"

La rigidità del Diritto tributario europeo, che blocca qualsiasi sviluppo legislativo, è dovuta a due ragioni principali. La prima riguarda: Il monopolio dell'iniziativa legislativa della CE, basata sulla regola dell'unanimità. Una legge viene messa sul tavolo dei negoziati solo se la CE ne è pienamente convinta. La seconda riguarda ciò: seppure si riesce ad ottenere la maggioranza assoluta

¹³ KIENDL KRIŠTO I., THIRION E., "An overview of shell companies in the European Union", EPRS Study, October 2018.

nella CE comunque ciò non negherebbe il fatto che la concorrenza fiscale sleale¹⁴ non riuscirebbe a bloccare le maggioranze. A tal proposito nel gennaio 2019 la CE ha proposto una tabella di marcia in quattro fasi per garantire il voto a maggioranza specificata in seno al Consiglio senza modificare i trattati e concordando sulle modalità di attuazione delle sue disposizioni. Le prime due fasi sono destinate ad essere rapidamente, mentre le ultime due saranno pronte entro la fine del 2025.

Le fasi:

- La prima fase prevede il passaggio a un processo decisionale basato su un voto a maggioranza specifica per le misure di contrasto alle pratiche fiscali abusive. (Maggioranza per le misure volte a contrastare le pratiche fiscali abusive);

- La seconda fase introdurrebbe il voto a maggioranza specificata, accelerando le misure che accelerano i casi in cui la tassazione sostiene altri obiettivi politici, come la lotta al cambiamento climatico.

- La terza fase crea le condizioni per il voto a maggioranza specificata per modernizzare le norme UE già armonizzate.

- infine, la quarta fase mira a utilizzare il voto a maggioranza specificata per le iniziative fiscali su larga scala. Si tratta della base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB) e di un nuovo sistema di tassazione per l'economia digitale.¹⁵

Diversi grandi Paesi dell'UE hanno accolto con favore l'idea di una transizione graduale. Al contrario, i Paesi nordici e dell'Europa orientale, insieme a Irlanda e Portogallo, si sono opposti alla tabella di marcia prevista. Questa strada sembra definitivamente chiusa, o almeno nel breve-medio termine. Rimane un'idea molto utopica.

In caso di mancato accordo unanime tra gli Stati membri, i trattati possono ricorrere alla procedura di cooperazione rafforzata. Essa deve essere approvata da un gruppo di almeno sei Stati membri, sulla base di una proposta della

¹⁴ SCHOUEI P., *"Conflicts of International Legal Frameworks in the Area of Harmful Tax Competition. The modified nexus approach"*, Amsterdam, IBFD, European and International Tax Law and Policy Series, 2019, Vol. 14, p. 324.

¹⁵ DEVEREUX M.P., AUERBACH A.J., KEEN M., OOSTERHUIS P., SCHÖN W., VELLA J., *"Taxing Profit in a Global Economy"*, Oxford University Press, 2021, p. 400.

Commissione relativa a settori che rientrano nel quadro di un trattato, può essere utilizzata solo nell'ambito delle competenze non esclusive dell'UE. Deve inoltre rispettare le competenze, diritti e obblighi degli Stati membri non partecipanti. Infine, tale cooperazione non deve pregiudicare il mercato interno o la coesione economica, sociale e territoriale. Allo stato attuale, tuttavia, l'unico tentativo di utilizzare questa procedura in materia fiscale, la tassa sulle transazioni finanziarie, è fallito.

2.1. Soluzioni per combattere l'evasione, l'elusione e la frode fiscale nel mondo

Sia gli economisti e sia i fiscalisti si sono mostrati preoccupati per la lotta all'evasione, elusione e frode fiscale delle imprese internazionali. Il 21 dicembre 2016 è stata proposta una bozza di risoluzione europea che adotta le raccomandazioni del Consiglio Economico, Sociale e Ambientale francese (ESEC): "Seguendo l'esempio della COP ambientale, che dal 1992 (Conferenza di Rio) ha permesso di discutere con tutti gli Stati del mondo sulle questioni relative al riscaldamento globale e di adottare una serie di misure. Una serie di misure, l'ESEC raccomanda l'organizzazione di una conferenza degli Stati sulla lotta all'evasione fiscale". Gli economisti hanno proposto misure su scala globale.¹⁶ Per esempio, Thomas Piketty ha proposto un'imposta sul patrimonio e un sistema di tassazione delle imprese a livello sovranazionale. D'altra parte, Gabriel Zucman si è mostrato più preoccupato per il mantenimento della sovranità fiscale degli Stati attraverso la creazione di valori catastali finanziari globali. Il nuovo articolo 116 del TFUE non è mai stato utilizzato prima. Secondo la procedura legislativa ordinaria procedura legislativa ordinaria, il TFUE adotta direttive per eliminare le distorsioni della concorrenza dovute alle disparità esistenti tra le norme degli Stati membri, se la distorsione non può essere eliminata attraverso la consultazione degli Stati membri. Da un punto di vista giuridico, l'articolo 116 è confuso. Tuttavia, non esclude espressamente la tassazione. C'è spazio per l'applicazione, poiché la tassazione ha un impatto significativo sul funzionamento del mercato interno. mercato interno. Eppure, nonostante le ripetute richieste del Parlamento europeo, la Commissione

¹⁶ KRISCH N., "The Decay of Consent: International Law in an Age of Global Public Goods", in «The American Journal of International Law», Vol. 108, n. 1 (2014), pp. 1-40.

europea ha CE ha finora considerato questa procedura poco chiara e difficile da attuare. Questa posizione dovrebbe essere rivista. Se necessario, la CGUE dovrebbe delineare in maniera specifica le condizioni per l'utilizzo di questa procedura.

2.2. Possibile soluzione: Approccio basato sulla distorsione della concorrenza

Questo approccio¹⁷ è il più in linea con gli interessi europei e dovrebbe essere sviluppato a condizione che non richieda decisioni all'unanimità. Come soluzione, è fondamentale per due motivi. Primo, le pratiche fiscali dannose nascondono violazioni della solidarietà tra gli Stati membri. In secondo luogo, tali pratiche occultano importanti distorsioni della concorrenza tra le imprese che operano nel mercato interno. Vale la pena di esplorare diverse soluzioni:

- Bisognerebbe che la CE EMETTESSE una relazione annuale sulle politiche fiscali dell'UE, che produce un'analisi nel contesto¹⁸ del semestre europeo e sostiene le priorità di politica fiscale della Commissione e sostiene le priorità di politica fiscale dell'analisi annuale della crescita della CE. La relazione 2020 comprende un capitolo dedicato alla concorrenza fiscale. A questo proposito, incorporare le pratiche per contrastare la concorrenza dannosa nella procedura del semestre europeo.

- Una revisione degli ostacoli all'utilizzo delle norme sugli aiuti di Stato, sulla base della giurisprudenza emergente in materia.

- Lo sviluppo di nuove ricerche da parte della Direzione Generale della Concorrenza della Commissione europea sugli aiuti di Stato. Inoltre, la stesura di una relazione annuale¹⁹ specifica inviata alle altre istituzioni della piazza istituzionale CE/UE.

- Nel corso della revisione dell'accordo sul quadro finanziario pluriennale, del piano di stimolo e del Parlamento europeo dovrebbe suggerire ai gruppi politici

¹⁷ GONZALEZ-BARRERA P.A., H. "A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach", in «Intertax», Vol. 46, n. 4 (2018), pp. 278-295.

¹⁸ FELLER A. & SCHANZ D., "The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense", in «Contemporary Accounting Research», Vol.34, n.1 (2017), pp. 494-524.

¹⁹ STAVROPOULOS N., "Legal Interpretivism, in «Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho"», Vol. 10 2016, pp. 23-61.

di inserire una condizionalità. Quest'ultima dovrebbe concentrarsi sull'eliminazione dei regimi e delle pratiche fiscali più dannosi per regimi e pratiche fiscali più dannosi per poter beneficiare dei fondi strutturali o dei rimborsi dai contributi al finanziamento del bilancio. Le conclusioni del Consiglio d'Europa del 21 luglio 2020, che presentano il piano di ripresa che affronta gli effetti della crisi di Covid-19, sono state approvate dal Consiglio d'Europa.²⁰ Gli effetti della crisi di Covid-19 e il quadro finanziario pluriennale adottato dai capi di Stato e di governo, sottolinea capi di Stato e di governo, sottolinea le sfide in termini di solidarietà che gli Stati membri dell'UE devono affrontare. Stati membri dell'UE. In particolare, è stato osservato che: "Sebbene sia ancora necessaria la massima vigilanza sulla situazione sanitaria, l'attenzione si sta ora spostando sulla mitigazione dei danni socio-economici. Ciò richiede uno sforzo senza precedenti e un approccio innovativo, che favorisca la convergenza, resilienza e trasformazione nell'Unione europea".

2.3. Perturbazioni economiche causate dalla concorrenza fiscale dannosa. L'approccio dell'OCSE

Il ragionamento dell'OCSE sugli effetti dannosi della concorrenza fiscale parte dalla descrizione degli effetti della globalizzazione sulla mobilità dei capitali. La globalizzazione ha aperto le economie ai flussi di capitale transfrontalieri con un effetto positivo sul benessere globale, ma ha anche fornito un margine di manovra per la deviazione dei capitali mobili sia da parte dei governi che dei contribuenti. L'introduzione di politiche fiscali preferenziali da parte del settore pubblico²¹ e l'utilizzo dell'elusione fiscale da parte del settore privato, secondo l'OCSE, possono provocare distorsioni negli scambi e negli investimenti che, a lungo andare, possono alterare le strutture fiscali dei Paesi e renderle quasi inefficienti. In previsione di tali ripercussioni o effetti di spillover, gli Stati possono essere costretti ad agire unilateralmente invece che in modo cooperativo, cioè in contrasto con il risultato ottimale di massimizzazione del benessere globale.

²⁰ KARAKAS C., STAMEGNA C., ZACHARIADIS I., "Public economic support in the EU State aid and special economic zones", European Parliament, EPRS, 2020.

²¹ HARVEY R. & GAYER T., "Public finance", McGraw-Hill Higher Education, Ninth Edition (2010).

Inoltre, i contribuenti che beneficiano della spesa pubblica nei loro Stati di residenza possono fare il *free ride* riducendo i loro obblighi fiscali attraverso il trasferimento dei profitti verso i paradisi fiscali. Il trasferimento dei profitti da Paesi terzi che producono beni pubblici generali sono considerati “free riders” di tali beni. Tuttavia, l’OCSE ha riconosciuto che il problema dei “free riders” non può essere risolto interferendo con la politica interna degli Stati coinvolti. Il rispetto della sussidiarietà e dei limiti²² del coordinamento fiscale significa che l’integrazione dei sistemi fiscali sovrani non deve andare oltre la garanzia di coerenza con gli standard accettati a livello internazionale e la prevenzione di giochi sleali: facilitare l’elusione delle imposte di altri Paesi. A questo proposito, è importante notare che la concorrenza fiscale di per sé non è contestata dalla politica dell’OCSE. Per l’OCSE il termine politica fiscale dannosa non è riferito a tutte le distorsioni fatte dai contribuenti, ma:

Il termine “dannoso” è una caratteristica relativa che si ritiene presente solo nel caso in cui una determinata iniziativa fiscale abbia un sostanziale effetto di ricaduta negativa. “L’OCSE ha definito il criterio della sostanzialità facendo riferimento alla bassa o nulla tassazione del reddito derivante dallo status di paradiso fiscale del Paese o dalle caratteristiche preferenziali del sistema fiscale. Tuttavia, in assenza delle suddette qualifiche, una bassa aliquota fiscale effettiva del Paese non si qualifica di per sé come dannosa, poiché non vi è l’intenzione di stabilire un’aliquota fiscale effettiva minima generale (nessun obiettivo di armonizzazione). Da un punto di vista economico, le seguenti implicazioni dei regimi fiscali preferenziali sono dichiarate dall’OCSE distorsive e meritano di essere combattute:

- Erosione delle basi imponibili di altri Paesi;
- Distorsione dei modelli di commercio e di investimento;
- Alterazione della struttura della tassazione.

2.4. Spostamento dell’onere fiscale dai fattori mobili a quelli immobili

Dal ragionamento dell’OCSE si può dedurre che, a causa della corsa al ribasso in assenza di tassazione del reddito da capitale, l’effetto dirompente

²² KUDRLE R., “*The Limited Prospects for International Tax Cooperation*”, in «Global Policy», Vol. 8, n. 4 (2017), pp. 455-463.

porterà a una maggiore tassazione del lavoro. Infatti, in vista della riduzione del gettito, i responsabili politici sarebbero costretti a tagliare la spesa interna, ad aumentare i deficit di bilancio e/o a spostare l'onere fiscale sui fattori di produzione meno mobili. Considerando anche il ragionamento dell'elasticità della domanda shön dichiara che: L'armonizzazione fiscale²³ (aumento coordinato della tassazione sul capitale) ha lo stesso effetto di spostamento dovuto all'incidenza dell'imposta, cioè al fatto che un onere fiscale ricade sul lato del mercato che è meno elastico. L'elasticità indica la volontà (e la capacità) di acquirenti e venditori di abbandonare il mercato quando le condizioni diventano sfavorevoli. Il meccanismo di spostamento suggerisce che gli investitori che subiscono una riduzione del rendimento al netto delle imposte sul loro capitale cercheranno collocazioni alternative, a meno che il rendimento al lordo delle imposte sui loro investimenti non venga corretto verso l'alto. La tassazione del reddito da capitale²⁴ aumenterà i costi di finanziamento degli interessi delle società. Col passare del tempo quindi la tassazione ricadrebbe maggiormente sui salariati.

3. Risultati di ricerca e conclusioni

I cambiamenti nell'ordinamento fiscale internazionale comportano nuove sfide e nuove misure da adottare per stabilizzare l'ordinamento internazionale. Come è stato dimostrato nel seguente lavoro, le misure unilaterali e bilaterali non sono più sufficienti a contrastare queste sfide ed è necessario un approccio multilaterale basato sulla cooperazione tra gli Stati. L'OCSE si occupa da tempo della concorrenza fiscale dannosa, ma queste sfide rimangono irrisolte. La concezione tradizionale del diritto internazionale pone al centro il primato degli Stati e quindi, storicamente, consiste principalmente in un corpus di norme basate sul consenso. Tuttavia, questa concezione tradizionale è attualmente in fase di trasformazione. In primo luogo, il cambiamento si è realizzato gradualmente con l'ascesa delle organizzazioni internazionali nel diritto

²³ PASTUKHOV O., "Countering Harmful Tax Competition in the European Union", *Southwestern Journal of International Law*, Vol. 16, 2020, pp. 159-180.

²⁴ BASINGER S.J., & HALLERBERG M., "Remodeling the competition for capital: How domestic politics erases the race to the bottom", *American Political Science Review* (2004), pp. 261-276.

internazionale. In secondo luogo, a livello multilaterale, viene stabilito un nuovo insieme di norme. Sebbene i trattati multilaterali siano considerati norme basate sul consenso, la loro caratteristica basata sul consenso sta cambiando verso il "multilateralismo obbligatorio". Il multilateralismo obbligatorio è la mancanza di capacità da parte degli Stati di agire unilateralmente nel diritto internazionale a causa dell'interesse globale della materia. La ragione alla base di questo cambiamento può essere considerata l'inefficienza di risolvere i problemi internazionali attraverso l'approccio basato sul consenso. Il multilateralismo obbligatorio, invece, può portare a soluzioni eque per tutti gli Stati contraenti. Il crescente coordinamento politico tra gli Stati e gli attori non statali, l'integrazione economica e l'interdipendenza globale hanno causato il multipolarismo nell'ordine²⁵ internazionale che, in cambio, ha accelerato l'internazionalizzazione del diritto. Ogni stato dovrebbe agire individualmente circa le proposte di tassazione mantenendo la sana competizione²⁶ con gli altri stati membri. Le organizzazioni internazionali come l'OCSE dovrebbero fissare gli standard minimi per determinare una tassazione equa per ogni stato membro. Tuttavia, il corpus di conoscenze accademiche non evidenzia l'entità e gli effetti economici reali del deflusso di capitali dalle economie di agglomerazione. La presenza di fattori diversi dalla minore tassazione può confutare l'ipotesi che la scelta razionale dell'investitore sia predeterminata da un'opportunità di arbitraggio fiscale. Inoltre, non è certo che la lotta alle pratiche fiscali dannose possa creare condizioni di parità e neutralità fiscale nel mercato. Sarebbe necessaria una riforma molto più radicale che porti all'introduzione di un unico principio di neutralità delle importazioni di capitale. La teoria²⁷ della scelta pubblica sostiene inoltre l'idea che la mobilità dei capitali e il decentramento fiscale possano rappresentare una soluzione alla corruzione istituzionalizzata. Un punto di vista, che sostiene la politica dell'OCSE, può affermare che i paradisi fiscali e le piccole economie aperte "cavalcano" i servizi

²⁵ CHRISTIANS A., "BEPS and the New International Tax Order, in «Brigham Young University Law Review», Vol. 2016, n. 6 (2016), pp. 1603-1647.

²⁶ KEEN M. & KONRAD K.A., "*International Tax Competition and Coordination*", in «Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper», Vol. 6 (2012).

²⁷ BANTEKA N.A., "*Theory of Constructive Interpretation for Customary International Law Identification*", in «Michigan Journal of International Law», Vol. 39, n. 3 (2018), pp. 301-341.

pubblici forniti dalle economie di agglomerazione. Tuttavia, un punto di vista opposto può affermare che l'OCSE sta promuovendo una politica unilaterale in rappresentanza degli interessi personali delle burocrazie più ricche per aumentare i loro bilanci senza dover ricorrere a "dolorosi" e impopolari aumenti delle tasse. Come ha dichiarato Jeffrey Owens, all'epoca responsabile del Centro per la politica e l'amministrazione fiscale dell'OCSE: "La conclusione di questi accordi permette ai Paesi membri dell'OCSE di applicare le loro leggi fiscali in modo più efficace. Questo progetto significa aumentare le entrate senza aumentare le tasse".

L'armonizzazione fiscale, sebbene non sia raccomandata dall'OCSE, è anche un argomento molto controverso con esiti potenzialmente imprevisti. Ad esempio, potrebbe portare a una distorsione della concorrenza nella fornitura di servizi pubblici specificamente concepiti per agevolare le esigenze produttive delle imprese. Infine, si potrebbe sostenere che l'armonizzazione fiscale non è ottimale per Pareto: la maggior parte dei guadagni derivanti da una maggiore tassazione del capitale e del risparmio andrebbe alle economie più grandi (Francia, Germania, Italia, Regno Unito e Spagna), mentre le economie aperte più piccole con svantaggi di localizzazione o di altri settori subirebbero perdite di benessere (Irlanda, Lussemburgo).

Relazione sui Progetti di legge recanti: “Delega al Governo per la riforma fiscale” (C. 75 Marattin e C. 1038 Governo)

* Testo dell’audizione tenuta presso la 6^a Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati in data 11 maggio 2023.

di Giuseppe Melis

Professore ordinario di Diritto tributario - Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università di Roma “LUISS Guido Carli”

ABSTRACT

ABSTRACT

This report was prepared as a contribution to the round of hearings held before the 6th Commission (Finance) of the Chamber of Deputies with respect to the draft version of the law delegating the Government for the tax reform.

It focuses on the general aspects of the reform and, in particular, on legal certainty and protection of legitimate expectations, procedural guarantees, reform of the penalty system and fight against tax evasion, and, finally, tax litigation.

SINTESI

La presente relazione è stata elaborata in occasione del ciclo di audizioni tenutesi dinanzi alla 6^a Commissione (Finanze) della Camera dei deputati in relazione ai progetti di legge recanti delega al Governo per la riforma fiscale.

Esso si concentra sui profili generali della riforma, in particolare: sulla certezza del diritto e la tutela dell’affidamento, sulle garanzie procedurali, sulla riforma del sistema sanzionatorio e sul contrasto all’evasione e, infine, sul contenzioso tributario.

SOMMARIO

1. Sul rapporto tra i Progetti di legge C. 75 e C. 1038 - **2.** Sulle caratteristiche "strutturali" della nuova delega - **3.** Sulla certezza del diritto e la tutela dell'affidamento - **4.** Sulle garanzie procedurali - **4.1.** *Il diritto al contraddittorio e il diritto di accesso agli atti* - **4.2.** *Il diritto all'autotutela* - **4.3.** *La disciplina generale delle invalidità* - **4.4.** *La tax compliance e il rafforzamento del regime dell'adempimento collaborativo* - **5.** Sulla riforma del sistema sanzionatorio e sul contrasto all'evasione - **5.1.** *Eccessiva severità del sistema sanzionatorio* - **5.2.** *Proporzionalità* - **5.3.** *Ne bis in idem* - **5.4.** *Procedimento/processo penale e tributario* - **5.5.** *Prevenzione e riduzione dell'evasione* - **6.** Sul contenzioso tributario

1. Sul rapporto tra i Progetti di legge C. 75 e C. 1038

La questione preliminare che si pone riguarda il rapporto tra i due Progetti di legge recanti «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», rispettivamente il C. 75 Marattin, che riproduce integralmente il Disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale, presentato dal Governo all'epoca in carica nella scorsa legislatura e modificato dalla Camera dei deputati, da un lato; e il Disegno di legge C. 1038 Governo, contenente delega al Governo per la riforma fiscale e deliberato dal Consiglio dei Ministri del 16 marzo 2023, dall'altro.

La differenza tra i due testi è già a prima vista quantitativa, perché la nuova delega è dal punto di vista dimensionale quasi quattro volte tanto la delega precedente, e ciò per un duplice motivo: perché, per un verso, essa si occupa di diversi argomenti in più e, per altro verso, tratta gli argomenti "comuni" alle due deleghe con un livello di dettaglio molto maggiore.

Occorre peraltro dare atto dell'importanza che l'insieme di idee maturate all'esito dell'imponente ciclo di audizioni svolto nella precedente legislatura

dalle Commissioni parlamentari competenti presiedute dall’On.le Marattin e dal Sen. D’Alfonso ha rivestito per la nuova delega.

Manca, rispetto alla precedente delega, la revisione generalizzata del catasto, ma ritengo personalmente corretta la scelta di abbandonare l’ipotesi della “doppia rendita” – vale a dire una rendita *effettiva*, ma momentaneamente “sterilizzata” ai fini fiscali da *affiancare* alla rendita catastale attuale – poiché, in mancanza di una norma di salvaguardia sul gettito complessivo dei tributi c.d. “immobiliari”, avrebbe posto le basi, al momento del venir meno della “sterilizzazione”, per un incremento di tassazione di quasi tutte le unità immobiliari italiane, rappresentando oggi le ipotesi in cui la rendita effettiva supera quella catastale la normalità dei casi, essendo le prime mediamente il doppio delle seconde. Salvo ipotizzare lo svolgimento di un lavoro sostanzialmente inutile, un domani che un qualsiasi governo avesse fatto venire meno la disposta “sterilizzazione”, tutti avrebbero pagato proporzionalmente in modo più equo, ma, al tempo stesso, tutti avrebbero pagato di più.⁽¹⁾

2. Sulle caratteristiche “strutturali” della nuova delega

La nuova delega è a mio avviso una delega assai robusta che attraversa “a 360 gradi” il nostro sistema tributario, intercettandone le principali inefficienze e proponendo soluzioni molto equilibrate che, da un lato, tutelano gli interessi dell’Erario ma, che, dall’altro, tengono in dovuto conto anche gli interessi dei contribuenti, che non sono sudditi.

È una delega globale, perché tocca sostanzialmente l’intero sistema; moderna, perché lo allinea agli orientamenti internazionali ed europei; giusta, perché persegue un corretto equilibrio tra gli interessi erariali e quelli del contribuente.

Il suo obiettivo è di rendere il nostro sistema maggiormente competitivo aumentandone l’*appeal* verso gli investimenti dall’estero e mantenendo qui le imprese che attualmente già vi operano.

¹ Per approfondimenti, sia consentito rinviare a G. MELIS, *Sulla riforma del catasto*, in *Rassegna tributaria*, 2022, p. 32-43.

Il tessuto economico delle PMI – ma direi l'intero tessuto imprenditoriale – può infatti beneficiare della delega soprattutto, perché, oltre al *restyling* dei singoli tributi, essa si occupa anche dei **grandi temi**, consistenti nel restituire **certezza** al diritto tributario, nell'aumentare il livello di tutela dell'**affidamento** dei contribuenti, nel potenziare le **garanzie del contribuente** nella fase dell'accertamento e della riscossione, nel restituire **proporzionalità** al sistema sanzionatorio, nell'intervenire su taluni aspetti fondamentali del **processo tributario** non adeguatamente affrontati dalla L. n. 130 del 2022 di riforma dell'ordinamento e del processo tributari.

Mi occuperò dunque nel mio intervento essenzialmente di questi temi generali di fondo, fermo restando, come anticipato, che numerosissimi interventi sono previsti anche sul fronte dei singoli tributi, dall'Irpef – toccando tutte le categorie reddituali: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi – all'Ires, dall'IVA ai tributi indiretti minori, dalle accise sino alla fiscalità dei giochi; e via proseguendo.

Tutto ciò costituirà una grande occasione per una revisione generale delle relative discipline e per rimuovere le principali problematiche interpretative, "asimmetrie" e lacune tuttora presenti nei rispettivi tessuti normativi.

3. Sulla certezza del diritto e la tutela dell'affidamento

Il D.D.L. di Riforma fiscale prevede tra i principi e criteri direttivi *specifici* per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla Legge 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria, quello di «*valorizzare il principio del **legittimo affidamento** del contribuente e il principio di **certezza del diritto***».

Tale obiettivo trova conforto, come meglio si vedrà oltre, nella disposizione che prevede tra i **principi e criteri direttivi generali** quello di «*garantire l'**adeguamento** del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal **Diritto dell'Unione europea**, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia tributaria*», posto che proprio da tale

giurisprudenza provengono impulsi significativi per un incisivo intervento volto alla tutela del principio della **certezza del diritto e dell'affidamento**.

L'esigenza di maggiore certezza trapela anche da numerose ulteriori disposizioni specifiche contenute nella delega, tra cui, in via meramente esemplificativa, quelle volte:

- a far chiarezza sul regime impositivo di **determinate fattispecie**: si pensi, ad es., alle plusvalenze conseguite su opere d'arte, oggetto di indebita estensione interpretativa giurisprudenziale tra i redditi diversi da cui pur ontologicamente dovrebbero essere escluse (non esiste, infatti, la categoria giuridica tributaria dello speculatore "occasionale" elaborata dalla giurisprudenza);

- a "riallineare" la normativa di **interi settori impositivi**: ad es., l'IVA, i cui presupposti vanno ridefiniti «*al fine di renderli più aderenti alla normativa europea*» e così superare l'incertezza che spesso si registra in sede giurisprudenziale;

- a ripristinare la certezza sui termini di **accertamento**: ad es., la relativa decorrenza per i componenti ad efficacia pluriennale e per le perdite, che addirittura obbligavano a conservare la documentazione contabile per decenni. Le due ipotesi previste andrebbero **tuttavia integrate con riferimento alle eccedenze di imposta IVA chieste a rimborso**: la circostanza che anche in questo caso i termini di accertamento decorrano dalla loro esposizione in dichiarazione emerge già adesso dall'art. 57, co. 3, D.P.R. n. 633/1972, poiché nel caso in cui l'eccedenza sia chiesta a rimborso i "termini di decadenza" di cui all'art. 57, co. 1, D.P.R. n. 633/1972 vengono "differiti" in presenza di un ritardo superiore a 15 giorni da parte del contribuente nella consegna della documentazione richiesta dall'Ufficio. Sennonché le Sezioni Unite (Cass., n. 21765 e 21766 del 2021) hanno fornito una lettura restrittiva di tale disposizione, limitandola all'IVA sulle operazioni attive e lasciando invece la componente passiva (l'IVA detratta) di tale eccedenza priva di un termine di accertamento, così legittimando l'Amministrazione finanziaria a contestare *sine die* le richieste di rimborso IVA e a richiedere documentazione probatoria del diritto a detrazione persino relativamente a periodi di imposta per i quali è decorso il termine di conservazione delle scritture contabili. Questa situazione,

che peraltro suscita dubbi di legittimità costituzionale alla luce della recente giurisprudenza (Corte cost., n. 200 del 2021) e che comunque comporta un ingiustificato pregiudizio per le ipotesi di rimborso dell'eccedenza rispetto a quelle in cui l'eccedenza venga riportata in avanti per essere utilizzata successivamente ovvero compensata, sta dispiegando effetti fortemente negativi sulla circolazione dei crediti IVA soprattutto nelle procedure concorsuali, peraltro preconizzati dalla stessa ordinanza della Cassazione n. 15525 del 2020 di remissione alle SS.UU., con grave pregiudizio per il ceto creditorio. Si rende, pertanto, necessario intervenire per chiarire che si tratta di fattispecie pacificamente riconducibili all'attività di accertamento e dunque da esperire nei termini ordinari a tal fine previsti.

- a predisporre **testi unici** e a prevedere una **disciplina unitaria** per tutti i tributi relativamente a soggetti passivi, obbligazione tributaria (dichiarazione, accertamento, riscossione), sanzioni e processo.

Come noto, la tutela dell'affidamento – anche e soprattutto degli operatori economici che investono – costituisce secondo la Corte costituzionale «una condizione essenziale della vita associata e rappresenta una «ricaduta e declinazione “soggettiva”» della certezza del diritto,⁽²⁾ la quale, a propria volta, integra un «elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto»,⁽³⁾ connaturato tanto all'ordinamento nazionale, quanto al sistema giuridico sovranazionale.⁽⁴⁾ Il valore della certezza dei rapporti giuridici è di certo suscettibile di limitazioni dovendosi «sottoporre al normale bilanciamento proprio di tutti i diritti e valori costituzionali». ⁽⁵⁾ Tali limitazioni devono però essere giustificate dall'esigenza di tutelare altri principi, diritti e beni di rilievo costituzionale. La compromissione del bene della certezza, pur quando funzionale alla tutela di altri beni di analogo pregio, non può compiersi «senza

² C. cost., sentenza n. 108/2019.

³ C. cost., sentenze nn. 16/2017, 203/2016 e 416/1999. Sulla centralità della “*tax certainty in achieving economic growth*”, anche in relazione ai *tax rulings*, v. K. SAVVAIDOU, V. ATHANASAKI, *Contemporary challenges of tax certainty in the ever-evolving tax environment: digital tax, GGRs and tax rulings within the frame of fiscal state aid*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, p. 93.

⁴ C. cost., sentenze nn. 267 e 154/2017.

⁵ C. cost., sentt. nn. 16/2017, n. 203/2016, n. 264/2012.

una equilibrata valutazione comparativa degli interessi in gioco e deve comunque rispettare i principi di proporzionalità e ragionevolezza».⁽⁶⁾

Con particolare riferimento alla certezza del diritto e alla tutela dell'affidamento, si tratta di intervenire sull'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine:

- di **tenere conto dell'evoluzione giurisprudenziale maturata sul suo primo comma**: infatti, secondo la giurisprudenza di legittimità, nonostante nel caso di “affidamento” nell'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria resa al di **fuori della procedura di interpello**, l'art. 10, comma 2, Legge n. 212/2000 prevede la **non applicabilità** solo di **sanzioni ed interessi** – disposizione che la giurisprudenza aveva ritenuto inizialmente non preclusiva della possibilità di incidere sullo stesso tributo, salvo poi affermare successivamente l'efficacia esimente del principio dell'affidamento in ordine ai soli profili sanzionatori, risarcitori ed accessori,⁽⁷⁾ e ciò pur non mancando casi in cui la stessa Amministrazione ha ritenuto di escludere la debenza del tributo⁽⁸⁾ –. Stante tale interpretazione, deve comunque assegnarsi portata espansiva al principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10, comma 1, dello Statuto,⁽⁹⁾ dovendosene correlare l'applicazione alle caratteristiche proprie della specifica fattispecie. Più esattamente, secondo la giurisprudenza, la situazione di **affidamento tutelabile** è caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, ricavabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. In tali ipotesi, anche la debenza del tributo è destinata a venir meno. ⁽¹⁰⁾ **Si tratta pertanto di una evoluzione giurisprudenziale di cui l'art. 10 dello Statuto deve adesso “cristallizzare”.**

⁶ C. cost., sentt. nn. 216 e 56 del 2015, n. 108 e 203 del 2016.

⁷ Cass. n. 8197/2015.

⁸ Circolare Agenzia delle entrate, n. 36/E/2013 e n. 19/E/2007.

⁹ Cass. n. 370/2019; n. 12372/2021; n. 17588/2021.

¹⁰ Cass. n. 12372/2021.

- di recepire la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in tema di **affidamento "rafforzato" sui tributi di fonte unionale**, avendo la giurisprudenza della **Corte di Giustizia UE** da tempo affermato l'efficacia esimente dell'affidamento anche in relazione ai tributi,⁽¹¹⁾ con l'unica eccezione della mera "prassi illegittima".⁽¹²⁾ Sicché neanche il tributo è dovuto ove sussistano i requisiti essenziali della tutela del legittimo affidamento, consistenti nel fatto che «*gli atti dell'Autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto*» e nella «*legittimità di tali aspettative*», nel senso che esse provengano «*dall'Autorità nazionale competente a rispondere alle domande poste dai cittadini in ordine a problemi giuridici in materia di fiscalità*».

Il comma 2 dell'art. 10, laddove prevede la sola non applicazione di sanzioni ed interessi, è dunque contrario al diritto unionale e deve essere integrato.

di intervenire in modo più incisivo sulle **obiettive condizioni di incertezza**, recependo l'elaborazione giurisprudenziale – che, come noto, in proposito, ha enucleato un elenco di "**fatti indice**",⁽¹³⁾ ancorché non esaustivo, del fenomeno della c.d. incertezza normativa oggettiva, di cui, tuttavia, non sempre i giudici tengono debitamente conto – e prevedendone l'applicazione anche d'ufficio in ogni grado di giudizio, circostanza sin qui negata dalla giurisprudenza di legittimità.

4. Sulle garanzie procedurali

Notevoli sono le innovazioni sul fronte delle garanzie procedurali.

4.1. Il diritto al contraddittorio e il diritto di accesso agli atti

L'innovazione più dirompente è quella contenuta all'art. 17, comma 1, lett. b), laddove viene previsto di «**applicare in via generalizzata il principio del**

¹¹ CGE 14 settembre 2006, causa C-181/04, Elmeke; CGE 9 luglio 2015, causa C-183/14, Salomie e Oltan; CGE 9 luglio 2015, causa C-144/14, Cabinet Medical Veterinar.

¹² CGE 11 aprile 2018, causa C-532/16; confonde il valore delle circolari ufficiali con la mera prassi illegittima, Cass. n. 17588/2021.

¹³ Per tutte, Cass. n. 15452/2018.

contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000». A ciò si aggiunge l'art. 4, comma 1, lett. e), che dispone di «prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità», ma fondamentale in chiave ricostruttiva è anche la precedente lett. d), relativa alla necessità di «prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario».

Il D.d.L. chiarisce, dunque, bene la struttura "portante" dell'intervento, senza demandare a fonti secondarie le specificazioni più importanti.

Innanzitutto, si tratterà di una norma statutaria, come tale applicabile anche agli enti locali e, pur se sprovvista di forza costituzionale, dotata di quella particolare forza di "interpretazione adeguatrice" che alle disposizioni dello Statuto la giurisprudenza ha inteso assegnare.⁽¹⁴⁾

In secondo luogo, verrà superata la distinzione tra accertamenti previo accesso e accertamenti "a tavolino", sicché il contraddittorio dovrà essere garantito quali che siano le modalità di controllo adottate. Verrà anche meno ogni riferimento alla parzialità o meno dell'avviso di accertamento e, con esso, ogni defatigante discussione sul se quel tipo di accertamento avrebbe potuto o meno riversarsi in un avviso di accertamento parziale. Occorrerà naturalmente escludere le ipotesi di controlli automatizzati ed essenzialmente automatizzati, tali da rendere superfluo (o ad intensità attenuata) il contraddittorio.

¹⁴ Di tale valore è emblematica la storica sentenza n. 17576/2002 della Corte di cassazione, con cui essa ha affermato la "superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo Statuto e, quindi, la loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete; in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212/2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statuari".

In terzo luogo, verrà garantita l'effettività del contraddittorio, con la previsione di un termine congruo a favore del contribuente per replicare alle conclusioni cui l'Amministrazione è giunta al termine dell'attività istruttoria e l'obbligo dell'Amministrazione di pronunciarsi espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, così che l'atto conclusivo rappresenti il frutto di un profondo convincimento maturato dall'Amministrazione finanziaria sulla legittimità (e sostenibilità) della propria pretesa.

In quarto luogo, verrà meno la "prova di resistenza", il cui significato, assolutamente vago, costituisce fonte di ulteriore contenzioso che la relativa soppressione è finalizzata ad eliminare. Accogliendo la posizione al riguardo assunta dalla giurisprudenza di legittimità già sopra richiamata, verrà così "generalizzato" il maggior livello di tutela attualmente previsto dall'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, fermo restando che dovranno naturalmente a tal fine essere mantenute quelle "ragioni di urgenza" tali da poter legittimare l'emissione anticipata dell'atto impositivo ove le superiori esigenze della riscossione lo giustificano. L'occasione dovrà essere peraltro propizia per prevedere che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta, sin dall'emissione dell'avviso di accertamento, a motivare sulla ricorrenza di tali ragioni, senza obbligare il contribuente ad improbabili impugnazioni "al buio".

In quinto luogo, verrà generalizzata la sanzione di nullità, considerata come visto dalla stessa giurisprudenza di legittimità quale presidio essenziale (e naturale) della disposizione sull'obbligo di contraddittorio.

Infine, qualche parola va spesa sulla previsione relativa al **diritto all'accesso**, perché intimamente collegata alla disposizione sul contraddittorio.

Come noto, infatti, l'art. 22, della L. n. 241/1990, stabilisce il principio dell'accessibilità degli atti amministrativi, ma tale regola va coordinata con il comma 1, lett. b), dell'art. 24, L. 241/1990 che, nella versione risultante a seguito della L. n. 15/2005, esclude il diritto d'accesso «*nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*» e con il comma 7 del medesimo articolo, ai sensi del quale deve essere comunque garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi quando la conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi.

Secondo una parte della dottrina, tale diritto può essere esercitato successivamente all'emissione dell'atto impositivo al fine di evitare che il contribuente indebolisca la posizione dell'Amministrazione finanziaria, nascondendo elementi fondamentali per la ricostruzione della sua posizione fiscale. Secondo altra tesi, invece, tale diritto deve essere riconosciuto al contribuente senza attendere l'emissione dell'atto impositivo non già, però, ai sensi della L. 241/1990, bensì ai sensi dell'art. 7, L. 212/2000, secondo cui il contribuente deve avere contezza degli atti e dei documenti, di suo interesse, formati dall'Amministrazione finanziaria e richiamati in altri atti, che gli siano stati notificati, al fine di verificarne la legittimità.

La questione è stata risolta dal Consiglio di Stato⁽¹⁵⁾ nel senso di riconoscere al contribuente, a partire dalla L. n. 241/1990, un interesse giuridicamente rilevante ad accedere agli atti relativi al procedimento tributario, salvo però consentirgli l'esercizio di tale diritto solo una volta emesso l'atto impositivo.

Si tratta, tuttavia, di una soluzione non corretta, poiché collide, per i tributi armonizzati, con il diritto UE: come ha infatti rilevato la Corte di Giustizia UE,⁽¹⁶⁾ poiché il contribuente ha diritto a manifestare il proprio punto di vista prima dell'adozione di una decisione negativa nei suoi confronti, è evidente che per fare ciò egli deve essere messo in condizione di conoscere, a richiesta, gli elementi sui quali detta decisione si fonda, ivi compresi quelli relativi a procedimenti connessi.⁽¹⁷⁾ La Corte riconosce la possibilità che vengano in rilievo obiettivi di interesse generale (ad es., la tutela della riservatezza o del segreto professionale) idonei a giustificare delle restrizioni, ma è chiaro che una preclusione di carattere generale al diritto di accesso prima dell'emissione dell'atto impositivo, come elaborata dalla nostra giurisprudenza, si rivela del tutto incompatibile con la necessità di formulare le osservazioni prima della sua emanazione, minando alla radice l'effettività del diritto al contraddittorio.

La CGUE riconosce, peraltro, il diritto di accesso anche a soggetti diversi dal contribuente accertato – si pensi ad un soggetto il cui accertamento si basi, a sua volta, su verifiche effettuate in capo ad un altro soggetto, il cui contenuto, il

¹⁵ Consiglio St., n. 5144/2008; n. 53/2010; n. 461/2014; n. 5588/2014.

¹⁶ Corte di giustizia UE, 9 novembre 2017, C-198/16, *Ispas*.

¹⁷ Corte di giustizia UE, 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*.

primo, sia pertanto interessato a conoscere, ben potendo emergere anche elementi a suo scarico – e tale conclusione sembra potersi estendere anche ai tributi non armonizzati, posto che l'art. 7, co. 1, L. n. 212/2000, stabilendo l'obbligo di allegare al provvedimento gli atti cui lo stesso rinvia, testimonia una scelta del legislatore in favore di una piena *disclosure* di tutti i dati che fondano un accertamento.

Alla tutela in fase istruttoria, si aggiunge quella nella successiva sede giurisdizionale, dal momento che la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE⁽¹⁸⁾ nega la legittimità dell'utilizzo di prove ottenute nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi e di constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di altri soggetti passivi, ove il giudice non abbia potuto valutare che la relativa acquisizione sia avvenuta nel rispetto dei diritti garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

Anche la disposizione del D.d.L. relativa al diritto di accesso, nel momento in cui obbliga l'Amministrazione alla discovery di tutti i dati raccolti, si rivela, dunque, pienamente funzionale al corretto dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

In conclusione, siamo in presenza di una disposizione di delega di portata storica che, se come tutti auspichiamo, giungerà a destinazione con questa conformazione, segnerà un passo decisivo per la piena realizzazione del c.d. "giusto procedimento tributario", dando altresì concretezza, con singolare coincidenza temporale, proprio all'intervento da poco auspicato dalla Consulta con sent. n. 46 del 2023 sia di un «*tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata*», sia di un intervento «*che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente*».

4.2. Il diritto all'autotutela

Il D.d.L. di Riforma fiscale prevede tra i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla Legge 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria, quello di «*potenziare l'esercizio del*

¹⁸ Corte di giustizia UE, 16 ottobre 2019, C-189/18, *cit.*

potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi» (art. 4, comma 1, lett. g).

A ciò si aggiunge quanto previsto nel successivo art. 17, co. 1, lett. a), che in tema di "procedimenti del contenzioso" detta l'ulteriore criterio consistente nel «*coordinare con la nuova disciplina di cui all'articolo 4, comma 1, lettera g), altri istituti a finalità deflativa operanti nella fase antecedenti la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria».*

Si tratta, come noto, di un tema già ampiamente approfondito dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria nominata nel 2021, che indicava una prima direttrice di azione in quella di prevenire il contenzioso in due modi: per un verso, rafforzando il contraddittorio all'interno del procedimento tributario e, per altro verso e qui specificamente di interesse, eliminando alcuni ostacoli all'esercizio della potestà di autotutela.

La Commissione, muovendo dalla possibilità di una previsione legislativa *ad hoc* di autotutela obbligatoria affermata dalla stessa Consulta con la sent. n. 181/2017, ne rinveniva la necessità non solo in funzione di un ripristino di un rapporto di correttezza tra Fisco e contribuente, ma anche in funzione deflativa, posto che il contribuente è altrimenti costretto ad impugnare l'atto proprio perché consapevole che, decorsi 60 giorni, lo stesso diverrà definitivo senza alcuna garanzia di un suo successivo annullamento anche nel caso di manifesta infondatezza.

Si prevedeva, in particolare, l'introduzione di una nuova disposizione (l'art. 10-ter) all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, cui si aggiungeva la previsione, all'interno dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 di una nuova fattispecie di atto impugnabile consistente nel «*rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela di atti definitivi nei casi previsti dall'art. 10-ter della legge 27 luglio 2000, n. 212*», nonché, all'interno dell'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, di un termine per l'impugnazione del rifiuto tacito di autotutela che rimanda a quello previsto dal precedente comma 2 nel caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi.

Per quanto attiene al contenuto del nuovo art. 10-ter, si attribuiva rilevanza alle sole ipotesi di “evidente illegittimità dell’atto”, considerando tali quelle di cui all’art. 2, D.m. n. 37/1997, che venivano pertanto “legificate”, ma in ogni caso ritenute non esaustive delle possibili ipotesi di “evidente illegittimità”. In questi casi, l’obbligo di autotutela sussisteva anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, con il limite dei (soli) motivi sui quali fosse intervenuta una sentenza passata in giudicato, nonché del decorso di due anni dalla intervenuta definitività.

La tutela giurisdizionale – importante non già per la previsione testuale, poiché già riconosciuta dalla giurisprudenza, ma soprattutto per la chiara previsione dell’impugnabilità anche del rifiuto tacito – era in ogni caso accordata per i soli atti divenuti definitivi, sussistendo altrimenti un autonomo giudizio già incardinato contro l’atto avente il proprio esito e lo stesso si sarebbe esteso al merito della pretesa trattandosi di attività vincolata priva di spazi di discrezionalità.

Alla luce dell’attuale contesto giurisprudenziale – che vede l’autotutela ridotta all’esercizio di un potere meramente discrezionale, di fatto “azzerando” qualsivoglia tutela del contribuente dinanzi ad un suo diniego o al silenzio e persino richiedendo di rappresentare delle non meglio precisate “ragioni di interesse generale” – quella della Commissione era, in conclusione, una proposta assolutamente condivisibile e assai ben articolata che, a distanza di un quarto di secolo, non faceva che recepire quanto in realtà già sostenuto dall’Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 198 del 1998, mai davvero applicata.

Stando così le cose, non v’è dubbio che la delega si ponga nella scia della proposta della Commissione interministeriale, escludendo la preclusione da definitività ed attribuendo rilevanza anche al silenzio, sicché lo stesso modello attuativo da essa elaborato potrà costituire un validissimo punto di partenza per il legislatore delegato.

Si tratta tuttavia di comprendere se il riferimento ivi contenuto agli “errori manifesti” sia idoneo a coprire tutte le ipotesi di cui al D.m. 37/1997 – come previsto dalla Commissione – o solo alcune di esse.

Se dubbi non possono sussistere in ordine alle ipotesi di cui alle lettere a (errore di persona), b (errore logico o di calcolo), e (mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti), f (mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza e h (errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione) – che danno luogo per loro natura ad errori manifesti – qualche riflessione maggiore suscitano, invece, le ipotesi di cui alle lettere c (errore sul presupposto dell'imposta), d (doppia imposizione) e g (sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati).

Nelle ipotesi di cui alle lettere c) e g), viene infatti in rilievo lo stesso presupposto del tributo o dell'agevolazione, sicché dovrebbe trattarsi di casi in cui tale presupposto non sussiste in modo manifesto e non si tratti, al contrario, di questioni sulle quali possano sussistere dubbi sulla qualificazione del fatto o sull'interpretazione di norme, come tipicamente accade. Diversamente dalle ipotesi sopra richiamate, non si tratta di ipotesi di erroneità "in sé" manifesta, quanto invece di ipotesi che, a certe condizioni, possono esserlo, dovendosi così precisare che la nuova disciplina potrà riguardare solo quelle ipotesi in cui il presupposto del tributo (o dell'agevolazione) evidentemente non sussiste (o sussiste). Così anche per la doppia imposizione, che è termine assolutamente generico, dovendosi chiarire se questa doppia imposizione si riferisca allo stesso tributo in capo allo stesso soggetto o possa eventualmente coinvolgere le vicende impositive in capo ad altri soggetti che possano comportare una duplicazione del tributo in capo al soggetto richiedente (ad es., le vicende dei coobbligati solidali o dipendenti, gli eventuali versamenti o le mancate detrazioni in capo alle controparti nell'imposta sul valore aggiunto, ecc.).

La questione finale che si pone è poi se questo notevole ampliamento dell'istituto dell'autotutela possa **ridimensionare quello del reclamo-mediazione**.

Va detto che le prime voci circolate circa la volontà di procedere alla relativa soppressione – poi attenuate con la versione definitivamente approvata – erano state accolte con grande favore dalla dottrina in considerazione dell'assenza di una reale terzietà e degli esiti percepiti come assolutamente deludenti.

L'istituto ha tuttavia anche i suoi sostenitori e i dati sulla differenza tra liti sottoposte a reclamo-mediazione e liti instaurate parrebbero confortare tale ipotesi.

È anche vero, tuttavia, che l'esperienza pratica insegna che i reclami assai raramente vengono accolti e, se lo sono, ciò avviene proprio in conseguenza degli "errori manifesti" che spingono a proporre il reclamo nel termine di impugnazione di sessanta giorni che la riforma dell'autotutela non renderebbe più indispensabile. Più raramente, invece, accade che il diniego dell'Ufficio sia assistito da una tale forza argomentativa da scoraggiare l'instaurazione del giudizio.

Il tema dovrà dunque essere necessariamente approfondito, per comprendere la composizione degli attuali esiti dei reclami e in particolare se si tratti di ipotesi di accoglimento totale o parziale (e in tal caso quali ne sono le motivazioni, se di tipo "manifesto" o meno) oppure di casi di rigetto in cui il contribuente abbia desistito dal proseguire in giudizio usufruendo della riduzione delle sanzioni, onde poter correttamente valutare se l'introduzione di disciplina dell'autotutela comportante il venir meno della definitività da mancata impugnazione e l'impugnazione del rifiuto tacito, possa ridimensionare lo stesso istituto del reclamo, che finirebbe altrimenti per costituire una sostanziale (ed inutile) duplicazione di tutela.

4.3. La disciplina generale delle invalidità

Di notevole rilevanza sistematica è la previsione di una **disciplina generale delle invalidità**, sulla scia di quanto avvenuto nel 2005 nel diritto amministrativo attraverso la previsione dei noti artt. 21-septies e 21-octies, L. n. 241 del 1990, dal momento che la disciplina tributaria al riguardo è invece assolutamente frammentaria ed oggetto di elaborazioni giurisprudenziali di segno non sempre univoco e talvolta anche scarsamente condivisibile.

Il tema che si pone è di compulsare l'amministrazione finanziaria verso un "giusto procedimento", di cui la stessa amministrazione è protagonista, elevando a causa di invalidità tutte quelle violazioni procedurali e

provvedimentali che frustano la piena cognizione e l’effettiva partecipazione del contribuente al procedimento.

Si tratta allora di distinguere quelle ipotesi di nullità “insanabile” – si pensi all’incompetenza territoriale, alla notificazione degli atti nei confronti di soggetti inesistenti (il *trust*, il defunto, la società incorporata, ecc.) o quei casi di “non atti” poiché affetti da gravi vizi motivazionali – dalle ipotesi di nullità-annullabilità – si pensi al diritto al contraddittorio, ai vizi di sottoscrizione, ai vizi contenutistici dell’avviso di accertamento, ai vizi di motivazione, ai vizi di notificazione meno gravi. A tale ultimo riguardo, deve essere anche bandita la prassi di produrre i documenti all’ultimo momento nell’ultimo grado di merito, perché se eccepisco i vizi della notifica, questa deve essere prodotta immediatamente, non avendo senso far proseguire giudizi inutili; sicché anche il termine per le controdeduzioni deve essere finalmente reso perentorio, anche per la parità delle armi proprio del giusto processo. Così come deve terminare la prassi di “saltare” la decisione sui vizi formali con il pretesto che essi siano stati implicitamente rigettati: la mancata pronuncia deve comportare il recesso del giudizio al grado in cui la pronuncia è stata omessa, così come deve trattarsi di un vizio espressamente denunciabile ai sensi dell’art. 360, co. 1, n. 4.

L’occasione è propizia anche per intervenire sui vizi dell’attività istruttoria (accessi non autorizzati, permanenza dei verificatori oltre i termini stabiliti, ecc.) ad oggi rimessi ancora all’alternativa tra invalidità derivata ed inutilizzabilità, definitivamente recependo la tesi secondo cui le prove acquisite in violazione dei diritti partecipativi e delle garanzie costituzionali sono inutilizzabili.

4.4. La tax compliance e il rafforzamento del regime dell’adempimento collaborativo

Significativi sono anche gli interventi di rafforzamento del **regime del c.d. “adempimento collaborativo”**, vuoi quanto alle modalità di funzionamento, vuoi quanto al regime premiale, anche sul fronte sanzionatorio amministrativo e penale (art. 15, lett. f).

Per dare un giudizio sul rafforzamento di queste misure premiali – che si anticipa, è del tutto positivo – occorre brevemente ricostruire il contesto di riferimento.

Il legislatore tributario italiano dell'ultimo ventennio ha progressivamente abbandonato la risalente visione inquisitoria del rapporto Fisco-contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento e, più in generale, di un rapporto complessivamente improntato al principio di collaborazione e buona fede, sanciti dall'art. 10, co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente; principi che costituiscono esplicitazione, a loro volta, dei principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost.

Il principio di collaborazione e buona fede si è riflesso sullo schema tradizionale del rapporto tra contribuenti e Fisco, che vede tipicamente l'Amministrazione Finanziaria vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti, – relazione definita dalla dottrina internazionale come “adempimento di base” (c.d. “*basic relationship*”) – rivelatosi tuttavia in concreto scarsamente efficace ai fini della promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (c.d. “*tax compliance*”), proprio in quanto privo di adeguati strumenti normativi per favorire il dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti.

Il passaggio dal sistema inquisitorio al sistema partecipato e il principio di collaborazione e buona fede non sono tuttavia da soli sufficienti a spiegare il fondamento di quegli istituti preposti alla *tax compliance* e al dialogo, i quali costituiscono in buona parte il frutto della profonda riflessione svolta nell'ambito della Legge delega n. 23/2014 e dei relativi decreti attuativi, oltreché della Legge di stabilità per il 2015 (n. 190/2014), per riformare l'ordinamento tributario italiano nella direzione di una maggiore attrattività per gli investimenti economici, incrementandone il livello di certezza e di stabilità e tutelando adeguatamente l'affidamento del contribuente.

Nell'ottica di favorire l'adempimento spontaneo (“*tax compliance*”) e il dialogo, riducendo la conflittualità tra le parti, diversi sono stati gli istituti oggetto di recenti ed incisivi interventi normativi, talvolta rivolti nei confronti

della generalità dei contribuenti, altre volte indirizzati ad una cerchia ristretta di essi.

Un primo gruppo è costituito da quegli istituti finalizzati a consentire la respiscenza del contribuente, anche a seguito dell’attivazione di un controllo che abbia evidenziato potenziali criticità, e così da un lato agevolare la *compliance ex post* e dall’altro indirizzare le forze – necessariamente limitate – di cui l’Amministrazione finanziaria dispone, verso situazioni a maggiore rischio (“comunicazioni preventive”, previste dall’art. 1, co. 634 e ss., L. 190/2014, cui si lega, pur non certamente esaurendosi in esse, l’ampliamento dei termini e delle modalità per fruire del ravvedimento operoso e nella stessa direzione si è mossa la revisione del sistema sanzionatorio penale per tenere (anche) conto della respiscenza del reo e del pagamento del debito tributario prima dell’avvio del dibattimento, ora sul piano delle cause di non punibilità ora su quello dell’applicazione di attenuanti ad effetto speciale).

Un secondo gruppo riguarda quegli istituti, di varia natura, finalizzati a consentire al singolo contribuente di acquisire una certezza anticipata sulla correttezza dei propri comportamenti fiscali, con effetti vantaggiosi, variamente declinati, per chi abbia deciso di avvalersene (disciplina degli interpelli; accordi preventivi per le imprese ad attività internazionale).

Un terzo gruppo riguarda, infine, quegli istituti che si sostanziano in forme di “monitoraggio”, sia pure di natura eterogenea, talvolta generalizzato, altre volte “su misura”, anch’esse accompagnate da effetti “premiali” (dichiarazione “precompilata”, “indici sintetici di affidabilità”, regime di adempimento cooperativo).

Dal sistema così tracciato, emergono tre linee di indirizzo, tra loro variamente intrecciate:

i) la prima, consistente nella possibilità riconosciuta al contribuente di essere quanto più possibile *compliant ex ante*, “affidandosi” alla stessa Amministrazione finanziaria (interpello, interpello nuovi investimenti, accordi preventivi); sicché ove dovessero emergere in un momento successivo profili di *non compliance*, questi non sarebbero di regola riconducibili alla volontà di essere *non compliant*;

ii) la seconda, consistente nell'incentivare *ex post* l'emersione più o meno spontanea dell'imposta dovuta, così che l'Agenzia delle Entrate possa indirizzare o concentrare la vera e propria attività di accertamento nei confronti di quei soli soggetti che non intendano collaborare o ravvedersi (comunicazioni preventive);

iii) la terza, consistente nel dare vita a rapporti più "strutturati", vuoi nella forma della proposta di dichiarazioni "precompilate" derivanti dai dati stabilmente acquisiti dall'Amministrazione finanziaria, vuoi nella forma della misurazione periodica del livello di "affidabilità" del contribuente, vuoi infine nella forma più evoluta dell'adempimento collaborativo.

In tutte e tre le ipotesi il rapporto tra il Fisco e i contribuenti che collaborano in modo leale nell'ambito del procedimento di accertamento vuole basarsi, sempre di più, su una relazione di tipo "orizzontale", mentre i controlli sugli altri soggetti, caratterizzati da una maggiore "incisività", restano improntati al tradizionale rapporto di tipo "verticale".

Ciascuna di queste linee di indirizzo è peraltro caratterizzata da effetti "premiali", in particolare:

a) negli interpelli "ordinari", la risposta vincola l'Amministrazione, ma è ammesso il *revirement* sia pure «*con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante*»;

b) nell'interpello "nuovi investimenti", la risposta vincola l'Amministrazione e non è ammesso il *revirement* sinché permangano le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base essa è stata resa;

c) negli accordi preventivi, l'accordo vincola l'Amministrazione e non è ammesso il *revirement* sinché permangano le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base esso è stato raggiunto;

d) nell'emersione spontanea (ma anche nell'emersione a seguito di attività istruttorie) vi sono effetti di riduzione, anche sensibili, delle sanzioni amministrative (ravvedimento operoso) e di non punibilità o di attenuanti ad effetti speciali sul piano penale;

e) nelle dichiarazioni precompilate vi sono effetti preclusivi sui controlli formali;

f) negli indicatori sintetici di affidabilità vi sono, a seconda del punteggio ottenuto, effetti premiali sui termini di decadenza dal potere di accertamento, sui rimborsi, ecc.;

g) nell'adempimento collaborativo, si hanno i seguenti vantaggi: *i)* il controllo anticipato da "comune valutazione"; *ii)* il divieto di *revirement* per il parere dell'Agenzia reso, nelle varie forme previste, all'esito di tale "comune valutazione" anche nella forma dell'accordo di adempimento collaborativo, salvo modifica degli elementi in fatto e in diritto; *iii)* l'abbreviazione dei termini dell'interpello che, in punto di effetti, segue comunque le regole generali ivi compresa la possibilità di essere revocato «*con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante*», salvi gli effetti "rafforzati" nel caso di risposta tardiva; *iv)* la disciplina sanzionatoria di favore prevista per i rischi comunicati "in modo tempestivo ed esauriente" all'Agenzia prima della presentazione della dichiarazione, laddove l'Amministrazione non condivide la posizione dell'impresa, riducendosi in tal caso le sanzioni alla metà, non potendo essere applicate in misura superiore al minimo edittale ed essendo la loro riscossione sospesa sino alla definitività dell'accertamento.

L'efficacia vincolante per l'Amministrazione finanziaria di una risposta "su misura" trova solide giustificazioni "di sistema" e costituisce, anzi, un elemento centrale dei moderni sistemi di *ruling*, cui non vale opporre il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché non di rinuncia al credito si tratta, bensì di un tributo preteso illegittimamente in violazione del principio dell'affidamento, che «*ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario*»⁽¹⁹⁾ e riguarda non solo l'attività del legislatore ma anche dell'Amministrazione finanziaria.

Lo stesso può affermarsi per quanto riguarda il divieto di *revirement* per l'Amministrazione finanziaria sin quando permangano le condizioni di fatto e di diritto, previsto nell'interpello nuovi investimenti, negli accordi preventivi e nella *cooperative compliance*. Nel caso degli interpelli nuovi investimenti la *ratio* dell'efficacia "rafforzata" dinanzi a possibili *revirement* risiede nel voler offrire ad una impresa che effettua investimenti di particolare rilevanza nel nostro

¹⁹ Cass., 17010/2012.

Paese un “pacchetto-certezza”; nel caso degli accordi preventivi il divieto di *revirement* si giustifica dalla particolarità della fattispecie e dalla forte connotazione partecipativa dell’istituto, che consente peraltro all’Amministrazione finanziaria di monitorare e controllare operazioni a particolare rischio di elusività, con ciò soddisfacendo rilevanti interessi erariali.

Per quanto riguarda, infine, l’adempimento collaborativo, qui la tutela dell’affidamento raggiunge il suo “apice” proprio in virtù dell’interlocuzione costante e preventiva, inquadrandosi tale istituto nella promozione di «*forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti*» che l’istituto di propone (art. 3, D.Lgs. n. 128/2015).

Ben si giustifica pertanto che un tale divieto di *revirement*, pur non espressamente previsto dalla legge, ma indubbiamente derivante da principi di rango costituzionale, costituisca oggetto di una doverosa “presa d’atto” dell’Amministrazione finanziaria nell’ambito del provvedimento direttoriale che lo ha testualmente previsto.

Il contesto entro il quale si collocano gli interventi descritti è, dunque, quello della collaborazione fisco-contribuente, della *tax compliance*, della riduzione del rischio “fiscale” di impresa, della maggiore certezza dell’ordinamento, degli effetti sulla competitività e sulla crescita del sistema-Paese, rilevando a tale ultimo proposito la fase attuativa del tributo non meno di quella relativa alla sua dimensione quantitativa.

Alla repressione si aggiunge la prevenzione, il cui presupposto è dato da una minore complessità del sistema⁽²⁰⁾ e che consente all’Amministrazione finanziaria di esercitare l’attività amministrativa di imposizione secondo criteri di efficacia, efficienza ed economicità, quali declinazioni dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.⁽²¹⁾

Inoltre, questi meccanismi incrementano le conoscenze dell’Amministrazione finanziaria, contribuendo così per definizione a soddisfare

²⁰ L. STRIANESE, *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

²¹ D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull’imponibile*, cit., p. 50.

l’obiettivo stesso dell’attività conoscitiva e di controllo e così quell’interesse pubblico e fiscale alla realizzazione della pretesa tributaria direttamente collegato all’art. 53 Cost.

In altri termini, più *spontaneamente* il contribuente aumenta il livello conoscitivo dell’Amministrazione finanziaria “aprendosi” ad essa, più è efficace l’azione di controllo e meglio è perseguito quello stesso interesse di cui l’Amministrazione è portatrice.

Ma al tempo stesso, diminuiscono i costi per l’Amministrazione finanziaria per acquisire tale conoscenza, perché *spontanea*, consentendo di meglio indirizzare le risorse (limitate) di cui dispone l’Amministrazione alle ipotesi più critiche.

Inoltre, l’apertura delle imprese – soprattutto se si tratta delle grandi imprese proiettate nei mercati internazionali e pertanto, per loro natura e struttura, potenzialmente idonee ad essere partecipi di complesse operazioni di pianificazione fiscale internazionale – all’Amministrazione finanziaria, nel rispetto dei canoni di trasparenza e correttezza, ***giustifica ulteriormente un regime giuridico di vantaggio in un contesto internazionale*** che vede sempre più un forte richiamo alla necessità che le imprese multinazionali rispettino la c.d. *corporate social responsibility* e dunque partecipino al progresso economico dello Stato in cui operano,⁽²²⁾ non essendo la massimizzazione del profitto – e

²² Sul punto, sia consentito rinviare a G. MELIS, *Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti sociali: recenti trends e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1283 ss., ove si evidenzia, tra l’altro, che l’art. 2(1) dell’*International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights* non coinvolge solo gli Stati ma anche il settore privato e le società in particolare, atteso l’impatto che le loro azioni possono avere sul godimento dei diritti economici, sociali e culturali. Il ‘*UN Committee on Economic, Social and Cultural Rights*’ (CESCR) ha individuato varie ipotesi relative al ruolo delle *corporations* e/o del settore privato in generale, di dimensione sia nazionale che sovranazionale, quale il lavoro dei minori, le condizioni di lavoro insalubri, gli effetti della produzione sul diritto alla salute o i comportamenti corruttivi. In questo senso, pertanto, nulla vieta di estendere questa *line of reasoning* anche a quei comportamenti evasivi ed elusivi riferibili ai soggetti privati e al ruolo che gli Stati, sotto la cui giurisdizione ricadono, hanno nel prevenire siffatti comportamenti.

Si tratta di un profilo del più generale tema della *Corporate Social Responsibility* (CSR), affrontato a livello sia delle Nazioni Unite (cfr. gli *UN Guiding Principles on Business and Human Rights*), sia dell’OECD (cfr. le *Guidelines for Multinational Enterprises*). In quest’ultimo documento viene peraltro dedicato un intero capitolo all’importanza dell’adempimento degli obblighi tributari da parte delle multinazionali, rilevandosi in particolare, al par. 1 del *Chapter XI-Taxation*, che «*It is important that enterprises contribute to the public finances of host countries by making timely payment of their tax liabilities. In particular, enterprises should comply with both*

la connessa minimizzazione del carico impositivo – l'unico obiettivo di riferimento dell'agire imprenditoriale.⁽²³⁾

Sotto questo profilo, il sistema così delineato non presenta alcuna criticità in termini costituzionali e, anzi, ben se ne giustifica un ulteriore potenziamento, vuoi mediante un ulteriore intervento sul profilo sanzionatorio, vuoi con misure premiali ulteriori tra cui un significativo allentamento dei vincoli alle compensazioni che il rapporto di fiducia instaurato certamente giustifica,⁽²⁴⁾ coinvolgendo sempre più imprese per costruire un ordinamento di massimo favore, in termini di affidamento e certezza, per le imprese sane del nostro Paese.

Le numerose misure, contenute nella legge delega, volte a rafforzare ulteriormente l'istituto dell'adempimento collaborativo e del relativo regime premiale dell'adempimento collaborativo, nonché più in generale finalizzato a dare rilevanza all'istituzione di sistemi di rilevazione del rischio fiscale, si armonizzano pertanto pienamente nel sistema appena delineato rappresentandone un ulteriore e coerente sviluppo.

the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation. Tax compliance includes such measures as providing to the relevant authorities timely information that is relevant or required by law for purposes of the correct determination of taxes to be assessed in connection with their operations and conforming transfer pricing practices to the arm's length principle».

²³ Vedi S. GIANONCELLI, S.M. RONCO, *La gestione del rischio fiscale*, cit., p. 361-362.

²⁴ Sul punto, P. SEVERINO, *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, cit., p. 470, la quale rileva «l'urgenza di un intervento normativo che, coordinando la disciplina inerente alla cooperative compliance con quella di cui al D.lgs. n. 231/2001, assicuri agli enti ammessi al regime di adempimento collaborativo di andare esenti dalle sanzioni di cui all'art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231/2001, attribuendo rilevanza anche nel "processo 231" alla valutazione di idoneità ed efficacia del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale effettuata dall'Agenzia delle Entrate in sede di esame dell'istanza di ammissione dell'ente al regime di cooperative compliance», ed esprime apprezzamento per la proposta prevista dal cosiddetto "Piano Colao" in tema di cooperative compliance riguardante «la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società che i) siano in regime di cooperative compliance» e finanche per le società che «implementino un modello di presidio del rischio fiscale o iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio fiscale».

5. Sulla riforma del sistema sanzionatorio e sul contrasto all'evasione

5.1. Eccessiva severità del sistema sanzionatorio

I documenti OCSE evidenziano spesso l'**eccessiva severità del nostro sistema sanzionatorio**, idonea a scoraggiare potenziali investitori (se non addirittura indurre quelli esistenti a localizzarsi altrove).

Si tratta di un tema che era stato affrontato “di petto” dalla riforma di cui al D.Lgs. n. 158/2015, ma, nonostante l'evidente sforzo del legislatore di rendere il sistema sanzionatorio più “proporzionale” – pensiamo alle valutazioni, all'abuso del diritto, agli errori sulla competenza, e via dicendo – la giurisprudenza ha messo a dura prova la tenuta del nuovo sistema, ora continuando a confondere l'abuso del diritto con la simulazione,⁽²⁵⁾ ora svuotando di fatto la nuova norma in tema di confisca (art. 12-bis), leggendola nel senso di ammettere pacificamente il sequestro e di continuare a consentire la stessa confisca, sia pur “condizionata”,⁽²⁶⁾ con i problemi in punto di adempimento che ne conseguono per il debitore che intenda procedere in tal senso e così accedere ai benefici sul piano sanzionatorio penale.

Si tratta adesso di riprendere il filo dove era stato interrotto e di affrontare di petto i principali problemi che ancora sussistono.

5.2. Proporzionalità

Il primo di questi problemi da affrontare è la **misura assolutamente spropositata e sproporzionata delle sanzioni amministrative tributarie**, di gran lunga eccedenti quelle vigenti in altri Paesi e per nulla conformi al principio di proporzionalità delle sanzioni più volte affermato dalla Corte di giustizia UE e dalla Corte EDU.⁽²⁷⁾ Si tratta di una questione rilevata persino dalla Corte costituzionale nella recentissima sentenza n. 46 del 2023, con la quale essa ha reso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del D.Lgs. n. 472

²⁵ Cass., Sez. III pen., n. 41755/2016. Sul punto, S.P. DI GIACOMO, “L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione”, in *Dir. prat. trib.*, 2017, II, pag. 1127 ss.

²⁶ Cass., Sez. III pen., n. 5728/2016.

²⁷ Sul punto, CGUE, 16 luglio 2015, C-255/14, *Chmielewski*; CGUE, 26 marzo 2015, C-499/13, *Macikowski*.

del 1997 – disposizione che prevede i criteri di commisurazione della sanzione amministrativa tributaria – ispirata all’esigenza di evitare l’applicazione di sanzioni sproporzionate rispetto al comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare, è stato ridefinito, ex art. 3 Cost., il perimetro di applicazione del comma 4 della richiamata disposizione, considerando tra le «circostanze» – non più necessariamente “eccezionali” – che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione gli stessi fattori indicati nel comma 1 dell’articolo, ossia, in particolare, la condotta dell’agente e l’opera da lui svolta per l’eliminazione o l’attenuazione delle conseguenze.

In tale occasione (sent. n. 47 del 2023), la Consulta ha peraltro rilevato che *«Tale valorizzazione dell’art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997 alla luce dell’art. 3 Cost. trova solide basi nell’evoluzione della giurisprudenza di questa Corte, che in più occasioni ha precisato, da un lato, che «il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell’illecito» è «applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative» (ex plurimis, sentenza n. 112 del 2019) e, dall’altro, che anche per le sanzioni amministrative si prospetta «l’esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell’illecito sanzionato», in particolare dando rilievo «al disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma» (sentenza n. 185 del 2021). Ciò in quanto «il principio di proporzionalità postula l’adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell’illecito» (sentenza n. 161 del 2018)».*

Sanzioni tributarie che costituiscono oggi **veri e propri multipli del tributo** sono del tutto sproporzionate e provocano solo un effetto: quello di costringere il contribuente ad aderire ad istituti deflativi, perché il rischio di perdere in giudizio subendo definitivamente una sanzione spropositata non di rado idonea a mettere a repentaglio la stessa esistenza della impresa.

Occorrerà di conseguenza intervenire sulle singole fattispecie, soprattutto quelle che non provocano alcun danno per l’erario. Tra queste il caso dell’IVA erroneamente addebitata in fattura ed assolta dal cedente prestatore, in cui la giurisprudenza, erroneamente, esclude la detraibilità dell’IVA non dovuta se l’operazione non è soggetta ad imposta ed irroga le sanzioni proporzionali; o il

caso dell'utilizzo delle fatture inesistenti, in cui si pretendono assurde verifiche in capo al cessionario o committente; alla omessa regolarizzazione delle fatture, in cui sussiste una giurisprudenza oscillante sui casi in cui colui che la riceve non è tenuto a regolarizzarla; alle violazioni del principio di competenza; alla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, che la giurisprudenza penale incredibilmente si ostina a negare, equiparando situazioni di frode a situazioni di mera interpretazione.⁽²⁸⁾

5.3. *Ne bis in idem*

Altra questione è il ***problema ancora irrisolto del ne bis in idem***.

Poiché punto fermo nella giurisprudenza della Corte EDU è la necessaria presenza di tutti i *material factors* indicati nella sentenza *A e B c. Norvegia*, e la necessità di questo esame "a tutto campo" pare confermata anche dalla giurisprudenza costituzionale, non può di certo esprimersi un giudizio positivo sull'approccio sin qui adottato dalla giurisprudenza della Suprema Corte nella misura in cui esso mostra un'evidente ritrosia a svolgere il *test* della "connessione" sino in fondo. Peraltro, l'esito derivante dallo scrutinio di tali fattori è tutt'altro che scontato come apparirebbe dalla lettura di quelle pronunzie che si sono maggiormente addentrate nel *test*.

Se è pur vero che una certa "circolabilità" del materiale probatorio è possibile, manca radicalmente la "comunicabilità" sul piano valutativo, essendo pacifica la necessità che i rispettivi giudici procedano ad un *assessment* del tutto autonomo rispetto a quello compiuto nell'altro procedimento, essendo ciò imposto dalle peculiarità proprie dei rispettivi giudizi.

Lo stesso dicasi sul fronte della complementarità di scopo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative, non potendo a queste ultime essere attribuita alcuna funzione "compensatoria" dell'attività di accertamento, condividendo esse quindi uno scopo del tutto omogeneo a quello delle sanzioni penali.

Nulla quaestio, al contrario, per il criterio della prevedibilità e della proporzionalità che, effettivamente e secondo comunque una valutazione caso per caso, potrebbero dirsi rispettati.

²⁸ Per un elenco delle ipotesi critiche, si v. L. LODOLI, B. SANTACROCE, *Sanzioni tributarie che cambiano pelle*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 marzo 2023, p. 14.

Quanto al profilo temporale, esso è legato alle specificità del caso concreto, ma certamente non può farsi coincidere con il mero avvio dei procedimenti, obliterandone lo sviluppo e la conclusione.

In sintesi, a fronte della rimodulazione da parte della Corte EDU dell'importanza del criterio della proporzionalità e alla luce della necessaria compresenza di tutti i *material factors*, **si rende necessario un profondo ripensamento dei termini con cui la giurisprudenza della Corte EDU è stata recepita, sino ad ora, nel nostro ordinamento.**

Le criticità sopra rappresentate, peraltro, sono destinate ad acuirsi a fronte dell'avvenuta introduzione di diversi reati tributari tra i c.d. "reati presupposti" della responsabilità degli enti ex D.Lgs. n. 231/2001.

Ed infatti se, fino ad oggi, un possibile conflitto fra il principio del *ne bis in idem* e la responsabilità amministrativa degli enti era sempre stato categoricamente escluso dalla giurisprudenza di legittimità⁽²⁹⁾ facendo perno sulla richiamata differenza soggettiva fra il destinatario della sanzione penale ed il destinatario della sanzione amministrativa, per effetto della citata riforma il problema non parrebbe più così facilmente risolvibile posto che, allo stato attuale, si avrebbe l'applicazione in capo all'ente tanto della sanzione penale ex D.Lgs. n. 231/2001, quanto di quella amministrativa ex art. 7, D.L. n. 269/2003, la cui natura sostanzialmente penale è indiscutibile.⁽³⁰⁾

²⁹ Fra le molte si v.: Cass., pen., 28 settembre 2018, n. 42897; Cass., pen., 28 maggio 2018, n. 23839.

³⁰ Sul punto, la dottrina penalistica mostra posizioni non sempre uniformi: si v. A.F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori, ir. pen. contemporaneo*, 2020, pag. 118 ss.; M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in AA.VV. (a cura di G. LATTANZI e P. SEVERINO), *Responsabilità da reato degli enti, Vol. I. Diritto sostanziale*, Torino, 2020, pag. 622 ss.; D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sistema penale*, 2020, https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1600112871_piva-2020a-reati-tributari-responsabilita-enti-riforma.pdf; R. BARTOLE, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema penale*, 2020, https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1584481795_bartoli-2020b-reati-tributari-responsabilita-enti-231-decreto-fiscale.pdf

5.4. Procedimento/processo penale e tributario

Altra questione di fondamentale importanza è quella del **coordinamento tra procedimento-processo penale e tributario**.

Da un punto di vista di “politica del diritto” l’attuale soluzione normativa sulle cause di non punibilità e sulle attenuanti ad effetto speciale configura, a mio giudizio, un valido “punto di equilibrio” tra le esigenze, da un lato, di non neutralizzare il carattere intimidatorio della sanzione penale e, dall’altro, di incentivare il contribuente ad eliminare le conseguenze del reato mediante il pagamento del tributo, degli interessi e delle connesse sanzioni.

Il legislatore del D.Lgs. n. 158/2015 ha “dosato” con equilibrio la sanzione penale a seconda del disvalore del reato e fornito una risposta coerente con le premesse poste della legge delega, con le particolari esigenze dei reati di versamento e con la nuova filosofia della “*tax compliance*”.

Del resto, che il disegno di irrigidimento della disciplina del legislatore del 2011, del quale il legislatore della Riforma comunque conferma alcuni aspetti fondamentali (prescrizione, ecc.), fosse davvero idoneo a contrastare i comportamenti penalmente rilevanti dei contribuenti poteva legittimamente dubitarsi solo tenendo presente l’attuale situazione del carico di reati tributari gravanti sui tribunali italiani.⁽³¹⁾

Vi sono, tuttavia, diverse questioni tecniche ancora da risolvere, tra cui ne ricordiamo qualcuna.

Innanzitutto, la circostanza che presupposto della disciplina sia il pagamento di determinate somme rende problematica, se non impossibile, l’applicazione a quelle fattispecie – quali l’art. 8 (emissione di fatture false) e l’art. 10 (distruzione delle scritture contabili), D.Lgs. n. 74/2000 – in cui non sorge alcun debito di imposta.

In secondo luogo, vi sono i problemi esaminati relativi al doppio procedimento sanzionatorio e alla possibile violazione del principio del *de bis in idem* di cui si è fatto cenno *supra*.

³¹ Ed in effetti la dottrina ha constatato quale unica conseguenza del D.L. n. 138/2011 “l’incremento delle segnalazioni di reato e del numero dei procedimenti penali, con conseguente intasamento delle Procure della Repubblica e proporzionale incremento dei casi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione, senza alcun reale effetto in termini di deterrenza”: così E. Mastrogiacovo, *Commento agli artt. 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000*, cit., pag. 302.

In terzo luogo, occorre precisare meglio in ordine all'estensione della causa preclusiva della "formale conoscenza" di attività di indagine amministrativa o penale, tenuto conto dei rilevanti effetti che ne possono discendere sul piano sanzionatorio penale.

In quarto luogo, sarebbe opportuno prevedere la possibilità di richiedere l'archiviazione ove il PM abbia notizia dell'avvenuta estinzione del debito nella fase delle indagini, e pertanto estendere l'art. 411 c.p.p. alla causa di non punibilità "tributaria", come già fatto per la specifica ipotesi di cui all'art. 131-bis c.p. ("*Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*").

In quinto luogo, il termine di tre mesi (prorogabili fino a sei) fissato dall'art. 13, co. 3 ai fini dell'estinzione del debito residuo, pur comprensibile, appare comunque "distonico" rispetto alla realtà processuale penale.

In sesto luogo, si continua ad attribuire al patteggiamento una funzione di politica criminale, finalizzata allo stimolo di comportamenti virtuosi (il pagamento del tributo evaso), che "inquina" la *ratio* sottesa allo sconto sanzionatorio di cui all'art. 444 c.p.p., che è quella di compensare la rinuncia proveniente dall'imputato al diritto di difesa ed al contraddittorio dibattimentale, con contestuale accettazione della condanna, in vista della deflazione procedimentale.

In settimo luogo, la nuova norma sul sequestro e la confisca non si sta rivelando idonea a risolvere il problema derivante dall'eventuale sequestro preventivo finalizzato alla confisca, che può avere l'effetto di privare il contribuente della disponibilità finanziaria necessaria ad estinguere tributo, sanzioni ed interessi e, quindi, ad accedere ai benefici premiali.

Infine, resta sullo sfondo il problema più generale del rapporto tra procedimenti e processi tributario e penale, e dunque del contribuente, che, venuta meno l'ultima *chance* della resipiscenza, si trovi a dover valutare, nella successiva fase degli istituti deflattivi, se l'adesione non peggiori il quadro probatorio a suo carico in sede penale e, in particolare, se questa non aumenti la verosimiglianza di fondatezza dei rilievi che gli sono stati mossi, sia in sede amministrativa – determinando l'inoltro della denuncia della notizia di reato ⁽³²⁾

³² Vedi A. Marcheselli, *Adesioni ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, pag. 3520 ss., il quale evidenzia, con riferimento all'adesione ai processi verbali di

– sia in sede penale (ove la denuncia già sia stata inoltrata), provocando almeno un effetto "suggestivo" e, certamente, rendendo più complesso per il contribuente prospettare una "versione" diversa da quella oggetto di adesione, salvo che si tratti, ad esempio, di reati commessi da terzi ausiliari del contribuente. A ciò si aggiungono i possibili effetti di "trascinamento" sulle annualità successive, nel caso in cui la contestazione per l'annualità oggetto di adesione sia suscettibile di essere contestata anche in relazione ad esse.

Tale valutazione dovrà essere ponderata con gli sconti sul tributo, sugli interessi (dovuti su una minore somma), sulle sanzioni amministrative e sulle sanzioni penali, fermo restando, per queste ultime, che l'autonomia del giudice penale nel qualificare il fatto non assicura un risultato certo.⁽³³⁾

Deve dunque necessariamente valorizzarsi quell'indirizzo interpretativo secondo cui il giudice, per discostarsi dalle conclusioni raggiunte in sede amministrativa, deve disporre di elementi ulteriori sulla cui rilevanza deve motivare.

In conclusione, l'impianto teorico istituito dal D.Lgs. n. 158/2015 è certamente condivisibile, ma qualche ulteriore intervento migliorativo è ancora necessario.

5.5. *Prevenzione e riduzione dell'evasione*

Per quanto attiene, infine, alla ***prevenzione e alla riduzione dell'evasione***, esse sono espressamente contenute tra i principi generali della delega,

constatazione, la mancanza di una norma, invece presente per gli studi di settore (art. 10, co. 6, L. 146/1998), che escluda l'obbligo di denuncia (ferma restandone la facoltà).

³³ Oltre che con la possibilità di ottenere lo svincolo di quanto sia stato eventualmente sequestrato in eccesso in via preventiva finalizzato alla confisca "per equivalente" ex art. 322-ter c.p. Basta pensare agli accertamenti basati su presunzioni fiscali che, pur non sufficienti di per sé per giungere ad una condanna penale (Cass., sez. III pen., 6 marzo 2014, n. 10811), possono fondare secondo la giurisprudenza l'applicazione di una misura cautelare reale, richiedendo questa la semplice prospettazione del *fumus* del reato, intesa come mera probabilità di effettiva consumazione dell'illecito secondo la prospettazione della pubblica accusa, sulla base dell'indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa (Cass., sez. III pen., 6 maggio 2014, n. 18715). Sulla rilevanza assunta dall'accertamento con adesione ai fini della riduzione della somma sottoposta a vincolo nel caso di sequestro preventivo funzionale alla confisca di valore, in considerazione del principio di corrispondenza tra l'entità del profitto e il "quantum" del sequestro "per equivalente", vedi Cass., sez. III pen., 23 novembre 2012, n. 45847; sulla rilevanza, ai medesimi fini, del pagamento rateale, vedi Cass., sez. III pen., n. 1738/2015.

prevedendosi la piena utilizzazione dei dati dell'anagrafe, il potenziamento dell'analisi di rischio, il pieno utilizzo dei dati emergenti dalla fatturazione elettronica, la cooperazione tra amministrazioni nazionali ed internazionali e via dicendo. Allo stesso modo, è stato previsto un significativo potenziamento dell'attività di riscossione coattiva.

A fronte di ciò – e questo è quel che distingue la nuova delega – sono tuttavia previste proprio quelle significative garanzie dei contribuenti di cui abbiamo trattato.

L'approccio sanzionatorio rimane infatti sostanzialmente invariato, tranne ribadire la necessità di ricondurre a ragionevolezza le abnormi sanzioni attualmente previste e prevedere un coordinamento tra sistema sanzionatorio amministrativo e penale di cui la delega precedente non si occupava, ma che il principio del *ne bis in idem* elaborato dalle corti di giustizia internazionali adesso ci impone.

Non è infatti possibile che un contribuente possa oggi essere destinatario di sanzioni amministrative, di sanzioni penali, di sanzioni derivanti dalla Legge 231 del 2001 sulla responsabilità degli enti, di sanzioni accessorie e, in generale, di sequestri e confische, persino quella per sproporzione.

Quando fare impresa diventa troppo rischioso i contribuenti che possono scappano e dall'estero non viene nessuno. È questo l'approccio culturale che va modificato.

6. Sul contenzioso tributario

Qualche brevissima osservazione conclusiva sul contenzioso tributario.

Sappiamo che la L. n. 130 del 2022 ha impresso una svolta epocale alla giurisdizione tributaria, rendendola una magistratura professionale cui si accede per concorso, ma che ancora molti sono i problemi sul tappeto, soprattutto di carattere ordinamentale.

La delega non si occupa, tuttavia, dei profili ordinamentali, ma intende mettere mano ad alcune specifiche questioni processuali per aumentare ulteriormente l'efficienza del processo.

A tal fine, si è previsto:

- taluni interventi di semplificazione processuale, anche per eliminare le ultime "incrostazioni" cartacee del processo telematico tributario;
- la possibilità che anche una sola parte processuale possa discutere da remoto senza dipendere dal consenso dell'altra parte processuale, come irragionevolmente previsto dalla L. n. 130 del 2022;
- l'accelerazione della decisione mediante comunicazione del dispositivo in udienza;
- l'accelerazione della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo grado, dal momento che la Legge n. 130 del 2022 aveva limitato la fissazione dell'udienza entro i 30 giorni per la fase cautelare al solo grado di merito, mentre analoghe esigenze cautelari sussistono sia nel caso in cui si tratti di appellare una sentenza sfavorevole, sia nel caso in cui si sia ricorso per cassazione dinanzi ad una sentenza sfavorevole di secondo grado. La tutela cautelare è essenziale, perché i poteri del Fisco nella fase della riscossione sono molto forti e rischiano di compromettere la situazione finanziaria ed economica dei contribuenti ove non ottengano in tempi brevi un provvedimento che sospenda gli effetti dei provvedimenti impugnati;
- una messa a fuoco dell'impugnazione degli atti della riscossione, ad oggi oggetto di diverse remissioni alle Sezioni Unite che ancora non hanno bene chiarito i confini della giurisdizione nelle varie ipotesi.

Sarebbe peraltro opportuno prevedere anche un **ampliamento delle ipotesi di diretta impugnazione del ruolo nonché della cartella che si assume invalidamente notificata**, di cui all'art. 3-bis, D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, ad ulteriori ipotesi di grave pregiudizio per il contribuente che non derivino necessariamente da rapporti con la pubblica amministrazione, anche alla luce delle recenti ordinanze di remissione della questione di legittimità costituzionale da parte delle corti di merito ordinarie e tributarie.

Il servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti nel Regolamento europeo in materia di equity based crowdfunding

di Carmen Fiore

Dottoranda di ricerca in Scienze giuridiche e sociali per l'innovazione

ABSTRACT

L'impatto dell'evoluzione tecnologica nel settore dei servizi finanziari ha spinto il legislatore europeo a disciplinare i servizi di crowdfunding, al fine di superare la frammentazione delle normative tra gli Stati membri. Per vero, la regolazione europea non riguarda solo la funzione di mediazione tra il promotore dell'iniziativa e il sottoscrittore, ma prevede una serie di attività accessorie e aggiuntive. Talché, il presente scritto, partendo dalla individuazione dell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, si incentra sull'analisi del servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti.

Si tratta di un'attività conferita esclusivamente su mandato del cliente, che consente al fornitore di selezionare i prestiti da includere nel portafoglio di ciascun soggetto, in base ai parametri previamente indicati dall'investitore. Si registra pertanto il progressivo ampliamento delle attività esercitabili dai gestori, in quanto, a differenza delle ordinarie operazioni di crowdfunding, essi possono anche adottare decisioni di investimento.

SINTESI

The impact of technological developments in the financial services sector has prompted the European legislator to regulate crowdfunding services in order to overcome the fragmentation of regulations among the Member States. Indeed, European regulation does not only concern the mediation function between the initiative's promoter and the subscriber, but also envisages a series

of ancillary and additional activities. Thus, this paper, starting from the identification of the objective scope of application of the discipline, focuses on the analysis on the individual loan portfolio management service.

This is an activity conferred exclusively by mandate of the client, which allows the provider to select the loans to be included in each individual's portfolio, based on parameters indicated in advance by the investor. There is therefore a progressive expansion of the activities that can be exercised by managers, since, unlike ordinary crowdfunding operations, they can also take investment decisions.

SOMMARIO

- 1.** La disciplina europea del crowdfunding: il Regolamento UE 2020/1503
- 2.** Il servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti
- 3.** Gli obblighi del fornitore relativi ai servizi di gestione individuale di portafogli
- 4.** La scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento a livello di piattaforma
- 5.** Osservazioni conclusive

1. La disciplina europea del crowdfunding: il Regolamento UE 2020/1503

Con il Reg. UE del 7 ottobre 2020, n. 1503 (c.d. *Regulation European Crowdfunding Service Providers Regulation for Business* o ECSPR), la Commissione europea ha introdotto una disciplina sui fornitori di servizi di *crowdfunding* al fine, tra l'altro, di rimuovere gli ostacoli che compromettono il corretto funzionamento del mercato interno.¹

¹ Sin dal 2014, la Commissione europea ha iniziato a valutare la possibilità di provvedere alla stesura di un Regolamento sul crowdfunding. Con la Comunicazione del 27 marzo 2014, n. 172, al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale europeo e al Comitato delle Regioni, ha definito le linee guida per la creazione di una disciplina comunitaria, e ha inoltre costituito un Forum europeo, denominato European Crowdfunding Stakeholder Forum, costituito dai rappresentanti delle autorità nazionali, per definire il tema del crowdfunding. Nel 2016, poi, la Commissione europea ha però bloccato il processo di armonizzazione della disciplina escludendo qualsiasi intervento, in quanto il mercato di tale forma di finanziamento

La frammentazione delle normative nazionali ha ostacolato la prestazione transfrontaliera di tali servizi tra gli Stati membri dell'Unione europea, i quali avevano adottato discipline conformi esclusivamente alle caratteristiche e alle necessità locali dei mercati e degli investitori.² Dunque, le norme nazionali differivano all'interno dell'Unione per quanto riguarda le condizioni di funzionamento delle piattaforme, l'ambito di applicazione delle attività autorizzate e i requisiti per l'autorizzazione, per cui i fornitori hanno dovuto adattare i loro modelli di *business* a norme nazionali molto differenti e ottenere un'autorizzazione diversa rispetto ad ogni regime.³

L'iniziativa europea è quindi volta a favorire lo sviluppo delle attività delle piattaforme anche *cross-border* attraverso l'avvicinamento delle normative nazionali,⁴ senza però ostacolare l'offerta servizi a livello locale.⁵ Viene istituito un regime opzionale, a cui i gestori delle piattaforme, possono scegliere di aderire, per operare in tutta l'Unione europea.⁶ In tale contesto, il principale problema, è definire l'ambito di applicazione delle discipline nazionali, come ad esempio il Reg. Consob del 26 giugno 2013, n. 18592.⁷ Difatti, per evitare vuoti normativi, il legislatore ha deciso di riconoscere un'ampia discrezionalità al

era ancora fortemente limitato e considerato prettamente un fenomeno locale; sul punto, si v. G. ARNONE, L'equity-based crowdfunding: nuova frontiera del finanziamento alternativo per le start-up innovative, in *Diritto per il futuro*, 2020, p. 33 s; A. BOLLETTINARI, E. FREGONARA, Il crowdfunding, in O. CAGNASSO, A. MAMBRIANI (diretta da), *Start up e p.m.i. innovative, Dottrina Casi Sistemi*, Bologna, 2020, p. 867 ss; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni. Piano di azione per la creazione dell'unione dei mercati di capitali, in www.eur-lex.europa.eu, 2015, p. 3; COMMISSIONE EUROPEA, European Crowdfunding Stakeholders Forum, in www.ec.europa.eu, 2018, p. 1.

² S. CORSO, Il Regolamento europeo sui fornitori di servizi di crowdfunding: prime considerazioni, in G. CIAN, A. ALBERTI (a cura di) *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 2021, p. 502.

³ I fornitori che intendevano offrire i propri servizi a livello transfrontaliero dovevano soddisfare i requisiti di più regimi nazionali contemporaneamente, ciò pregiudicava la loro operatività a livello comunitario.

⁴ Il Regolamento stabilisce requisiti uniformi per la prestazione di servizi di crowdfunding, per l'organizzazione, l'autorizzazione e la vigilanza dei fornitori, per il funzionamento di tali piattaforme, e per quanto concerne la trasparenza e le comunicazioni di marketing.

⁵ S. CORSO, *op. cit.*, p. 501.

⁶ U. PIATTELLI, Il nuovo Regolamento europeo sul crowdfunding, in *Il nuovo diritto delle società*, 2021, p. 431.

⁷ U. PIATTELLI, *op. cit.*, p. 434.

gestore, il quale può scegliere autonomamente di operare in conformità del regime giuridico eventualmente previsto dal singolo Stato membro di appartenenza, oppure di aderire comunque al regime europeo. Naturalmente tale concessione riguarda esclusivamente coloro che vogliono limitare la propria operatività a livello nazionale, in caso contrario trova obbligatoriamente applicazione la disciplina comunitaria.

Il Reg. UE 2020/1503 è entrato in vigore dal 10 novembre 2021. Considerati però i probabili ritardi nei percorsi di recepimento, il legislatore europeo ha ritenuto opportuno introdurre un periodo transitorio che consenta a coloro che offrono servizi di *crowdfunding*, in conformità del diritto nazionale, di adeguare le attività commerciali al nuovo regime giuridico e di disporre di tempo sufficiente per chiedere un'autorizzazione. Per tali motivi, è stato prorogato l'adeguamento alla disciplina europea di un anno, decorrente dal 10 novembre 2021. Durante il periodo transitorio, gli Stati membri possono disporre di procedure di autorizzazione semplificate per i soggetti che, al momento dell'entrata in vigore del Regolamento, sono autorizzati a norma del diritto nazionale a prestare servizi di *crowdfunding* (art. 48, co. 2, del Reg. UE 2020/1503). Il periodo transitorio, tuttavia, è stato ulteriormente prorogato dalla Commissione europea⁸ (ai sensi dell'art. 48, co. 3, del Reg. UE 2020/1503) di 12 mesi, ossia fino al 10 novembre 2023, considerando che i portali che operano a norma del diritto nazionale e le autorità competenti non avrebbero tempo sufficiente per adeguare le loro attività al nuovo regime, più ampio rispetto a quello nazionale.⁹ Dato che il Regolamento non consente ulteriori proroghe, dopo il 10 novembre 2023 i fornitori che non hanno ottenuto l'autorizzazione entro questa data devono sospendere l'attività finché l'autorizzazione non sarà concessa.

⁸ Ai fini dell'estensione del periodo transitorio, la Commissione europea ha chiesto poi, ai sensi dell'art. 48, co. 3, del Reg. UE 2020/1503, la consulenza tecnica dell'European Securities and Markets Authority (ESMA) in merito all'applicazione del Regolamento ai fornitori che operano solo su base nazionale, all'impatto della disciplina sullo sviluppo dei mercati nazionali nonché all'accesso ai finanziamenti e all'opportunità di estendere il periodo transitorio. L'ESMA, con tale relazione, ha precisato la necessità di estendere il relativo periodo transitorio in quanto la mancata proroga potrebbe causare perturbazioni su alcuni grandi mercati nazionali.

⁹ La proroga del periodo transitorio è concessa esclusivamente alle piattaforme che hanno richiesto una nuova autorizzazione, nell'ambito del nuovo regime disciplinato dal Regolamento, prima del 1° ottobre 2022.

La disciplina europea trova applicazione per i servizi di *crowdfunding* prestati nei confronti del pubblico, definiti dall'art. 2, co. 1, lett. a), del Reg. UE 2020/1503 come «l'abbinamento tra gli interessi a finanziare attività economiche di investitori e titolari di progetti» tramite l'utilizzo di «un sistema informatico pubblicamente accessibile basato su internet, gestito o amministrato da un fornitore di servizi di crowdfunding», ovvero attraverso le piattaforme.¹⁰ Pertanto, il legislatore precisando che le campagne di *crowdfunding* sono volte a finanziare esclusivamente attività economiche per le quali il titolare di progetti, ovvero «ogni persona fisica o giuridica che persegue l'obiettivo di reperire fondi tramite una piattaforma di crowdfunding»,¹¹ specifica che l'ambito di applicazione del Regolamento riguarda esclusivamente l'*equity-based crowdfunding* e il *social lending*.¹² Esclude di conseguenza dalla normativa le operazioni di *peer-to-peer lending*, ovvero progetti presentati dai consumatori, quali «persone fisiche che richiedano un finanziamento per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale».¹³ L'esclusione dal regime europeo è giustificata dal fatto che i finanziamenti sono destinati ai consumatori, per le proprie esigenze di spesa personali e non volto a finanziare attività economiche, come precisato dall'art. 1, co. 2, lett. a), del Reg. UE 2020/1503.

La prestazione di servizi di *crowdfunding* è subordinata a una procedura di autorizzazione uniforme in tutta l'Unione europea, la quale consente ai fornitori di operare senza l'impedimento di normative nazionali divergenti.¹⁴ Una persona giuridica che intende fornire servizi di *crowdfunding* deve presentare, in conformità dell'art. 12 del Reg. UE 2020/1503, all'autorità competente dello Stato membro, in cui è stabilito, la domanda di autorizzazione come fornitore. Entro 10 giorni lavorativi dalla presentazione, l'autorità deve trasmettere al candidato un avviso di ricevimento. Successivamente, entro 25 giorni lavorativi dal ricevimento della domanda, l'autorità ne valuta la completezza verificando

¹⁰ Art. 2, co. 1, lett. d), del Reg. UE 2020/1503.

¹¹ Art. 2, co. 1, lett. h), del Reg. UE 2020/1503.

¹² Si applica sia al crowdfunding basato sull'investimento sia a quello basato sul prestito.

¹³ Art. 3 della Direttiva UE del 23 aprile 2008, n. 48.

¹⁴ C. LA MURA, Guida completa al crowdfunding, Rimini, 2021, p. 65.

che siano state trasmesse tutte le informazioni previste. Qualora risulti incompleta, si fissa un termine entro il quale il candidato è tenuto a trasmettere le informazioni mancanti. Dopo aver valutato la completezza, entro 3 mesi dalla data di ricevimento, ai sensi dell'art. 12, co. 8, del Reg. UE 2020/1503, l'autorità valuta se il candidato rispetta i requisiti stabiliti, notificando la sua decisione entro 3 giorni lavorativi.¹⁵ Viene quindi individuata la figura del *Crowdfunding Service Provider*, ovvero persone giuridiche stabilite e autorizzate in Europa e tenute al rispetto di una serie di obblighi comportamentali e di requisiti organizzativi, operativi e prudenziali, che agisce tra l'altro quale intermediario neutrale nei confronti dei clienti delle piattaforme di *crowdfunding* e in modo onesto, equo e professionale.

Il Regolamento introduce anche una serie di misure volte a garantire un livello elevato di tutela degli investitori, in quanto tra le cause principali del lento sviluppo dei mercati di *crowdfunding* vi è non solo la presenza di regimi nazionali frammentati che producono costi eccessivi per gli operatori, ma anche la scarsa fiducia degli investitori ad impegnarsi a livello transfrontaliero in assenza di regole uniformi.¹⁶ Pertanto, la disciplina europea, allo scopo di assicurare una tutela adeguata delle differenti categorie di investitori, opera una distinzione tra investitori sofisticati e non, classificandoli in base all'esperienza e alle conoscenze in materia di *crowdfunding*. Per tali motivi, il Regolamento introduce livelli differenziati di salvaguardia a tutela degli investitori, appropriati per ciascuna di tali categorie. Tra i meccanismi di protezione per gli investitori non sofisticati, ovvero «ogni persona fisica o giuridica che non è un cliente professionale», vi è la somministrazione da parte del fornitore di un *test d'ingresso* di verifica delle conoscenze dei potenziali investitori,¹⁷ al fine di avvertirli esplicitamente che possiedono insufficienti conoscenze e competenze e che i servizi di *crowdfunding* prestati potrebbero essere inappropriati.¹⁸ Dal

¹⁵ L'autorità deve informare l'ESMA in merito a tutte le autorizzazioni concesse.

¹⁶ SENATO DELLA REPUBBLICA, Schema di Decreto legislativo recante attuazione del Regolamento UE 2020/1503, relativo ai fornitori di servizi di crowdfunding per le imprese, e che modifica il Regolamento UE 2017/1129 e la Direttiva UE 2019/1937. Relazione illustrativa, in www.senato.it, 2022, p. 32.

¹⁷ U. PIATTELLI, *op. cit.*, p. 447.

¹⁸ Con tale strumento il fornitore offre ai clienti la possibilità di comprendere la relazione tra il rischio e la remunerazione collegata a ogni singolo progetto. Tuttavia, un'eventuale

momento che gli investitori sofisticati sono per definizione consapevoli dei rischi associati agli investimenti in progetti di *crowdfunding*, non c'è motivo di sottoporli a un tale *test*.¹⁹

Insomma, la disciplina europea mira a realizzare un quadro normativo unico che assicuri l'adeguata gestione delle campagne e protegga i finanziatori, garantendo inoltre una sana gestione dei rischi e un'adeguata divulgazione delle informazioni. Con il Regolamento europeo, si registra il progressivo ampliamento delle attività esercitabili dal gestore infatti non è esclusa, ma anzi è talvolta espressamente prevista e disciplinata, l'erogazione di servizi aggiuntivi, quali, ad esempio, la gestione individuale di portafogli di prestiti, la selezione dei progetti da pubblicare, la custodia degli strumenti offerti sul portale e l'eventuale prestazione di servizi di pagamento connessi all'attività di *crowdfunding*, nonché la gestione di bacheche elettroniche.²⁰

2. Il servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti

Nello specifico, i servizi di gestione individuale di portafogli di prestiti consistono nella ripartizione di un importo prestabilito di fondi di un investitore (c.d. prestatore originario)²¹ a uno o più progetti di *crowdfunding* sulla sua piattaforma.²² In particolare, il gestore deve selezionare i prestiti da includere nel portafogli di ciascun soggetto, in base ai parametri previamente indicati dall'investitore, senza che i clienti siano tenuti a prendere una decisione di investimento.²³

Il servizio di gestione individuale dei portafogli di prestiti costituisce un'attività accessoria rispetto alle operazioni di *lending-based crowdfunding*, consistenti nella intermediazione nella concessione di prestiti, ai sensi dell'art.

segnalazione di inappropriata non impedisce al cliente di effettuare l'investimento; in argomento v. S. CORSO, *op. cit.*, p. 525.

¹⁹ Art. 21, co. 1, del Reg. UE 2020/1503.

²⁰ S. CORSO, *op. cit.*, pp. 506 e s.

²¹ S. MEZZACAPO, La disciplina UE del servizio di "gestione individuale di portafogli di prestiti" per il finanziamento di "progetti di crowdfunding", in *Diritto del risparmio*, 2022, p. 4.

²² Art. 1, co. 1, lett. (c), del Reg. UE 2020/1503.

²³ U. PIATTELLI, *op. cit.*, p. 440.

2, co. 1, lett. a), del Reg. UE 2020/1503,²⁴ attività che presenta diverse analogie con le operazioni di gestione di portafogli di investimento.²⁵

Il Regolamento offre una definizione particolarmente ampia di prestito che comprende qualsiasi accordo in forza del quale «un investitore mette a disposizione di un titolare di progetti un importo di denaro convenuto per un periodo di tempo concordato e in base al quale il titolare di progetti assume un obbligo incondizionato di rimborsare tale importo all'investitore, unitamente agli interessi maturati, secondo il piano di rimborso concordato» (ai sensi dell'art. 1, co. 1, lett. b), del Reg. UE 2020/1503).

La gestione individuale di portafogli di prestiti rappresenta dunque un'attività conferita esclusivamente su mandato del cliente,²⁶ prestata su base discrezionale, nel rispetto di parametri previamente indicati dall'investitore, ai quali il gestore deve conformarsi attraverso procedure e metodologie interne che consentono l'appropriata selezione dei prestiti da includere nel portafoglio di ciascun soggetto.²⁷ Constatato che devono agire discrezionalmente per conto dei rispettivi investitori, nell'ambito dei parametri concordati, i gestori devono osservare almeno due dei seguenti criteri, ai quali tutti i prestiti del portafoglio devono conformarsi, ossia: il tasso di interesse minimo e massimo applicabile ad ogni eventuale contratto di prestito intermediato per l'investitore;

²⁴ S. MEZZACAPO, *op. cit.*, p. 4.

²⁵ Anche per la gestione dei portafogli di investimento, ai sensi dell'art. 4, co. 8, della Direttiva MiFID II, i fornitori devono scegliere i progetti da includere nel portafoglio dell'investitore, sulla base di una serie di valutazioni effettuate sul rischio di credito connesso ai singoli progetti di crowdfunding. Si tratta in entrambi i casi di attività esercitate nell'ambito di un mandato conferito dai clienti, tuttavia per essere in grado di raccomandare servizi di investimento e strumenti finanziari adeguati, i gestori devono ottenere tutte le informazioni necessarie in merito alle conoscenze ed esperienze del cliente riguardo al tipo specifico di prodotto o servizio, alla sua situazione finanziaria, tra cui la capacità di sostenere perdite e ai suoi obiettivi di investimento, inclusa la sua tolleranza al rischio (art. 25 della Direttiva MiFID II). Inoltre, al fine di rafforzare la tutela dei clienti, è opportuno limitare ulteriormente la possibilità alle imprese, che prestano il servizio di consulenza in materia di investimenti e di gestione del portafoglio, di accettare e trattenere onorari, commissioni o altri benefici monetari o non monetari da terzi, in particolare da emittenti o fornitori di prodotti.

²⁶ E. FREGONARA, *Le recentissime novità in materia di crowdfunding*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2023, p. 484.

²⁷ Qualora offra una gestione individuale di portafogli di prestiti, in conformità dell'art. 6, co. 3, del Reg. UE 2020/1503, il fornitore deve conservare la documentazione relativa al mandato conferitogli e a ciascun prestito relativo al portafoglio individuale su un supporto durevole, per almeno 3 anni dopo la data della sua scadenza.

la data di scadenza minima e massima; la gamma e la ripartizione delle categorie di rischio; ove sia offerto un obiettivo di tasso annuo di rendimento dell'investimento, la probabilità che i prestiti selezionati consentano all'investitore di conseguire l'obiettivo di tasso con un ragionevole grado di certezza.²⁸ Inoltre, prima di aderire alle relative campagne, il fornitore deve valutare (a norma dell'art. 6, co. 2, del Reg. UE 2020/1503) il rischio di credito connesso:²⁹ ai singoli progetti; a livello del portafoglio dell'investitore; dei titolari di progetti selezionati, verificando la possibilità che questi adempiano alle proprie obbligazioni nell'ambito del prestito, fornendo altresì all'investitore anche una descrizione del metodo utilizzato per le valutazioni effettuate.³⁰ Ne consegue che il gestore che intende offrire questo servizio deve dotarsi, pertanto, di assetti organizzativi adeguati e deve disporre di sistemi e controlli funzionali alla gestione dei rischi, nonché di avvalersi di modelli che gli consentano di valutare il rischio di credito, sia a livello dei singoli progetti di *crowdfunding* selezionati, sia a livello del complessivo portafoglio di prestiti dell'investitore.³¹

Affinché i clienti possano valutare se sia stato adottato un approccio adeguato nell'intero processo di selezione dei progetti finanziati, grava sul fornitore l'obbligo (ai sensi dell'art. 3 del Reg. delegato UE del 13 luglio 2022, n. 2118) di presentare al cliente una descrizione del metodo di valutazione utilizzato,³² in modo da specificare: i criteri e i principali indicatori finanziari utilizzati per stabilire la fattibilità e la sostenibilità dei piani aziendali dei singoli progetti; il tipo di piano di rimborso del prestito e la frequenza delle rate; le procedure per assegnare ciascun prestito associato a un progetto, a una categoria adeguata e quelle relative all'accettazione e al riconoscimento delle garanzie reali e le misure di attuazione del rischio di credito; nonché un'analisi

²⁸ U. PIATTELLI, *op. cit.*, pp. 452 e ss.

²⁹ EUROPEAN BANKING AUTHORITY, Final report on draft regulatory technical standards on individual portfolio management of loans offered by crowdfunding service providers, in www.eba.eu, 2021, p. 8; A. MANFROI, A. MIORELLI, Il nuovo servizio di gestione individuale di portafoglio di prestiti, in *Diritto bancario*, 2021, p. 3.

³⁰ U. PIATTELLI, *op. cit.*, pp. 452 e ss.

³¹ S. CORSO, *op. cit.*, p. 517.

³² S. MEZZACAPO, *op. cit.*, pp. 14 e ss.

dei flussi di cassa attesi dei progetti e delle caratteristiche, compreso il grado di concorrenza del settore di attività in cui operano i titolari dei progetti e delle loro conoscenze ed esperienze nel gestire le attività commerciali.

Solo dopo tale valutazione può selezionare il progetto che meglio corrisponde ai parametri individuati da ciascun investitore.³³ Naturalmente la scelta poco accurata dei progetti, non conforme ai criteri preventivamente indicati, fa sorgere profili di responsabilità in capo ai singoli fornitori.³⁴

3. Gli obblighi del fornitore relativi ai servizi di gestione individuale di portafogli

I fornitori devono adempiere a numerosi obblighi informativi verso i loro clienti, in quanto sono tenuti a filtrare e moderare i flussi informativi che dal titolare del progetto transitano, attraverso il portale *web*, verso gli investitori.³⁵ Pertanto, possono essere definiti come intermediari reputazionali (c.d. *gatekeepers*), ovvero soggetti che offrono le loro prestazioni professionali a più clienti.³⁶ Per tali motivi, il gestore – quale *gatekeeper* – esegue la sua prestazione di verifica o di certificazione delle informazioni nei confronti di un emittente, prestando a quest'ultimo la propria esperienza, così da consentire agli investitori di fare affidamento sulle informazioni trasmesse dalla società.³⁷ Di fatto, il legislatore europeo attribuisce ai fornitori il compito di verificare le informazioni pubblicate sui portali e gli impone di garantirne la completezza e la correttezza, nonché di attivarsi per segnalare o rimuovere eventuali omissioni o errori.

In particolare, i fornitori che eseguono servizi di gestione individuale dei portafogli di prestiti pur potendo scegliere i progetti da includere nel portafoglio

³³ La selezione può anche avvenire tramite processi automatizzati, ovvero appositi algoritmi sulla base dei quali i fondi raccolti dal portale vengono assegnati automaticamente a specifici progetti in funzione di criteri e indicatori di rischio in base al singolo investitore.

³⁴ S. CORSO, *op. cit.*, p. 521.

³⁵ S. CORSO, *op. cit.*, p. 518.

³⁶ C. IOVIENO, Il portale nell'equity crowdfunding: un nuovo gatekeeper? Un'analisi alla luce della regolamentazione italiana e statunitense, in *Diritto dell'informazione e dell'informatica*, I, 2016, p. 13.

³⁷ C. IOVIENO, *op. cit.*, p. 13.

dell'investitore, hanno però una serie di obblighi informativi verso gli investitori. Devono infatti fornire in modo continuativo, su richiesta di un investitore, tutte le informazioni pertinenti alla composizione del portafoglio, compresi i progetti in cui sono investiti i fondi, nonché sulla qualità dei prestiti che finanziano tali progetti, in particolare deve comunicare per ciascun portafoglio l'elenco e la media ponderata del tasso di interesse annuale dei singoli prestiti di cui è composto il portafoglio, eventuali inadempimenti relativi ai contratti di credito da parte del titolare del progetto negli ultimi 5 anni ed eventuali oneri pagati in relazione al prestito dall'investitore, dal fornitore o dal titolare.³⁸ Devono altresì fornire all'investitore le informazioni chiave per ciascun prestito di cui è composto un portafoglio, tra cui almeno il tasso d'interesse, la data di scadenza, la categoria di rischio, il pagamento degli interessi, specificando anche la distribuzione dei prestiti sulla base della categoria di rischio, in percentuale e in numeri assoluti e il probabile rendimento effettivo, tenendo conto di oneri e tassi di *default*. Tali informazioni devono essere trasmesse attraverso mezzi elettronici in quanto facilmente disponibili in una pagina protetta del sito *web* del fornitore, accessibile tramite mezzi adeguati di identificazione personale (cfr. art. 2 del Reg. delegato UE 2022/2118).

Inoltre, qualora il fornitore abbia istituito e gestisca un fondo a copertura dei rischi per l'attività relativa alla gestione individuale di portafogli di prestiti, deve comunicare una segnalazione di rischio³⁹ e una descrizione della politica del fondo a copertura dei rischi.⁴⁰ Una volta istituito, deve fornire al pubblico su base trimestrale informazioni relative al rendimento del fondo,⁴¹ quali la sua entità rispetto al totale degli importi dovuti in relazione ai prestiti e il rapporto tra i pagamenti effettuati utilizzando il fondo e il totale degli importi ancora

³⁸ Art. 6, co. 4, del Reg. UE 2020/1503.

³⁹ La segnalazione di rischio, ai sensi dell'art. 6, co. 5, del Reg. UE 2020/1503 deve riportare la seguente avvertenza: «Il fondo a copertura dei rischi che offriamo non garantisce il diritto a essere rimborsati; pertanto, può verificarsi che anche in caso di perdite gli investitori non ricevano una liquidazione. Il gestore del fondo a copertura dei rischi gode di assoluta discrezionalità per quanto riguarda l'importo da versare, compresa la possibilità di non effettuare alcun rimborso. Pertanto, gli investitori non dovrebbero fare affidamento su eventuali liquidazioni dal fondo a copertura dei rischi al momento di valutare se e quanto investire».

⁴⁰ S. MEZZACAPO, *op. cit.*, pp. 14 e ss.

⁴¹ S. MEZZACAPO, *op. cit.*, pp. 14 e ss.

dovuti come il pagamento dei prestiti.⁴²

Sono infine obbligati a istituire un fondo a copertura dei rischi di *default*, per compensare gli investitori per le perdite che possono subire nel caso in cui i titolari dei progetti non rimborsino i prestiti. Il fondo deve essere istituito attraverso politiche,⁴³ procedure adeguate e modalità organizzative per garantire che lo stesso sia gestito con prudenza.⁴⁴ Il fornitore deve adottare una politica per determinare le modalità di finanziamento del fondo a copertura dei rischi, la quale comprende, ai sensi dell'art. 18 del Reg. delegato UE 2022/2118: qualsiasi contributo iniziale del fornitore; oneri riscossi per alimentare il fondo; criteri di cui la gestione del fondo tiene conto nel decidere il tipo di oneri da riscuotere; il processo decisionale per determinare l'importo e la natura degli oneri da riscuotere; la strategia di investimento adottata dal fondo a copertura dei rischi per investire i fondi gestiti; la proprietà giuridica dei fondi; le modalità di scioglimento dei fondi in caso di scadenza e di separazione da altre attività di proprietà del fornitore; infine, le modalità con cui le somme versate nel fondo a copertura dei rischi sono trattate in caso di insolvenza del gestore del fondo.

Si tratta prevalentemente di accordi con i quali i fornitori si impegnano a versare, per ogni finanziamento concesso, una piccola quota da destinare alla dotazione del fondo così da alimentare lo stesso e garantire che abbia sempre una certa disponibilità per poter indennizzare, parzialmente o totalmente, i finanziatori rimasti insoddisfatti.⁴⁵ I gestori, a tal fine, garantiscono una struttura organizzativa solida e trasparente per qualsiasi fondo; dispongono inoltre di una politica di *governance* per disciplinarlo, infatti devono indicare, in conformità dell'art. 17 del Reg. delegato UE del 13 luglio 2022, n. 2112, le sue finalità, la sua struttura giuridica e operativa, specificando se è gestito dal fornitore stesso o da terzi e la sua durata, compresi i casi in cui il fondo abbia durata illimitata.

⁴² Art. 6, co. 5, del Reg. UE 2020/1503.

⁴³ Le politiche, le procedure e le modalità relative al fondo devono essere approvate dall'organo di gestione del fornitore.

⁴⁴ Art. 15 del Reg. delegato UE 2022/2118.

⁴⁵ U. PIATTELLI, *op. cit.*, pp. 452 e ss.

4. La scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento a livello di piattaforma

Ulteriore obbligo informativo dei gestori è di fornire ai potenziali investitori una scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento (*Key Investment Information Sheet, KIIS*),⁴⁶ un documento nel quale sono riportati i dati principali dell'emittente e dell'idea che viene finanziata, incluse informazioni dettagliate sul bilancio e sul *business plan*. Il compito del gestore è volto ad avvertire i clienti che l'investimento scelto comporta rischi che non sono coperti né dai sistemi di garanzia dei depositi né di indennizzo degli investitori; per tale motivo è opportuno che la scheda presenti una descrizione specifica e non generica di tutti i rischi connessi al progetto, all'offerta e al suo titolare.⁴⁷

L'obbligo di sottoporre ai potenziali investitori la scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento, è esteso anche ai fornitori di servizi di *crowdfunding* che forniscono la gestione individuale di portafogli di prestiti, in conformità dell'art. 24, co. 2, del Reg. UE 2020/1503. Occorre specificare però che tale documento non è redatto dai titolari dei progetti, ma dal gestore che lo mette poi a disposizione degli investitori.⁴⁸ Ciò è giustificato dal fatto che è il fornitore, nell'ambito della gestione individuale dei prestiti, a selezionare i progetti sui quali sono investiti i fondi dei clienti. Di conseguenza, in questo caso, è il gestore che si trova nella posizione ottimale per fornire le informazioni.

La scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento a livello di piattaforma deve contenere (ai sensi dell'art. 24, co. 1, del Reg. UE 2020/1503) le informazioni riguardanti gli oneri, e i mezzi di ricorso, la gestione individuale

⁴⁶ Il Regolamento europeo equipara esplicitamente la scheda per le offerte di crowdfunding al documento informativo richiesto dal Reg. UE del 26 novembre 2014, n. 1286, per i prodotti di investimento al dettaglio e assicurativi preassemblati (c.dd. PRIIP), infatti prima che un PRIIP venga messo a disposizione degli investitori al dettaglio, il suo ideatore redige per tale prodotto un documento contenente le informazioni precontrattuali, fornite in maniera accurata, corretta, chiara e non fuorviante.

⁴⁷ Deve essere pubblicata sia per le operazioni di equity-based che per quelle di lending-based crowdfunding, ai sensi dell'art. 1 del Reg. delegato UE del 13 luglio 2022, n. 2119; nonché D. VALIANTE, *Il crowdfunding e la nuova proposta di Regolamento UE*, in *Rivista di diritto societario*, 2018, pp. 967 e s.

⁴⁸ Tale documento non riguarda più il singolo progetto ma è emesso in riferimento alla piattaforma.

di portafogli di prestiti e le persone fisiche o giuridiche responsabili delle informazioni fornite nella scheda.⁴⁹ Deve altresì riportare la seguente attestazione di responsabilità: «Il fornitore di servizi di crowdfunding dichiara, per quanto a sua conoscenza, che non sono state omesse informazioni o che nessuna di queste è sostanzialmente fuorviante o imprecisa. Il fornitore di servizi di crowdfunding è responsabile dell'elaborazione della presente scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento».

Tra la scheda contenuta nella piattaforma e quella redatta per il singolo progetto, ciò che varia è il soggetto incaricato della sua redazione e in parte il contenuto, ma gli obblighi del gestore di controllo delle informazioni sono i medesimi; di fatto deve attuare e applicare procedure adeguate a verificare la completezza, la correttezza e la chiarezza delle informazioni.⁵⁰ Inoltre, il fornitore deve tenere costantemente aggiornata la scheda a livello di piattaforma per la durata dell'offerta e deve informare immediatamente gli investitori, che hanno presentato un'offerta di investimento o hanno manifestato interesse, di qualsiasi variazione significativa delle informazioni riportate nella scheda. Deve essere redatta in maniera corretta, chiara e non fuorviante ed è presentata su un supporto autonomo e durevole,⁵¹ chiaramente distinguibile dalle comunicazioni di *marketing* e composta da non più di 6 facciate in formato A4, quando stampata.⁵² È redatta, inoltre, in almeno una delle lingue ufficiali dello Stato membro le cui autorità competenti hanno concesso l'autorizzazione o in un'altra lingua accettata (*ex art. 23, co. 2, del Reg. UE 2020/1503*).

Dall'assolvimento degli obblighi informativi relativi alla scheda contenente le informazioni chiave sull'investimento discendono profili di responsabilità differenti che variano in base al servizio di *crowdfunding* effettivamente prestato. Nel caso della KIIS redatta per il singolo progetto, la responsabilità per le informazioni fornite è attribuita al titolare del progetto o dei suoi organi

⁴⁹ S. CORSO, *op. cit.*, pp. 519 e s.

⁵⁰ Art. 24, co. 6, del Reg. UE 2020/1503.

⁵¹ U. PIATTELLI, *op. cit.*, pp. 445 e s.

⁵² Nei casi in cui le informazioni richieste superino una facciata in formato A4 quando stampate, la parte eccedente è fornita in un documento allegato alla scheda. Non può inoltre contenere note a piè di pagina diverse da quelle che riportano i riferimenti.

amministrativi, di direzione o di controllo.⁵³ Soltanto in relazione alla prestazione del servizio di gestione individuale di portafogli di prestiti, la responsabilità per le informazioni fornite nella KIIS è attribuita al fornitore di servizi di *crowdfunding*, competente alla redazione della stessa. I fornitori sono dunque individuati come civilmente responsabili almeno in tutti i casi in cui le informazioni fornite nel KIIS siano fuorvianti o imprecise, oppure «omettano informazioni chiave allo specifico fine di valutare se investire attraverso la gestione individuale di portafogli di prestiti».⁵⁴ Ne consegue che, come nel caso della KIIS redatta per il singolo progetto, il gestore deve verificare la presenza di errori che potrebbero avere un impatto rilevante sul rendimento atteso della gestione individuale di portafogli di prestiti; ma spetta al gestore, non al titolare, l'eventuale rettifica della scheda.⁵⁵ Quindi a differenza del caso precedente, è chiesto al fornitore di impegnarsi direttamente nella rimozione delle irregolarità riscontrate.⁵⁶

5. Osservazioni conclusive

L'obiettivo di creare un'Europa pronta per l'era digitale e un'economia idonea alle sfide del futuro e al servizio dei cittadini, si realizza anche attraverso le piattaforme *online*, quale essenziale strumento per la nascita e lo sviluppo di nuove iniziative economiche.⁵⁷ In questo contesto, il regime europeo in materia di *crowdfunding* rappresenta lo strumento adatto per agevolare l'attività transfrontaliera dei fornitori di servizi di *crowdfunding* i quali, interponendosi tra produttori e consumatori, finiscono spesso per sostituirsi agli intermediari tradizionali.⁵⁸

⁵³ Tuttavia, anche se la scheda è redatta dal titolare del progetto che ne assume direttamente la responsabilità, è possibile individuare l'obbligo del gestore di predisporre procedure adeguate a verificare la completezza, correttezza e chiarezza delle informazioni fornite.

⁵⁴ Art. 24, co. 5, del Reg. UE 2020/1503.

⁵⁵ I fornitori devono conservare tutta la documentazione relativa ai loro servizi e operazioni su un supporto durevole per un periodo di almeno 5 anni.

⁵⁶ S. CORSO, *op. cit.*, pp. 519 e s.

⁵⁷ R. CARATOZZOLO, *La finanza innovativa per le imprese: sviluppi digitali ed evoluzioni regolatorie*, Padova, 2020, p. 4.

⁵⁸ R. CARATOZZOLO, *op. cit.*, p. 39.

Attualmente il settore finanziario è uno dei principali utilizzatori delle tecnologie digitali e un importante motore della trasformazione digitale dell'economia e della società,⁵⁹ aspetto colto anche dal legislatore europeo che ha deciso di disciplinare i servizi di *crowdfunding*, con l'obiettivo di rimuovere gli ostacoli che compromettono il corretto funzionamento del mercato interno e cercando, allo stesso tempo, di garantire un livello elevato di tutela degli investitori con l'introduzione di una disciplina armonizzata. In quest'ottica, il Reg. UE 2020/1503 rappresenta un insieme di norme volte a consentire e sostenere lo sfruttamento della finanza digitale in termini di innovazione e concorrenza, proponendo una disciplina dettagliata dei servizi di *crowdfunding*, risolvendo varie problematiche per garantire la circolazione di strumenti finanziari oggetto di precedenti campagne e definendo una normativa antiriciclaggio.

Il legislatore europeo non ha limitato la sua azione al superamento della frammentazione giuridica delle operazioni di *crowdfunding*, ma anche ha deciso di definire una serie di attività accessorie come la creazione delle bacheche elettroniche e il servizio di gestione individuale dei portafogli dei prestiti, oggetto di analisi in questa sede. A differenza quindi delle ordinarie operazioni di *crowdfunding*, in questo caso il prestatore del servizio di gestione non si limita al mero abbinamento tra gli interessi degli investitori e quelli dei titolari, ma effettua direttamente investimenti in progetti per conto e nel migliore interesse individuale di ciascun investitore.⁶⁰ Tale attività concorre ad ampliare l'operatività del gestore che non solo svolge una funzione di mediazione tra i soggetti, ma può prendere anche decisioni di investimento, agendo però su base non completamente discrezionale in quanto gli investitori devono essere informati del metodo utilizzato per scegliere come impiegare i loro fondi. I gestori, tra l'altro, sono tenuti a rispettare i parametri previamente indicati dall'investitore, per tali motivi, il mandato conferitogli non può essere generico⁶¹.

⁵⁹ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, alla Banca centrale europea, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni. Piano di azione per le tecnologie finanziarie: per un settore finanziario europeo più competitivo e innovativo, in www.eur-lex.europa.eu, 2018, p. 8.

⁶⁰ S. MEZZACAPO, *op. cit.*, pp. 11 e ss.

⁶¹ S. MEZZACAPO, *op. cit.*, pp. 14 e ss.

Pur potendo prendere decisioni di investimento, i fornitori non assumono rischi che restano interamente a carico dell'investitore.⁶²

Al fine di garantire un'adeguata e completa tutela degli investitori, l'art. 6, co. 7 del Reg. UE 2020/1503, affida alla *European Banking Authority* (EBA), in collaborazione con la *European Securities and Markets Authority* (ESMA), il compito di elaborare progetti di norme tecniche di regolamentazione per specificare le informazioni che devono essere fornite agli investitori, in modo che siano adeguatamente informati sul servizio di gestione individuale dei portafogli. L'obiettivo è di ridurre l'asimmetria informativa tra i fornitori e gli investitori,⁶³ nonché di garantire trasparenza e adeguata protezione dei clienti.⁶⁴

Permangono, tuttavia, talune questioni irrisolte tra cui, innanzitutto, il ritardo di alcuni Stati membri, come l'Italia, nell'adeguare l'ordinamento interno al regime europeo, nonostante l'estensione del periodo transitorio.⁶⁵ Un altro limite del Regolamento è l'esclusione dal regime europeo per le operazioni di *peer-to-peer lending*, le quali restano disciplinate dal diritto nazionale. Per risolvere la questione, la Commissione, il 30 giugno 2021, ha presentato una proposta di revisione della Direttiva UE 2008/48, relativa ai contratti di credito ai consumatori, al fine di introdurre la categoria dei servizi di credito tramite *crowdfunding*, ovvero «forniti da una piattaforma di crowdfunding per facilitare la concessione di un credito al consumo». Tale proposta andrebbe a integrare il Reg. UE 2020/1503 sui servizi di *crowdfunding* per le imprese, sebbene allo stato risulti ancora in fase di negoziazione.

Nonostante tali criticità, il Regolamento sui servizi di *crowdfunding* resta uno degli strumenti più rilevanti per adeguare il contesto europeo a un mercato finanziario sempre più digitalizzato e, più in generale, per favorire lo sviluppo di un'economia equa e competitiva, attraverso l'utilizzo di tecnologie, prodotti e servizi sempre più innovativi.⁶⁶

⁶² EUROPEAN BANKING AUTHORITY, *op. cit.*, p. 29.

⁶³ L'asimmetria informativa tra finanziatori e gestori può aumentare la possibilità che i primi sottovalutino i rischi di un investimento; nonché EUROPEAN BANKING AUTHORITY, *op. cit.*, p. 29.

⁶⁴ A. MANFROI, A. MIORELLI, *op. cit.*, pp. 4 e s.

⁶⁵ Sono invece più avanti in termini di recepimento Paesi come la Francia e la Spagna.

⁶⁶ COMMISSIONE EUROPEA, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativi ai crediti al consumo, in www.eur-lex.europa.eu, 2021, p. 1.

