



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

COMITATO DI DIREZIONE

Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)

Prof. Carlo Amatuucci

Prof. Daria Coppa

Prof. Lorenzo Del Federico

Prof. Eugenio Della Valle

Prof. Maria Cecilia Fregni

Prof. Alessandro Giovannini

Prof. Maurizio Logozzzo

Prof. Enrico Marelli

Prof. Giuseppe Melis

Prof. Salvatore Muleo

Prof. Mario Nussi

Prof. Marilena Rispoli (Diritto commerciale)

Prof. Francesco Santoni (Diritto del lavoro)

Prof. Alessandra Stefanelli (Diritto dell'Economia)

Prof. Marco Versiglion

COMITATO SCIENTIFICO

Prof. Carlos Maria Lopez Espadafor Università di Jaén

Prof. Angeles Garcia Frias Università di Salamanca

Prof. Daniel Gutman - Università Paris Sorbonne Pantheon

Prof. Carlos Vargas Vasserot - Università di Almeria

Prof. J. A. Rozas Valdes - Università di Barcellona

Prof. Antonella Sciarrone Alibrandi

Prof. Andrea Amatuucci

Prof. Fabrizio Amatuucci

Prof. Emilio Balletti

Prof. Massimo Basilavecchia

Prof. Alessandro Bellavista

Prof. Gian Luigi Bizzioli

Prof. Marina Brollo
Prof. Silvia Cipollina
Prof. Alberto Comelli
Prof. Angelo Contrino
Prof. Roberto Cordeiro Guerra
Prof. Alfonsina De Felice
Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
Prof. Valerio Ficari
Prof. Stefano Fiorentino
Prof. Franco Fichera
Prof. Gianfranco Gaffuri
Prof. Franco Gallo
Prof. Alessandro Garilli
Prof. Cesare Glendi
Prof. Antonia Irace
Prof. Agostino E. La Scala
Prof. Stefano Liebman
Prof. Raffaello Lupi
Prof. Corrado Magnani
Prof. Alberto Marcheselli
Prof. Giuseppe Marini
Prof. Giovanni Marongiu
Prof. Maurizio Sebastiano Messina
Prof. Severino Nappi
Prof. Leonardo Perrone
Prof. Roberto Pessi
Prof. Angela Principe
Prof. Giovanni Puoti
Prof. Gaetano Ragucci
Prof. Francesco Randazzo
Prof. Maurizio Ricci
Prof. Claudio Sacchetto

Prof. Livia Salvini

Prof. Salvatore Sammartino

Prof. Vittorio Santoro

Prof. Roberto Schiavolin

Prof. Dario Stevanato

Prof. Giuliano Tabet

Prof. Francesco Tesauo

Prof. Giuseppe Tinelli

Prof. Loris Tosi

Prof. Alessandro Turchi

Prof. Lucia Venditti

Prof. Giuseppe Zizzo

Prof. Antonello Zoppoli

REDAZIONE

Dott. Ernesto Aceto, Dott. Marcello D'Aponte, Dott. Gabriella Gimigliani, Dott. Valeria Maresca, dott. Gennaro Rotondo, Dott. Roberto Sgobbo, Dott. Maria Villani, Dott. Salvatore Villani

Innovazione e Diritto - Rivista di Diritto tributario, dell'Economia e del lavoro - si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato. Al fine di garantire l'anonimato, nell'ultimo numero di ciascun anno solare verrà pubblicato l'elenco dei Professori ordinari che hanno collaborato alla rivista in qualità di referee. I lavori sottoposti a revisione sono contrassegnati con un asterisco (*).

INDICE N.6/2014

PARTE PRIMA

La Corte Costituzionale cancella la Robin tax, salta il giudizio principale, paralizzando il sindacato incidentale in campo tributario: eterogenesi dei fini o obiettivo dissimulato?*

di Raffaele Perrone Capano

El régimen especial des las agencias de viajes tras la reforma del IVA español de 2014 a la luz del derecho europeo y algunas impresiones desde la legislación italiana*

di Marcos Iglesias Caridad

Il regime speciale per le agenzie di viaggio in seguito alla riforma fiscale spagnola del 2014 alla luce del diritto europeo: brevi riflessioni sulla legislazione italiana

di Marcos Iglesias Caridad¹

Un possibile disegno di armonizzazione tra rette parallele ed intersezioni: aspetti problematici dell'iva per le agenzie di viaggio, dalla Legge di riforma dell'iva in Spagna al Decreto del Fare in Italia

Commento al saggio di Marcos Iglesias Caridad

di Ernesto Aceto

* L'asterisco indica i lavori sottoposti a revisione

¹ Ricercatore finanziato dal Programma di Formazione di Professori Universitari del Ministero di Istruzione, Cultura e Sport della Spagna, ed appartenente al Dipartimento di Diritto Finanziario e Tributario dell'Università di Salamanca.

Il nuovo redditometro: tra tutela del contribuente ed (in)certezza del diritto*

di Santa De Marco

Il deposito di titoli in amministrazione e una chiave storica di lettura*

di Gabriella Gimigliano

Il “Decreto Semplificazioni Fiscali” e le modifiche in materia di solidarietà passiva nei contratti di appalto e subappalto*

di Laura Letizia

Prime note in tema di ultrattività, ai soli fini fiscali, della società cancellata dal registro delle imprese*

*di Margherita Nuzzo**

Responsabilità degli intermediari bancari e finanziari e sistemi di internet banking: aggressione informatica e protezione del cliente*

di Marilena Rispoli Farina

La disciplina del reclamo e della mediazione alla luce delle modifiche ex legge di stabilità 2014*

di Mario Valenzano

PARTE SECONDA

Modalità per beneficiare dell'agevolazione "prima casa" in caso di acquisto per usucapione

di Massimo Bonauro

Le conseguenze dell'atto impositivo omesso in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 – Nota a Corte di cassazione, 17 ottobre 2014, n. 22021 *

di Fabrizio D'Alessandro

La "portata" dell'operazione Iva e il principio di accessorietà* - Nota a Commissione tributaria regionale di Bolzano, Sez. 2, Sent. n. 63/2/2012 *

di Maria Grazia Ortoleva

Licenziamento del lavoratore per giustificato motivo oggettivo e obbligo di ricollocamento alla luce delle recenti riforme* - Nota a Corte di Cassazione, Sez. lav., 13 marzo 2015, n. 5090 *

di Roberto Sgobbo

PARTE PRIMA

La Corte Costituzionale cancella la Robin tax, salta il giudizio principale, paralizzando il sindacato incidentale in campo tributario: eterogenesi dei fini o obiettivo dissimulato?*

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The paper analyses Constitutional Court proceedings (n. 10/2015) on so called Robin tax. The Court held that Robin tax did not comply with the Constitution of the Italian Republic but did not confer on the holders any right of reimbursement. Indeed, according to the Court, any additional financial measures would have raised too high distributive costs.

The Author critically looks into the way of reasoning of the Court addressing the contradictions between the need of safeguarding State balance sheet and the right of reimbursement of every single.

SINTESI

L'articolo analizza criticamente la sentenza n.10/2015 della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittima la Robin tax, senza tuttavia riconoscere il diritto al rimborso dell'imposta incostituzionale, per evitare secondo la Consulta una manovra fiscale aggiuntiva onerosa, inaccettabile sotto il profilo distributivo. L'autore condivide i motivi che hanno condotto alla declaratoria di incostituzionalità, mettendo tuttavia il rilievo l'incongruenza e la contraddittorietà delle motivazioni addotte per negare il diritto al rimborso dell'imposta. Non si nega che in situazioni particolari, la Corte possa limitare gli effetti retroattivi di una decisione di incostituzionalità, per salvaguardare l'equilibrio di bilancio, ma non sostituendosi al Governo e al Parlamento, titolari esclusivi della materia secondo l'art. 81 cost. L'articolo contesta da ultimo il mancato riconoscimento del diritto al rimborso nel giudizio principale, per il carattere pregiudiziale che lo caratterizza e per il rischio di paralizzare il sindacato di costituzionalità in campo tributario.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L’impianto decisorio della sentenza n.10/2015 – 3. Le condizioni anomale che condizionano la sentenza – 4. Il ruolo dell'articolo 81 nel sistema costituzionale: cenni – 5. La sentenza travolge anche il giudizio a quo: una decisione asistemica apparentemente incomprensibile – 6. Le motivazioni sul punto della Consulta: pregiudizialità e rilevanza nel procedimento incidentale – 7. Riflessioni conclusive

1. Premessa

La sentenza numero 10 del 2015 della Corte Costituzionale, che ha stabilito la illegittimità della cosiddetta Robin Tax, per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, si segnala per una serie di soluzioni tecniche ed insieme politiche, destinate a segnare profondamente e negativamente il sindacato incidentale sulla costituzionalità delle leggi che possano determinare conseguenze sulla finanza pubblica.

La sentenza ad un'attenta lettura può essere divisa in due parti che dal punto di vista della logica che le sottende, sembrano riconducibili alla figura retorica dell'ossimoro, per quanto la prima parte si contrapponga alla seconda.

Nella parte ricostruttiva della vicenda che ha condotto all'introduzione della Robin tax, e all'evoluzione dell'imposta nel corso del tempo, il ragionamento della Corte appare al tempo stesso rigoroso e lineare; basta leggere le motivazioni con cui la sentenza si libera delle eccezioni sollevate dall'Avvocatura Generale dello Stato, a sostegno della legittimità costituzionale della Robin tax. Così come appaiono pregevoli e ben argomentate le considerazioni svolte dalla Consulta sul delicato tema delle discriminazioni qualitative, che rappresentano uno dei pilastri del ragionamento che condurrà la Corte a dichiarare l'illegittimità costituzionale del tributo, per contrasto con il principio della parità di contribuenti davanti all'imposta (art. 3 Cost.).

Anche se, come ha giustamente rilevato Marcheselli il ragionamento è accompagnato da qualche imperfezione tecnica e lessicale non minore, laddove la discriminazione qualitativa sembrerebbe riguardare le persone e non più precisamente la capacità economica che esse esprimono, ossia la ricchezza. Quest'ultima può essere differenziata per tipo e quantità, mentre non rileva il fatto che la ricchezza sia posseduta da un soggetto piuttosto che da un altro. La ragione per cui i redditi di lavoro, quale che sia l'origine non possono essere discriminati qualitativamente (Corte Cost. sent. N 42/1980).

Un orientamento apprezzabile, anche per i riflessi che potrà avere, su altre discriminazioni non meno significative che permangono nell'ordinamento italiano: penso innanzitutto all'IRAP, ma non solo.

Altrettanto convincenti appaiono le considerazioni tese a valorizzare in punto di illegittimità, le disparità di trattamento insite nello schema impositivo adottato. In buona sostanza la Corte, svolgendo il ragionamento che porterà a ritenere la Robin tax costituzionalmente illegittima, sia per violazione del principio di capacità contributiva, sia in punto di ragionevolezza per le disparità di trattamento che questa determina, sembra innanzitutto preoccupata di indicare al Governo, che sempre più si fa legislatore, delle precise linee guida sui limiti anche contenutistici che caratterizzano nel nostro sistema costituzionale, la discrezionalità legislativa in campo tributario.

La seconda parte della sentenza, obbliga a considerazioni assai più perplesse, ed ascrive la sentenza tra *quelle che sono politiche nel senso pieno della parola, a tutela dell'interesse di governo*, secondo la felice sintesi che ne ha dato Enrico De Mita su: *Il sole 24 ore*. 8 marzo 2015

La sentenza stabilisce tra l'altro, che, nel caso deciso, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità partono dal giorno successivo alla sua pubblicazione sulla gazzetta ufficiale; precisa poi che la decisione, in evidente contraddizione, con quanto stabilito dall'articolo 30 della legge costituzionale n.83/ 1953 che regola il funzionamento del processo costituzionale, non ha effetto sul processo principale. Il che equivale a dire che il giudice del rinvio, pur in presenza di una norma dichiarata incostituzionale dalla Consulta, su impulso della propria ordinanza di rinvio, dovrà concludere il giudizio negando il rimborso delle imposte assolte dal contribuente, di cui la stessa Corte Costituzionale ha riconosciuto l'illegittimità.

Una situazione priva di giustificazioni e di precedenti realmente comparabili, che conduce ad esiti paradossali; che in ogni caso sembra incompatibile sia con i vincoli strutturali propri del sindacato incidentale di legittimità costituzionale, su cui la sentenza non si confronta, sia con i principi che regolano il processo civile, che obbligano il giudice a dare una risposta alla domanda, a meno che questa non comporti un abuso del diritto, sia da ultimo con gli art.6 e 13 della CEDU

L'aspetto singolare di questi tratti qualificanti della decisione è che vengono descritti nella sentenza, come se la soluzione adottata fosse del tutto normale e si muovesse all'interno di una prassi tanto consolidata, da non richiedere particolari approfondimenti o l'individuazione di precisazioni e limiti.

Al riguardo appare singolare che, proprio in relazione al giudizio principale ed al petitum formulato nell'ordinanza di rinvio, che aveva ad oggetto il rimborso dell'imposta versata, ritenuta illegittima dalla sentenza di cui si discorre, la decisione abbia reciso il rapporto che lega indissolubilmente il sindacato incidentale di legittimità costituzionale, al giudizio principale; il giudice del rinvio è chiamato infatti a decidere sulla base di quanto stabilito dalla Corte costituzionale.

Una questione tutt'altro che marginale, che la sentenza non affronta nel merito, ritenendola una conseguenza (ma di cosa?) scontata. Il che evidentemente, come vedremo, non è.

Lascio ben volentieri ai costituzionalisti di analizzare i profili più discutibili di questa parte della decisione. A partire dalla dilatazione della nozione di bilanciamento, fino al punto da impiegarla non per limitare o condizionare ad altri valori o principi un diritto (quello al rimborso dell'imposta di cui la Corte riconosce l'illegittimità costituzionale), ma per obliterarlo; o dall'approfondimento del ruolo improprio che la Corte attribuisce all'articolo 81 della Costituzione, trasformato all'occorrenza in un grimaldello per limitare (*rectius: cancellare*) nel corso del tempo gli effetti sul bilancio dello Stato della declaratoria di incostituzionalità di una disposizione tributaria ritenuta illegittima.

Una vicenda questa, è bene dirlo tutt'altro che nuova; su cui si erano esercitati nel corso del tempo, senza successo, il Ministro del Tesoro Guido Carli (1989/92) e in seguito il Presidente del Consiglio Giuliano Amato

Il tutto in base al presupposto che, dopo la riforma dell'articolo 81 della Costituzione nel 2012, il pareggio del bilancio (formula di cui non vi è traccia né nel testo del 1948 né in quello novellato) ha assunto un valore costituzionale centrale, che deve essere ponderato con gli altri principi costituzionali, nel giudizio di costituzionalità. Il pareggio il bilancio, osserva in senso critico Marcheselli, *"giustificherebbe tributi altrimenti incostituzionali, perché ingiusti, sproporzionati, diseguali, quantomeno temporaneamente. Un tributo ingiusto potrebbe essere dichiarato incostituzionale solo per il futuro per ragioni di bilancio. Se questa parte dell'affermazione dovesse essere presa alla lettera e dovesse essere ritenuto il vero fondamento della decisione ci sarebbe, francamente, di che allarmarsi."*

In buona sostanza quindi, non una ponderazione tra i diversi interessi, che consenta in situazioni particolari di limitare gli effetti della decisione nel corso del tempo, affidando al Governo con la successiva legge finanziaria e di bilancio, di regolare i diversi interessi in gioco, ma una decisione che, per tutelare il principio del pareggio di bilancio, disconosce senza limite alcuno, il diritto del contribuente a vedersi rimborsata un'imposta dichiarata incostituzionale

dal legislatore, senza alcuna ponderazione da parte del Parlamento. titolare secondo Costituzione di una specifica riserva di legge al riguardo.

Un'ipotesi, quella di limitare gli effetti temporali di una sentenza di accoglimento e relativi rimborsi, che in particolari, circoscritte, specifiche situazioni, potrebbe essere non implausibile, quando ad esempio si sia determinata una condizione che renda opportuno affidare al legislatore il compito di regolare i rapporti tra imposte connesse, di cui si siano ritenuti incompatibili con la Costituzione, alcuni profili.

Ma si tratta in ipotesi e come vedremo più avanti, di situazioni eccezionali, delle quali il giudice delle leggi è tenuto ad approfondire le rigide condizioni e i precisi limiti in cui l'articolo 81 possa essere utilizzato per contenere gli effetti nel corso del tempo della declaratoria di incostituzionalità di una disposizione tributaria ritenuta illegittima, sul bilancio dello Stato.

Proprio a commento di questa decisione singolare della Consulta, mi fa piacere segnalare l'opinione di Marcheselli, un collega, già magistrato, i cui contributi si segnalano per l'attenzione rivolta alla tutela dei diritti dei contribuenti, il quale, nell'ambito di un'analisi priva di compiacenza, per i profili meno convincenti della sentenza 10/2015, ritiene che la indifferibilità degli effetti della decisione di incostituzionalità, possa conoscere limitazioni, in particolari circostanze. Nel caso di specie secondo Marcheselli, la Corte avrebbe potuto limitare sul piano del tempo l'incostituzionalità della Robin tax, al momento in cui erano cessante le condizioni di instabilità, anche speculativa, dei prezzi dei prodotti energetici sul mercato internazionale.

Condivido questa considerazione, che tuttavia ci porta al di fuori del perimetro della decisione della Corte e ne mette in luce le contraddizioni.

La prima parte della sentenza, quella che evidenzia i profili di illegittimità costituzionale della Robin tax, non solo è ben motivata, ma stronca impietosamente il tributo, sul duplice versante della violazione della capacità contributiva e delle disparità di trattamento che determina, in violazione del principio di eguaglianza. Evidenzia quindi una condizione non usuale nelle declaratorie di incostituzionalità delle leggi tributarie, con il richiamo congiunto al contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Ma proprio questa parte della decisione, convincente anche per Marcheselli, rende poi impercorribile la strada della incostituzionalità sopravvenuta (le disparità di trattamento difficilmente mutano per il decorso del tempo), e conduce entrambi a una critica severa e soprattutto preoccupata per gli effetti futuri.

Se si conviene con l'opinione di De Mita che questa è una sentenza essenzialmente politica,

allora l'aspetto originario più discutibile, che ne condiziona e colora negativamente tutto l'impianto, sta nell'inaccettabile ritardo con cui la questione è stata decisa.

Era infatti chiaro fin dall'inizio che il contenuto delle disposizioni sottoposte allo scrutinio della Corte nell'ordinanza di rinvio, non offriva particolari margini di incertezza sulla conclusione del giudizio, trattandosi di un'imposta della cui legittimità era lecito dubitare, sia in rapporto al principio di capacità contributiva (art.53), sia alla luce del principio di ragionevolezza, che garantisce la parità dei contribuenti davanti alla legge tributaria (art. 3 cos.).

In punto di fatto la Corte, prima di pronunciare la sentenza, ha atteso spirasse il termine per l'applicazione dell'aliquota maggiorata della Robin tax, introdotta nel 2012 per un triennio dal governo Monti, consentendo all'erario di fare il pieno di gettito, attraverso un'imposta illegittima. Il che a mio modo di vedere non sembra rientrare tra i compiti che la Costituzione assegna alla Corte costituzionale, che non possono certo trovare un supporto nell'articolo 81 della Costituzione (Una pezza, come ci ricorda la saggezza veneta, peggiore del buco).

Aggiungo di sfuggita, che non è facile seguire il ragionamento della Corte, quando per giustificare il riferimento al vincolo della stabilità del bilancio, evidenzia il ruolo essenziale della funzione di bilanciamento, per evitare che un qualsiasi diritto divenga "tiranno". Dovendo la Corte bilanciare gli interessi in gioco in funzione dei principi fondamentali: per intenderci quelli che nel nostro sistema costituzionale possono essere opposti come contro limiti, anche al diritto europeo.

Ma se è la stessa Corte ad affermare che la Robin tax è incostituzionale in quanto viola sia l'articolo 53 cost., sia l'articolo 3, come è possibile che l'esito del bilanciamento, conduca a negare il rimborso di un'imposta incostituzionale anche per violazione del principio di uguaglianza: insomma quale sarebbe il diritto "tiranno"? E rispetto a quale altro valore prevalente rispetto al principio di eguaglianza?

2. L'impianto decisorio della sentenza

Al di là di questo aspetto che deresponsabilizza il Governo nella delicata e centrale funzione di ripartire il concorso di tutti alla spesa pubblica, alimenta ulteriore confusione istituzionale e non giova certo né all'autorevolezza né al prestigio della Corte, mi sembra utile approfondire alcuni passaggi e considerazioni svolte nel testo che evidenziano come la Corte potesse giungere allo stesso esito in modo più lineare, senza travolgere, assieme ad un'imposta colpita da un duplice vizio di incostituzionalità, anche il giudizio principale, mettendo in discussione

l'essenza stessa del sindacato incidentale, che caratterizza il nostro sistema di giustizia costituzionale e ne evidenzia ormai in modo impietoso i limiti.

Ma andiamo con ordine. La Robin tax viene introdotta con l'art. 81, commi 16, 17, e 18 del decreto legge n.112 del 25 giugno 2008, in un periodo di elevata instabilità dei prezzi dei prodotti energetici, per colpire gli extra redditi speculativi delle imprese operanti nel settore energetico, senza distinzioni tra le imprese di produzione e quelle che intervengono nella distribuzione al consumo. L'imposta era stata costruita come un' addizionale all'imposta sui redditi societari, senza tuttavia alcuna possibilità di separare gli eventuali extraredditi speculativi, da tutti gli altri. La norma prevedeva poi il divieto di traslazione dell'imposta al consumo, affidando il controllo della sua applicazione all'Agenzia per l'elettricità e gas, senza tuttavia prevedere alcuna sanzione in caso di inadempienza.

Il tributo pur essendo finalizzato a colpire i profitti speculativi, non prevedeva alcuna limitazione temporale; nel 2012 la sua applicazione era stata ulteriormente estesa a settori come l'eolico e il fotovoltaico, del tutto indipendenti dal prezzo delle materie prime, e a imprese con un volume d'affari molto più ridotto. Questa estensione soggettiva dell'ambito di applicazione della Robin tax era stata accompagnata, sempre nel 2012, da un forte incremento dell'aliquota, passata dal 5,5% al 10,5%.

L'aumento dell'aliquota era tuttavia limitato ad un periodo di tre anni la cui scadenza era stabilita a fine 2014. Quello della temporaneità è un altro aspetto discutibile della giurisprudenza costituzionale nel settore delle imposte, su cui forse la dottrina non ha prestato sin qui sufficiente attenzione. La Corte tende infatti a chiudere un occhio, o magari entrambi, quando i dubbi di costituzionalità investono disposizioni a carattere temporaneo. Un principio giurisprudenziale che, alla luce del differimento nel tempo degli effetti della decisione della Corte di cui ci occupiamo, cancella con una sola sentenza, il giudizio di costituzionalità delle leggi tributarie.

La soglia per essere assoggettati all'imposta, nella prima versione del tributo, era fissata a € 25 milioni di euro; nel caso di imprese che svolgessero una pluralità di attività il tributo era dovuto da quelle che svolgevano in prevalenza la loro attività nel settore energetico. Un criterio rozzo che non poteva evitare disparità di trattamento irragionevoli, oltretutto facilmente eludibile da quelle poco sopra la soglia del 50%; dunque in contrasto con l'articolo 3 della nostra carta costituzionale.

I rilievi mossi dalla Commissione provinciale di Reggio Emilia riguardavano oltre all'uso del

decreto-legge, ritenuto nella circostanza non illegittimo dalla Corte costituzionale, due aspetti precisi; la violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), per aver introdotto una discriminazione qualitativa tra i redditi delle società sottoposte alla Robin tax e quelli delle società operanti in ogni altro settore dell'economia, senza alcun collegamento obiettivo con manifestazioni diversificate di capacità contributiva; il secondo rilievo si riferiva al fatto che l'imposta era applicata senza alcuna diversificazione, all'insieme delle imprese del settore energetico, ossia sia a quelle implicate nell'acquisto, nella produzione e nella trasformazione dei prodotti petroliferi, sia a quelle operanti nella distribuzione, in evidente contrasto con il principio di uguaglianza davanti alla legge tributaria, indi in violazione dell'articolo 3 della Costituzione.

Occorre aggiungere per completezza che l'Autorità per la produzione e la distribuzione dell'energia e del gas, a cui la legge affidava il controllo sull'applicazione del divieto di traslazione dell'imposta addizionale, non era stata in grado di esprimere una valutazione chiara sul punto. Del resto appare quantomeno plausibile che il problema della traslazione dell'imposta addizionale sui prezzi, non riguardava le imprese distributrici, ma doveva essere evidenziato alla produzione, con difficoltà di controllo evidenti, dato il carattere del tutto generico del divieto, accompagnato dall'assenza di sanzioni.

Da ultimo, la possibilità che nel settore energetico, si possano realizzare extra profitti collegati alle oscillazioni del mercato, comunque non continue non giustifica dal punto di vista costituzionale l'adozione di una addizionale all'IRES, dunque calcolata sul totale dei profitti dell'impresa energetica e non soltanto sugli extra profitti, che il semplicismo dell'addizionale non è in grado di separare.

La Corte accoglie il ricorso e dichiara che la Robin tax, ... *"così com'è stata configurata dall'articolo 81, commi 16, 17, 18 del Dl n. 112/2008 e successive modificazioni, non è conforme agli articoli 3. e 53 cost., come costantemente interpretati dalla giurisprudenza di questa Corte."*

La sentenza richiama la giurisprudenza della Corte sul punto sottolineando *"che la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria"*; piuttosto essa esige un *"indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato al criterio di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico sociali esistente di fatto alla libertà ed uguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale"* (articoli 2 e 3 della Costit.). (Sentenza n. 341/2000 richiamata sul punto dalla

sentenza numero 223/2012)

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, *"... non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza. Tuttavia ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione."*

A sostegno di questa impostazione generale che condiziona eventuali discriminazioni qualitative, alla sussistenza di capacità contributive effettivamente diversificate, la sentenza richiama le ipotesi di tassazione diversificata a carattere temporaneo ovvero alcune realtà particolari, come l'IRAP, nella quale l'adozione di aliquote diversificate, minori per l'agricoltura e la pesca e maggiorate per il settore bancario ed assicurativo, è stata ritenuta legittima dalla Corte (sentenza numero 21/2005), perché relative a situazioni obiettivamente diverse, rispetto a tutte le altre assoggettate al tributo regionale.

È interessante notare che la Corte, tenuto conto delle peculiarità del settore, in cui operano gruppi oligopolistici, presenti nelle diverse fasi della produzione e della distribuzione, non esclude astrattamente che il settore potrebbe essere destinatario di un'imposizione diversificata e maggiorata in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato.

Tutto ciò premesso sottolinea il Collegio, occorre rimarcare che la possibilità di posizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a un'adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere concretamente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenza numero 142 del 2014 e numero 21 del 2005).

Queste considerazioni sugli stringenti limiti che devono caratterizzare ogni ipotesi di discriminazione qualitativa dei redditi, richiamate esplicitamente con riferimento alle maggiorazioni dell'Irap nei confronti del settore bancario e assicurativo, confermano la tesi più volte sostenuta su questa rivista, relativa al carattere del tutto arbitrario della maggiorazione dell'aliquota ordinaria dell'IRAP, decisa nel 2006 dal governo Prodi, per contenere il disavanzo del servizio sanitario, nelle regioni del Mezzogiorno.

Da un lato manca ogni collegamento con il principio di capacità contributiva che giustifichi questo aumento indiscriminato; dall'altro non vi è chi non veda che questa forte maggiorazione di aliquota in alcune regioni, si comporta come un ostacolo di natura fiscale alla libertà di movimento dei capitali, delle persone e delle cose tra le diverse regioni, vietato dall'articolo 120 della Costituzione. Un divieto dunque legato alle libertà fondamentali che anticipa di svariati

anni quelle che poi verranno stabilite nei trattati di Roma, istitutivi della Comunità economica europea, CEE. Una condizione non diversa da quella rappresentata dalla Robin tax, la cui illegittimità è stata evidenziata dalla Corte costituzionale, da ultimo con la sentenza di cui ci occupiamo oggi.

Le censure della Corte nei confronti della Robin tax si concentrano in particolare su due punti; il primo relativo al fatto che l'imposta più che un'addizionale collegata agli eventuali extra redditi, si configura come un semplice aumento dell'aliquota relativamente a tutti i redditi, senza alcun meccanismo tecnico che consenta di separare ed incidere esclusivamente gli eventuali extra redditi in violazione del principio di capacità contributiva.

L'altro elemento di criticità, ancor più grave, a giudizio della Corte è rappresentato dal fatto che quest'imposta, chiamata a chiedere un ulteriore sacrificio a un settore che potrebbe teoricamente esprimere una maggiore capacità contributiva, in realtà lo grava di una maggiorazione di imposta senza alcun limite temporale, dunque a prescindere dal fatto che le condizioni economiche sfavorevoli siano per esempio mutate in meglio.

Un ulteriore elemento fattuale su cui fa perno la Corte per evidenziare l'illegittimità del prelievo aggiuntivo, si fonda sulla disposizione contenuta nell'articolo 81 comma 18 che vieta alle imprese del settore energetico di trasferire a valle, ossia sui consumatori il peso dell'addizionale. A giudizio della Corte, sulla scorta delle relazioni presentate dall'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico emerge che *"... una parte di soggetti vigilati ha continuato ad attuare politiche di prezzo tali da costituire una possibile violazione del divieto di traslazione, comportando comunque uno svantaggio economico per i consumatori finali"*. (Relazione numero 18/2013); la medesima relazione sottolinea che elementi indiziari tratti delle politiche dei prezzi adottati dai soggetti vigilati, *"generano un incremento dei margini non sufficientemente motivato"*, ed alimentano il dubbio *"che il divieto di traslazione sui prezzi non sia stato in fatto osservato, né possa essere puntualmente sanzionato a causa delle obiettive difficoltà di isolare, in un'economia di libero mercato, la parte del prezzo praticato dovuta a traslazioni dell'imposta."*

Sempre secondo la Corte, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo come maggiorazione di aliquota da applicare all'intero reddito d'impresa, anziché ai soli sovra-profitti. Nonché dall'assenza di un termine nel suo ambito temporale di applicazione, con riferimento all'andamento della congiuntura economica, che ne aveva giustificato l'introduzione.

Per tutti questi motivi secondo la Corte Costituzionale, *" la maggiorazione dell'imposta sui redditi*

delle società (IRES) applicabile al settore petrolifero e dell'energia, come configurata dalla articolo 81, commi 16, 17 e 18 del Dl n. 112/2008 e successive modificazioni, viola gli articoli 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito".

In buona sostanza secondo la Consulta, la Robin tax non è illegittima in sé, ma lo diviene per le modalità con cui il legislatore ha definito il presupposto, in contrasto con il principio di capacità contributiva (articolo 53 cos.) ; nonché per le disparità di trattamento strutturali che caratterizzano il tributo nella sua struttura applicativa e ne determinano l'irragionevolezza, in contrasto con l'articolo 3 della Costituzione.

Come vedremo, sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: *"... così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo".*

L'azione congiunta sia del parametro della capacità contributiva, sia della parità di trattamento tra i soggetti passivi del Tributo (art. 3 Cost.), determinata dal particolare meccanismo applicativo, ha evidenziato una particolare fragilità della Robin tax rispetto allo scrutinio di costituzionalità; una condizione che non ha consentito alla Corte, preoccupata per gli effetti sul bilancio dello Stato di rimborsi di cui tuttavia non viene indicata alcuna cifra, di valutare l' illegittimità della Robin tax come possibile effetto di una incostituzionalità sopravvenuta, in seguito all' acclarata impossibilità di impedirne la traslazione a carico dei consumatori. Ma su questo punto tornerò più avanti con qualche considerazione ulteriore.

Questo è il quadro di riferimento in cui si colloca la declaratoria di incostituzionalità della Robin tax. A questo occorre aggiungere che la Corte Costituzionale, ha accompagnato questa decisione, con due ulteriori condizioni, che il meno che si possa dire è che non siano usuali. La prima , come detto, si riferisce al momento a partire dal quale la ritenuta illegittimità costituzionale delle disposizioni sottoposte allo scrutinio della Corte diviene operativa e le disposizioni contestate, cessano di avere forza di legge.

La seconda condizione è rappresentata dal fatto che la Corte ha accompagnato la declaratoria di illegittimità differita della Robin tax, con una motivazione che spezza il legame fin qui indissolubile tra il giudizio principale e il sindacato incidentale di costituzionalità, che ha la

funzione di consentire al giudice del rinvio di concludere la vicenda processuale, sulla base delle indicazioni provenienti dalla Corte Costituzionale.

Una soluzione che solo per comodità viene considerata come un effetto ulteriore, inevitabile del differimento sul piano del tempo della illegittimità costituzionale della Robin tax. Mentre la decisione sulla differimento temporale della declaratoria di incostituzionalità, appare debole nella motivazione, ed inconsistente nel presupposto giuridico (art. 81 Cost.), ma, almeno dubitativamente non illegittima, la cancellazione, degli effetti della declaratoria di incostituzionalità sul giudizio a quo, presenta come vedremo degli aspetti critici che ne mettono in dubbio la stessa legittimità.

3. Le condizioni anomale che condizionano la sentenza

La prima osservazione che emerge dall'esame delle due condizioni richiamate in precedenza, che delimitano nella sentenza gli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, è che si tratta di due condizioni, che la Corte ha individuato al fine dichiarato di bilanciare i diversi interessi e valori in gioco, che sono tuttavia indipendenti; nel senso che la Corte ben poteva limitare gli effetti temporali della declaratoria di illegittimità costituzionale, senza travolgere il giudizio principale. Una scelta, quest'ultima che si pone in netta contraddizione con il passaggio della sentenza, che sembra porre alcuni paletti alla decisione di regolare in modo diverso dall'usuale gli effetti della declaratoria di incostituzionalità sul piano del tempo; senza tuttavia tenerne conto nella parte motiva e senza farne alcun cenno nel dispositivo.

Sostiene sul punto la Corte: *"Naturalmente, considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco"*.

Poiché sembra evidente che la sentenza poteva raggiungere il medesimo risultato in termini di limitazione degli effetti temporali della declaratoria d'incostituzionalità della Robin tax, senza **"cassare senza rinvio"** il giudizio incidentale, rendendolo privo di rilevanza nel giudizio principale, sembra forse utile cercare di cogliere i *"non dicta"* di questo passaggio della sentenza, che a me pare, proprio alla luce del pensiero della Corte, né proporzionale, né strettamente

necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

Contemperamento che, nell'intendimento della Corte, sembra consistere nel bilanciamento dell'interesse del cittadino a non essere gravato da prelievi costituzionalmente illegittimi, con quello dello Stato a non vedersi sottratte risorse della cui legittimità si dubita, anche dopo che la Consulta si sia pronunciata nel senso dell'illegittimità costituzionale della normativa tributaria di cui si discorre. Ridotto al suo nucleo essenziale e al netto delle buone intenzioni che lo accompagnano, sembra questo il senso del ragionamento della Corte, con riferimento agli effetti sul bilancio dello Stato della propria decisione di accoglimento.

Un esito che occorre ripeterlo, svuota di senso il sindacato di costituzionalità in campo tributario, innanzitutto per la genericità delle motivazioni, con evidenti rischi di espansione imitativa in altri settori del diritto, a partire da quello previdenziale.

Sempre che sia questo sia il vero obiettivo della sentenza, del che, come cercherò di evidenziare, è forse possibile dubitare.

Stranamente, il profilo più criticato e delicato della sentenza, per la maggioranza dei commentatori è rappresentato dal differimento degli effetti della declaratoria di incostituzionalità.

Devo dire che quest'aspetto della decisione, quanto meno sotto il profilo teorico, non è quello che mi convince di meno; anche altre Corti costituzionali prevedono la possibilità, in casi particolari di differire, o comunque non far retroagire gli effetti di una declaratoria di incostituzionalità.

Occorre però ricordare che in altri ordinamenti, si pensi ad esempio al Tribunale costituzionale tedesco, la legge regolatrice, prevede espressamente che nel caso di decisioni che comportano effetti sul bilancio dello Stato, il Tribunale costituzionale possa differirne gli effetti al momento dell'approvazione della legge di bilancio, lasciando piena libertà al legislatore nella scelta delle modalità con cui dare attuazione ai principi stabiliti nella sentenza del Tribunale Costituzionale; per questo aspetto la sentenza tedesca si avvicina a una direttiva europea, in punto di principi giuridici da osservare, lasciando al Parlamento la possibilità di definirne con precisione gli effetti, anche dal punto di vista distributivo.

Una soluzione, quella tedesca, solo apparentemente simile a quella adottata dalla nostra Corte costituzionale, che per la prima volta, a mio ricordo, ha neutralizzato gli effetti di una declaratoria di incostituzionalità il cui oggetto si riferiva alla contestata legittimità di uno specifico tributo.

In Italia, com'è noto, una previsione del genere non è prevista dalla legge 87 del 1956 che regola il processo davanti alla Corte costituzionale. Appare quindi intuitivo che una sentenza che regoli in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, gli effetti temporali di una declaratoria di incostituzionalità, deve farlo con un'oculatezza ed un'attenzione particolare, guardando innanzitutto al merito della questione oggetto della decisione, traendo da essa gli elementi per una diversa regolamentazione nel tempo degli effetti della sentenza, senza sconfinare nell'arbitrio. Una sentenza, per rendere legittimo un differimento degli effetti economici sulla finanza pubblica, deve basarsi su elementi obiettivi, giuridicamente rilevanti, che a mio modo di vedere non possono essere confusi con questioni di opportunità, riconducibili a ipotetiche esigenze di bilancio.

Esigenze che imporrebbero alla Corte tempestività e rigore nella propria funzione costituzionale di garanzia della legittimità delle leggi, comprese quelle tributarie.

Questioni queste ultime la cui soluzione appartiene al Governo e al Parlamento di risolvere, non certo alla Corte Costituzionale.

Peggio ancora, se questo determina il differimento nel tempo della decisione (in questo senso il caso della Robin tax è davvero esemplare), in un avvistamento perverso per cui la mancata decisione della Corte Costituzionale, alimenta il potenziale peso dei rimborsi, che a loro volta per il loro impatto sul bilancio dello Stato, impediscono alla Corte di assumere le proprie determinazioni, libera da condizionamenti contingenti.

Una condizione di paralisi del diritto, sperimentata più volte, con effetti dirompenti sulla giustizia tributaria nell'ultimo decennio. In ogni caso il rimedio individuato dalla Consulta con questa sentenza, appare peggiore degli inconvenienti che il nuovo singolare indirizzo giurisprudenziale vorrebbe evitare.

Non vi è d'altra parte chi non veda, in senso opposto, che la retroattività degli effetti delle decisioni della Corte costituzionale in campo tributario ha avuto negli ultimi anni l'effetto di paralizzare la giustizia costituzionale in questo delicato settore, impedendo di fatto che alcune questioni delicate venissero decise dalla Corte. Penso in particolare al caso dell'IRAP, un'imposta in cui il tema della indeducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi, che presenta profili di illegittimità evidenti, non è stato mai deciso dalla Corte costituzionale.

La legge di stabilità di quest'anno, ha eliminato a partire dal 2015 il costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP; una decisione opportuna e di grande rilievo dal punto di vista del rilancio dell'economia, con un costo in termini di perdita di gettito pari a una decina di miliardi,

rispetto alle entrate assicurate attualmente dall'imposta regionale sulle attività produttive.

Una riduzione del peso dell'imposta di portata più ampia rispetto agli effetti della deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, che la Corte Costituzionale non ha mai deciso, per problemi attinenti al costo dei rimborsi.

Un esempio recentissimo che evidenzia da un lato come, in presenza di un chiaro indirizzo politico, sia possibile realizzare nel campo delle imposte delle vere e proprie riforme di struttura. Dall'altro i costi del mantenimento nell'ordinamento di imposte importanti caratterizzate da elementi di illegittimità, che la Corte costituzionale, ove se ne presenti l'occasione dovrebbe senza esitazioni espungere dall'ordinamento.

Ma davvero una declaratoria di illegittimità delle disposizioni che non consentono di dedurre l'IRAP dai redditi assoggettati all'imposta personale (Irpef) o a quella sulle società (IRES) dovrebbe avere necessariamente effetto retroattivo, senza alcuna ragionevole limitazione?

Non ne sono del tutto convinto: vediamo perché. Gli economisti che si sono occupati in Italia di questo schema impositivo, ed hanno contribuito ad allontanarlo dal modello teorico e dalle coordinate giuridiche che rendono l'IRAP coerente con il sistema tributario, fino a stravolgerne gli effetti, sostengono, con ragione su questo aspetto particolare, che dal punto di vista economico la deducibilità ovvero l'indeducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi, è, a parità di gettito, del tutto indifferente. E' solo un problema di aliquote: più moderate in caso di indeducibilità, più elevate se la deducibilità è consentita, al fine di assicurare la parità di gettito. Le conseguenze, tuttavia non sono indifferenti sia per le imprese in perdita, in cui l'indeducibilità non consente di riportare in avanti la perdita fiscale; sia per i contribuenti assoggettati all'Irpef per i quali l'indeducibilità dell'IRAP, tenuto conto che l'imposta sui redditi è progressiva, si comporta ai fini della tassazione come se fosse un reddito, mentre per il contribuente rappresenta un costo, per di più non deducibile.

In un'ipotesi di questo tipo, ove l'indeducibilità fosse ritenuta dalla Corte contrastare con i principi di capacità contributiva (articolo 53 cos.) e di uguaglianza dei contribuenti davanti alla legge tributaria (articolo 3 cos.), il differimento delle conseguenze della decisione, che affidi al Governo e al Parlamento, di regolare i nuovi rapporti tra l'IRAP e le imposte sui redditi, con la successiva legge di stabilità, rappresenterebbe la logica conseguenza del passaggio da un regime di indeducibilità, con aliquote IRAP più moderate, ad un regime di piena deducibilità, accompagnato da una revisione al rialzo delle aliquote dell'IRAP o dell'IRES o dell'IRPEF, per assicurare la parità di gettito; ovvero da una riduzione delle entrate. Un nuovo punto di

equilibrio che appartiene soltanto al legislatore di determinare.

In una situazione del genere, che si presenta in tutta evidenza eccezionale, la Consulta con un ben diverso fondamento rispetto alla vicenda di cui ci occupiamo, potrebbe motivare la decisione di incostituzionalità, affidando al legislatore di regolare i relativi rapporti, sottolineando che il Parlamento, ben potrebbe teoricamente coprire il costo dei rimborsi, con un aumento retroattivo delle imposte coinvolte (Irap, Ires, Irpef), ovvero con ben maggiore razionalità, definire i nuovi equilibri tra le diverse imposte solo per l'avvenire.

In buona sostanza, in questo caso, l'automatismo del rimborso della quota dell'IRES o dell'IRPEF determinata dall'ineducibilità dell'imposta regionale dalle imposte sui redditi, potrebbe non apparire, a determinate condizioni, la scelta più razionale; mentre il differimento degli effetti della declaratoria di incostituzionalità, ove adeguatamente motivato con la necessità di lasciare libertà al legislatore di definire i nuovi equilibri distributivi tra le imposte sui redditi e l'IRAP, compresi gli eventuali rimborsi, potrebbe essere fondata sui vincoli di sistema a cui il legislatore tributario deve sottostare, quando regola i rapporti tra tributi diversi, ai sensi dell'articolo 53 secondo comma della Costituzione.

Ho naturalmente presente che questa soluzione, apparentemente simile a quella tedesca, in Germania è regolata dalla legge, mentre la legge del 1956 che disciplina l'attività nella nostra Corte prevede una soluzione opposta. Tuttavia, la Corte nella sua ormai lunga attività, in casi eccezionali non ha mancato di adottare soluzioni diverse, sotto il profilo degli effetti temporali delle proprie decisioni; basti ricordare alcune sentenze in tema di incostituzionalità sopravvenuta, che hanno spostato in avanti gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, rispetto al momento in cui la questione era stata sollevata nel giudizio principale e portata all'attenzione della Corte. O, rimanendo al campo tributario, la sentenza numero 28 nel 1989 che, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale del divieto di applicazione dell'articolo 128 c.p.c., relativo alla pubblicità delle udienze, aveva ovviamente fatti salvi tutti i processi non ancora definitivi che si erano svolti senza la pubblicità dell'udienza.

O ancora, la non estensibilità delle decisioni della Corte Costituzionale che comportino un aggravio sotto il profilo sanzionatorio, al giudizio principale che ha dato luogo all'ordinanza di rinvio. Ma, intuitivamente si tratta di questioni completamente diverse rispetto a quella che qui ci occupa. In ogni caso sembra opportuno sottolineare che il tema dell'eventuale differimento degli effetti di una sentenza di accoglimento della Consulta, non può essere rimesso esclusivamente a una semplice valutazione discrezionale della Corte circa le condizioni che

consentano un tale differimento.

In buona sostanza deve trattarsi di una condizione eccezionale, indipendente e non determinata dall'impianto decisionale della sentenza, come nel caso che qui ci occupa; nel quale la Corte, per evitare di premiare con un rimborso indebito, le imprese che avevano traslato la maggiorazione di imposta sui consumatori violando la legge, ha penalizzato le imprese corrette, escluse dal diritto al rimborso di un'imposta dichiarata incostituzionale dalla Consulta. Una contraddizione che mette in rilievo la debolezza e l'intrinseca contraddittorietà del ragionamento seguito dalla Consulta. Ne appare al riguardo conferente né tantomeno esaustivo il richiamo agli equilibri di bilancio regolati dall'articolo 81 della Costituzione, una disposizione che visibilmente regola altre funzioni ed altri poteri.

Il problema quindi si sposta sull'esame in concreto del contenuto delle determinazioni della Corte.

In buona sostanza nella vicenda della Robin tax, la Corte Costituzionale, anziché percorrere la via impervia e dagli effetti potenziali dirompenti, della modulazione temporale degli effetti della decisione di accoglimento, decisa con la sentenza n. 10/2015, senza un ancoraggio giuridicamente plausibile, avrebbe potuto attenuarne gli effetti, dal punto di vista dei rimborsi, condizionandoli alla dimostrazione da parte dei richiedenti di aver rispettato il divieto di non traslare a valle l'onere dell'imposta.

Una condizione ragionevole, in quanto stabilita dalla legge istitutiva del tributo, non difficile da adempiere da parte delle imprese in regola, dato che la maggiorazione di aliquota dell'IRES, a seconda dei periodi oscillava fra il 25% al 40%: una dimensione tale da evidenziare facilmente le differenze con gli anni precedenti. Lasciando ovviamente al legislatore di definirne le modalità e alle imprese potenzialmente destinatarie del diritto al rimborso, di auto limitarsi per non rischiare di abusare di un diritto.

In ogni caso una soluzione di questo tipo, pur rivestendo anch'essa un carattere extra ordinem, che non consente generalizzazioni, per i precisi limiti intrinseci che comporta, mi sembra intuitivamente meno stridente ed asistemica, trovando un preciso riscontro nella legge istitutiva della Robin tax, rispetto alla libertà che la Corte Costituzionale si è attribuita, con la sentenza che ne ha dichiarato l'illegittimità, facendo leva sull'articolo 81 della Costituzione, per differirne gli effetti.

Oltre tutto presentando la scelta adottata, come un fatto normale, di routine, quasi ovvio: accompagnata da alcuni richiami a precedenti decisioni della Consulta, quantomeno forzati.

Una libertà, che nella lettura che la Corte offre della nozione di equilibrio del bilancio regolata dall'art. 81 della nostra Carta fondamentale, si presenta innanzitutto come una rivendicazione di potere.

È ben vero che la riforma dell'articolo 81 della Costituzione del 2012, ha imposto limiti più stringenti al Governo e al Parlamento in materia di bilancio, a partire dalla necessità di assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese. Un punto di equilibrio che riguarda sia il bilancio annuale, con il quale deve essere assicurata la rispondenza tra le spese e le entrate nel corso dell'anno, sia quello triennale, che ha la stessa funzione sul piano dinamico, in modo da assicurare l'equilibrio dei conti nel medio periodo, attraverso gli aggiustamenti che si rendessero di volta in volta necessari. Come ha giustamente ricordato da ultimo Enrico de Mita su il sole 24 ore, *"l'equilibrio di bilancio è un giudizio complessivo che investe prima di tutto la spesa e che è diretto, principalmente, al Governo. Non può essere limitato a una sola voce, quella di un'imposta, sia pure elevata, avulsa da una valutazione complessiva di entrate e spese. Con un giudizio così limitato non si può dire che il timore di una manovra aggiuntiva sia un giudizio sull'equilibrio di bilancio. C'è stata una sopravvalutazione della manovra aggiuntiva che non trova riscontro nelle valutazioni correnti sulla economia."*

Con il richiamo forzato all'equilibrio del bilancio, di cui la Corte non indica alcun elemento obiettivo di riscontro, salvo il riferimento ad una manovra aggiuntiva, di cui tuttavia non offre alcuna evidenza, la Consulta sembra sostituirsi al Governo e al Parlamento, utilizzando l'articolo 81 della Costituzione come un passepartout per travolgere, con un bilanciamento a senso unico, il significato stesso del sindacato di legittimità costituzionale in campo tributario.

A ben vedere nella sentenza Robin tax, la Corte fa un uso assai singolare del concetto di bilanciamento. Poiché sembra pacifico che la questione di costituzionalità non può essere oggetto di bilanciamento (una norma o è costituzionale o non lo è: non può esserlo a giorni alterni!), se non sotto il profilo degli effetti, è quanto meno singolare che la Consulta non abbia utilizzato il divieto di traslazione dell'imposta previsto dalla legge istitutiva della Robin tax, come elemento condizionante degli eventuali rimborsi, affidandone la concreta determinazione, secondo Costituzione al Governo e al Parlamento. Al riguardo basta ricordare il precedente del rimborso dell'Iva sull'acquisto di autovetture impiegate in attività produttive, a seguito della sentenza della Corte di giustizia dell'autunno del 2006, che aveva dichiarato illegittima l'indeducibilità stabilita dalla legge italiana. Di fronte ad una stima potenziale di rimborsi pari a 17 miliardi di euro, la cifra effettivamente rimborsata superò di poco il miliardo di euro.

Una graduazione dei rimborsi, sulla base di elementi obiettivi, quali la documentazione da

parte del richiedente il rimborso di non aver contravvenuto al divieto di non traslare a valle l'imposta, avrebbe dovuto essere presa in seria considerazione. Ne vale l'obiezione che una condizione di questo tipo sarebbe stata di difficile applicazione. Una cosa è il controllo generico e a campione, del rispetto del divieto di traslazione, peraltro privo di sanzioni, affidato dalla legge all'autorità sull'energia; altro è rischiare gravi sanzioni nel caso di richieste di rimborsi indebiti per inosservanza del divieto in parola.

La sentenza Robin tax si colloca invece su un piano del tutto diverso; dopo aver ricordato che la retroattività degli effetti della declaratoria di incostituzionalità non è senza limiti, in quanto la certezza del diritto incontra sempre il limite dei rapporti esauriti, la Corte aggiunge che... *"Ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi e diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale -e solo essa- ad avere la competenza in proposito. Una simile graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pur non del tutto sovrapponibili a quella in esame"*. In realtà, nella questione che qui ci occupa, la situazione è completamente diversa rispetto agli altri casi citati nella sentenza; la Corte infatti ha utilizzato lo schermo degli equilibri finanziari e di bilancio da salvaguardare, per attribuirsi, nella sempre più evidente crisi delle istituzioni rappresentative, una funzione atipica di custode degli equilibri di bilancio, che libera il Governo dalle proprie responsabilità, bypassa il Parlamento, titolare al riguardo di specifiche riserve di legge e fa della Corte costituzionale l'interlocutore privilegiato del Governo. Un'ottica di potere che non bilancia un bel nulla: stabilisce semplicemente il principio che lo Stato può tenere per sé il gettito di un'imposta dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale, senza bilanciamento alcuno! Con quali effetti sulla futura legislazione tributaria è facile immaginare.

Tutto questo potrebbe avere un senso se fosse una legge a disciplinarlo; nel qual caso si porrebbe un problema di legittimità della stessa e di compatibilità con i principi del diritto europeo in tema di giusto processo. Nel caso di specie è la stessa Corte Costituzionale a stabilire questa singolare deviazione del sindacato incidentale di costituzionalità, che lo svuota di ogni contenuto, persino con riferimento al giudizio principale. Una deriva autoreferenziale del tutto estranea alle tradizioni della nostra giustizia costituzionale.

Sostiene al riguardo Enrico de Mita: *"La Corte, invece, si è mossa con la mannaia e si è dotata di*

uno strumento perverso che d'ora innanzi farà valere per ogni questione tributaria: se l'imposta controversa è di grossa entità la Corte negherà la retroattività, se di piccola entità la concederà."

Aggiungerei a queste osservazioni lapidarie di De Mita, che ovviamente condivido, che in questa partita la Corte si è assegnata una funzione di protagonista in negativo della crisi istituzionale endemica che attraversa l'Italia da oltre un ventennio; occupando il ruolo che, in una istituzionale meno confusa dell'attuale, spetterebbe al Parlamento, nel quadro di una corretta divisione dei poteri.

4. Il ruolo dell'articolo 81 nel sistema costituzionale: cenni

A mo' di conclusione sul punto, mi sembra opportuno sottolineare in sintonia con De Mita che la riforma dell'articolo 81 della Costituzione, non indulgendo in disposizioni di dettaglio, rappresenta un buon punto di equilibrio tra l'esigenza di garantire, attraverso disposizioni di principio di rango costituzionale, la stabilità della finanza pubblica, e l'altra, non meno rilevante, di evitare di irrigidirne eccessivamente il contenuto; una condizione che riguarda anche le imposte, ma trova il proprio punto di equilibrio innanzitutto dal lato delle spese.

Da questo punto di vista occorre sottolineare premilinarmente che la riforma dell' articolo 81 cost. introdotta dalla legge costituz. n. 1 del del 2012 non ha stabilito alcun nuovo potere di controllo e di sindacato sulla materia del bilancio, né tanto meno lo ha attribuito alla Corte Costituzionale; potere che avrebbe come termini di riferimento il limite delle entrate e delle uscite fissate annualmente annualmente con la legge di bilancio, comunque da non superare. Una concezione dell' equilibrio come pareggio di bilancio che la legge costituzionale del 2012 non ha fatto propria. Questa sì, costituirebbe una rigidità priva di reale utilità, che si scontrerebbe prima ancora che con le esigenze della vita della comunità, con il buon senso!

Per giustificare un cambio di indirizzo di 360° rispetto al principio generale della retroattività degli effetti delle decisioni di incostituzionalità risultante degli articoli 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, la sentenza afferma che... *"gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi devono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco."*

Sulla base di queste premesse "... in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie

decisioni e i relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di legittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 81 Cost. Come questa Corte ha affermato già con la sentenza numero 260 del 1990, tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale afortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza numero 88 del 2014).

Queste affermazioni della Consulta meritano qualche approfondimento, innanzitutto con riguardo ai precedenti giurisprudenziali, ed in particolare alla sentenza numero 260 del 1990, richiamata nella decisione che ci occupa, con riferimento all' art. 81 Cost., la quale esige una gradualità nell' attuazione dei valori costituzionali, che impongano rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Un'affermazione questa tutt'altro che eversiva dalla quale la Corte trae conclusioni quanto meno affrettate. Al riguardo è interessante richiamare un passaggio della sentenza 260/1990. "... Infatti, pur se questa Corte ha più volte sottolineato che dall'articolo 81 della Costituzione derivi un principio di tendenziale equilibrio finanziario del bilancio dello Stato, tanto altro su base annuale quanto su base pluriennale, da questa premessa non può logicamente conseguire che sussista in materia un limite assoluto alla cognizione del giudice di costituzionalità delle leggi"..... "In altri termini, non si può ipotizzare che la legge di approvazione del bilancio dello Stato o qualsiasi altra legge incidente sulla stessa costituisca una zona franca sfuggente a qualsiasi sindacato del giudice di costituzionalità, dal momento che non vi può essere alcun valore costituzionale la cui attuazione possa essere tenuto esente dall'inviolabile garanzia rappresentata nel giudizio di legittimità costituzionale". "... È vero, peraltro, che le scelte di bilancio sono decisioni fondamentali di politica economica che, in ragione di questa loro natura, sono costituzionalmente riservate alla determinazione del governo e all'approvazione del Parlamento. Si tratta, indubbiamente, di scelte che, essendo frutto di insindacabile discrezionalità politica, esigono un particolare sostanziale rispetto anche da parte del giudice di legittimità costituzionale, rispetto che, nella giurisprudenza di questa Corte, si è già tradotto in precisi modelli di giudizio, quali la salvaguardia della essenziale unitarietà e globalità del bilancio e, soprattutto il riconoscimento del "principio di gradualità" in ordine all' attuazione di valori costituzionali che importi rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ma, queste posizioni, occorre ancora sottolinearlo, presuppongono chiaramente che il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario, desumibile dall'articolo 81 della Costituzione, non sia un presupposto per l'inammissibilità del giudizio di costituzionalità, ma rappresenti, piuttosto, un elemento della complessiva ponderazione dei valori costituzionali, inclusi quelli relativi alla

ripartizione delle competenze tra Stato e regioni, che costituisce la sostanza del giudizio di legittimità costituzionale."

In buona sostanza, sembra difficile ricavare da questa sentenza nel 1990 o dalla sentenza numero 1 del 1966, relativa ai limiti di copertura delle spese poliennali, un principio che consenta alla Corte Costituzionale di sostituirsi alla determinazione del Governo e all'approvazione del Parlamento nelle scelte di bilancio, riservate alla discrezionalità del legislatore.

Anche sotto questo profilo la sentenza n. 10/2015 rappresenta un unicum. La Corte per giustificare la decisione di negare qualsiasi effetto retroattivo alla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, estendendola perfino al giudizio principale, sostiene che "... *L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia sia obbligata in sede di Unione e europea ed internazionale (articoli 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e poliennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.*"

La Corte, probabilmente, si rende conto che un generico richiamo alla necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva può apparire, per la sua indeterminatezza, un argomento non sufficientemente solido, e comunque non tale da giustificare una novità così radicale e dunque aggiunge..... *"Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quelli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli articoli 2 e 3 Cost."*

In buona sostanza la Corte, per cercare di giustificare la propria decisione, non solo evoca come effetto immediato della declaratoria di incostituzionalità dell'imposta, la necessità per il Governo di predisporre una manovra finanziaria aggiuntiva di notevole impatto economico. Afferma anche che la manovra (immaginata dalla Consulta) determinerebbe un indebito vantaggio nei confronti di quegli operatori economici che possono aver beneficiato di una congiuntura favorevole, attraverso il rimborso di un tributo che, secondo la stessa Corte, contrasta non solo con i principi distributivi tributari, ma viola il più generale principio di eguaglianza, invocato nella stessa decisione per negare il diritto al rimborso.

Aggiunge ancora la sentenza, per cercare di dare sostanza alla decisione di negare ai contribuenti che ne avrebbero diritto, il rimborso dell'imposta indebitamente versata... *"Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire - in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dall'impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri - determinerebbe un'ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli articoli 3 e 53 Cost."*

Questo passaggio argomentativo è veramente difficile da interpretare: se ho compreso bene la Corte, non potendo dettare le condizioni per esonerare dalla restituzione le imprese che avevano violato il divieto di traslare l'imposta, anziché affidare al legislatore il compito di disciplinare il diritto ad ottenere il rimborso, si è sostituita (indebitamente) a quest'ultimo e, invocando il principio di eguaglianza, ha negato il diritto al rimborso alle imprese che avevano correttamente assolto gli obblighi tributari, per non premiare le imprese scorrette.

Da ultimo la Corte, dopo essersi infilata in un percorso argomentativo quantomeno contraddittorio, conclude le proprie argomentazioni, chiamando in causa il legislatore... *"Essa, consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenza numero 40 del 2014, numero 266 del 2013, numero 250 del 2013 numero 213 del 2008, numero 384 del 1991 il numero uno del 1966), e gli obblighi comunitari internazionali connessi, su anche eventualmente rimediando rilevati vizi della disciplina tributaria in esame"*.

Le ricadute sul bilancio dello Stato inteso in senso dinamico, che, secondo la Consulta, giustificerebbero il mantenimento in vita degli effetti di leggi tributarie dichiarate costituzionalmente illegittime, per un arco di tempo amplissimo e senza alcun limite, sulla base esclusivamente di pretese esigenze di tutela degli equilibri di finanza pubblica, non devono tuttavia essere banalizzate.

Va anzitutto ricordato che il pareggio del bilancio, inteso come equilibrio complessivo tra le entrate e le spese, come definito dalla primo comma dell'articolo 81 nel testo vigente, era garantito con modalità sostanzialmente analoghe, anche dall'articolo 81 nella formulazione del 1948. La svolta si ebbe con la sentenza n.1 del 1996 della Corte Costituzionale, che aveva consentito al Governo, nel rispetto di alcuni indici economici di tipo programmatico (erano gli anni del primo ed unico piano quinquennale, Pieraccini) di poter finanziare nuove spese, facendo ricorso all'indebitamento. Si deve ad un'interpretazione deviante di quella lettura dell'

articolo 81, che, nell'intenzione della Corte, aveva l'obiettivo di assicurare la copertura effettiva delle spese poliennali, l'esplosione della spesa pubblica nel ventennio successivo e non all'articolo 81 della Costituzione, il cui testo non a caso era stato dettato da Luigi Einaudi.

La principale innovazione contenuta nell'articolo 81 nel testo riformato, sta oggi nell'ultimo comma, che introduce tra le fonti, con modalità forse inappropriate, la legge organica, approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Assemblea, con l'obiettivo di definire il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e spese dei bilanci e la stabilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni.

In buona sostanza negli equilibri di finanza pubblica regolati dall'articolo 81 della Costituzione, sia nel vecchio testo sia in quello vigente, la Corte non trova alcuna sponda che l'autorizzi ad introdurre limitazioni temporali agli effetti delle proprie decisioni, che non trovino un preciso riscontro nella natura e nell'oggetto della questione sottoposta al suo esame. Non è certo questo il caso della Robin tax in cui la Corte ha completamente ignorato proprio l'aspetto relativo alla violazione da parte di alcune imprese del divieto di traslazione dell'imposta, pur avendolo richiamato in più di un passo della sentenza.

Ma questo avrebbe comportato la necessità di attribuire al Governo ed in ultima istanza al Parlamento di definire i limiti e le modalità dei rimborsi; mentre l'intento della Corte, nella sentenza Robin tax è stato quello di riservare a se un ampio margine decisionale in ambito tributario, con particolare riferimento agli equilibri di finanza pubblica. D'altra parte non si deve perdere di vista che la Consulta, adottando uno schema decisorio del tipo Robin tax, di fatto libera impropriamente il Governo della responsabilità di introdurre nell'ordinamento leggi tributarie incostituzionali, esentandolo dalle conseguenze politiche ed economiche di decisioni incostituzionali.

In questa vicenda, la Corte Costituzionale, per la prima volta si è attribuito, in un settore sensibile come quello delle imposte, un potere *extra ordinem*, che non conosce contemperamenti, controlimiti e confini, che coinvolge la certezza dei rapporti giuridici, e gli stessi delicati equilibri tra istituzioni di rilievo costituzionale. In definitiva non si nega che in particolari circostanze la Corte, nell'esercizio del proprio sindacato sulla legittimità costituzionale delle leggi, possa introdurre limitazioni agli effetti delle proprie sentenze.

Quel che non convince è che la Corte, come nel caso che ci occupa, non si limiti a bilanciare gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, per limitarne l'impatto sul bilancio dello Stato,

sulla base di parametri obiettivi, magari indicando al legislatore la possibilità di uno scaglionamento nel tempo dei rimborsi; ovvero l'esclusione dal diritto al rimborso, di quelle imprese i cui dati di bilancio evidenziano la traslazione a valle della Robin tax. Sembra in tutti i casi improprio che la sentenza consideri la stessa declaratoria di incostituzionalità oggetto di bilanciamento, come emerge chiaramente nel passaggio in cui la Consulta sottolinea che anche i promotori del giudizio a quo saranno parzialmente compensati dal non dovere più assolvere l'imposta per l'avvenire. Una liquidazione in una battuta del carattere pregiudiziale dell'ordinanza di rinvio del giudice a quo, che solleva una moltitudine di problemi ulteriori.

E' poi quanto meno improprio che la Corte cerchi di far passare come normale conseguenza della tecnica di bilanciamento adottata, l'esclusione del diritto al rimborso dell'imposta assolta dai promotori del giudizio principale, una condizione che a mia conoscenza non ha precedenti, quantomeno comparabili.

Volendo fissare lo sguardo soltanto agli ultimi 15 anni, non vi è dubbio che l'alibi degli effetti sul bilancio dello Stato di una eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale di una legge tributaria, ha fortemente condizionato il sindacato di legittimità delle leggi tributarie e di fatto impedito che la Corte rispondesse ad una serie di quesiti di notevole rilevanza che investono l'IRAP. Una condizione anomala che ha determinato una vera e propria fuga dal principio di coerenza del sistema, che dovrebbe caratterizzare ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, il nostro ordinamento tributario, moltiplicando le incoerenze, le antinomie e le disparità di trattamento.

Un esito prevedibile in un ordinamento tributario, che ha perso ogni caratteristica di sistema ed in cui il governo/legislatore, non ha ragione di temere il giudizio di una Corte costituzionale che, anche quando da torto al Governo, lo libera da ogni responsabilità o conseguenza negativa.

Con esiti controproducenti innanzitutto sotto il profilo del gettito, perché è evidente che imposte che determinano nei contribuenti un effetto di rigetto, spezzano quel collegamento tra imposizione e consenso, che, fin dall'origine è stato alla base della nostra storia unitaria. (art. 30 dello Statuto del Regno d'Italia)

E dire che tra gli argomenti evidenziati nel testo della decisione, la Corte aveva dato conto dell'opinione espressa dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas, e le acque, alla quale la legge istitutiva della Robin tax aveva affidato il controllo del rispetto del divieto di trasferire gli effetti dell'imposte a valle sui consumatori, secondo cui l'obiettivo non sembrava essere stato raggiunto. La Corte aveva argomentato sul punto, che, a parte gli oneri per il bilancio pubblico,

il rimborso dell' imposta versata, in seguito alla declaratoria di illegittimità costituzionale, rischierebbe di trasformarsi, per una parte almeno dei contribuenti in una sopravvenienza attiva, rispetto ad un tributo che con tutta probabilità era stato traslato a valle dalle singole imprese, ed incorporato nel prezzo delle prestazioni rese a consumatori finali.

A ben vedere questo argomento, che, come detto è supportato da diverse relazioni dell'organo di vigilanza, l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e, le acque, può essere facilmente rovesciato. In effetti proprio per le diffuse incertezze sui reali effetti distributivi, la Robin tax, per la sua variabilità caso per caso, non si prestava a costituire un valido supporto per differire nel corso del tempo in maniera indiscriminata, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, così come stabilito nella sentenza.

Tale decisione, d'altra parte, non trova certo una giustificazione più convincente con il richiamo, nell'impianto argomentativo della sentenza, all'articolo 81 della Costituzione, tale da giustificare il diniego di rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale, in ogni caso e circostanza, penalizzando le imprese corrette.

La Corte avrebbe potuto invece, condizionare l'effettività dei rimborsi, alla ragionevole dimostrazione da parte delle imprese ricorrenti di aver rispettato il divieto di traslare a valle l'onere della Robin tax. Lasciando al legislatore di definire sul piano tecnico le condizioni per ottenere il rimborso. Ma, a leggere con attenzione la sentenza, appare chiaro che è proprio questa opzione che la Consulta ha escluso.

Un'imposta addizionale con aliquota che spazia, a seconda dell'anno di riferimento dal 5,5% al 10,5%, non si occulta facilmente; per cui una verifica del rispetto della regola del divieto di trasferimento dell'imposta sui prezzi, sulla base di criteri dettati dal legislatore per disciplinare i rimborsi, non avrebbe creato particolari aggravii né per i contribuenti né per l'amministrazione finanziaria, tenuto conto della concentrazione della Robin tax su un numero ristretto di soggetti. Una limitazione questa sì legittima, affidata al prudente *self restraint* delle singole imprese, che in casi come questo, costituisce il più efficace strumento di bilanciamento.

La Corte, come abbiamo visto, ha preferito utilizzare lo spauracchio degli effetti sul bilancio dello Stato dei rimborsi connessi con la declaratoria di illegittimità della Robin tax, per evocare il rischio di una manovra aggiuntiva, di cui la Corte non ha offerto alcuna indicazione quantitativa, neppure approssimata, salvo che avrebbe avuto effetti ancora più gravi e negativi delle norme di legge dichiarate illegittime, in contrasto con gli articoli 2 e 3 della Costituzione. Affermazioni apodittiche che, secondo De Mita, confinano con la demagogia.

5. La sentenza travolge anche il giudizio a quo: una decisione apparentemente incomprensibile

L'altro aspetto della decisione, che se possibile mi ha suscitato perplessità anche maggiori, si riferisce al diniego di risposta ai quesiti posti alla Corte nell'ordinanza di rinvio, della cui rilevanza non può dubitarsi, visto che la Corte ha ritenuto l'imposta incostituzionale. Questo profilo della sentenza, sul quale fino ad oggi non ho letto riflessioni approfondite, mi sembra ancor meno convincente delle modalità di differimento degli effetti della sentenza alla data della sua pubblicazione; in quest'ultimo caso almeno la Corte ha ottenuto, certo in modo assai discutibile, di evitare al fisco l'onere di rimborsi comunque onerosi. Escludere invece dagli effetti della decisione, il giudizio a quo, avendo un impatto marginale sul bilancio pubblico, serve solo a drammatizzare la situazione ed assume l'effetto sgradevole di una manifestazione di arroganza del potere, fine a se stessa.

Sul punto non mi convince il richiamo al principio di eguaglianza su cui si sofferma a mò di giustificazione qualche commentatore; sembra evidente che la posizione processuale di chi si è assunto l'iniziativa di un ricorso, che ha introdotto il giudizio di legittimità costituzionale, sia ben diversa da quella di altri contribuenti che avendo avuto anch'essi un diniego di rimborso da parte dell'Agenzia delle entrate, si sono limitati a prenderne atto, confidando in una soluzione favorevole della questione, entro i termini della prescrizione del diritto di credito. Tanto a prescindere dai problemi in termini di pregiudizialità e rilevanza posti dall'ordinanza di rinvio su cui ci soffermeremo in seguito.

Anche Enrico de Mita, molto severo con la sentenza sulla Robin tax, sembra sottovalutare questo aspetto che per me al contrario assume un significato particolare, per i gravi rischi di involuzione del sindacato incidentale di legittimità, che questo aspetto della sentenza introduce, quanto meno nel settore della finanza pubblica. Occorre al riguardo non perdere di vista che il nostro sistema di giustizia tributaria è ormai sotto assedio; non solo la commissione provinciale di Reggio Emilia ha rinviato alla Corte costituzionale nel mese di novembre il sistema della giustizia tributaria, sul presupposto che il giudice tributario non appare indipendente, alla luce di consolidati principi di diritto europeo.

In seguito alla sentenza Grande Stevens e al divieto di *ne bis in idem* sancito nel marzo 2014 dalla Corte di Strasburgo, la Consulta è stata investita da una serie di ordinanze provenienti dalle sezioni penali della Cassazione, che mettono in discussione aspetti centrali del nostro

sistema di giustizia tributaria, a partire dal doppio binario amministrativo e penale.

Da ultimo il 21 gennaio, la Sezione tributaria della Cassazione con un'ordinanza di rinvio ha rimesso alla Corte costituzionale la questione della compatibilità della normativa contro gli abusi del mercato e il doppio binario sanzionatorio, amministrativo penale, con il principio del *ne bis in idem*. Una questione dalle evidenti ricadute anche sul regime sanzionatorio tributario, regolato anch'esso da un sistema di doppio binario.

La Corte di giustizia poi è stata interrogata sulla compatibilità di alcune sanzioni in materia di IVA con il principio di neutralità che caratterizza il tributo. In questo quadro di riferimento, già di per sé complesso, con elementi di criticità evidenti, il diniego di risposta al giudice del rinvio da parte della Corte Costituzionale, in una sentenza che dichiara l'illegittimità delle norme sottoposte all'esame della Consulta dall'ordinanza del giudice a quo, non ha precedenti almeno in questi termini e si colora quindi di un significato particolarmente negativo.

In buona sostanza, dopo la sentenza Robin tax che fa salvi, sotto il profilo del diniego dei rimborsi, tutti gli effetti delle norme tributarie dichiarate incostituzionali nella stessa sentenza, la Consulta invia ai giudici delle commissioni tributarie un messaggio potenzialmente dirompente. *È inutile che sottoponiate a questa Corte questioni anche visibilmente fondate, che comportino consistenti perdite di gettito per l'erario, perché anche un'eventuale decisione di accoglimento, sarà priva di effetti nel procedimento principale; questa Corte, in ossequio al principio dell'equilibrio del bilancio fissato nell'articolo 81 della Costituzione, così come novellato dalla legge costituzionale n. 1/2012, differirà gli effetti delle norme dichiarate incostituzionali, in modo tale da impedire che queste possano comportare oneri a carico del bilancio pubblico. In ogni caso l'ordinanza di rinvio non avrà effetti sul procedimento in corso.* Non importa se sia o meno questo il ragionamento che ha accompagnato la Corte in questa sua decisione; in questi casi conta quello che appare, ossia un segnale di forte indebolimento del sindacato incidentale, quanto meno nel settore della finanza pubblica.

De Mita arriva alle medesime conclusioni, guardando ai futuri effetti di questa giurisprudenza innovativa; la mia preoccupazione, come detto è che questo indirizzo abbia un effetto ulteriore, maieutico: quello di limitare ulteriormente il controllo di costituzionalità delle leggi fiscali per impulso del commissioni tributarie.

Un quadro, inutile dire, che non mi piace affatto, ma che sembra purtroppo realistico: altrimenti la decisione di estromettere dalla vicenda il giudice del rinvio, sarebbe priva di significato.

6. Le motivazioni sul punto della Consulta: rilevanza e pregiudizialità nel procedimento incidentale

Nelle pagine precedenti ho cercato di seguire il percorso argomentativo che ha condotto la Consulta da un lato a rilevare un duplice profilo di illegittimità costituzionale della Robin tax, vuoi in termini di irragionevolezza e dunque di violazione del principio di eguaglianza, vuoi dal punto di vista della capacità contributiva, con argomentazioni convincenti; dall'altro le modalità improprie dell'attività di bilanciamento, che facendo venir meno senza limitazione alcuna gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, nei rapporti non ancora esauriti, hanno premiato le imprese che avevano trasferito sui consumatori l'onere del tributo.

Ho anche evidenziato, in sintonia con quanto osservato da Enrico de Mita, il carattere essenzialmente politico della decisione; questione che merita qualche ulteriore riflessione per i profili istituzionali che coinvolge. Mi sembra a questo punto opportuno affrontare un aspetto sottovalutato nei suoi profili giuridici, che merita particolare attenzione visto che le decisioni della Corte Costituzionale non sono appellabili: il tema della rilevanza, richiamato in poche righe nella sentenza, e quello strettamente connesso del rapporto di pregiudizialità tra l'ordinanza di rinvio, quindi tra il processo principale e la decisione adottata sul punto dalla Corte Costituzionale, che la sentenza semplicemente ignora.

Anche in questo passaggio motivazionale centrale, la Consulta si preoccupa di ricondurre la soluzione adottata ad una normale scelta di tecnica decisoria, collegata alle esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti. *"..... così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio - come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative- similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di legittimità costituzionale sul piano del tempo"*. Dopo aver ricordato che anche in altre Corti europee il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, la sentenza conclude: *" Una simile regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale. Essa non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza proprio del giudizio incidentale (sentenza n. 50 del 1989) ."*

"Va ricordato in proposito, continua la sentenza che tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima. In questa chiave, si spiega come mai, di norma, la Corte costituzionale svolge un controllo di mera plausibilità sulla motivazione contenuta, in punto di rilevanza, nell'ordinanza di rimessione,

comunque effettuato con esclusivo riferimento al momento e al modo in cui la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata ." In questa prospettiva continua la sentenza *"..... Si spiega, ad esempio, quell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nell'ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto "sullo schema argomentativo dalla sentenza penale assolutoria, modificandone la ratio decidendi....., fermi restando i pratici effetti di essa"* (sentenza numero 148 del 1983, ripresa sul punto della sentenza numero 28 del 2010).

Questo passaggio merita un approfondimento. Che la Corte Costituzionale non sia vincolata al contenuto della ordinanza di rinvio, in tema di rilevanza della questione di costituzionalità proposta del giudice a quo, è questione tanto evidente da non meritare una riflessione ulteriore. Ogni anno la relazione del Presidente della Consulta sull'attività svolta, evidenzia una pluralità di questioni dichiarate inammissibili dalla Corte, in quanto ritenute irrilevanti ai fini della decisione nel processo principale.

Analogamente, nel caso in cui il processo principale si concluda per un qualsiasi motivo prima della decisione della Corte, il processo costituzionale proseguirà il suo corso fino alla conclusione. La ragione si spiega con la natura incidentale del sindacato di costituzionalità della legge, in cui l'ordinanza di rinvio del giudice a quo funge da filtro rispetto al giudizio innanzi alla Corte Costituzionale. In buona sostanza l'incidente di costituzionalità, purché la questione proposta sia ritenuta dalla Consulta rilevante ai fini del giudizio principale e non manifestamente infondata, non è una condizione di procedibilità dell'azione. Il carattere pregiudiziale del sindacato di costituzionalità opera nei confronti di giudizio principale, ma, logicamente non è condizionato dalla vita di quest'ultimo.

Tuttavia questa separazione netta tra i due procedimenti, che vivono di vita autonoma, se da un lato ha offerto ampie possibilità alla Corte di modulare le proprie decisioni, senza condizionamenti da parte dell'ordinanza di rinvio, secondo modalità di tecnica decisoria la cui scelta appartiene alla stessa Corte, dall'altro non può far perdere di vista che nel procedimento incidentale davanti alla Corte costituzionale, quest'ultima è chiamata a decidere della legittimità costituzionale di una norma di legge, pregiudiziale ai fini della prosecuzione del giudizio principale.

In ogni caso trattandosi nel caso di specie di una sentenza di accoglimento il richiamo alla nozione di rilevanza appare ridondante, non essendo immaginabile una decisione di accoglimento che non sia al tempo stesso rilevante ai fini del procedimento principale; né, d'altra parte, i precedenti giurisprudenziali richiamati in questo passo della sentenza, offrono

argomenti per travolgere il giudizio principale, anzi.

Proprio questo passaggio a prima vista banale sembrerebbe rimesso in discussione nel ragionamento svolto dalla Corte costituzionale. In buona sostanza, se si guarda agli effetti della decisione in esame, poiché la Corte non è vincolata in punto di rilevanza alle considerazioni svolte nell'ordinanza di rinvio, la Corte stessa può da un lato dichiarare l'illegittimità della norma sospettata d'incostituzionalità dal giudice del rinvio; ma proprio perché i due giudizi si muovono su piani diversi, la sentenza di accoglimento può rendere irrilevante la declaratoria di incostituzionalità, rispetto al giudizio principale.

Se questa ricostruzione del pensiero della Consulta, che si ricava essenzialmente per fatti concludenti dal dispositivo della sentenza n. 10/2015, appare plausibile, il ragionamento che la supporta e la conclusione a cui perviene, non convince innanzitutto dal punto di vista della nozione di rilevanza, essendo costruito sulla base di un sofisma.

Vediamo perché.

È ben vero che i due giudizi, quello innanzi al giudice del giudizio principale, e quello incidentale davanti alla Corte costituzionale sono indipendenti l'uno dall'altro nel senso che l'ordinanza di rinvio non vincola la Corte in punto di rilevanza.

Questo non significa che non vi sia alcun collegamento tra i due giudizi, anzi.

Con la trasmissione dell'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale, il giudice a quo deve contemporaneamente sospendere il giudizio principale, in quanto lo scioglimento del quesito circa la legittimità costituzionale della norma oggetto del sindacato incidentale della Corte Costituzionale, costituisce a tutti gli effetti una questione pregiudiziale rispetto al procedimento principale. Deve quindi essere *pregiudicata* dalla Corte perché il processo principale possa riprendere da parte del giudice del rinvio.

Qui forse occorre aggiungere qualcosa sulla nozione di rilevanza; la legge cost. n. 1 del 9 febbraio 1948 che ha istituito la Corte costituzionale, stabilisce che " *la questione di legittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge della Repubblica, rilevata d'ufficio o sollevata da una delle parti nel corso di un giudizio e non ritenuta dal giudice manifestamente infondata, è rimessa alla Corte costituzionale per la sua decisione.*"

Anche alla luce di quanto stabilito dalla legge 87/1956, sembra evidente che il giudizio sulla rilevanza non possa prescindere dal carattere pregiudiziale della " *questione di costituzionalità*" ed assuma un significato diverso nel caso in cui la Consulta dichiari l'incostituzionalità di una norma di legge, che comporta un mutamento del precedente quadro normativo di riferimento,

rispetto ad un'ordinanza di rigetto che confermi la legittimità della legge osservata.

In in buona sostanza, nel processo costituzionale la questione della rilevanza è strettamente connessa al carattere pregiudiziale che assume la questione di costituzionalità nel procedimento incidentale; nel senso che nel caso di accoglimento della questione sollevata dal giudice del rinvio da parte della Corte costituzionale, il giudizio principale riprenderà il suo percorso e verrà deciso in conformità con la ritenuta incostituzionalità della disposizione sottoposta all'esame della Corte medesima.

La sentenza Robin tax, nell'affermare che la regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale, richiama esplicitamente la sentenza numero 50 del 1989. Se si ha la pazienza di leggere quella sentenza è davvero difficile riconoscere qualche cosa di simile rispetto a quanto deciso con apparente nonchalance, senza per altro alcuna motivazione sul punto, dalla sentenza numero 10/ 2015. In quella decisione che si riferiva alla lunga e controversa vicenda costituzionale delle Commissioni tributarie, ed aveva ad oggetto il divieto di udienza pubblica, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 128 c.p.c., la Consulta, dopo aver richiamato una prima sentenza monitoria (la n. 212/1986) e l'ordinanza n. 378/1988, che aveva invitato il legislatore a provvedere alla rimozione del divieto, e aver dato atto che il Governo aveva presentato un apposito disegno di legge che era stato già approvato dal Senato, aveva dichiarato l'incostituzionalità della limitazione, facendo salvi gli effetti dei procedimenti in corso, non ancora definitivi.

A ben vedere si tratta di una limitazione degli effetti temporali della decisione di portata sicuramente ampia ma dagli effetti contenuti, che aveva lo scopo di non travolgere i giudizi ancora pendenti, che altrimenti avrebbero dovuto essere rifatti; una conseguenza del tutto sproporzionata rispetto alla non più rinviabile rimozione del divieto. Tuttavia la sentenza non aveva inciso sui processi all'epoca ancora aperti, che si sarebbero poi conclusi con la pubblicità delle relative udienze, e soprattutto non aveva travolto il giudizio principale, come avviene nella decisione qui criticata, utilizzando per di più come elemento motivazionale, precedenti sentenze che muovono per questo profilo in tutt'altra direzione.

Ancora più distante, se possibile, è il richiamo alla riconosciuta sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nell'ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto "sullo schema argomentativo della sentenza penale assolutoria, modificandone la ratio decidendi [...], pur fermi restando i pratici effetti di essa" (sentenza numero 148 del 1983, ripresa sul punto dalla sentenza numero 28 del 2010).

Se si prescinde dalla sentenza del 1983, che aveva risolto sul piano teorico l'ammissibilità della questione della *reformatio in peius* di una legge penale favorevole, (nei limiti consentiti dall'art. 25 cost.) decidendo tuttavia nel senso della legittimità costituzionale della normativa sottoposta allo scrutinio della Corte, ed in ogni caso senza mettere in discussione il rapporto di pregiudizialità che intercorre tra l'ordinanza di rinvio da parte del giudice del processo principale e la decisione della Consulta, l'unica decisione di accoglimento richiamata nella sentenza *Robin tax*, che ha deciso per l'illegittimità costituzionale di una disposizione penale più favorevole, per contrasto con una direttiva europea, è quella stabilita dalla sentenza n.28/2010.

Ora, partendo proprio da quest'ultima decisione, che aveva ad oggetto un complesso problema di successione di leggi nel tempo tra norme interne e direttive europee in tema di classificazione delle ceneri di pirite tra i rifiuti ovvero come sottoprodotti di un processo industriale, che determinava un' "*antinomia penale*" in quanto aveva ad oggetto una norma penale di favore, impugnata solo per una presunta inosservanza della disciplina comunitaria in tema di rifiuti, è facile comprendere quanto questa sentenza sia lontana sotto il profilo degli effetti sul giudizio principale, rispetto a quella sulla *Robin tax*.

A parte il fatto che la sentenza in discorso sia stata accolta da numerosi rilievi critici, a partire dai profili penalistici, che qui non serve richiamare in quanto ininfluenti ai nostri fini, occorre comunque rilevare che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha sempre negato l'efficacia discendente delle direttive dallo Stato ai singoli, stabilendo, " che.....*un'autorità nazionale non può far valere a carico di un privato una disposizione di una direttiva per la quale non si è ancora proceduto alla necessaria attuazione nell'ordinamento giuridico nazionale*".

Secondo l'articolo 149 del TFUE. il carattere vincolante di una direttiva, sul quale si fonda la possibilità di farla valere dinanzi al giudice nazionale, esiste solo nei confronti di ogni Stato membro destinatario. Il che equivale a dire che una direttiva, prima del suo recepimento, non può far nascere obblighi nei confronti dei singoli; ne consegue quindi che la violazione di una disposizione di una direttiva non ancora recepita nel diritto interno non può essere invocata davanti al giudice nazionale, per introdurre o aggravare una responsabilità penale nei confronti dei singoli, definita in misura più favorevole dalla legge nazionale, in contrasto con la direttiva stessa.

Questa precisazione, non è priva di rilievo, visto che la sentenza n.28/2010, ha fatto discendere nell'ordinamento interno effetti diretti in malam partem di rilievo penale da una direttiva non ancora recepita, in contrasto come detto, con l'interpretazione offerta sul punto

dalla Corte di giustizia; una soluzione discutibile, che evidenzia un diffuso pregiudizio anti impresa, da cui non sembra immune neppure la Corte Costituzionale. In ogni caso quel che interessa ai nostri fini è che la sentenza n. 28/2010, aveva accolto la questione di legittimità proposta nell'ordinanza di rinvio, dichiarando incostituzionale la normativa nazionale per contrasto con i principi fissati sul punto dalle direttive europee in materia di rifiuti.

Anche in quel caso la decisione della Corte non aveva interferito sul giudizio principale, introducendo elementi in contraddizione rispetto al carattere pregiudiziale del sindacato incidentale di costituzionalità; la sentenza di proscioglimento emessa dal giudice del processo principale, a seguito della pronuncia della Consulta, sia in motivazione, sia nella formula assolutoria aveva tenuto conto dell'incostituzionalità della norma penale oggetto del rinvio, fermi restando gli effetti pratici (assolutori degli imputati) per effetto dell'articolo 25 secondo comma della Costituzione.

Una decisione sicuramente inusuale ma non in contraddizione con la struttura pregiudiziale del processo costituzionale in via incidentale: l'esatto contrario di quanto è avvenuto con la sentenza Robin tax, nella quale il giudice del rinvio, in seguito alla decisione della Corte, dovrebbe concludere il processo principale, applicando una norma, dichiarata incostituzionale nella medesima sentenza. Una contraddizione insanabile, che stravolge la natura e la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità.

Precisato questo punto e evidenziato che quello che la sentenza derubrica ad una scelta di tecnica decisoria, rappresenta qualcosa di assolutamente anomalo nel panorama della giurisprudenza costituzionale italiana, lascio volentieri ai costituzionalisti l'approfondimento di questo aspetto della sentenza dal punto di vista costituzionale.

Non si può tuttavia non rilevare il carattere asistemático di una modalità decisoria che di fatto paralizza il sindacato di costituzionalità non solo in materia tributaria, ma si estende al più ampio settore della finanza pubblica: una realtà caratterizzata da ampie possibilità espansive, a partire dal settore previdenziale. E' pur vero che il carattere di inappellabilità delle decisioni della Corte lascia a quest'ultima, nelle proprie determinazioni, un margine di apprezzamento molto ampio, al quale la Corte ha tradizionalmente corrisposto con un apprezzabile, rigoroso self restraint. Anche per questo un cambio di prospettiva così radicale non può passare inosservato.

Nella sentenza 10/2015 la Corte ha prospettato la soluzione adottata esclusivamente in termini di rilevanza, senza affrontare il problema ulteriore del carattere pregiudiziale che la

decisione della Consulta assume rispetto al processo principale. Proprio partendo da questo presupposto, intrinseco al sindacato incidentale di costituzionalità, il riferimento alla rilevanza della questione sottoposta all'esame della Corte deve essere necessariamente inquadrato, analizzato ed infine risolto alla luce del carattere pregiudiziale che caratterizza l'ordinanza di rinvio da parte del giudice a quo, nel giudizio incidentale davanti alla Corte costituzionale.

Sull'argomento le riflessioni più esaustive si rinvencono nello studio di Giuseppe Abbamonte, su "Il processo Costituzionale italiano" (vol. I° e II°, Napoli 1957) e in una monografia di Mauro Cappelletti su "*La pregiudizialità costituzionale nel processo civile*" (Milano, 1957) che, almeno per i profili che qui interessano rimangono, a quasi sessant'anni dalla loro pubblicazione testi di riferimento.

Entrambi gli autori giungono alla conclusione, che nel procedimento incidentale innanzi alla Corte costituzionale, la "questione di costituzionalità", rappresenti una questione pregiudiziale in senso tecnico, che può essere sollevata nel corso di un processo dalle parti o d'ufficio dal giudice, alla duplice condizione che il dubbio circa la costituzionalità della norma impugnata sia rilevante ai fini della soluzione della causa e che la questione non appaia manifestamente infondata. Nell'emettere l'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale il giudice provvederà anche a sospendere il processo fino alla decisione della Consulta.

Come ho ricordato in precedenza i due procedimenti, quello principale che ha dato avvio al procedimento incidentale e quest'ultimo innanzi alla Corte costituzionale, muovono su piani diversi e sono indipendenti l'uno dall'altro.

D'altra parte non si deve perdere di vista che il carattere pregiudiziale della questione di costituzionalità sollevata dal giudice del rinvio, mentre non vincola la Consulta sotto il profilo della rilevanza della questione, così come proposta del giudice, e lascia al giudice delle leggi la più ampia libertà di determinazione delle condizioni che rendono compatibile con la Costituzione la norma impugnata, non può essere eluso nelle pronunce di accoglimento, nelle quali la Corte è vincolata *al petitum* formulato dal giudice del rinvio con la proposizione della questione pregiudiziale di costituzionalità.

In questa ipotesi infatti, il carattere pregiudiziale della questione di costituzionalità, mentre non preclude al giudice delle leggi di introdurre condizioni e limitazioni, del tipo di quelle previste dalla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, non consente tuttavia di estendere tali limitazioni, alla questione pregiudiziale che ha dato avvio al giudizio di legittimità costituzionale. Tanto per una serie di considerazioni che vanno al di là del legittimo interesse

processuale delle parti coinvolte nel giudizio principale.

Con la sentenza Robin tax la Corte Costituzionale, si è allontanata decisamente da questo schema consolidato; la declaratoria di incostituzionalità, per la prima volta, non si riperquote sul giudizio principale che dovrà essere deciso dal giudice, applicando una disposizione dichiarata dalla Corte contraria alla Costituzione, con effetto differito, per impulso dello stesso giudice remittente.

A prima vista questa asimmetria, determinata dall' estensione al giudizio principale del differimento sul piano del tempo degli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, stabilito dalla sentenza n. 10/2015, sembra l'aspetto più discutibile, perché lascia priva di tutela sul piano degli effetti pratici (il rimborso di un imposta indebita in quanto costituzionalmente illegittima), l'iniziativa giurisdizionale che ha condotto alla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax.

Una condizione che si pone in evidente contrasto con i principi che regolano il giusto processo sia nel diritto interno sia in ambito europeo. Questa, tuttavia, costituisce una lettura riduttiva degli effetti nella decisione qui criticata. È un dato di comune esperienza che le norme che disciplinano il processo costituzionale sono norme di ordine pubblico, non derogabili in quanto poste innanzitutto a tutela della legittimità della legge. Con la sentenza in discorso, la Corte costituzionale non si è limitata a comprimere un interesse privato, peraltro meritevole di tutela in base alla legge, in un'ottica di bilanciamento quanto meno opinabile; in realtà il profilo più grave ed inaccettabile posto in luce dalla sentenza Robin tax, investe direttamente la natura e la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità sulle norme di legge che hanno effetti o sulla finanza pubblica, svuotandolo di ogni effetto pratico, con evidenti rischi di ulteriore espansione a macchia d' olio. Un capovolgimento di prospettiva che snatura la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità della legge: un ulteriore tassello di una crisi delle istituzioni che investe ora anche la Corte costituzionale.

7. Riflessioni conclusive

Qualche studioso ha sostenuto che la Corte ha scelto il diritto tributario come terreno ideale e come apripista per sperimentare una serie di restrizioni al sindacato incidentale di costituzionalità, nella considerazione che la materia tributaria, secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, non rientra tra quelle a cui si applica la carta europea dei diritti umani CEDU, salvo che non si controverta in tema di sanzioni.

Tuttavia questa opinione appare riduttiva, ed in qualche misura anche antistorica. La tendenza della giurisprudenza convenzionale e più in generale il dialogo tra le Corti, conduce a un ampliamento della sfera delle tutele e non alla loro compressione.

Nella vicenda della Robin tax, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2015 che ne ha evidenziato l'illegittimità, sotto il duplice aspetto della violazione della parità davanti alla legge tributaria e della non rispondenza del presupposto, così come regolato dal decreto-legge istitutivo, al principio di capacità contributiva, occorre approfondire l'ulteriore profilo della decisione, che ha tagliato fuori il giudice del rinvio dal perimetro applicativo degli effetti della declaratoria di incostituzionalità di cui si discorre, per comprenderne i possibili sviluppi e i rischi di involuzione del sistema.

Mentre il differimento degli effetti della sentenza al momento della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ha deluso le aspettative di quanti dopo aver assolto l'imposta, ne avevano chiesto il rimborso, al fine di poter beneficiare di una eventuale declaratoria di incostituzionalità, senza effetti giuridici ulteriori, l'estensione del diniego di rimborso ai ricorrenti nel giudizio principale, ossia nei confronti dei soggetti che avevano dato impulso all'azione, conclusasi con la declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, presenta come abbiamo visto nel paragrafo precedente, una molteplicità di elementi critici sotto il profilo giuridico che non è detto che debbano rimanere senza tutela alcuna.

Il problema, a ben vedere non riguarda, come sembra sostenere la Corte, il giudizio sulla rilevanza, operato del giudice del rinvio, all'atto dell'adozione dell'ordinanza di remissione della questione di costituzionalità alla Consulta; la questione sta nel fatto che l'ordinanza di rinvio rappresenta un elemento costitutivo pregiudiziale del procedimento davanti alla Corte, in assenza del quale il controllo di legittimità sulla legge, non può instaurarsi. Ne deriva un collegamento necessario tra processo principale e sindacato incidentale sulla legge, alla cui *soluzione* è rimessa la decisione del procedimento principale.

Una fattispecie complessa, a formazione successiva in cui i diversi momenti pur nella reciproca indipendenza dei due procedimenti, convergono vuoi verso la conservazione della legge, perché costituzionale o per motivi processuali (irrilevanza della decisione rispetto alla questione prospettata), vuoi verso la declaratoria di incostituzionalità. In questa seconda ipotesi che è quella che qui ci occupa, la Corte può indicare nella propria decisione le condizioni che rendano possibile la conclusione del giudizio principale, nel rispetto dei principi costituzionali. È ad esempio il caso della decisione che modifica in *malam partem* una disposizione di legge

penale, i cui effetti sulla sentenza nel giudizio principale incontreranno i limiti fissati al riguardo dall'art. 25 II° comma cost.

Nel caso di specie la sentenza della Consulta impedisce al giudice del rinvio di decidere il procedimento principale secondo diritto. Con il risultato che il prevedibile diniego di rimborso da parte del giudice rimettente in seguito alla decisione della Consulta, distonico rispetto al sistema di sindacato incidentale incostituzionalità della legge, si trasforma ipso facto nei confronti dei ricorrenti, in diniego di giustizia.

Un rifiuto che contrasta con principi fondamentali del diritto europeo, quali quelli regolati dagli articoli 6 e 13 della Convenzione europea sui diritti umani (CEDU) e dall'articolo 111 della Costituzione.

A ben vedere, d'altra parte, il diniego di rimborso non incontra ostacoli di principio in un eventuale giudizio davanti alla Corte EDU, perché l'oggetto non riguarda direttamente il diritto tributario. Con l'ordinanza di rinvio emessa dal giudice del giudizio principale, nasce nel ricorrente una semplice aspettativa al rimborso dell'imposta versata; nel caso in cui il giudice delle leggi, in seguito all'accoglimento della questione di costituzionalità, né rilevi l'illegittimità costituzionale, quest'aspettativa, beninteso solo nei confronti dei ricorrenti nel giudizio principale, si trasforma in un diritto soggettivo perfetto.

Questo diritto civile perfetto, è rimasto inopinatamente senza tutela, in seguito alla sentenza n. 10/2015, che stabilendo all'atto della pubblicazione, il momento in cui viene riconosciuta l'illegittimità costituzionale della Robin tax, ai sensi dell' articolo 136 cost. ha ulteriormente escluso la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta nei confronti di tutti i contribuenti, il cui rapporto non si sia ancora esaurito, tra questi indicando esplicitamente, senza alcuna motivazione plausibile anche i ricorrenti nel procedimento principale.

La sentenza dà questa conclusione per scontata, come conseguenza dello spostamento in avanti del momento in cui la Robin tax viene espunta dall'ordinamento, senza offrire al riguardo alcuna indicazione ulteriore, che giustifichi sul piano giuridico l'inutilità del procedimento principale. Tuttavia mentre per gli altri soggetti i cui rapporti non si siano ancora esauriti, la decisione della Corte costituzionale fa venir meno una mera aspettativa al rimborso dell'imposta ormai divenuta illegittima, non è affatto scontato che l'effetto sia analogo nei confronti dei ricorrenti del procedimento principale. Questi ultimi, hanno a mio avviso una posizione giuridica e soprattutto processuale diversa rispetto alla semplice aspettativa di poter ottenere il rimborso dell'imposta versata, ove quest'ultima venga dichiarata incostituzionale.

Vale a dire di vedersi accolto il ricorso da parte del giudice del rinvio, sulla base della declaratoria di illegittimità costituzionale della Robin tax e dei principi del giusto processo regolati dall' art. 111 della Costituzione e dagli articoli 6 e 13 della CEDU. La condizione ostativa introdotta esplicitamente dalla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, nei confronti dei ricorrenti, equivale infatti ad un diniego di giustizia che potrebbe essere fatto valere al termine dei giudizi interni, con ricorso alla Corte di Strasburgo, per violazione degli articoli 6 e 13 della CEDU.

Al riguardo occorre considerare che l'eventuale ricorso alla Corte di Strasburgo non avrà ad oggetto la controversia tributaria, già decisa dalla Consulta con la declaratoria di illegittimità, ma il diniego di giustizia avente ad oggetto il mancato rimborso dell'imposta versata e dichiarata incostituzionale, per impulso dei ricorrenti nel procedimento principale..

Dunque non una controversia che coinvolge il diritto tributario, ma una vertenza di diritto civile, che ha ad oggetto un diritto soggettivo perfetto: quello dei ricorrenti di ottenere dal giudice del procedimento principale il rimborso di un'imposta dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, in un giudizio di costituzionalità che, senza l'impulso dei ricorrenti e il convincimento del giudice a quo, non avrebbe mai potuto avere luogo.

Queste riflessioni sono state rese inattuali, comunque futuribili, dal giudice del rinvio, con una decisione inattesa, sicuramente coraggiosa, ma non del tutto imprevedibile, che farà discutere (C. T. prov. di Reggio Emilia, sentenza n.217/3/15, sez. n. 3 del 14 maggio 2015). La Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, riassunto il processo, ha riscontrato innanzitutto la rispondenza del dispositivo a quanto stabilito dall' articolo 136 della Costituzione, in base al quale la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza sulla Gazzetta Ufficiale.

Preso atto che nel dispositivo manca qualsiasi riferimento all' irretroattività degli effetti della declaratoria di incostituzionalità, richiamata esclusivamente al punto 7 della motivazione, alla quale per altro il dispositivo non fa alcun rinvio, la Commissione tributaria di Reggio Emilia ritiene che l'incostituzionalità della Robin tax si estenda a tutti i rapporti non ancora esauriti, dando diritto al rimborso dell'imposta corrisposta, dichiarata incostituzionale.

La contraddizione tra motivazione e dispositivo è risolta dal Collegio a favore di quest'ultimo, applicando il principio generale della prevalenza del dispositivo, quando come nel caso di specie, il contenuto è assolutamente inequivoco e, assai significativamente, il dispositivo non opera alcun rinvio alla motivazione (es. dichiara l'illegittimità costituzionale di una data

norma, nei sensi di cui in motivazione).

Dopo aver sottolineato che nel nostro ordinamento non esiste “ *una norma che consenta alla Corte Costituzionale di manipolare temporalmente l'efficacia della declaratoria di incostituzionalità di una norma* “ il Collegio stabilisce che la norma dichiarata incostituzionale non sia applicabile al giudizio principale, e ordina all'Agenzia delle entrate di provvedere alla restituzione delle somme indebitamente versate dai ricorrenti.

La dimenticanza, sicuramente non irrilevante, non dovrebbe travolgere tout cour il principio di irretroattività della declaratoria di incostituzionalità, affermata nella parte motiva della sentenza, che comunque per essere disattesa dovrà superare il vaglio dei giudici tributari.

A diversa conclusione si deve necessariamente giungere con riguardo al giudizio principale: il giudice del rinvio a buon gioco nel non applicare la Robin tax dichiarata incostituzionale, sia con riferimento al dispositivo, sia alla stessa motivazione, che non offre argomenti per l'inapplicabilità della declaratoria di incostituzionalità al giudizio principale.

Una conclusione ben motivata, che come ho cercato di evidenziare nelle pagine precedenti, non dovrebbe produrre effetti moltiplicativi sugli altri giudizi pendenti, in cui ben difficilmente si troveranno Commissioni tributarie disposte a riconoscere i rimborsi, in contrasto con quanto stabilito dalla sentenza n.10/2015, sia pure con la vistosa lacuna del dispositivo, prontamente utilizzata dal giudice del rinvio per poter emettere una decisione secondo diritto, rivendicando il proprio ruolo, messo in discussione da una sentenza che non sta in piedi a partire dal dispositivo.

L'auspicio (che non si realizzerà) è che la vicenda si concluda così come è nata a Reggio Emilia, evitando un lungo viaggio che potrebbe terminare tra qualche anno a Strasburgo.

Da ultimo, la Corte Costituzionale torna ad occuparsi di finanza pubblica con la sentenza n. 70/ 2015, che ha dichiarato incostituzionale l'articolo 24, comma 25 del decreto legge 6 dicembre 2011 numero 201, convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1 dalla legge 22 dicembre 2011 numero 214, nella parte in cui prevede che “*in considerazione della contingente situazione finanziaria, la rivalutazione automatica dei trattamenti pensionistici, secondo il meccanismo stabilito all'articolo 34, comma uno, della legge 23 dicembre 1998, numero 448, è riconosciuta, per gli anni 2012 e 2013, esclusivamente ai trattamenti pensionistici di importo complessivo fino a tre volte il trattamento minimo Imps, nella misura del 100%.*”.

La decisione è di notevole interesse, perché, pur comportando come vedremo, effetti di rilievo sul bilancio dello Stato, ha deluso le attese di quanti, non solo nel Governo, dopo la

sentenza Robin tax, avevano colto nella tecnica di bilanciamento adottata dalla Corte in quella circostanza, un comodo strumento per poter adottare norme fiscali poco attente ai principi distributivi costituzionali, senza essere chiamati a risponderne in termini economici e politici in seguito ad una declaratoria di incostituzionalità.

Al riguardo occorre rilevare che la decisione n.70/2015, si discosta radicalmente dalla sentenza sulla Robin tax, proprio sul punto del bilanciamento degli effetti della decisione sulla finanza pubblica, che non viene preso in considerazione neppure sotto il profilo del carattere temporaneo della misura.

Occorre aggiungere infatti che la disposizione dichiarata incostituzionale dalla Corte, si riferiva soltanto agli anni 2012 e 2013, dunque aveva carattere temporaneo; una condizione che in passato, specie nel settore delle imposte è stata utilizzata dalla Corte per salvare disposizioni di dubbia legittimità costituzionale. Il fatto che in questa circostanza la temporaneità della misura non abbia consentito alla Corte di mantenerne in vita gli effetti, sulla base di argomenti tutt'altro che banali o formalistici, è stata presa a pretesto dalla stampa cosiddetta di informazione, per orchestrare una campagna allarmistica contro la Consulta, accusata di mettere a repentaglio con la sua decisione i conti pubblici.

In buona sostanza, con una singolare inversione logica, si è preferito spostare l'attenzione sul costo dei rimborsi, facendolo lievitare come un soufflé, anziché dare conto dei motivi su cui si fonda la sentenza. Una campagna di disinformazione montata ad arte, come se il governo fosse obbligato a corrispondere i rimborsi senza scaglionamento alcuno, ignorando tra l'altro che al netto delle imposte, l'onere della rivalutazione dei trattamenti previdenziali risulterà più che dimezzato. In definitiva si è cercato di presentare la sentenza come un regalo della Corte e non l'esito di una legislazione squilibrata e ingiusta, per di più riferita ad un segmento della popolazione che, per caratteristiche obiettive, non può sostituire il decremento degli assegni pensionistici con altre fonti reddituali, ed è quindi oggetto di particolare tutela da parte dell'ordinamento costituzionale.

Un esame approfondito della sentenza n. 70/2015, esula dall'oggetto di queste note. Nel merito è interessante notare sul punto che la Corte, richiamando la propria precedente giurisprudenza in materia, ha evidenziato che il legislatore, nell'adottare l'art. 24 comma 25 del dl. 6 dicembre 2011, n. 201, non ha tenuto conto delle indicazioni dettate in materia dalla sentenza 316/2010. In quella decisione la Consulta, nel reputare legittimo il blocco introdotto per il solo 2008 della rivalutazione delle pensioni più elevate (8 volte superiori al minimo INPS),

aveva sottolineato che il carattere temporaneo della misura adottata, non può essere utilizzato dal legislatore allo scopo di aggirare con interventi successivi, diversificati nel contenuto, tuttavia tendenti a ridurre il valore economico degli assegni pensionistici, gli stretti limiti che la Costituzione riconosce alla discrezionalità del legislatore, in settori caratterizzati da interessi costituzionalmente protetti.

Vi è un altro argomento su cui si sofferma la Consulta, nella sentenza sul blocco temporaneo della rivalutazione delle pensioni, ignorato dai critici, vale a dire il carattere del tutto generico del riferimento a pretese esigenze finanziarie, non illustrate in dettaglio, prive di qualsiasi quantificazione, che per l'evidente indeterminatezza secondo la Corte non giustificerebbe l'intervento ablativo. Si tratta di una lacuna tutt'altro che irrilevante se si considera che la disposizione dichiarata incostituzionale, (l'art. 24, comma 25, del dl. 6 dicembre 2011 n.201, convertito con modificazioni e non illustrato in dettaglio, all'art. 1, comma 1 della legge 22 dicembre 2011 n. 214) si inseriva in un decreto legge dal titolo: *“Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici”* che aveva tra le altre disposizioni a carattere tributario, introdotto l'ACE, una misura agevolativa che detassava gli utili d'impresa conferiti a capitale, una versione aggiornata della *“dual income tax”*, in vigore tra il 1997 e il 2001, soppressa precipitosamente da Tremonti, per l'anomala concentrazione dei benefici su pochi grandi gruppi economici, con costi esorbitanti in termini di perdite di gettito (18.600 miliardi di lire di minori imposte a carico delle società nel 2000).

Non si nega che incentivare la ricapitalizzazione delle imprese in determinate circostanze possa rappresentare una scelta opportuna dal punto di vista economico; ma che questo obiettivo, sicuramente all'epoca non prioritario, possa essere finanziato, tra l'altro, bloccando l'adeguamento delle pensioni, mi sembra rappresenti un esempio di scuola di una contraddizione che va ben oltre i limiti consentiti alla discrezionalità del legislatore, ponendosi in antitesi con i principi distributivi che regolano nelle democrazie contemporanee, la politica finanziaria di entrata e di spesa.

E dal mio punto di vista, che non mi sembra estremista, il fatto stesso che questo possa accadere e che anzi sia considerato normale da parte degli interessi meglio organizzati, pronti a protestare se questo meccanismo talvolta si inceppa, evidenzia in modo esemplare il distacco tra economia e diritto e le ragioni profonde per cui l'Italia non cresce.

Una decisione asistemica, che, opportunamente non è sfuggita alla Corte Costituzionale.

In buona sostanza la discrezionalità del legislatore in un sistema costituzionale ordinato, non

può essere dilatata al punto da legittimare il taglio della rivalutazione degli assegni pensionistici per finanziare tra l'altro l'introduzione di sconti fiscali a favore della ricapitalizzazione delle imprese (cosa ben diversa dagli incentivi alla creazione di nuova occupazione, ovvero agli investimenti).

Il principio di unità del sistema finanziario, che è alla base di ogni esigenza di bilanciamento nel campo della finanza pubblica, finalizzato al rispetto degli equilibri di bilancio, non poteva spingersi fino al punto di salvare una misura profondamente regressiva, motivata da non meglio precisate, generiche esigenze finanziarie, che ha contribuito assieme ad altre dello stesso tenore ad alimentare una recessione durata 13 trimestri. Economia e diritto, nelle società complesse che caratterizzano i paesi avanzati, non possono essere considerati mondi separati.

La crisi politica del 2011, che ha alimentato la crisi finanziaria (e non viceversa come si cerca di far credere) è stata utilizzata brutalmente per una redistribuzione dei poteri all'interno della società italiana, senza un minimo di attenzione ai principi distributivi che caratterizzano il nostro ordinamento costituzionale. Una china dalla quale è difficile risalire, proprio per i profili accentuatamente regressivi che hanno caratterizzato le politiche pubbliche negli ultimi anni e per le interessate cortine fumogene che le hanno coperte; a partire dal decreto legge 201/2011, a cui si riferisce la sentenza n. 70/2015.

Proprio partendo da quest'ultima sentenza, si può parlare di una marcia indietro della Corte rispetto alla Robin tax? Tutto bene dunque? Non credo che la questione si ponga in questi termini.

La sentenza Robin tax resta una sentenza politica, sbagliata, contraddittoria, carica di rischi per i possibili effetti espansivi, ingiusta. In ogni caso se la Corte voleva affermare un suo ruolo più incisivo nella tutela degli equilibri di finanza pubblica, utilizzando l'art.81 cost. come parametro da bilanciare nelle sentenze di accoglimento, il meno che si possa dire è che abbia scelto la sentenza sbagliata. Occorre aggiungere che le vicende tributarie che giungono all'attenzione della Corte costituzionale, presentano spesso limiti sotto il profilo della prospettazione, già nell'ordinanza di rinvio, che non facilitano lo sviluppo di una giurisprudenza costituzionale coerente nel campo delle imposte. Una soltanto delle tante facce del poliedro che evidenzia plasticamente la profonda crisi della giustizia tributaria.

Ma non basta.

Da ultimo Enrico De Mita, di cui nelle pagine precedenti ho dato conto delle critiche severe rivolte all'impianto della sentenza sulla Robin tax, dopo la sentenza n. 70/2015 sul blocco della

rivalutazione delle pensioni, sembra avere un ripensamento sul delicato tema degli effetti differiti delle sentenze della Corte che incidono sul bilancio dello Stato e, in un articolo su Il sole 24 ore, invita la Corte a ripensarci e a percorrere con decisione la strada della declaratoria di incostituzionalità sospesa, sul modello tedesco.

Devo dire con grande franchezza che questa opinione, nonostante l'autorevolezza dell'autore non mi convince; intanto perché richiederebbe comunque un intervento legislativo che non sembra rientrare tra le priorità del Governo.

In ogni caso una novità di questo tipo, pur positiva, coglie solo un aspetto del problema, probabilmente neppure il più rilevante. Le modificazioni radicali che hanno investito il nostro modello istituzionale nell'ultimo quarto di secolo, richiederebbero un ripensamento profondo degli istituti della democrazia, a partire dagli organi di garanzia, di cui la Corte Costituzionale rappresenta il fulcro essenziale.

In un sistema di governo profondamente trasformato, con una legge elettorale maggioritaria che punta ad un sistema bipartitico piuttosto che bipolare, estraneo alla tradizione politica italiana, occorre guardare al modello francese di controllo di costituzionalità delle leggi, pensato per un sistema politico eletto su basi maggioritarie, piuttosto che a quello tedesco, strettamente proporzionale, con soglia di sbarramento.

Si tratta di intervenire non solo sulle modalità di scelta dei giudici, che non possono diventare monopolio della maggioranza parlamentare monocamerale, ma di affiancare al sindacato incidentale proprio della tradizione italiana, la possibilità per la minoranza parlamentare di chiedere, sul modello francese, il controllo preventivo di costituzionalità delle leggi approvate dal Parlamento, sospendendone la promulgazione fino al giudizio della Corte. Anche dall'esperienza ormai più che ventennale dei modelli elettorali maggioritari in Italia, emerge che le legislazioni di favore determinano, nel quadro della finanza pubblica, disparità non minori di quelle che caratterizzano la fiscalità e gli altri modelli di prestazioni patrimoniali imposte.

Un esempio per tutti è rappresentato dalla ulteriore detrazione di 80 euro al mese introdotta, con motivazioni elettorali, alla vigilia delle elezioni per il Parlamento europeo nel 2014, a favore dei soli lavoratori dipendenti con redditi lordi fino a 26.000 euro, escludendo i pensionati; una discriminazione qualitativa ingiusta, sicuramente incostituzionale. Disparità che nella maggior parte dei casi, sono sottratte al controllo della Corte Costituzionale, per le caratteristiche intrinseche al sindacato incidentale. Un tema di ampio respiro, al cui approfondimento la dottrina tributarista non può sottrarsi, visto che il diritto tributario, oltre

ad essere il più invasivo tra i diritti, nei rapporti tra lo Stato e i singoli, a parte il diritto penale, che tuttavia riguarda una stretta minoranza di soggetti, è anche quello in cui appare quasi impossibile correggere l'insieme di distorsioni che ha preso il posto della nozione di sistema tributario, richiamata al secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione.

Sarebbe tuttavia sbagliato non cogliere nella sentenza sul blocco dell'adeguamento delle pensioni, emessa dalla Consulta il 30 aprile 2015 un segnale in controtendenza rispetto a quella che poco più di due mesi prima aveva spazzato via la Robin tax, di cui ci siamo occupati in queste note.

Non sfugge che la vicenda del taglio delle pensioni per esigenze di bilancio, per gli interessi diffusi che coinvolge si prospettava meglio rispetto alla restituzione di imposte illegittimamente prelevate a un numero ristretto di imprese, per di più sospettate di aver realizzato extra profitti; tuttavia dal punto di vista giuridico la situazione era sostanzialmente

simile, salvo per un punto: la declaratoria di incostituzionalità di una disposizione temporanea che bloccava la rivalutazione degli assegni per la larga maggioranza dei pensionati, priva del tradizionale effetto retroattivo, non avrebbe prodotto alcun effetto.

Discende da questa constatazione l'opzione della Consulta per una declaratoria di incostituzionalità piena, che riconduce alla legge regolatrice della rivalutazione dei trattamenti pensionistici, affidando al Governo il compito di graduare temporalmente e quantitativamente i rimborsi; piuttosto che a una sentenza additiva di principio, che avrebbe lasciato al Governo più margini per rivedere anche la legge regolatrice.

Di qui anche il monito rivolto dalla Consulta al legislatore quando adotta misure temporanee, di utilizzare tecniche che consentano di spostare in avanti sul piano nel tempo gli effetti in un determinato vantaggio, senza farlo venir meno definitivamente. Una precisazione importante, che ridimensiona la possibilità di stabilire prestazioni imposte a carattere temporaneo, poco attente ai parametri di costituzionalità.

Resta in ogni caso un fatto positivo che la Corte abbia colto la prima occasione utile per evidenziare che la vicenda Robin tax, per la sua singolarità e per gli effetti ulteriori che ha determinato sul sindacato incidentale di costituzionalità della legge, rappresenta un caso a sé e come tale, è augurabile, dovrà essere considerato anche per l'avvenire²

² Personal Investigador en Formación bajo financiación del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte de España, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca.

El régimen especial de las agencias de viajes tras la reforma del IVA español de 2014 a la luz del derecho europeo y algunas impresiones desde la legislación italiana*

di Marcos Iglesias Caridad

ABSTRACT

As a consequence of the Kingdom of Spain condemn by a Sentence of The Court of Justice of the European Union of 26th of September of 2013, by the wrong application of the special regime in the V.A.T. of the travel agencies, the Law in order to reform the tax (no. 28/2014, of 27 November, tries to adapt the Spanish Law to the sentence. Then, after analyzing the first of the aspects that enables Spain to be right considering that the criteria based on the client is correct against the criteria based on the traveller, we value the disappearance of the exclusion done in the field of application which left out the sales of trips organized by wholesalers but sold by retail agencies, the elimination of the possibility of the global determination of the tax base and the regulation of a different estimated V.A.T. versus the real impact of it and real supported V.A.T. when the final client-businessman-consumer was a businessman entitled to deduction of V.A.T. Finally, we try to analyze the new faculty of resignation of the travel agencies special regime when the client was a businessman with the right of deduction of his supported V.A.T., considering the philosophy of the exposed regime and the community law.

Key words: travel agencies special regime, V.A.T. special regimes; tourism Taxation, travel agencies, Law to reform V.A.T. 2014.

RESUMEN

Ante la condena al Reino de España por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, por la aplicación incorrecta del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes, la Ley de reforma de tal Impuesto (núm. 28/2014, de 27 de noviembre) intenta adecuar el derecho español a lo dispuesto en ella. Así, tras analizar el primero de los aspectos sobre el que se le otorga a España la razón al considerar acertado el criterio basado en el cliente frente al basado en el viajero, entramos a valorar la desaparición de la exclusión que se hacía del ámbito de aplicación que dejaba fuera a las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por las mayoristas, la eliminación de la posibilidad de determinación

global de la base imponible y lo referente a la regulación de un I.V.A. estimado distinto del verdaderamente repercutido y soportado cuando el cliente-empresario-consumidor final fuera un empresario con derecho a deducción de I.V.A. Por último, pasamos a tratar la nueva facultad de renuncia del régimen especial de las agencias de viajes incorporada cuando el cliente fuera un empresario con derecho a la deducción de su I.V.A. soportado, todo ello a la luz de la filosofía del régimen comentado y del derecho comunitario.

Palabras clave: régimen especial de las agencias de viajes, regímenes especiales I.V.A., fiscalidad del turismo, agencias de viajes, Ley de reforma del I.V.A. de 2014.

SUMMARIO: 1. Aspectos introductorios y aclaración por la jurisprudencia comunitaria del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes: la imposición del criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero – 2. La condena al Reino de España por la opcionalidad en la determinación de la base imponible en el régimen especial en el I.V.A. que afecta a las agencias de viajes: la única posibilidad, la determinación operación por operación – 3. Determinación de la cuota soportada que tienen derecho a deducir los clientes-sujetos pasivos del I.V.A. que adquieren viajes de otros operadores que tributan por el régimen especial de las agencias de viajes y nuevas facultades de renuncia del régimen especial – 4. A modo de conclusión.

1. Aspectos introductorios y aclaración por la jurisprudencia comunitaria del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes: la imposición del criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero

El Impuesto sobre el Valor Añadido o I.V.A., se erige como la muestra más importante de la imposición indirecta. Como impuesto indirecto que grava una manifestación implícita de riqueza como lo es el gasto, es uno de los principales instrumentos por los cuales se persigue en el marco de la Unión Europea el establecimiento y perfeccionamiento de un mercado común, por lo que se presenta como un tributo armonizado. Conveniente es desde un inicio advertir que esta armonización no es un fin en sí mismo de la Unión sino la vía indispensable para garantizar los principios y libertades que tal organización supranacional persigue, por lo que en cierta medida los Estados tienen cierta competencia y margen de maniobra para determinar y concretar el régimen jurídico del I.V.A. En definitiva, este impuesto está sujeto a armonización, mas no a unificación, como sí lo están por otra parte, los impuestos aduaneros.

El hecho imponible del I.V.A. lo conforman un conjunto de presupuestos complejos. Como indican los arts. 1 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre por el que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido (L.I.V.A. española), por el mismo se grava, a grandes rasgos, las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes, realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, bien con carácter habitual u esporádico, en el desarrollo de su actividad.

Dos son las formas por las que los sujetos pasivos de I.V.A. pueden autoliquidar su impuesto, denominadas como “régimen general”, donde por serlo se albergan la mayoría de las situaciones o supuestos, y “régímenes especiales”, que no son uno sino varios y que comprenden situaciones que en la práctica empresarial o profesional acogen a no pocos sujetos pasivos, por lo que, en rigor, su especialidad no debe ser entendida en el marco de la práctica como excepcionalidad. En la actualidad tras la reforma de la L.I.V.A. provada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en España, nueve son los regímenes especiales que contempla la normativa I.V.A., interesándonos para este trabajo el régimen especial de las agencias de viajes¹, con una normativa compleja de entendimiento y que ha sufrido un severo enjuiciamiento, para el caso español, por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión Europea contra España (Aranzadi, T.J.C.E./2013/320)².

El régimen especial en el I.V.A. del mal llamado “de las agencias de viaje” se regula entre los arts. 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE, y en los artículos 141 a 147 de la L.I.V.A. española. Su nomenclatura es errónea porque, como de inmediato comprobaremos, no es para todas las

¹ Al respecto, consúltese la reciente monografía de GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, y nuestro trabajo, donde analizábamos el régimen especial de las agencias de viajes en España y Portugal sin tener en cuenta la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, dado que fue enviado a la imprenta antes de la salida de la misma: IGLESIAS CARIDAD, M.: “Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 22/2º Semestre 2013, págs. 306 a 306. También obligada es la consulta al ya clásico trabajo de CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.*, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1984, que no por clásico pierden enjundia la mayoría de las reflexiones que en él se hicieron.

² Véase CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, Abril-2014, págs. 145 a 157; y nuestro trabajo, IGLESIAS CARIDAD, M.: “El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España”, *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, núm. 1, junio 2014, págs. 322-325. Tuve la ventaja de conocer el parecer del profesor TEJERIZO LÓPEZ sobre el asunto en su ponencia intitulada “La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España”, impartida en Bolonia en el seno del Congreso por el que se celebraba el 650 aniversario del Real Colegio de España en Bolonia, Italia, cuyo texto, junto a otros compañeros, traduje al italiano, siendo entregado a los participantes.

actividades económicas de las agencias de viajes e, incluso, no es sólo para las mismas, sino para cualquier operador económico, sujeto pasivo de I.V.A., que ofrezca ciertos servicios con determinados requisitos que iremos desgranando³. E incluso, su nombre induce a que todos los servicios prestados por tales agencias u operadores asimilados se fiscalizan por este régimen específico, lo cual no es así, pues una misma agencia tendrá que autoliquidar su I.V.A. de forma diferenciada, liquidando parte de su actividad u operaciones según las normas del régimen general del I.V.A., mientras que otra parte de su actividad lo hará por este régimen especial y preceptivo de las agencias de viajes.

En definitiva y para centrar la cuestión, no es un régimen especial de las agencias de viajes, sino un régimen especial para determinados servicios ofertados mayoritariamente por las agencias de viajes, pudiendo ofrecerse por otros operadores asimilados que actúen (he aquí su ámbito de aplicación) en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales (cfr. art.

³ Así lo advierten los arts. 306. 2 de la Directiva 2006/112/CE y 141. Uno. 2º L.I.V.A. Este último, con base en aquél, recoge que el régimen especial de las agencias de viajes también será de aplicación “a las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos” siempre que concurren los mismos requisitos que se exigen a la actividad de las agencias de viajes. Pero la cuestión ha ido más allá, y el T.J.C.E. (Sentencia de 22 de octubre de 1998, Aranzadi, T.J.C.E. 1998/249) tuvo que resolver la controversia de si estaban sujetos al régimen especial de las agencias de viajes los gerentes de un hotel que, como actividad comercial, ofrecían a un precio global único, estancia, transporte, autocar y visitas turísticas, adquiriendo el transporte a empresas ajenas y organizando ellos mismos las excursiones. Los señores Madgett y Baldwin, litigantes (apartado 16), consideran que “dichas expresiones [agencias de viajes u organizador de circuitos turísticos] no se refieren a sujetos pasivos que compran, como elementos accesorios de otra actividad, prestaciones de viaje que redundan en beneficio directo de viajeros”, suministrándose a los clientes del hotel el servicio de transporte, accesoriamente para comodidad de ellos, “con el fin de inducirles a alojarse en el hotel. Así, pues, debería considerarse que el transporte es meramente accesorio respecto a su actividad de hoteleros”. El Tribunal se pronuncia (apartado 20) en el sentido de que el régimen especial es igualmente válido cuando el operador no sea una agencia o un organizador de circuitos turísticos, pero que efectúen idénticas operaciones a las de aquéllas, como pueden ser determinados servicios de los hoteles. Pero junto a ello, la clave, como indica el apartado 26, está en la habitualidad, que por noción es contrario a lo accesorio. Por ello, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA.VV (MARTÍN QUERALT, J; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALLARDO, A. —directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, cit. pág. 705, advierte que “El régimen de las agencias de viaje tiene una denominación equívoca porque, como vamos a ver, no se aplica sólo a las agencias de viajes, ni abarca a todas sus actividades. Esto significa que las normas en cuestión se aplican conjuntamente con el resto de las que disciplinan el I.V.A., y en su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta este hecho”. Véase también SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.”, *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006, pág. 8, aprecia: “Queda claro, pues, que no hay requisito subjetivo alguno en cuanto a la caracterización del régimen especial de las agencias de viajes, en contra de lo que cabría deducir de su denominación...”. *Vid.* asimismo en la doctrina portuguesa, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial do I.V.A. nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal*, http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411_.pdf?id=2702; M.-PIRES: *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, págs. 604 y 605; y sobre la doctrina española el minucioso y reciente trabajo de GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, cit., págs. 141 a 145, donde se reflejan las diferentes posibilidades empresariales, más allá del concepto mercantil de agencias de viajes.

141 Uno 1º L.I.V.A. española)⁴.

Este planteamiento quiere desligar al I.V.A. de cualquier enfoque subjetivista, garantizando así la neutralidad del impuesto⁵ para que, de esta manera, su forma de liquidación no responda al régimen jurídico o naturaleza mercantil del sujeto pasivo, sino a la actividad misma que éste presta⁶.

Varios son los objetivos que se persigue con este tratamiento especial y obligatorio del régimen de las agencias de viajes⁷, correctamente analizados por la doctrina más atenta⁸, por la jurisprudencia comunitaria e interna e, incluso, por la doctrina administrativa⁹. Por un lado, se quiere evitar los cuantiosos costes administrativos que sufrirían los operadores económicos ante la solicitud de un reembolso internacional del I.V.A., difícil cuando no imposible de países extracomunitarios, por lo que se gana en simplificación a través del mecanismo de detracción del I.V.A. soportado en la determinación de la base imponible, como explicaremos más adelante. Por otro, se quiere asegurar que las agencias de viajes u otros operadores asimilados no apliquen a sus servicios reglas de localización distintas, tratándose de un único viaje que puede estar formado por varias prestaciones y que integran lo que se viene denominando como

⁴Si la agenciara utiliza medios de transporte u alojamiento ajenos, la operación no se incardinaría dentro del régimen especial. Si utilizara medios propios y ajenos y actúa en nombre propio, sólo estos últimos quedarían dentro del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes (art. 141 Dos 2º L.I.V.A. española). Lo elemental de la actuación de la agencia u operador asimilado en este régimen es la labor de organización, eso sí, en nombre propio y siempre con instrumentos ofrecidos por otros sujetos pasivos. Con base en lo indicado, obsérvese que la simple labor de mediación por cuenta ajena no se imbrica dentro de las actuaciones acogidas en el ámbito de aplicación del régimen especial que analizamos, pues éste requiere de una actuación en nombre propio con el cliente, organizando la propia agencia u operador asimilado el viaje con medios (transporte y/o alojamiento) ajenos que presta otro empresario o profesional, sujeto pasivo también del I.V.A.

⁵ Para una mayor comprensión de la exigencia de neutralidad en el I.V.A., véase tres capítulos sitos en la obra DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013: la “Introduzione”, de DI PIETRO, A. (págs. XV a XXXVI) y las participaciones de GEORGAKI, V.: “Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie”, pág. 233 a 268; y MONDINI, A.: “Il principio di neutralità nell’I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà”, págs. 269 a 305.

⁶ Lo deja claro la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0180-08, de 1 de febrero (Aranzadi, J.T./2008/372). Véase para más abundamiento en la doctrina italiana, la cual ha tratado la cuestión con minucioso detalle: MARCO, P.: “Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori”, *Corriere Tributario*, núm. 47/2013, págs. 3700 y ss., y su otro trabajo “Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio”, *Corriere Tributario*, núm. 14/2008, págs. 1110 y ss., que señala que la irrelevancia de la condición subjetiva es en doble sentido, tanto la del que vende como la del que compra.

⁷ La regla general es la voluntariedad de los regímenes especiales excepto el del recargo de equivalencia, oro de inversión y el que contemplamos.

⁸ SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 3. En el mismo sentido es puesto de manifiesto por la doctrina portuguesa, como URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 3, o por la doctrina italiana, destacando el trabajo de MARCO, P.: *Régime I.V.A. Speciale...*, ob. cit., págs. 3700 y ss.

⁹ Véase entre otras, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 15 de junio 2005 (Aranzadi, JT/2005/1114), F.J. 5º.

un único paquete o prestación de servicios única¹⁰. Por último, con este régimen especial se pretende el reparto de los ingresos tributarios entre el Estado donde efectivamente se prestan los servicios en cuestión y el Estado donde se ofrece el servicio de intermediación por la agencia u asimilado, teniéndose por prestados sus servicios la agencia en el lugar donde ésta tenga establecida la sede de la actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúa la operación, como advierten los arts. 307 Directiva 2006/112/CE y 144 II L.I.V.A.¹¹.

Pese a ello, debemos advertir que el régimen especial para determinadas acciones de las agencias de viajes y asimilados no se ciñe al ámbito de las relaciones dentro del territorio

¹⁰ Véase el art. 144 I L.I.V.A. española: “Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas en el marco del citado viaje”. La S.T.J.C.E., de 22 de octubre de 1998 (Aranzadi, T.J.C.E. 1998/249) en su apartado 18 justifica la especialidad de este régimen en que “La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad”. Conviene sobre ello aclarar en este momento lo que se entiende por “viaje” a efectos del régimen especial sobre las agencias de viajes. El art. 141. 1º II. L.I.V.A.. lo explica: “A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o separados y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos”. Adviértase que sus conexiones se llevan a cabo de forma disyuntiva (o), por lo que no tienen por qué darse conjuntamente las prestaciones de transporte y de alojamiento. La cuestión de qué se entiende por viaje o prestación de servicios única en el régimen especial de las agencias de viajes no es baladí; la S.T.J.C.E. de 9 de diciembre de 2010 (Aranzadi, T.J.C.E., 2010/375) resuelve la cuestión de si la prestación de servicios exclusiva por una agencia de viajes vendiendo entradas de ópera, sin otras prestaciones adicionales, estaría sujeta al régimen especial de agencias de viajes, al poder considerarla como una “prestación de servicios de viaje”. La Sentencia que comentamos en los apartados 19 y 20 recoge el planteamiento de la Sentencia Van Ginkel (Aranzadi, T.J.C.E., 1992/183) de donde “no se desprende que cualquier servicio aislado prestado por una agencia de viajes o por un organizador de circuitos turísticos esté incluido en el régimen especial” y, por ello, aunque la agencia sólo proporcione alojamiento y no transporte, no se estaría fuera del régimen especial. Pero concluye en los apartados 22, 23 y 24, que si un servicio no va acompañado por un servicio de alojamiento o transporte, no se incluye en dicho régimen, y por ello, en el supuesto planteado, no es de aplicación e, incluso, si así fuera, “produciría una distorsión de la competencia teniendo en cuenta que una misma actividad estaría gravada de modo distinto en función de si el operador económico que vendiera tales entradas fuera o no una agencia de viajes”, algo que de por sí sería, a nuestro juicio, absurdo. *Vid.* En este sentido URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 3. Más aclaratoria, pensamos, es la doctrina administrativa de la D.G.T. con fundamento en la jurisprudencia del T.J.U.E. Ésta, en las Consultas vinculantes núm. V1367-08, de 2 de julio (Aranzadi, J.T./2008/1011), V1929-09 y V0183-12, de 30 de enero (Aranzadi, JUR/2012/86491) indica que la facturación de un precio único no tienen decisiva importancia. Una prestación de alojamiento y/o transporte será principal, y así determinará la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A., si para los clientes tienen un fin en sí mismo. Por su contra, las prestaciones accesorias, para ser así consideradas, no deben ser para el cliente un fin en sí mismo, sino meras adyacentes o complementarias de las principales. Quiere por ello decir que, si otras prestaciones distintas al transporte y alojamiento son fines en sí mismos para el cliente, ocasionan la desaplicación para estas operaciones del régimen especial que comentamos, pues se considerarán prestaciones de servicios distintas y no integran la prestación de servicios única o paquete de viaje.

¹¹ Cfr. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTIN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001, págs. 114 y 115, que llegan a la lógica conclusión de que “como consecuencia de ello, parte importante del I.V.A. (o de los tributos equivalentes) que pagan los turistas que visitan cada año nuestra Comunidad Autónoma [se refieren a Andalucía], no es recaudada en Andalucía sino fuera de nuestra Comunidad, de España o incluso de la Unión Europea, y ni siquiera podría entenderse técnicamente como devengo o rendimiento producido en Andalucía”.

comunitario de aplicación del I.V.A. o T.A.I.¹² (servicio prestado por una agencia o asimilado con sede de su actividad o establecimiento permanente en el T.A.I. y prestaciones de transporte y/o alojamiento y/o otras accesorias en otra parte del T.A.I. perteneciente a otro Estado miembro), aplicándose asimismo dentro de un mismo espacio nacional sujeto dentro del ámbito espacial del I.V.A., como tuvo ocasión de pronunciarse el T.J.C.E., en Sentencia de 22 de octubre de 1998 (Aranzadi, T.J.C.E., 1998/249), en su apartado 19.

Quedan exentos los servicios prestados y las entregas de bienes en beneficio del viajero si se adquieren o utilizan fuera del T.A.I. Si hubiera prestaciones de servicios o entregas de bienes mixtos, se sujetarán al régimen especial los prestados efectivamente dentro del T.A.I., quedando exentos aquéllos que se hayan prestado o entregado fuera del mismo (art. 309 Directiva 2006/112/CE y art. 143 L.I.V.A.)¹³, lo que ha sido calificado por la D.G.T. como un “criterio de imputación razonable”¹⁴. Sin embargo, esta exención no impide que la agencia de viajes u

¹² No todos los territorios que forman parte de la Unión Europea integran el T.A.I. En España, existen algunas exclusiones, como Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, territorios sujetos a la soberanía española pero dotados de ciertas peculiaridades a efectos de la imposición indirecta (art. 3 Dos L.I.V.A. española). Sobre el régimen fiscal de Ceuta y Melilla, interesa conocer sus Estatutos de Autonomía y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, con sus modificaciones posteriores, que regula para ambas ciudades autónomas el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. Sobre Canarias, *vid.* la Ley 20/1991, de 7 de junio, con sus ulteriores reformas, que crea el Impuesto General Indirecto Canario (I.G.I.C.). En estos territorios habrá una regulación similar sobre las agencias de viajes, como acontece en el caso de Canarias. Véase el trabajo de PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: “Análisis comparativo del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. y en el I.G.I.C.”, *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna*, núm. 17/2000, págs. 195 a 206.

¹³ URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 4 consideran que las operaciones que las agencias de viajes entabladas con otros sujetos fuera de la Unión europea tiene su motivación en “tal isenção tem como principal objectivo evitar possíveis distorções da concorrência resultantes da não sujeição a IVA das agências de viagens estabelecidas fora da UE, contrariamente àquelas com sede ou estabelecimento estável na UE.”, es decir que el objetivo es evitar distorsiones en la competencia. De ahí que reflexionen LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 123, que “El servicio de agencia se considera como único, aunque sean varias las prestaciones recibidas por el viajero, tales como hotel, transporte, etc. (sin computar la parte de servicio prestada fuera de la Unión Europea)”.

¹⁴ Consulta vinculante de la D.G.T. num. V1676-13, de 21 de mayo (JUR/2013/277894). Los servicios principales sobre los que pivota el régimen especial de las agencias de viajes son el de transporte y el de alojamiento. A este respecto, deben tenerse presente las reglas de localización donde se determina el lugar en el que se tienen por realizadas las prestaciones de servicios, del art. 70 L.I.V.A. española, las cuales son ciertamente complejas en materia de transportes. Importante también, por cotidiano, es la exención que afecta a los transportes cuyo origen o destino sea fuera del T.A.I., sita en el art. 22 Trece L.I.V.A.: quedan exentos “los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto” (en este sentido véase la Consulta vinculante núm. V1439-07 de 3 de julio (Aranzadi, JUR/2007/283187). Si el transporte no es internacional, está sujeto y no exento por la parte del trayecto que se desarrolle por el T.A.I. (art. 70 Uno 2º) lo que es importante a efectos, por ejemplo, de un viaje a las Islas Baleares, al transcurrir el viaje necesariamente por aguas internacionales. El T.A.I. comprende las 12 millas de mar que el derecho internacional reconoce a los Estados, contadas desde la línea de bajamar escorada. Estas advertencias son tanto para el régimen general como para el régimen especial de las agencias de viajes, pues como indica CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 149, resultan de aplicación algunas de las exenciones previstas en el régimen general, como las relativas al transporte marítimo o aéreo internacional, pues la exención del art. 143 L.I.V.A. destinada sólo al ámbito del régimen especial, “no enerva la aplicación de aquélla que proceda con arrego

otro empresario o profesional asimilado pueda deducirse el I.V.A. soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que adquiere de terceros en beneficio del viajero y utilizados en el viaje, que quedan exentas del impuesto siempre que se realicen fuera de la Comunidad, como expresamente menciona el art. 94 Uno, 1º d) en relación con el art. 143 L.I.V.A. española, relativo a las operaciones que originan derecho a deducción. He aquí que se trata, como ya otros han dicho, de una exención plena o de carácter absoluto¹⁵.

El hecho de que el I.V.A. sea un impuesto armonizado, que no unificado, tienen como

a las normas generales del impuesto”. Véase Consulta vinculante D.G.T. núm. V1670-13, de 21 de mayo (Aranzadi, JUR/2013/277880).

¹⁵ GUERVÓS MAILLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., págs. 147 a 149, y CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 149. Dice este último: “Se trata además de una exención de carácter absoluto, lo que significa que da derecho a la deducción total de las cuotas soportadas como consecuencia de su realización. A pesar de que la Ley no lo indica de manera expresa, es fácil deducir la anterior consideración ya que, al mencionar las cuotas soportadas que las agencias pueden deducir para determinar la deuda a ingresar, no se excluyen las soportadas por la realización de los servicios exentos”. Relacionado con esto, nuestros Tribunales de Justicia han tenido que analizar si corresponde la devolución del I.V.A. soportado por sujetos pasivos no establecidos (véase por ejemplo una agencia de viajes que no tenga la sede de su actividad o su establecimiento permanente en el T.A.I., sino en Suiza) por el I.V.A. soportado en el ámbito espacial del impuesto, imaginando que de tener (pero no tienen) la sede de su actividad o establecimiento permanente en alguno de los territorios que conforman tal ámbito espacial, liquidarían su I.V.A. por el régimen especial de las agencias de viajes al darse el resto de los requisitos que determinan la aplicabilidad de tal régimen. La realidad es que a los operadores económicos establecidos en el ámbito espacial del impuesto se les niega la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios prestados en tal territorio, precisamente porque la deducción del I.V.A. ya se lleva a cabo en la determinación misma de la base imponible, como se verá. Así, la Administración Tributaria española, como también que sepamos la italiana, entiende que no procede tal devolución debido a que los operadores no establecidos no pueden tener mejores condiciones que las que disfrutaban quienes sí lo están en el ámbito de aplicación del impuesto y por ello sujetos a este régimen especial. Por tanto, parece ser que, si tras la traslación ficticia de la situación de la operación obviando que el empresario que vende el viaje no está establecido en el ámbito espacial del impuesto, se determinara la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes, entonces no cabría la solicitud de la devolución de I.V.A. para los sujetos no establecidos. Por su contra, si no se cumplen los requisitos para la sujeción al régimen especial (obviando el de que la agencia o asimilado no tiene en el T.A.I. la sede de su actividad o establecimiento permanente), entonces sí cabría la devolución, siempre y cuando medie reciprocidad. En este sentido cfr. las Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2008 (Aranzadi, J.T./2008/1490) y de 12 de enero de 2011 (Aranzadi, J.T./2011/31) donde la cuestión no queda clara porque en realidad lo que se determina es que, aun imaginando que el operador tuviera el centro de su actividad o establecimiento permanente dentro del T.A.I., no se daban el resto de requisitos para situar la operación dentro del régimen especial de las agencias de viajes. A nuestro juicio, no vemos inconveniente para que los sujetos no establecidos puedan solicitar el reembolso del I.V.A. soportado por entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el T.A.I. adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para el viaje. Creemos que cualquier operador con sede de su actividad o establecimiento permanente en el T.A.I. podría solicitar de otros Estados extracomunitarios la devolución de I.V.A. por las prestaciones de servicios prestadas en tales Estados en beneficio del viajero y utilizadas en el viaje, que quedan exentas para el régimen especial según el art. 143 L.I.V.A., pero que sí posibilitan el derecho a la deducción del I.V.A., pues como hemos indicado se trata de una exención de carácter absoluto. *Mutatis mutandi*, Estados extracomunitarios por prestaciones de servicios realizadas fuera del T.A.I. podrían solicitar la devolución del I.V.A. soportado por las prestaciones de servicios desarrolladas en el T.A.I. en beneficio del viajero y empleadas en el viaje, siempre que se dé por cumplida la exigencia de la reciprocidad. A nuestro discreto entender ésta debiera ser la única condición válida. Cfr. para más abundamiento en la doctrina italiana FRANCO, R.: “Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico”, *Corriere Tributario*, núm. 28/2013, págs. 2201 y ss., y MARCO, P.: *Il regime I.V.A. ordinario...*, ob., cit., págs. 1110 y ss.

consecuencia fisiológica, que no patológica, que haya diferentes criterios entre los Estados miembros para determinar qué operaciones realizadas por las agencias de viajes u otros operadores económicos se incardinan en el régimen especial de las agencias de viajes. Estas divergencias se enfatizan ante la redacción de los textos comunitarios en diferentes lenguas, afectando incluso al ámbito de aplicación de una concreta institución, como es el caso.

Los requisitos para la aplicación del régimen especial de la agencias de viajes radican en que para que le sea de aplicación (recordemos que si se dan los presupuestos el régimen es obligatorio) las operaciones realizadas por la agencia u otro operador económico deben ser llevadas a cabo en nombre propio respecto de los viajeros, utilizando en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Así se ha indicado en el art. 141 Uno 1º L.I.V.A. Sin embargo, la interpretación de este precepto no ha sido unánime, especialmente en la determinación de qué se entiende por la expresión de que las agencias de viajes deben actuar “en nombre propio respecto de los viajeros”. Su interpretación ha sido objeto de disputa entre la D.G.T. y los tribunales de justicia, especialmente de la Audiencia Nacional, aunque con la S.T.J.U.E. parece que la polémica queda aclarada. No ayudaba ciertamente a arrojar luz el numeral 1º del apartado Dos del art. 141 L.I.V.A., que señalaba que el régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a “las ventas al público efectuadas por agencias minoristas organizados por agencias mayoristas”, precepto que también enjuicia la jurisprudencia comunitaria.

Una interpretación estricta de la cuestión llevaría a que sólo se aplicara el régimen de las agencias de viajes para los operadores económicos, sujetos pasivos del impuesto, que directamente trataran con el viajero como consumidor final del transporte y/o del alojamiento y/o de otras prestaciones accesorias. Esta interpretación puede escindirse en dos planos, que pudieran sostenerse conjunta o separadamente: a) aquélla que sólo circunscribiría la aplicación del régimen especial cuando el viajero fuera una persona física, por lo que se excluiría su aplicación cuando el comprador del paquete turístico fuera una persona jurídica para el disfrute de sus socios o trabajadores; y b), aquélla que sólo circunscribiría la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes a las relaciones entre el empresario que vende el paquete turístico y el consumidor, excluyéndose, por tanto, las relaciones comerciales entre empresarios, como puede ser la venta de un paquete turístico de una agencia de viajes a otra a pesar de actuar en nombre propio y utilizar en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Sobre esta última, la cuestión no es baladí, teniendo en

cuenta la diversidad de regímenes mercantiles de las agencias de viajes como operadores económicos que con mayor frecuencia pueden situarse en el ámbito de aplicación del régimen especial que comentamos, pues no siempre tienen ofrecida la posibilidad legal de relacionarse con el viajero-consumidor final, como acontece en la normativa castellano-leonesa con las agencias de viajes denominadas “mayoristas”¹⁶.

¹⁶ Ya hemos dicho que el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes no lo es para todas las agencias de viajes, sino para determinadas operaciones que pueden realizar éstas u otros operadores económicos, sujetos pasivos de I.V.A. que organicen viajes en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen para la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Va de suyo que esta labor la realizan mayoritariamente las agencias de viajes, de ahí el nombre del régimen especial. La normativa mercantil y administrativa de las agencias de viajes, en España, es producida por la legislación autonómica, por lo que el fenómeno no presenta unidad para todo el territorio del Estado español, ni tampoco para todo el territorio de aplicación del I.V.A., aunque el fenómeno a grandes rasgos se ha abordado en términos jurídicos de forma bastante equiparable. Aunque como hemos dicho el régimen mercantil del operador económico no es determinante para indicar qué operaciones se imbrican dentro del ámbito de aplicación del I.V.A., sí puede ayudarnos para aclarar el ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. que a las agencias de viajes obligatoriamente se les impone. En todo caso, si se sostiene el criterio por el cual dicho régimen especial no es aplicable entre agencias de viajes, ello dejaría fuera a parte de las mismas, especialmente a las agencias mayoristas. Vayamos por partes. La agilidad y la seguridad comercial del fenómeno turístico han propiciado en los últimos años la proliferación de múltiples entidades u operadores económicos que conectan al cliente con el destino más remoto. Por proximidad geográfica, el art. 48 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, 14/2010, de 9 de diciembre, entiende por actividad de intermediación turística “el desarrollo de actividades de mediación y organización de servicios turísticos de forma profesional a través de procedimientos de venta presencial o a distancia”, clasificándose legalmente (art. 49) en agencias de viaje y central de reserva. La clave que distingue a ambas es que, en las últimas, se prohíbe la remuneración del servicio de intermediación, impidiéndole la normativa la posibilidad de organizar viajes combinados, a diferencia de aquéllas. A pesar de que la Ley castellano-leonesa vigente data de 2010, el Reglamento que desarrolla el régimen jurídico de las agencias de viajes es previo a la misma, de 2001 (Reglamento de las Agencias de viajes que ejerzan su actividad en la Comunidad de Castilla y León –R.A.V.C.yL.). En éste se detallan de forma pormenorizada las actividades que conforman el elenco de fines u objetivos de las mismas; actividades que, en definitiva, se resumen en la mediación y/u organización de los servicios turísticos (actividades que deben ejercerse en exclusiva), pudiendo utilizar sus medios propios o los de un tercero (arts. 1 y 2 del R.A.V.C.yL.). Las agencias de viajes en Castilla y León reglamentariamente se diferencian en tres tipos: mayoristas, minoristas y mayoristas-minoristas. Las primeras tienen impedido ofrecer en venta sus productos directamente al consumidor, residiendo su actividad en la elaboración y organización de toda clase de servicios y viajes combinados, vendidos a través de las agencias minoristas o mayoristas-minoristas. Sostener que el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. no acoge las relaciones entre agencias, supondría que tal no fuera de aplicación a las mayoristas, pues se les impide el trato comercial con el consumidor. Las minoristas comercializan directamente el producto con el consumidor, no pudiendo vender sus servicios a través de otras agencias. A éstas sí le podría ser aplicable el régimen especial de las agencias de viajes siempre que se dieran todos los requisitos que la Ley exige. Y por último, las mayoristas-minoristas albergan las posibilidades de las anteriores (art. 4 R.A.V.C.yL.), por lo que también les podría ser aplicable. En otros Estados, como Portugal, la categorización difiere, y según el artículo 2 del Decreto-Ley n.º 61/2011, de 6 de Mayo, las agencias de viajes pueden ser agencias vendedoras u organizadoras. Son agencias vendedoras las que venden o proponen para la venta viajes organizados por las agencias organizadoras. Son agencias organizadoras, o designadas también “operadores turísticos”, las que elaboran los viajes y los organizan, y los venden o proponen para su venta a través de las agencias vendedoras. En definitiva, aquéllas son las agencias minoristas, y éstas las agencias mayoristas-minoristas. Como simple apuntamiento, yendo a los trámites administrativos, en Castilla y León son los siguientes. El solicitante debe enviar solicitud dirigida al Director General de Turismo, adjuntándose como documentos, en lo que a efectos fiscales nos interesa, si se trata de un empresario individual, fotocopia compulsada del Documento Nacional de Identidad, y si es persona jurídica, el Código de Identificación Fiscal. La resolución deberá notificarse en el plazo de dos meses, siendo el efecto del silencio estimatorio (art. 6 R.A.V.C.yL.). Concedido el título-licencia, de oficio se inscribirá a la Agencia en el Registro de Empresas, Actividades y Profesiones Turísticas, residiendo en el autorizado, en el plazo de un mes, la obligación de presentar copia del alta en el correspondiente epígrafe del

La primera de las enunciadas (a) no ha sido objeto de debate. El régimen de las agencias de viajes también es aplicable cuando quien adquiere el viaje de la agencia u operador asimilado sea una persona jurídica, siempre que se den el resto de elementos o requisitos que se contemplan en la Ley. Es decir, no importa el hecho de que el consumidor final sea una persona física o jurídica, bastando el que la agencia de viajes u operador económico en la venta de un paquete de viajes actúe en nombre propio respecto de los viajeros y utilice para su realización bienes o prestaciones de servicios, entregados o prestados por otros empresarios o profesionales¹⁷. No importa la condición del consumidor final del viaje, radicando la complejidad en la determinación de cuándo la agencia u empresario “actúa en nombre propio en la operación”, situación de hecho que como señala la D.G.T. deberá probarse para el caso por los diferentes medios admitidos en derecho, estableciéndose una serie de presunciones *iuris tantum* para ello¹⁸.

La segunda de las posibilidades (b) es la que es objeto de controversia y es, en definitiva, la primera que resuelve el T.J.U.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013. La D.G.T., igual que los Tribunales Económico-administrativos, venían sosteniendo el criterio por el cual el

Impuesto de Actividades Económicas, entre otros documentos de irrelevancia fiscal. Todos estos trámites son semejantes en otras Comunidades Autónomas. Por ejemplo, en Extremadura (Decreto 119/1998, de 6 de octubre, por el que se regula el ejercicio de las Agencias de Viajes de la Comunidad Autónoma de Extremadura), el plazo de resolución es de tres meses; Andalucía (Decreto 301/2002, de 17 de diciembre por el que se regulan las agencias de viajes y centrales de reservas), con la salvedad también de los tres meses; y Galicia (Decreto 42/2001, de 1 de febrero, de Refundición en materia de agencias de viajes, guías de turismo y turismo activo), donde el plazo de resolución es de seis meses.

¹⁷ Ésta es una cuestión sobre la que la Comisión Europea se tuvo que pronunciar ante las contestaciones en los procedimientos de infracción frente a los Estados que venían aplicando el criterio basado en el cliente. Por lo que entra dentro de la aplicabilidad del régimen especial si el consumidor es una empresa que adquiere un paquete de viaje para sus trabajadores. Véase el apartado 32 de la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013.

¹⁸ La D.G.T. tiene una extensa doctrina administrativa en la que analiza la cuestión. Destacan las resoluciones de tal Dirección General de 12 de mayo de 1986 (B.O.E. de 21 de mayo), de 8 de julio de 1986 (B.O.E. de 31 de julio) y de 23 de diciembre de 1986 (B.O.E. de 14 de enero de 1987), y la Consulta vinculante núm. V1676-13, de 21 de mayo (Aranzadi, JUR/2013/277894). Dice: “a) Que la determinación de si una agencia de viajes actúa frente al viajero en nombre propio o en nombre y por cuenta de un tercero, resultará de los pactos existentes entre la agencia y este último. b) Que dicha circunstancia es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admitidos en derecho. c) Que se considerará, salvo prueba en contrario, que las agencias de viajes actúan frente al viajero en nombre y por cuenta de un tercero: -cuando con autorización de este último, la agencia haga constar dicha circunstancia en los documentos que expida para formalizar los contratos celebrados con el viajero, -cuando el viajero pague directamente al tercero la contraprestación del servicio que recibe, -cuando en los bonos emitidos y entregados al viajero se haga constar expresamente que la agencia actúa solamente como agente de un tercero. d) Que la circunstancia de que el mediador efectúe el cobro de la contraprestación de la operación a la que la mediación se refiere no es indicativa a efectos de determinar si dicho mediador actúa en nombre propio, habida cuenta de que la mediación puede extenderse a la gestión de cobro de créditos de titularidad ajena”. También la Consulta vinculante núm. V1367-08, de 2 de julio (Aranzadi, J.T./2008/1011) ahonda en la cuestión y aclara que “a efectos de determinar si resulta aplicable el régimen especial de las agencias de viajes se considerará que las agencias de viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúen en nombre propio frente a otras agencias de viajes que prestan los servicios a dichos viajeros”.

régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes también era aplicable entre agencias de viajes u operadores económicos con similares cometidos. Se considera por tal centro directivo que el requisito que la Ley indica de que deben actuar en nombre propio respecto de los viajeros no se ciñe de forma exclusiva a que la agencia u operador se relacione directamente con el viajero-consumidor final o, indirectamente a través de una agencia de viajes minorista, sino que “hay que considerar que las agencias de viajes actúan en nombre propio respecto del viajero cuando actúen en nombre y por cuenta propia frente a otras agencias de viajes que presten servicios a los viajeros, por lo que las operaciones deben tributar por el régimen especial”¹⁹. En definitiva, la doctrina administrativa española aplicaba el criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero.

No era éste el criterio sostenido por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional²⁰, proclive al criterio basado en el viajero, por lo que constreñía únicamente la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes a las agencias u operadores económicos asimilados que contrataran en nombre propio con el viajero, persona física o jurídica, pero en todo caso consumidor final del paquete del viaje. Se excluye mediante este razonamiento de la aplicabilidad del régimen especial a las agencias de viajes a aquellas agencias mayoristas que vendían en nombre propio paquetes turísticos, como son reservas de plazas hoteleras, directamente a otras agencias de viajes minoristas, para que éstas las vendieran mediante la elaboración de su propio programa y en su propio nombre a los viajeros-consumidores finales. El fundamento de esta solución jurisprudencial radica en que el régimen está pensado para el sujeto pasivo de I.V.A. que responde ante el viajero, que es la agencia minorista siempre que actúe en nombre propio.

Pues bien, ésta es la primera de las cuestiones que entra a dilucidar el T.J.C.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, teniendo que decantarse por la validez del criterio basado en el cliente o por la validez del criterio basado en el viajero-consumidor final. El criterio del cliente venía siendo sostenido por el Reino de España, la República Checa, la República Francesa, la República de Polonia, la República de Portugal²¹ y la República de Finlandia. También fue sostenido por Reino Unido, Países Bajos, Letonia, Hungría y Chipre, que modificaron su

¹⁹Esta es la posición de la D.G.T. que queda clara en el primer fundamento de derecho de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), y así también puede comprobarse en la Consulta vinculante núm. V1108-06, de 15 de junio (Aranzadi, J.T./2006/1165).

²⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 junio de 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), de 15 de julio de 2011 (Aranzadi, JT/2011/945) y de 2 de diciembre de 2013 (Aranzadi, J.T./2014/218).

²¹ *Id.* sobre Portugal, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 6 y ss.

criterio y secundaron el basado en el viajero tras los procedimientos de infracción de la Comisión. En realidad para el caso español, según lo dicho, el criterio del cliente es el criterio sostenido en sede administrativa (Agencia Tributaria, Dirección General de Tributos y Tribunales Económico-Administrativos) mas no por los órganos jurisdiccionales, pues como hemos indicado, la Audiencia Nacional había venido siendo proclive al criterio basado en el viajero.

El litigio judicial es iniciado por la Comisión Europea, quien, a pesar de haber propuesto en el año 2002²² un cambio en la redacción de las Directivas I.V.A. para acoger el criterio del cliente, considera que el acogimiento de tal sólo podría realizarse mediante la modificación de la Directiva I.V.A., por lo que defiende que hasta en tanto no se reforme, el criterio que debe imperar es el del viajero, a sabiendas de que tal no satisface en plenitud los fines u objetivos que el régimen especial de las agencias de viajes persigue. En realidad, no es más que una estrategia de la Comisión, típica por otra parte en su funcionamiento, en virtud de la cual judicializa una cuestión para así asentar jurisprudencia al respecto y que el T.J.U.E. le otorgue la razón en aquello que verdaderamente piensa y que disimuladamente manifiesta, provocando la unificación de un criterio para todos los Estados miembros y evitando los fallos en la competencia que esta disparidad provoca. La Comisión se amparaba en que sólo la versión inglesa de la Sexta Directiva I.V.A.²³ recogía el término cliente.

Sin embargo, el T.J.U.E. hace una interpretación teleológica del ámbito de aplicación, de tal forma que trata de impartir justicia a sabiendas de la diversidad de traducciones en aras a una mayor consecución de los fines que el régimen especial persigue (ya enuncados arriba), garantizando así un mayor cumplimiento de los principios comunitarios. En efecto, el criterio del cliente respeta el principio de la neutralidad del I.V.A. (apartado 39 de la Sentencia).

Muy conectado con esto, el T.J.U.E. tiene que enjuiciar qué significa que el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A no es de aplicación a “las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas”; expresión contenida en el art. 141 Dos 1º L.I.V.A. Por el tenor literal del apartado, pudiera excluirse tanto si una agencia minorista actúa en nombre propio y vende un viaje organizado por otra mayorista como si actúa en nombre de la mayorista como organizadora del viaje, es decir, como una mera intermediaria o comisionista. Del tenor literal se excluirían ambas opciones, por lo que parece

²²COM (2002) 64, de 8 de febrero.

²³ Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre.

que el régimen especial de las agencias de viajes sólo quedaría para viajes organizados en nombre propio por agencias minoristas siempre que el viaje no esté organizado por agencias mayoristas, sino por otros terceros a los que adquiere las prestaciones que serán destinadas a los viajeros. La Comisión solicitó cuál era el criterio doctrinal y jurisprudencial que el Reino de España venía aplicando sobre tal apartado.

En nuestra opinión, una estricta interpretación literal atenta contra del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, dispuesto en la Directiva y reproducido en el art. 141 Uno, 1º L.I.V.A. española, pues excluiría a las agencias de viajes minoristas que actúan en nombre propio de viajes organizados por las mayoristas, lo que dotaría al régimen especial de cierto subjetivismo ante la relevancia que adquiere la naturaleza mercantil de aquél que vende a la minorista las prestaciones que constituyen la prestación de servicios única. Ante el requerimiento de la Comisión, previo al litigio, España contestó que la exclusión del régimen especial contenida en el apartado Dos sólo se venía aplicando cuando la agencia minorista actuara en nombre del tercero, como mera intermediaria, de viajes organizados con carácter general, por una agencia mayorista. Efectivamente, ésta es la interpretación apta y acorde con lo que la Comisión entiende, pues el régimen especial de las agencias de viajes no es aplicable para aquellos operadores económicos que sólo actúan como meros representantes sin responsabilidad alguna frente a quien contratan. Sin embargo, el Reino de España no aporta ninguna resolución reciente, administrativa o jurisprudencial, que pruebe su criterio, por lo que el Tribunal entiende que la exclusión del régimen especial que realiza el art. 141 Dos núm. 1, dado su tenor literal, no se encuentra en el art. 306 de la Directiva I.V.A., por lo que contraviene lo dispuesto en él. En realidad, no es tanto una expulsión del precepto sino más bien la aclaración de la interpretación auténtica, previniendo de cualquier otra con amparo en la exégesis literal del apartado controvertido, ante la falta de prueba del Reino de España sobre cómo se venía aplicando este ambiguo precepto. De cara a una próxima reforma del régimen especial de las agencias de viajes, este apartado que se enjuicia debiera ser retirado, pues pensamos que nada aporta y nada aclara, siendo el T.J.U.E. claro al respecto al fallar que el número 1º del apartado 2 del art. 141 contraviene lo indicado en el art. 306 de la Directiva I.V.A. Así parece ser la intención del Ejecutivo, pues el Proyecto de Ley de reforma del I.V.A.-2014²⁴, retira el controvertido ordinal 1º del apartado Dos del art. 141.

Se determina pues que el único criterio válido es el basado en el cliente. No obstante, ni el

²⁴Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes General, núm. 109, de 6 de agosto de 2014.

criterio del cliente ni el del viajero excluyen la aplicabilidad del régimen de las agencias de viajes a las agencias mayoristas siempre que la minorista fuera una mera intermediaria o comisionista que no responda frente al viajero-consumidor, sino que tal responsabilidad queda dispuesta en aquélla. La minorista simplemente facturará su servicio de comisión al comitente en cuyo nombre actúe, a la agencia mayorista o al cliente, sujetándose la contraprestación por la misma (base imponible) al régimen general del I.V.A. y gravándose al tipo general, que en España es del 21 por ciento²⁵

²⁵ Salvo las cuestiones de índole interpretativa y especialmente las relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios, la cuestión del régimen jurídico-fiscal de la simple mediación o relación de comisión es un tema pacífico en la doctrina y jurisprudencia. Véase la Consulta vinculante D.G.T. núm. V17707-08. En realidad, la agencia minorista puede actuar por nombre y cuenta de la mayorista y del cliente (véase sobre la actuación en nombre y cuenta del cliente la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1929-09). En todo caso en nombre de quien actúen le expedirá a su nombre la factura, situándose la operación en el régimen general, y gravándose al tipo general del I.V.A., en la actualidad en España, al 21 por ciento., con la advertencia de que, como indica el art. 78 Tres 3º, si actuara en nombre del cliente, no se incluyen en la base imponible “las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado”. Sobre las relaciones de mandato y su relación con el régimen especial de las agencias de viajes, consúltese GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., págs.141 a 143. Como advierte el artículo 8 del D.L.-Portugués 221/85, “Las normas de la presente Ley no se aplicarán a los servicios prestados por las agencias de viajes y tour de operadores en nombre y por cuenta del cliente, que será sometido a la disciplina general”. *Vid.* asimismo, CUBERO TRUYO, A.: “El impuesto sobre el valor añadido (II)”, PÉREZ ROYO (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009, pág. 791. Y en este sentido, también, LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, cit. págs. 115 y 116, quienes aclaran que “En ocasiones resulta difícil concretar si una agencia actúa en nombre propio frente al viajero cuando media en la reserva de plazas hoteleras o de billetes de transporte o si lo hace en nombre propio y por cuenta de las empresas hoteleras, de las compañías dedicadas al transporte de pasajeros o del cliente. La determinación de si las agencias actúan frente al viajero o usuario en nombre propio, o no, resultará de los pactos existentes entre dicho establecimiento o compañía y la agencia de viajes que contrate con el usuario. Dicha circunstancia deberá probarse en cada caso por los medios admisibles en Derecho... Normalmente, la aplicación de este régimen se viene produciendo cuando el mayorista factura a la agencia de viajes sin comisión a favor de ésta (por el contrario, en caso de que se perciba dicha comisión, se estima que se trata de operación sujeta al régimen general)”. Si se trata de una mediación de la agencia de viajes en nombre y cuenta del cliente, la agencia facturará el servicio de mediación, sujeto al tipo general del 21 % en España y 23 % en Portugal, y se imbricará dentro del régimen general de liquidación del I.V.A.; es decir, no se tendrá en cuenta la especialidad en la determinación de la base imponible (como margen bruto) y tampoco la ficción de una prestación única, como ocurre en el régimen especial de las agencias de viajes. También reflexionan sobre el asunto la doctrina portuguesa, véase URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 4. Recientemente, el T.J.U.E. en Sentencia de 16 de enero de 2014, Asunto C-300/, Caso Finanzamt Düsseldorf-Miteontra IberoTours GmbH, (Aranzadi, TJCE/2014/8) se ha pronunciado sobre la posibilidad de reducción de la base imponible de las prestaciones turísticas de viajes que organizan los operadores turísticos y que vende como mera intermediaria (en nombre ajeno) una agencia de viajes. En el supuesto de hecho, la agencia de viajes, como mera intermediaria, practicó una serie de reducciones en el precio a los clientes que financió con las comisiones que cobraba a los organizadores turísticos. La aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. es entre los organizadores de circuitos turísticos y el cliente. La comisión que la agencia de viajes como mera intermediaria cobra a tales organizadores tributa por el régimen general. El T.J.U.E. plausiblemente se ha pronunciado en el sentido de que no es posible ningún tipo de reducción de la base imponible de ninguna de ambas relaciones. La contraprestación que recibe el organizador de circuitos turísticos es el precio, sin el descuento que la agencia ha ofrecido como estrategia propia de negocio. Por su parte, tampoco afecta la reducción del precio a los clientes en la determinación de la base imponible por la comisión pactada entre aquélla y los organizadores turísticos. La base imponible es la contraprestación, es decir, el valor económico de la comisión que han pactado. La reducción del precio no conlleva

2. La condena al Reino de España por la opcionalidad en la determinación de la base imponible en el régimen especial en el I.V.A. que afecta a las agencias de viajes: la única posibilidad, la determinación operación por operación

Va de suyo que un régimen especial es aquél que se aparta del régimen general al que se someten la mayoría de los casos o situaciones, para el caso, operaciones económicas de viaje representadas por el transporte y/o alojamiento y/o otras prestaciones accesorias. La particularidad de que las operaciones efectuadas por la agencia con el viajero se consideren como una prestación de servicios única (arts. 307 Directiva 2006/112/CE y 144 L.I.V.A.), no es la única especialidad recogida en la regulación del régimen que tratamos. La clave de la singularidad del régimen especial, a nuestro juicio, radica sobre todo en la determinación de la base imponible (art. 308 Directiva 2006/112/CE, art. 145 L.I.V.A.), que estará formada por el margen bruto, lo cual hace que el valor añadido se grave de distinta manera a como se hace en el régimen general.

La base imponible en el régimen especial lo conforman, según el art. 78 Uno L.I.V.A., el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas que se recibe por el sujeto pasivo del destinatario o de terceras personas. Por su contra, la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A., como se ha dicho, la constituye el margen bruto, que responde a la siguiente fórmula, explicada en el art. 145 L.I.V.A. española:

Base imponible=	Precio cargado al cliente (excluido el I.V.A. que grave la operación)
Margen bruto=	—coste de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que son realizados por otros sujetos pasivos y que redunden directamente en beneficio del viajero (impuestos incluidos)

En realidad, esta fórmula responde a la forma de determinación de la base imponible operación por operación, habiendo otra para este régimen especial de las agencias de viajes, la global, que comentaremos y que ya adelantamos que el T.J.U.E. en Sentencia de 26 de

una reducción de la base imponible ni para la operación principal ni para la operación de servicios proporcionada por la agencia de viajes, como se señala en los apartados 26 y 32 de la Sentencia. Para más abundamiento, cfr. SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. de 16 de enero 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof” alemán”, *Crónica Tributaria*, núm. 150/2014, págs. 237 a 246.

septiembre de 2013 ha determinado contraria al derecho comunitario y que por tanto ha sido objeto de eliminación tras la reforma del I.V.A. español por la Ley 28/2014. El precio cargado al cliente es, en principio, según esta opción de la determinación singular u operación por operación de la base imponible una cantidad donde no se incluye el I.V.A. que grava la operación. Por el contrario, en el importe efectivo o coste de las prestaciones adquiridas para el disfrute directo²⁶ del beneficiario, sí se incluyen los respectivos impuestos que se hayan devengado, es decir, el I.V.A.. Adviértase que la deducción del I.V.A. soportado se lleva a cabo ya en la determinación misma de la base imponible, a diferencia del régimen general, en el cual, sujeta la base imponible (como contraprestación económica del servicio) al tipo impositivo que corresponda, el mecanismo de liquidación y deducción del I.V.A. soportado responde, como se sabe, a la fórmula del “I.V.A. repercutido-I.V.A. soportado”.

Teniendo presente el mecanismo de deducibilidad del I.V.A. en el régimen especial de las agencias de viajes, la aclaración que los arts. 310 Directiva 2006/112/CE y el viejo art. 147 II L.I.V.A. hacía, resulta innecesaria²⁷. En tales se señalaba que las agencias de viajes u otros operadores que se engloben dentro del ámbito de aplicación del régimen especial que tratamos no pueden deducirse las cantidades soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que destinados directamente al viaje redunden directamente en beneficio del viajero, ni siquiera a través del régimen de devolución de sujetos no establecidos²⁸. En efecto, esto es así porque la deducibilidad del I.V.A. soportado ya se hace en la determinación misma de la base como margen bruto, y no como sucede en el régimen general, a través de las cuotas.

Determinada la base imponible con base en el margen bruto, en España, se sujeta esta al tipo general del I.V.A. el 21%. Repárese que las prestaciones principales que se gravan en el régimen especial de las agencias de viajes son las de transporte y/o equipaje, las cuales disfrutan

²⁶ Clarifica el art. 145 Uno. II L.I.V.A. española: “A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas. Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones de ventas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas. Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios: 1º. Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera. 2º. Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia”. Véase la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º.

²⁷ Véase CUBERO TRUYO, A.: *El Impuesto sobre el valor añadido (II)*, cit., pág. 794.

²⁸ Sin perjuicio de esta aclaración, como señala el art. 147 I L.I.V.A., “las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley”.

en el régimen general del I.V.A. de un tipo reducido -10% ²⁹.

Todo lo anteriormente indicado, en buena medida, responde al esquema de determinación simple, operación por operación, de la base imponible; regla general según el art. 52. 2 del Reglamento del I.V.A.³⁰ y regla única a partir de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 (Aranzadi, T.J.U.E./2013/320), por lo que cualquier otra opción contemplada, como acontecía hasta la reforma de la L.I.V.A. español por la Ley 28/2014 en el derecho español, debía desaparecer, como ha acontecido.

El legislador español —nada dice al respecto la Directiva 2006/112/CE— posibilitaba a las agencias de viajes el derecho de opción —a través del modelo 036, de declaración censal— de liquidar el impuesto sujeto al régimen especial, operación por operación o de forma global (art. 146 L.I.V.A. español). Si se optaba por esta última forma ya desaparecida, surtía los efectos para todas las operaciones del régimen especial de las agencias de viajes durante cinco años, salvo renuncia expresa al mismo, prorrogándose por períodos sucesivos idénticos si no mediaba indicación en contra.

Esta opción se fundamentaba en el pensamiento de que a los sujetos pasivos de I.V.A. por operaciones regidas por el régimen especial de las agencias de viajes le es más fácil determinar el I.V.A. de forma global y no tanto operación por operación, igual que también se pensaba que también les es más cómodo incorporar en el proceso de hallazgo de la base imponible el I.V.A. que se les ha repercutido a los clientes e incluido en el precio global cargado a éstos. Por ello, el art. 146 Dos. 2º L.I.V.A. español imponía una fórmula correctiva y lógica (una simple regla de tres) donde la base imponible global se hallaba multiplicando por 100 y dividiéndolo por 100 más el tipo impositivo general. Esto era consecuencia de que en la determinación de la base imponible por esta opción superada, la global, el importe cargado a los clientes incorporaba el I.V.A. devengado, que debe separarse para saber qué cantidad era la efectivamente repercutida y por ello ingresable por el sujeto pasivo en el Tesoro. La opción se denominaba global porque esta fórmula no se ceñía a cada operación (a la que respondía la anterior fórmula), sino al

²⁹ Queda pendiente, en palabras del Ministro de Industria, Energía y Turismo, José Manuel Soria, una revisión del régimen fiscal especial de las agencias de viajes. En algún momento el T.J.U.E. se pronunciará sobre la sujeción del margen bruto (base imponible) al tipo general, dado que la Directiva I.V.A. no aclara a qué tipo debe ser sometido. Se alega que los servicios de hostelería y hospedaje realizados de forma directa se gravan al 10%, mientras que si es por el servicio de agencia de viajes, es al 21%. Véase al respecto: <http://www.finanzas.com/noticias/economia/20120925/gobierno-revisara-regimen-especial-1546525.html> (Consulta, 10 de diciembre 2012).

³⁰ Aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, B.O.E. núm. 314, de diciembre.

conjunto de operaciones para cada período impositivo.

Continuaba diciendo el viejo art. 146 Tres de la L.I.V.A. que la base imponible no podrá resultar en ningún caso negativa. Ahora bien, si se optaba por la determinación global de la base imponible y ésta resultara negativa, podía trasladarse (agregarse según terminología de la Ley) a los períodos de liquidación inmediatamente posteriores.

Esta posibilidad no podía alterar la cantidad efectivamente a ingresar por I.V.A., por lo que, bien se optara por el método de determinación de la base imponible operación por operación o bien se optara de forma global, la cifra de I.V.A. en todo caso debiera ser la misma. Por esta razón la Administración Tributaria ha estado pendiente con asidua frecuencia de su correcta aplicabilidad, ya que entre la globalidad puede entrometerse más sutilmente el fraude³¹.

Hoy esta opcionalidad ha desaparecido con efectos de 1 de enero de 2015. Quizás venideras reformas de las Directivas I.V.A. acepten esta forma de determinación de la base imponible, que ya fue propuesta de la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea durante el primer semestre de 2010³².

La reforma de la Ley del I.V.A. con efectos de 1 de enero deroga el actual contenido del art. 146 L.I.V.A., por lo que el precepto siguiente sube posición. Así, el nuevo art. 146 es el antiguo 147, relativo a las deducciones.

3. Determinación de la cuota soportada que tienen derecho a deducir los clientes-sujetos pasivos del I.V.A. que adquieren viajes de otros operadores que tributan por el régimen especial de las agencias de viajes y nuevas facultades de renuncia del régimen especial

Como ya hemos apuntado, el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes se aplica también si el cliente-viajero es un empresario que, por ejemplo, adquiera un paquete de transporte y alojamiento por una cuestión de negocios a la que deberá asistir el empresario, administrador o una de las personas contratadas en su empresa. Eso siempre que se den por realizados el resto de requisitos, es decir, que la agencia de viajes o asimilado que venda el viaje actúe en nombre propio respecto de los viajeros (para el caso, empresario o profesional) y

³¹ Lo ha dicho claramente la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º: “La opción por uno u otro supuesto no puede llevar consigo diferenciación en cuanto a la fijación cuantitativa de la base imponible ya que, ni la Sexta Directiva establece la posibilidad alguna para ello, ni tampoco el artículo 145 de nuestra Ley, que delimita de manera expresa cuál debe ser el importe, la cuantificación económica en que consiste la base imponible”.

³² Cfr. AA.VV.: “Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.”, *Boletín Económico del I.C.E.*, núm. 2996, del 1 al 15 de septiembre de 2010.

utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Obviamente para el cliente-empresario que adquiere en la cadena el viaje, el I.V.A. devengado que soporta y que paga es un costo empresarial, por lo que le interesa saber su dato para deducírselo según el esquema del régimen general del I.V.A. (I.V.A. repercutido - I.V.A. soportado).

El legislador español es consciente de que en un régimen de absoluta transparencia, el cliente, de conocer de forma real el dato del I.V.A. que le repercuten, es capaz de hallar el margen bruto del negocio y con ello detectar posibles abusos en lo cobrado. En el régimen especial de las agencias de viajes la base imponible es el valor añadido, el aumento de precio que el transmitente establece a un servicio o entrega de un bien, a diferencia de las operaciones sitas en el régimen general donde la base imponible es la contraprestación del bien o servicio, en el cual se integra el valor añadido de todos los operadores económicos a lo largo de la cadena de producción; valor añadido que el adquirente desconoce.

El legislador, sabedor de que una perfecta y veraz delimitación en la factura de la base imponible como margen bruto y del I.V.A. repercutido (tipo general sobre el margen bruto) puede dar a conocer al cliente el valor añadido, habilitoso él, recogió la ausencia de obligación de consignar en la factura separadamente la cuota repercutida, por lo que se entenderá comprendida en el precio (antiguo art. 142. I. L.I.V.A. español). Pero como hemos dicho, ¿y si el cliente es un empresario? Obviamente en este caso, al cliente-empresario le interesaba conocer la cifra de las cantidades soportadas, pues en su autoliquidación como sujeto pasivo del Impuesto (I.V.A. repercutido – I.V.A. soportado) necesita ese dato, pues le beneficia, dado que para él es mejor cuanto mayor sea el I.V.A. soportado, teniendo menos que ingresar o en su caso incluso saliéndole a devolver.

Por ello, al cliente-empresario se le venía permitiendo la posibilidad, cuando las entregas de bienes y prestaciones de servicios se lleven a cabo todas ellas en el ámbito espacial del Impuesto, de solicitar que, bajo la denominación de “cuotas de I.V.A. incluidas en el precio” [no podrán adicionarse al precio], se indicara una cantidad objeto de estimación, que respondía a la siguiente fórmula: Precio cargado al cliente x 6 /100. “Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación” (viejo art. 142 II. L.I.V.A. española)³³. Es decir, la cifra resultante de esta operación sólo le era de utilidad al cliente-empresario pero no a la agencia de viajes u operador económico

³³ Cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. 0823-04, de 30 de marzo.

que vendía el viaje y que repercute I.V.A. en la operación de venta. La agencia de viaje o asimilada debía ingresar a la Hacienda la cantidad real, resultante de aplicar el tipo general del I.V.A. al margen bruto³⁴.

El T.J.U.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, apartados 85 a 106, trata esta concreta cuestión tras considerar la Comisión Europea que esta previsión estimada de I.V.A. para el viajero-empresario-consumidor es contraria al derecho comunitario. El Tribunal considera que esta posibilidad de deducción de un I.V.A. soportado, que no es el efectivamente repercutido por el vendedor del viaje, no está prevista en la Directiva I.V.A., por lo que el importe a deducir por el cliente-empresario debe coincidir con el efectivamente repercutido por el operador turístico. A nuestro juicio, el fallo del Tribunal es plausible, pues la normativa española generaba una distorsión en el proceso de aplicación del Impuesto sobre las relaciones empresariales o mercantiles e impide al empresario adquirente deducir la verdadera cantidad de I.V.A. que éste soporta.

La posibilidad que ofrecía la Ley española antes de la reforma, a mayores, era contraria al contenido que se exige a las facturas, tratado en el art. 226 de la Directiva I.V.A. Asimismo, esta posibilidad se ofrecía sólo si el servicio se prestaba en España, por lo que supone una discriminación por razón de nacionalidad proscrita en el art. 309 de tal texto derivado³⁵.

Ésta es una cuestión que afronta el legislador español en la reforma del I.V.A. que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015. La Ley de reforma del I.V.A. núm. 28/2014, aborda la cuestión retirando, en sintonía con la jurisprudencia del T.J.U.E., ese I.V.A. estimado. El art.

³⁴ Ejemplo de cómo se venía aplicando este precepto: Una agencia de viajes con establecimiento en Sevilla organizaba (en nombre propio y con medios ajenos) un viaje que incluye transporte, alojamiento y entradas a diferentes actos, que vendió a un cliente-empresario para que uno de sus empleados acudiera a una feria de turismo en Nápoles. El precio del viaje que la agencia carga al cliente es de 5000 euros. El cliente empresario se acogía a la posibilidad de que en la factura quedara consignada una cifra de I.V.A. La cifra de I.V.A. que aparecía (estimada), denominada "cuotas de I.V.A. incluidas en el precio" será $5000 \times 6/100 = 300$ euros. En la factura aparecerá desglosado: Total: 4.700 euros (5.000 – 300); Cuotas de I.V.A. incluidas en el precio = 300 euros; Suma = 5000 euros. El I.V.A. que aquí se indicaba, efectivamente, no era el exactamente devengado. Imaginemos que los costes fueron los siguientes: transporte 1000, alojamiento 1000, y entradas a la feria 1000; total de costes = 3000. El margen bruto (base imponible) estará formado por la diferencia entre el precio cargado al cliente y los costos, $5000 - 3000 = 2000$, al que habrá que sujetarle el tipo del 21%. $2000 \times 21\% = 420$, cifra real de I.V.A. repercutido y cantidad importante, pues aquella de 300 euros sólo era de cara al cliente-empresario, mientras que la de los 420 era plenamente operativa para la agencia de viajes, procediendo a su ingreso en el Tesoro. Una visión práctica del régimen especial de las agencias de viajes en España puede encontrarse en A.-GASCÓN ORIVE: *Tributación. I.V.A. práctico*, C.E.F., 2010, págs. 381 a 389.

³⁵ Cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. 0823-04, de 30 de marzo, donde se quedaba claro que sólo podían aplicarse ese I.V.A. estimado los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios siempre que se desarrollen en el territorio español de aplicación del impuesto. Para una mejor comprensión del principio de no discriminación en el derecho europeo, véase BIZIOLI, G.: "Il principio di non discriminazione", en DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi...*, cit., págs. 191 a 232.

142 L.I.V.A. queda tras la reforma conformado sólo por el primero de sus párrafos, eliminándose el segundo que la anterior normativa recogía. Así, este artículo pasa a decir simplemente “En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación”. Sin embargo, este planteamiento, lejos de aclarar la cuestión, en realidad la complica, pues parece que sólo el cliente-consumidor empresario podrá conocer su I.V.A. soportado si la agencia de viajes o asimilado que vende el viaje tiene a bien el consignarle en la factura la cuota real, la resultante de gravar el margen bruto al tipo general del I.V.A. La consignación del este I.V.A. queda dispuesto como una facultad del vendedor que se sujete dentro del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, que no queriendo, ocasionará que el cliente-empresario-consumidor final no pueda deducirse su I.V.A. soportado, pasando éste a ser un coste empresarial, planteamiento que va en contra de la filosofía del Impuesto.

Creemos que con el actual marco normativo y jurisprudencial la solución al respecto no alberga lugar a la duda. El art. 308 de la Directiva 112/2006/CE, dentro de los artículos que regulan el régimen especial de las agencias de viajes, lo dice claramente: “En la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de I.V.A., a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el I.V.A., a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero”. El punto 8) del art. 226 se incardina dentro de los requisitos obligatorios de contenido que tienen que tener las facturas, prescribiendo que debe quedar consignados “la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario”.

Pues bien, a nuestro juicio, la Directiva I.V.A. y la interpretación que de ésta hace la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 es nítida, cuando dice que el I.V.A. estimado que la que la L.I.V.A. española contemplaba, va en contra del sistema común de liquidación del I.V.A. y del contenido que se exige de las facturas. Pensamos que, en todo caso, incluso si el cliente-consumidor final es una persona física y no empresario, debiera reflejarse en la factura la cantidad real que se repercute, para que los clientes-empresarios-consumidores finales, para que puedan deducírsela (recordemos, mediante la fórmula I.V.A. repercutido-I.V.A. soportado).

Otro planteamiento, como el que expresa la nueva regulación por la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica la L.I.V.A española, pensamos que es contrario al derecho comunitario. El Legislador de nuevo se empecina en esto, pero en realidad el error lo cometió la Comisión Europea pues sólo llevó a examen ante el T.J.U.E. el párrafo II del viejo art. 142 L.I.V.A. (el I.V.A. estimado del 6 por ciento del precio cargado al cliente), pero no el párrafo I, donde no se obliga a consignar en la factura separadamente de la base imponible (= margen bruto) la cuota repercutida (aplicación del tipo general al margen bruto).

Muy ligado a lo que venimos analizando, la reforma del I.V.A ofrece una nueva solución, de tal forma que el art. 147 que estaba destinado a la regulación de las “deducciones” sube un peldaño para regularse éstas en el art. 146, y aquél regula ahora un nuevo “Supuesto de no aplicación del régimen especial”, cuyo contenido quedaría dispuesto así: “Por excepción a lo previsto en el artículo 142 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley”. Se establece una nueva facultad de las agencias de viajes o asimilados para que puedan decidir situar una concreta operación, incardinada por natura en el régimen especial de las agencias de viajes, en el régimen general, si el cliente-empresario-consumidor final fuera un empresario y que actuara como tal. Éste fue un planteamiento por el que luchó España cuando ostentó la Presidencia del Consejo en la primera mitad del año 2010, y sobre el que no hubo en su momento acuerdo³⁶, pero que los profesionales del sector español de las agencias de viajes aplauden, por lo que su incorporación, ha sido bien recibida por los operadores del sector³⁷. Por esta nueva facultad se permite al cliente-empresario-consumidor final la deducción del I.V.A. soportado consignado debidamente en la factura pero, por su contra, se provoca un aumento de costes para la agencia de viajes o asimilados que venden el paquete de viaje, pues entendemos que podrá deducirse el I.V.A. soportado según el esquema normal en los términos del Título VIII de la Ley por las entregas de bienes o servicios prestados por otros empresarios

³⁶ Vid. AA.VV.: *Fiscalidad de la Unión Europea...*, cit., pág. 19.

³⁷ Para David Gómez Aragón, Coordinador del grupo de trabajo de Agencias de Viajes e IVA de la Confederación Española de Agencias de Viajes, “permite a las agencias competir en igualdad de condiciones con los proveedores de servicios en el negocio de los viajes corporativos”. Véase el artículo periodístico “El Gobierno incluye en la reforma tributaria la posibilidad de renunciar al REAV en determinados casos” en <http://www.nexotur.com/nexotur/gobierno/incluye/reforma/tributaria/posibilidad/renunciar/al/reav/determinados/casos/68997/>, 30 de junio de 2014.

o profesionales, que tendrá que acudir, en no pocos casos, al complejo e indeterminado procedimiento de devolución internacional del I.V.A. en el Estado donde se haya prestado, por ejemplo, el servicio de alojamiento³⁸.

Al respecto de este importante cambio, no tenemos consciencia de que la Directivas I.V.A. hayan facultado esta posibilidad, que sí ha sido adoptada por otros sistemas jurídicos, como el sueco. Habrá que esperar a ver si España de nuevo es objeto de enjuiciamiento por el T.J.U.E. sobre una aplicabilidad incorrecta del régimen especial de las agencias de viajes.

4. A modo de conclusión

El acierto del criterio administrativo español sobre la aplicación del criterio basado en el cliente frente al criterio fundamentado en el viajero se vió empañado por toda una declaración del T.J.U.E. tumbando gran parte de la normativa española sobre el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes.

Debido a las presiones del sector turístico, el Reino de España tiene para sí el reto de encabezar la modificación de la Directiva I.V.A. con el fin de que para todo Estado miembro se permita como opción de las agencias de viajes u operadores asimilados la determinación global de la base imponible en el régimen especial, que la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 declaró contrario al derecho comunitario.

Asímismo, creemos que, con el actual marco comunitario, la nueva facultad (de inspiración sueca) que la reforma de la Ley del I.V.A. español con efectos de enero de 2011, permitiendo la renuncia al régimen especial cuando el cliente fuera un empresario con derecho a deducción del I.V.A., puede de nuevo traer problemas a España sobre la aplicación correcta del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes, el cual se dispone como obligatorio siempre que se den todos los elementos de su ámbito de aplicación. A nuestro juicio y en contra del sentir que la nueva regulación, en todo caso y para todo cliente debieran quedar consignados fidedignamente en la factura la base imponible como margen bruto y el I.V.A. real que se repercute, sea el cliente otra agencia de viajes, un empresario o profesional o un ciudadano de a pie, consumidor final. Otro planteamiento, pensamos, es contrario al derecho comunitario vigente hasta en tanto en cuanto no haya una modificación de las Directivas I.V.A.

³⁸ Así lo han visto profesionales relacionados con el sector turístico como el caso de PÉREZ SOTOCA, D.: "Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma", publicado en http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, el 26 de junio de 2014.

Modificación, por otra parte necesaria, para así avanzar en una mayor armonización dado que el régimen especial que comentamos es un régimen complejo sobre el que los Estados miembros regulan de modos diversos aspectos de especial enjundia, lo que provoca distorsiones y disfuncionalidades en la concurrencia competitiva de los operadores del sector.

Bibliografía

- AA.VV.: “Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.”, *Boletín Económico del I.C.E.*, núm. 2996, del 1 al 15 de septiembre de 2010.
- BIZIOLI, G.: “Il principio di non discriminazione”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, Abril-2014
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.*, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1984.
- CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009.
- CUBERO TRUYO, A.: “El impuesto sobre el valor añadido (II)”, en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009
- DI PIETRO, A.: “Introduzione”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.
- DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.
- FRANCO, R.: “Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico”, *Corriere Tributario*, núm. 28/2013
- GEORGAKI, V.: “Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie”, DI PIETRO, A. TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.
- GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.
- IGLESIAS CARIDAD, M.: “Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 22/2º Semestre 2013
- “El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la

S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España”, *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, núm. 1, junio 2014, págs. 322-325.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Turismo y política fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1968.

- LASARTE, J.; ESEVERRI, E; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001.

- PÉREZ SOTOCA, D.: “Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma”, publicado en http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, el 26 de junio de 2014.

- PIRES, M.: *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008

- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA,VV (MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. —directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.

- TEJERIZO LÓPEZ: “La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España”, ponencia impartida en Bolonia en el seno del Congreso por el que se celebraba el 650 aniversario del Real Colegio de España en Bolonia

- RUIZ GARIJO, M.: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.”, *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006.

- SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. de 16 de enero 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof’ alemán”, *Crónica Tributaria*, núm. 150/2014

- SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre el Valor añadido”, AA.VV.: *Tributos estatales, autonómicos y locales*, C.G.P.J., Madrid, 2001.

-MARCO, P.: “Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori”, *Corriere Tributario*, núm. 47/2013.

-“Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio”, *Corriere Tributario*, núm. 14/2008.

- MONDINI, A.: “Il principio di neutralità nell’I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013

Il regime speciale per le agenzie di viaggio in seguito alla riforma fiscale spagnola del 2014 alla luce del diritto europeo: brevi riflessioni sulla legislazione italiana

di Marcos Iglesias Caridad¹

ABSTRACT

Dopo la Sentenza espressa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 26 settembre 2013 contro il Regno di Spagna, in seguito alla non corretta applicazione del regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio, la legge di riforma (n. 28/2014, del 27 novembre) cerca di adeguare il diritto spagnolo conformemente alle disposizioni in essa contenute.

Dunque, dopo aver analizzato il primo dei tanti aspetti in base ai quali si contesta alla Spagna di aver applicato un modello basato sul cliente e non un modello basato sul viaggiatore secondo quanto previsto dalle Direttive IVA, valuteremo l'esclusione dal regime speciale delle agenzie di viaggio delle vendite di viaggi organizzati da tour operator, effettuate dalle agenzie dettaglianti. Sarà esaminata l'eliminazione della possibilità da parte delle agenzie di viaggio di determinare globalmente la base imponibile per ogni periodo d'imposta e quanto relativo al regolamento di un'IVA prevista e distinta da quella effettivamente versata quando il cliente-imprenditore-consumatore era un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA dovuta.

Infine, tratteremo la nuova possibilità di rinuncia del regime speciale delle agenzie di viaggio quando il cliente è un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA versata, tutto questo alla luce della filosofia del regime trattato e del diritto comunitario.

Parole chiave: regime speciale delle agenzie di viaggio, regime speciale IVA, Fisco e Turismo, agenzie di viaggio, Legge di riforma dell'IVA 2014.

SOMMARIO: 1. Aspetti introduttivi e delucidazioni mediante la giurisprudenza comunitaria dell'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA nelle operazioni delle agenzie di viaggio:

¹ Ricercatore finanziato dal Programma di Formazione di Professori Universitari del Ministero di Istruzione, Cultura e Sport della Spagna, ed appartenente al Dipartimento di Diritto Finanziario e Tributario dell'Università di Salamanca.

l'imposizione nel modello basato sul cliente e differenze rispetto al modello basato sul viaggiatore – 2. La condanna del Regno di Spagna per l'opzionalità nella determinazione della base imponibile nel regime speciale dell'IVA che grava sulle agenzie di viaggio: l'unica possibilità, la determinazione della base imponibile per ogni singola operazione – 3. Determinazione della quota dovuta tenendo conto del diritto di detrazione dell'importo globale dall'IVA dovuta di cui beneficia il cliente-soggetto passivo dell'IVA, che acquista viaggi da altri operatori tassati dal regime speciale delle agenzie di viaggio e nuove facoltà di rinuncia del regime speciale – 4. Conclusioni

1. Aspetti introduttivi e delucidazioni sulla giurisprudenza comunitaria circa l'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA nelle operazioni delle agenzie di viaggio: l'imposizione del modello basato sul cliente e differenze rispetto al modello basato sul viaggiatore

L'Imposta sul valore aggiunto, l'IVA, rappresenta l'imposta più importante nell'imposizione indiretta. Come imposta indiretta che grava su una manifestazione implicita di ricchezza, come la spesa, rappresenta uno dei principali strumenti mediante il quale si persegue nel quadro dell'Unione Europea lo sviluppo e il miglioramento di un mercato unico, per la sua caratteristica di essere un tributo armonizzato in quanto. Ma, sin dall'inizio, occorre sottolineare che, questa armonizzazione non costituisce un fine a sé stante dell'Unione Europea, ma la via indispensabile a garantire i principi di libertà che tale organizzazione persegue, poiché perlomeno in parte, gli Stati hanno ancora una certa competenza e margine di manovra per determinare e concretizzare il regime giuridico dell'IVA. Infine, questa imposta è soggetta ad armonizzazione, ma non a unificazione, così come lo sono d'altra parte, le imposte doganali.

La base imponibile dell'IVA è costituita da un insieme di presupposti molto complessi. Secondo quanto previsto negli art. 1 e 4 della Legge 37/1992, del 28 dicembre con i quali si regola l'imposta sul valore aggiunto (l'IVA spagnola) che grava, a grandi linee, sulle cessioni di beni e prestazione di servizi, le acquisizioni intracomunitarie di beni e le importazioni di beni, realizzate da imprenditori o professionisti a titolo oneroso, con carattere abituale o periodico, nello sviluppo delle proprie attività.

Due sono le forme secondo cui i soggetti passivi di IVA, possono autoliquidare la propria imposta. Queste forme vengono definite come "regime generale", nel quale si posizionano la maggior parte delle situazioni o ipotesi, e "regimi speciali". Quindi, non si tratta di un unico

regime ma di molti, i quali comprendono situazioni che nella pratica imprenditoriale e professionale comprendono non pochi soggetti passivi; pertanto, in conformità a quanto stabilito, la sua specificità non deve essere intesa all'interno del quadro pratico come eccezionalità. Nell'attualità in seguito alla riforma della Legge IVA approvata con la Legge 28/2014, del 27 novembre, in Spagna, sono nove i regimi speciali che contempla la normativa IVA; il presente lavoro si riferisce al regime speciale delle agenzie di viaggio², caratterizzato da una normativa complessa che è stata soggetta ad una approfondita verifica, nel caso spagnolo, da parte della Corte di Giustizia Europea nella Sentenza del 26 settembre 2013, caso Commissione Europea/Spagna (Aranzadi, CdGCE /2013/320)³.

Il regime speciale dell'IVA, mal definito come regime speciale "per le agenzie di viaggio" è regolato dall'articolo 306 all'articolo 310 della Direttiva 2006/112/CE, e dall'art. 141 all'art. 147 della Legge IVA spagnola. La sua nomenclatura è erronea poiché, come constateremo, non si riferisce a tutte le attività economiche delle agenzie di viaggio e non si riferisce solo alle agenzie di viaggio, ma a qualsiasi operatore economico soggetto passivo di IVA, che offra alcuni servizi con determinati requisiti sui quali ci concentreremo in seguito⁴. Ed anche il nome induce a

² Al riguardo, si consulti la recente monografia di GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, e il nostro lavoro, in cui analizziamo il regime speciale IVA per le agenzie di viaggio in Spagna e Portogallo senza considerare la Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013, in quanto fu inviata alla stampa prima dell'uscita della stessa: IGLESIAS CARIDAD, M.: "Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal", *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, n. 22/2° Semestre 2013, pagg. 306 a 306. Obbligata è anche la consultazione del precedente lavoro di CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.*, Università di Extremadura, Servizio di Pubblicazione, Cáceres, 1984, in cui sono presente riflessioni di grande valore.

³ Si veda CALVO VÉRGEZ, J.: "El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013", *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 7, Aprile-2014, pagg. 145 a 157; e il nostro lavoro, IGLESIAS CARIDAD, M.: "El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España", *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, n. 1, giugno 2014, pagg. 322-325. Ebbero il piacere di conoscere il parere del professor TEJERIZO LÓPEZ grazie alla sua relazione intitolata "La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España", impartita a Bologna durante il Congresso organizzato per celebrare il 650 anniversario del Real Colegio de España a Bologna, Italia, il cui testo fu consegnato ai partecipanti, ed io insieme ad altri compagni, lo tradussi in italiano.

⁴ Così affermano gli articoli 306. 2 della Direttiva 2006/112/CE e 141. Uno. 2° IVA. Quest'ultimo, richiamando il precedente, stabilisce che anche il regime speciale delle agenzie di viaggio sarà di applicazione "alle operazioni realizzate dagli organizzatori di circuiti turistici" sempre che concorrano gli stessi requisiti richiesti alle attività delle agenzie di viaggio. Ma la questione è andata avanti, e la CdGCE (Sentenza del 22 ottobre del 1998, Aranzadi, CdGCE 1998/249) ha dovuto risolvere la controversia e decidere se anche i direttori di un hotel, che come attività commerciale, offrivano a un prezzo globale unico, soggiorni, trasporti, vetture, e giri turistici, dovevano essere assoggettati al regime speciale delle agenzie di viaggio, in quanto acquisivano il trasporto da imprese esterne, organizzando essi stessi le escursioni turistiche. I Signori Madgett e Baldwin, le parti in causa (paragrafo 16), considerano che "dette espressioni [agenzia di viaggi o organizzatore di pacchetti turistici] non si riferiscono a soggetti passivi che comprano, come elementi accessori di altra attività, prestazioni di viaggi a vantaggio diretto dei viaggiatori", somministrando ai clienti dell'hotel il servizio di trasporto, per migliorare il comfort dei clienti stessi, "per indurli ad alloggiare in hotel". Così, dunque, il servizio di trasporto deve essere considerato come un servizio meramente accessorio rispetto alla loro attività di albergatori". La Corte si è pronunciata (paragrafo 20)

pensare che tutti i servizi prestati da tali agenzie o operatori simili vengano disciplinati da questo regime specifico, ma in realtà non è così, in quanto una stessa agenzia dovrà autoliquidare la propria IVA in modi differenti, ossia dovrà liquidare da una parte le sue attività o operazioni secondo le norme del regime generale dell'IVA, e dall'altra secondo il regime speciale e precettivo previsto per le agenzie di viaggio.

In definitiva e per centrare la questione, non si tratta di un regime speciale per le agenzie di viaggio, ma di un regime speciale per determinati servizi offerti per lo più dalle agenzie di viaggio, ma anche da altri operatori simili che agiscano (nel seguente ambito di applicazione) in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi (cfr. art. 141 Uno 1° Legge IVA spagnola)⁵.

Questa soluzione vuole distinguere l'IVA da qualsiasi approccio soggettivista, garantendo così la neutralità dell'imposta⁶ affinché, in questo modo, la propria forma di liquidazione non risponda al regime giuridico o alla natura commerciale del soggetto passivo, ma all'attività stessa

affermando che il regime speciale è ugualmente valido anche quando l'operatore non è un'agenzia o un organizzatore di pacchetti turistici, ma effettua le stesse operazioni di quest'ultimi, come possono essere ad esempio determinati servizi alberghieri. Ma oltre a ciò, l'elemento principale, come indica il paragrafo 26, si trova nella stabilità/abitudinarietà, la cui nozione è il contrario di accessorio. Per questo motivo, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA.VV. (MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALLARDO, A. —directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, cit. pag. 705, afferma che "Il regime delle agenzie di viaggio ha una denominazione univoca perchè, come possiamo vedere, non si applica solo alle agenzie di viaggio, ne riguarda tutte le sue attività. Questo significa che le norme in questione si applicano congiuntamente alle norme che disciplinano l'IVA, e quindi nell'interpretazione bisogna considerarlo". Si veda anche SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: "El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.", *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006, pag. 8, afferma: "È chiaro, dunque, che non vi è alcun requisito soggettivo in quanto alla caratterizzazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, rispetto a quanto lascia dedurre la sua denominazione..." Vedi anche la dottrina portoghese, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial do I.V.A. nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal*, http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411_.pdf?id=2702; M.-PIRES: *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, pagg. 604 e 605; e sulla dottrina spagnola il minuzioso e recente lavoro di GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, cit., pagg. 141 a 145, in cui si riflettono le differenti possibilità imprenditoriali, oltre il concetto commerciale di agenzie di viaggio.

⁵Se l'agenzia utilizza mezzi di trasporto o di alloggio esterni, l'operazione non si ascrive all'interno del regime speciale. Se utilizzerà mezzi propri e esterni e attua in nome proprio, le operazioni saranno considerate all'interno dell'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA delle operazioni delle agenzie di viaggio (art. 141 Due 2° IVA spagnola). Ciò che risulta elementare nell'attività delle agenzie di viaggio o operatori simili in questo regime è il lavoro di organizzazione, in nome proprio e sempre con strumenti offerti da altri soggetti passivi. Secondo quanto appena indicato si osservi come la semplice attività di mediazione per conto di altri non si intrecci all'interno delle attività presenti nell'ambito di applicazione del regime speciale che analizziamo, in quanto quest'ultimo richiede che un'attività sia svolta in nome proprio, organizzando il viaggio con mezzi (trasporto e/o alloggio) esterni offerti da altro imprenditore o professionista, soggetto passivo di IVA.

⁶Per una maggiore comprensione dell'esigenza di neutralità nell'IVA, si veda i tre capitoli presenti nell'opera di DI PIETRO, A.-TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013: la "Introduzione", di DI PIETRO, A. (pagg. XV a XXXVI) e la partecipazione di GEORGAKI, V.: "Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie", da pag. 233 a pag. 268; e MONDINI, A.: "Il principio di neutralità nell'I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà", da pag. 269 a pag. 305.

che essa presta⁷.

Gli obiettivi perseguiti mediante questo trattamento speciale e obbligatorio del regime per le agenzie di viaggio⁸ sono diversi e sono correttamente analizzati dalla dottrina più attenta⁹, dalla giurisprudenza comunitaria e interna e dalla dottrina amministrativa¹⁰. Da un lato, si vogliono evitare i notevoli costi amministrativi che gravano sugli operatori economici dinanzi alla domanda di un rimborso internazionale dell’IVA, difficile ma non impossibile dei paesi extracomunitari, in quanto si può guadagnare in modo molto semplice mediante il meccanismo di detrazione dell’IVA pagata nella determinazione della base imponibile, come spiegheremo in seguito. Dall’altro lato, si vuole evitare che le agenzie di viaggio o altri operatori simili applichino ai loro servizi regole di localizzazione distinte, considerato che un unico viaggio può essere formato da varie prestazioni che compongono poi un unico pacchetto e quindi una prestazione di servizi unica¹¹. Infine, con questo regime speciale si determina la divisione delle entrate

⁷ È chiaro nella consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V0180-08, 1 febbraio (Aranzadi, J.T./2008/372). Si veda come approfondimento anche all’interno della dottrina italiana, in cui la questione è stata trattata in modo veramente completo: MARCO, P.: “Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori”, *Corriere Tributario*, n. 47/2013, pagg. 3700 e ss., e l’altro lavoro “Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio”, *Corriere Tributario*, n. 14/2008, pagg. 1110 e ss., che segnala che il carattere irrilevante della condizione soggettiva è doppio, sia per quanto riguarda la vendita sia per quanto riguarda l’acquisto.

⁸ La regola generale è il carattere volontario/facoltativo del regime speciale eccetto il caso della sopratassa di equivalenza.

⁹ SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: *El régimen especial...*, cit., pag. 3. Nel caso della dottrina portoghese si veda URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pag. 3, e per la dottrina italiana il lavoro di MARCO, P.: *Régime I.V.A. Speciale...*, ob. cit., pagg. 3700 e ss.

¹⁰ Si veda la *Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central*, del 15 giugno 2005 (Aranzadi, JT/2005/1114), F.J. 5°.

¹¹ Si veda l’art. 144 Legge IVA spagnola: “Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio rispetto ad ogni viaggiatore per la realizzazione di un viaggio saranno considerate come un’unica prestazione di servizi, anche se forniscono diverse visite all’interno di un unico viaggio”: La Sentenza della CdGCE del 22 ottobre 1998 Aranzadi, CdGCE 1998/249) nel paragrafo 18 giustifica la specificità di questo regime in cui “l’applicazione delle norme del regime comune relative al luogo di imposizione, alla base imponibile e alla detrazione dell’imposta potrebbero opporsi, a causa della molteplicità e dell’ubicazione delle prestazioni dovute, con difficoltà pratiche per queste imprese, che potrebbero ostacolare l’esercizio delle sue attività”. Per quanto riguarda ciò, occorre inoltre chiarire cosa si indica con il termine “viaggio” ai fini del regime speciale sulle operazioni delle agenzie di viaggio. L’art. 141. 1° Legge IVA lo spiega: “Ai fini di questo regime speciale, si considerano viaggi i servizi di alloggio o trasporto prestati congiuntamente o separatamente, ad altri di carattere accessorio o complementare agli stessi”. Segnala che i loro collegamenti vengono attuati in forma disgiuntiva (o), questo perché le prestazioni di trasporto e alloggio non devono essere offerte congiuntamente. La necessità di definire cosa si intende per viaggio o prestazione di servizi unica, nel regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio, rappresenta una questione molto importante; la Sentenza della CdGCE del 9 dicembre 2010 (Aranzadi, CdGCE, 2010/375) risolve la questione sul considerare o meno la prestazione esclusiva di servizi offerti da parte di un’agenzia di viaggi, come nel caso in questione la vendita di biglietti d’ingresso all’Opera senza altre prestazioni addizionali, soggetta al regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio, in quanto considerata come una “prestazione di servizi di viaggio”. La Sentenza che commentiamo nei paragrafi 19 e 20 rispecchia l’impostazione della Sentenza Van Ginkel (Aranzadi, CdGCE, 1992/183) in cui “non risulta che qualsiasi servizio isolato offerto da un’agenzia di viaggi o da un organizzatore di pacchetti turistici è incluso nel regime speciale”, e per questo anche qualora l’agenzia fornisca solo alloggio e non trasporto, rimarrebbe comunque fuori dal regime speciale. Ma conclude nei paragrafi 22, 23 e 24, che se un servizio non è accompagnato da un servizio di alloggio o trasporto, non è incluso in questo regime e

tributarie fra lo Stato in cui avviene la prestazione dei servizi in questione e lo Stato in cui si offre il servizio di intermediazione da parte dell'agenzia o simile, considerando per offerti quei servizi forniti dall'agenzia nel luogo in cui questa ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione, a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi, come segnalano gli articoli 307 Direttiva 2006/112/CE e 144 Legge IVA¹².

Tuttavia, dobbiamo sottolineare che il regime speciale per determinate azioni delle agenzie di viaggio o simili non è pienamente conforme all'ambito delle relazioni nel territorio comunitario di applicazione dell'IVA o T.A.I.¹³ (territorio di applicazione dell'imposta) (servizio offerto da un'agenzia o simili con sede dell'attività economica o con una stabile organizzazione nel T.A.I. e prestazioni di trasporto e/o alloggio e/o altri servizi accessori in un'altra parte del T.A.I. appartenente a un altro Stato membro), essendo applicato all'interno di uno stesso spazio nazionale e nell'ambito speciale dell'IVA, come ebbe occasione di pronunciarsi la CdGCE nella Sentenza del 22 ottobre 1998 (Aranzadi, CdGCE, 1998/249), nel paragrafo 19.

Sono esenti le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a beneficio del viaggiatore se vengono acquistati o utilizzati fuori dal T.A.I. Nel caso in cui ci fossero prestazioni di servizi o

per questo, nell'ipotesi emersa, non fa parte del campo di applicazione di tale regime ma anche se così fosse "produrrebbe una distorsione della competenza considerando che una stessa attività verrebbe tassata in modo diverso se il venditore della stessa è un'agenzia di viaggi o meno", cosa che di per sé a nostro avviso è assurda. Vedi anche URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pag. 3. Più chiarificatrice è la dottrina amministrativa della D.G.T. con fondamento nella giurisprudenza della CdGCE. Questa nella Consultazione vincolante n. V1367-08, del 2 luglio (Aranzadi, J.T./2008/1011), V1929-09 y V0183-12, 30 gennaio (Aranzadi, JUR/2012/86491) indica che la fatturazione di un prezzo unico non ha un'importanza decisiva. Una prestazione di alloggio e/o trasporto sarà principale, e determinerà quindi anche l'applicabilità del regime speciale dell'IVA delle operazioni delle agenzie di viaggio, se per i clienti avrà fine in se stesso. Al contrario, le prestazioni accessorie, per essere considerate tali, non devono essere per il cliente fini a se stesso, ma adiacenti o complementari alle principali. Con questo voglio dire che, se altre prestazioni distinte da quella del trasporto e dell'alloggio sono fine a se stesse per il cliente, non fanno parte del regime speciale trattato e si considerano dunque come prestazioni distinte che non fanno parte della prestazione di servizi unica ovvero del pacchetto di viaggio.

¹² Cfr. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001, pagg. 114 e 115, che giungono alla conclusione che "come conseguenza di questo, parte importante dell'IVA (o dei tributi equivalenti) che pagano i turisti che visitano ogni anno la nostra Comunità Autonoma [si riferiscono all'Andalusia] non è riscossa in Andalusia ma fuori dalla nostra Comunità, dalla Spagna e anche fuori dall'Unione Europea, e non potrebbe nemmeno essere considerato tecnicamente come imposta o prestazione prodotta in Andalusia".

¹³ Non tutti i territori che fanno parte dell'Unione Europea sono parte del t.a.i. In Spagna, esistono alcune eccezioni, come Ceuta, Melilla e le Isole Canarie, territori soggetti alla sovranità spagnola ma dotati di alcune peculiarità ai fini dell'imposizione indiretta (art. 3 Due IVA spagnola). Sul regime fiscale di Ceuta e Melilla, è importante conoscere gli Statuti di Autonomia e la Legge 8/1991, del 25 marzo, con modifiche ulteriori, che regolano in entrambe le città autonome l'imposta sulla produzione, sui servizi e sull'importazione. Sulle Isole Canarie si veda la Legge 20/1991, del 7 giugno, con le sue ulteriori riforme, che crea l'"Impuesto General Indirecto Canario" (IGIC). In questi territori ci sarà un regolamento simile per quanto riguarda le agenzie di viaggio, come nel caso delle Isole Canarie. Si veda il lavoro di PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: "Análisis comparativo del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. y en el I.G.I.C.", *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna*, núm. 17/2000, da pag. 195 a pag. 206.

cessioni di beni misti, saranno assoggettati al regime speciale solo i servizi prestati effettivamente all'interno del T.A.I., lasciando esenti quelli prestati o ceduti fuori dallo stesso (art. 309 Direttiva 2006/112/CE e art. 143 IVA)¹⁴, secondo quanto stabilito dalla D.G.T. come “criterio di imputazione ragionevole”¹⁵. Senza dubbio, questa esenzione non impedisce alle agenzie di viaggio o altri imprenditori o professionisti simili di detrarre l’IVA dovuta per la cessione di beni o prestazioni di servizi acquisiti da terzi a beneficio dei viaggiatori e utilizzati nel viaggio, che restano esenti dall’imposta sempre se effettuati fuori dalla Comunità, come indicato espressamente dall’art. 94 Uno, 1° d) in relazione all’art. 143 Legge IVA spagnola, relativo alle operazioni che danno vita e quindi diritto a detrazione. Per tale ragione, e come già evidenziato da altri, si tratta di un’esenzione piena o di carattere assoluto¹⁶.

¹⁴ URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pag. 4 considerano che le operazioni che le agenzie di viaggio hanno con altri soggetti al di fuori dell’Unione Europea hanno come motivazione “tal isenção tem como principal objectivo evitar possíveis distorções da concorrência resultantes da não sujeição a IVA das agências de viagens estabelecidas fora da UE, contrariamente àquelas com sede ou estabelecimento estável na UE.”, ossia l’obiettivo è quello di evitare distorsioni nella competenza. Su questo riflettono LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pag. 123, che affermano che “Il servizio dell’agenzia si considera come unico, benché le prestazioni ricevute dal viaggiatore siano diverse, tali come hotel, trasporto ecc (senza considerare le parte del servizio prestata fuori dall’Unione Europea)”.

¹⁵ Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V1676-13, del 21 maggio (JUR/2013/277894). I principali servizi su cui ruota il regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio sono il trasporto e l’alloggio. A questo proposito bisogna tener presente le regole di localizzazione in cui si determina il luogo in cui si realizzano le prestazioni di servizi, dell’art. 70 IVA spagnolo, le quali sono certamente complesse in materia di trasporti. Importante è anche l’esenzione che influisce sui trasporti la cui origine o destino sia fuori dal T.A.I., presente nell’art. 22 Tredici IVA: sono esenti “i trasporti di viaggiatori e dei loro bagagli per via marittima o area di o con destino un porto o un aeroporto situato fuori dall’ambito speciale dell’imposta” (a questo proposito si vede la Consultazione obbligatoria n. V1439-07 del 3 luglio (Aranzadi, JUR/2007/283187). Se il trasporto non è internazionale, è soggetto e non esente per la parte del tragitto realizzata nel T.A.I. (art. 70 Uno 2°) ciò è importante ai fini, per esempio, di un viaggio alle Isole Baleari, in quanto si trascorre un viaggio necessariamente in acque internazionali. Il T.A.I. comprende 12 miglia di mare che il diritto internazionale riconosce agli Stati, a partire dalla linea di bassa marea. Questi avvertimenti riguardano sia il regime generale che speciale delle agenzie di viaggio, così come indica CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pag. 149, e risultano di applicazione alcune delle esenzioni previste nel regime generale, come quelle relativa al trasporto marittimo od aereo internazionale, e l’esenzione dell’art. 143 IVA destinata solo all’ambito del regime speciale, “non indebolisce l’applicazione di quella che procede secondo le norme generali dell’imposta”. Si veda la Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V1670-13, del 21 maggio (Aranzadi, JUR/2013/277880).

¹⁶ GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., da pag. 147 a pag. 149, e CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pag. 149. Quest’ultimo dice: “Si tratta inoltre di un’esenzione a carattere assoluto, il che significa che dà diritto alla detrazione totale della quota pagata come conseguenza della sua realizzazione. Benché la legge non lo indichi espressamente, è facile dedurre la considerazione precedente poiché, citando le aliquote versate che le agenzie possono detrarre per determinare il debito da versare, non si escludono quelle versate per la realizzazione dei servizi esenti”. Collegandoci a questo, le nostre Corti di Giustizia hanno dovuto analizzare e controllare se il rimborso dell’IVA corrispondeva a soggetti passivi non stabiliti (si veda ad esempio un’agenzia di viaggi con sede delle proprie attività o stabilimento permanente non nel T.A.I. ma in Svizzera) che immaginavano di avere (ma non lo hanno) la loro sede commerciale o stabilimento permanente in alcuni territori che formano parte di tale ambito spaziale, liquidavano la loro IVA secondo il regime speciale delle agenzie di viaggio avendo il resto dei requisiti che determinano l’applicabilità di tale regime.

La realtà è che agli operatori economici stabiliti nell’ambito spaziale dell’imposta gli viene negata la detrazione dell’Imposta versata per l’acquisizione di beni e servizi offerti sul territorio, precisamente perché la detrazione dell’IVA, già è definita nella determinazione stessa della base imponibile, come si vedrà in seguito. Così,

Il fatto che l’IVA sia un’imposta armonizzata, e non unificata, ha come conseguenza fisiologica, e non patologica, la presenza di diversi criteri fra gli Stati membri per determinare se le operazioni realizzate dalle agenzie di viaggio o da altri operatori economici che rientrano nel regime speciale per le agenzie di viaggio. Queste divergenze vengono amplificate in seguito alla redazione dei testi comunitari nelle diverse lingue comunitarie, pregiudicando anche il campo di applicazione di un’istituzione concreta, come in questo caso.

I requisiti per l’applicazione del regime speciale per le agenzie di viaggio hanno come presupposto, per far sì che tale regime possa essere applicato (ricorderemo che se ci sono i presupposti il regime è obbligatorio) che le operazioni realizzate dall’agenzia o da un altro operatore economico siano state realizzate in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzando per l’esecuzione del viaggio cessioni di beni o prestazioni di servizi forniti da altri imprenditori o professionisti, come indicato nell’art. 141 Uno 1° Legge IVA. Tuttavia, l’interpretazione di questo precetto non è unanime, specialmente nella determinazione del significato dell’espressione secondo cui le agenzie di viaggio devono agire “in nome proprio nei confronti del viaggiatore”. La sua interpretazione è stata oggetto di disputa tra la D.G.T. e le Corti di Giustizia, specialmente quelle dell’Audiencia Nacional, anche se grazie alla Sentenza della CdGCE la polemica è stata chiarita.

L’amministrazione tributaria spagnola, come quella italiana, ha capito che non è opportuno concedere tale rimborso, in quanto gli operatori non stabiliti non possono avere condizioni migliori rispetto a quelli definiti nell’ambito dell’applicazione dell’imposta e per questo soggetti a questo regime speciale. Di conseguenza, sembrerebbe che, a seguito della trasformazione fittizia della situazione dell’operazione, evitando che l’imprenditore che vende il viaggio non sia stabilito nell’ambito spaziale dell’imposta, si determinerà l’applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio, e non sarà prevista dunque la domanda del rimborso dell’IVA da parte dei soggetti non stabiliti. Al contrario, se non si soddisfano i requisiti richiesti per rientrare nell’ambito del regime speciale (evitando che l’agenzia o simili non abbiano nel T.A.I. la sede commerciale o stabilimento permanente), sarà previsto il rimborso, fatta salva la necessaria reciprocità. In questo senso cfr. le Sentenze della Audiencia Nacional del 18 settembre 2008 (Aranzadi, J.T./ 2008/1490) e del 12 gennaio 2011 (Aranzadi, J.T./2011/31), la cui questione non risulta essere chiara in quanto, in realtà, ciò che si determina è che, anche immaginando che l’operatore abbia il centro della sua attività o stabilimento permanente nel T.A.I. non si realizzano gli altri requisiti necessari per far sì che l’operazione venga situata all’interno del regime speciale delle agenzie di viaggio. A parer nostro, non consideriamo opportuno che i soggetti non stabiliti possano richiedere il rimborso dell’IVA versata per la cessione di beni e le prestazioni di servizi realizzate nel T.A.I. a vantaggio del viaggiatore e utilizzate per il viaggio. Consideriamo che qualsiasi operatore con sede commerciale o stabilimento permanente nel T.A.I. potrebbe richiedere agli altri Stati extracomunitari il rimborso dell’IVA, per le prestazioni di servizi offerte in questi Stati a vantaggio del viaggiatore e utilizzati nel viaggio, ed esenti dal regime speciale secondo quanto stabilito dall’art. 143 Legge IVA, ma che hanno diritto al rimborso dell’IVA in quanto come abbiamo già indicato precedentemente si tratta di un’esenzione con carattere assoluto. *Mutatis mutandi*, gli Stati extracomunitari possono richiedere il rimborso dell’IVA versata per le prestazioni di servizi realizzate nel T.A.I. a vantaggio del viaggiatore ed utilizzate nel viaggio, sempre che il requisito della reciprocità sia soddisfatto. A nostro discreto parere questa dovrebbe essere l’unica condizione valida. Cfr. per un ulteriore approfondimento nella dottrina italiana FRANCO, R.: “Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico”, *Corriere Tributario*, n. 28/2013, pag. 2201 e ss., y MARCO, P.: *Il regime I.V.A. ordinario...*, ob., cit., pag. 1110 e ss.

Di certo non aiutava a mettere in chiaro le cose il n. 1° del paragrafo Due dell'art. 141 IVA che affermava che il regime speciale per le agenzie di viaggio non si applicava alle seguenti operazioni: "vendite al pubblico di viaggi organizzati da tour operator effettuate da agenzie di viaggio dettaglianti", disposizione difesa anche dalla giurisprudenza comunitaria.

Un'interpretazione rigorosa della questione porterebbe a pensare che solo se si applicasse il regime delle agenzie di viaggio anche agli operatori economici, soggetti passivi d'imposta, essi potrebbero trattare direttamente con il viaggiatore come consumatore finale del trasporto e/o dell'alloggio e/o di altre prestazioni accessorie. Questa interpretazione può essere suddivisa in due parti, le quali a loro volta possono considerarsi in modo congiunto o disgiunto: a) quella che limiterebbe l'applicazione del regime speciale al viaggiatore come persona fisica, escludendo dunque dal campo di applicazione la persona giuridica, ossia il compratore di un pacchetto turistico a favore e fruizione dei suoi soci o dipendenti; e b) quella che limiterebbe l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio solo ai rapporti fra l'imprenditore che vende il pacchetto turistico e il consumatore, escludendo, in questo modo, le relazioni commerciali fra imprenditori, come può essere ad esempio la vendita di un pacchetto turistico da parte di un'agenzia di viaggi a un'altra agenzia di viaggi nonostante questa operi in nome proprio e utilizzi per la realizzazione del viaggio cessioni di beni o prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Per quanto riguarda quest'ultima interpretazione, la questione è molto importante, se consideriamo la diversità di regimi commerciali per le diverse agenzie di viaggio come operatori economici, che con maggiore frequenza possono situarsi nell'ambito di applicazione del regime speciale che stiamo trattando, in quanto non sempre gli viene offerta la possibilità legale di relazionarsi direttamente con il viaggiatore-consumatore finale, come deciso nella normativa di Castiglia e Leon per le agenzie di viaggio definite "grossiste"¹⁷.

¹⁷ Già abbiamo detto che il regime speciale nell'IVA delle agenzie di viaggio non è per tutte le agenzie di viaggio, ma solo per determinate operazioni che possono realizzare queste o altri operatori economici, soggetti passivi di IVA che organizzano viaggi in nome proprio in favore dei viaggiatori e utilizzano per la realizzazione del viaggio, cessione di beni e prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Ma ovviamente questo compito è realizzato maggiormente dalle agenzie di viaggio, da qui il nome di regime speciale. La normativa in materia commerciale e amministrativa delle agenzie di viaggio, in Spagna, è prodotta dalla legislazione autonoma, pertanto il fenomeno non presenta unità né per quanto riguarda tutto il territorio spagnolo né per quanto riguarda il territorio di applicazione dell'IVA, anche se in sostanza le problematiche tra i vari territori appaiono abbastanza equiparabili. Anche se come abbiamo detto il regime commerciale dell'operatore economico non è determinante per indicare se le operazioni sono ascrivibili nell'ambito di applicazione dell'IVA, può aiutarci a chiarirlo l'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA imposto obbligatoriamente alle agenzie di viaggio. In ogni caso si sostiene che il modello secondo il quale il suddetto regime speciale non è applicabile tra le agenzie di viaggio, lascerebbe fuori dallo stesso soprattutto le agenzie grossiste. Procediamo però per parti, l'agilità e la sicurezza commerciale del fenomeno turistico hanno portato negli ultimi anni alla proliferazione di numerosi organismi o

La prima parte (a) non è stata oggetto di dibattito. Il regime delle agenzie di viaggio è applicabile anche quando chi acquista il viaggio dall'agenzia o operatore simile è una persona giuridica, sempre che siano presenti il resto dei requisiti richiesti dalla Legge. Ciò evidenzia che non è importante il fatto che il consumatore finale sia una persona fisica o giuridica, ma basta che l'agenzia di viaggio o operatore economico nella vendita di un pacchetto di viaggio agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzi per la realizzazione del viaggio beni e prestazioni di servizi, ceduti o offerti da altri imprenditori o professionisti¹⁸. Non importa la

operatori economici che offrono ai clienti le destinazioni più remote. Con l'espressione "prossimità geografica", l'art. 47 della Legge della Comunità Autonoma di Castiglia e León, 14/2010, del 9 dicembre, fa riferimento a "attività di mediazione ed organizzazione di servizi turistici sviluppate in modo professionale mediante procedure di vendita diretta o a distanza", classificandosi così legalmente (art. 49) in agenzie di viaggio o centri di prenotazione. L'elemento principale che distingue le agenzie di viaggio dai centri di prenotazione, è che in quest'ultimi a differenza delle agenzie di viaggio la normativa proibisce la remunerazione del servizio di intermediazione e dunque la possibilità di organizzare viaggi "tutto compreso". Nonostante la Legge di Castiglia e León vigente dal 2010, il Regolamento che disciplina il regime giuridico delle agenzie di viaggio è precedente alla stessa, ossia del 2001 (Regolamento delle Agenzie di viaggio che esercitano la loro attività nella Comunità di Castiglia e León—R.A.V.C.yL.—). Nel Regolamento sono indicate in maniera dettagliata le attività ed i loro fini o obiettivi; attività che, possono essere riassunte nella mediazione e/o organizzazione di servizi turistici (attività che devono essere esercitate in modo esclusivo), con possibilità di utilizzo di mezzi propri o appartenenti a terzi (art. 1 e 2 del R.A.V.C.yL.). Le agenzie di viaggio in Castiglia e León secondo quanto stabilito dal Regolamento si differenziano in tre tipi: grossiste, dettaglianti e grossiste-dettaglianti. Alle prime non è concesso offrire in vendita i propri prodotti direttamente al consumatore, in quanto la loro attività consiste nell'elaborazione e organizzazione di tutta la classe di servizi e viaggi "tutto compreso", venduti mediante l'attività di agenzie dettaglianti o grossiste-dettaglianti. Sostenere che il regime speciale delle agenzie di viaggio nell'IVA non riguarda i rapporti fra le agenzie di viaggio, suppone che tale regime non è applicabile alle agenzie grossiste, impedendogli dunque il rapporto commerciale con il consumatore finale. Le agenzie dettaglianti commercializzano il loro prodotto direttamente con il consumatore finale, non potendo vendere i loro servizi mediante l'attività di intermediazione svolta da altre agenzie. A queste agenzie è applicabile il regime speciale delle agenzie di viaggio sempre che quest'ultime presentino tutti i requisiti previsti dalla Legge. Ed infine, le agenzie grossiste-dettaglianti che possiedono le possibilità delle precedenti (art. 4 R.A.V.C.yL.), pertanto il regime speciale è applicabile. In altri Stati, come il Portogallo, la classificazione delle agenzie è differente e secondo l'articolo 2 del Decreto-Legge n.º 61/2011, del 6 Maggio, le agenzie di viaggio possono essere venditrici o organizzatrici. Sono agenzie venditrici quelle che vendono o propongono per la vendita viaggi organizzati da agenzie organizzatrici. Sono agenzie organizzatrici, definite anche "operatori turistici", quelle che elaborano i viaggi e li organizzano e li vendono e propongono mediante agenzie venditrici. In definitiva, le venditrici sono le agenzie dettaglianti e le organizzatrici sono le agenzie grossiste-dettaglianti. Inoltre, le procedure amministrative, in Castiglia e León sono le seguenti. Il richiedente deve fare domanda al Direttore Generale del Turismo, allegando ai fini fiscali i seguenti documenti: se si tratta di un imprenditore individuale fotocopia del Documento d'Identità e se persona giuridica, il codice fiscale. La decisione dovrà avvenire entro il termine previsto di due mesi (art. 6 R.A.V.C.yL.). Concesso il titolo-licenza, l'Agenzia verrà iscritta d'ufficio al Registro delle Imprese, Attività e Professioni Turistiche, con l'obbligo, entro un mese, di presentare copia della registrazione nell'epigrafe corrispondente dell'Imposta sulle Attività Economiche. Tutte queste procedure sono simili a quelle presenti anche in altre Comunità Autonome. Per esempio, in Estremadura, (Decreto 119/1998, 6 ottobre, che disciplina l'esercizio delle Agenzie di Viaggio della Comunità Economica di Estremadura) il termine decisionale stabilito è di tre mesi; Andalusia (Decreto 301/2002, 17 dicembre, che disciplina le agenzie di viaggio e i centri di prenotazione) con termine di tre mesi; e Galizia (Decreto 42/2001, de 1 febbraio, di Rifusione in materia di agenzia di viaggi, guida di turismo e turismo attivo) il cui termine è di sei mesi.

¹⁸ Questa è una questione sulla quale la Commissione Europea ha dovuto pronunciarsi a causa delle contestazioni sulle procedure realizzate rispetto agli Stati che applicavano il modello basato sul cliente. L'applicazione del regime speciale si applica anche quando il consumatore è un'impresa che acquista un pacchetto di viaggio per i suoi dipendenti. Si veda il paragrafo 32 della Sentenza del CdGCE il 26 settembre 2013.

condizione del consumatore finale del viaggio, in quanto la complessità del fatto consiste nella difficoltà di definire se un'agenzia o imprenditore "agisce in nome proprio nell'operazione" oppure no. Situazione di fatto che come indica la D.G.T. dovrà essere provata utilizzando i diversi mezzi ammessi dal diritto, stabilendo per questo motivo una serie di presunzioni *iuris tantum*¹⁹.

La seconda delle possibilità (b) è quella oggetto di controversia ed è, in definitiva, la prima che risolve la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013. La D.G.T., così come i Tribunali Economico-amministrativi, sostenevano il criterio secondo il quale il regime speciale dell'IVA delle agenzie di viaggio era applicabile anche fra le agenzie di viaggio o operatori economici con compiti simili. Se si considera che il fulcro direttivo che la Legge indica come requisito necessario è quello che le agenzie devono agire in nome proprio nei confronti del viaggiatore ciò significa che non si riferisce solo ed esclusivamente a quelle agenzie o operatori che si relazionano direttamente con il viaggiatore-consumatore finale, o indirettamente mediante un'agenzia di viaggio dettagliante, ma "bisogna considerare che le agenzie di viaggio agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore quando agiscono in nome e per conto proprio nei confronti di altre agenzie di viaggio che offrono servizi ai viaggiatore, questo perché le operazioni sono soggette ad imposta mediante regime speciale"²⁰. In definitiva la dottrina amministrativa spagnola applicava il modello basato sul cliente e non il modello basato sul viaggiatore.

¹⁹ La D.G.T. possiede un'estesa dottrina amministrativa in cui analizza la questione. Emergono le decisioni della Direzione Generale 12 maggio 1986 (B.O.E. 21 maggio), de 8 luglio 1986 (B.O.E. de 31 luglio) e del 23 dicembre 1986 (B.O.E. 14 gennaio 1987), e la Consulta obbligatoria n. V1676-13, del 21 maggio (Aranzadi, JUR/2013/277894). Dice: "a) che determinare se un'agenzia di viaggi agisce nei confronti del viaggiatore in nome proprio o in nome e per conto di terzi, bisognerà analizzare gli accordi esistenti fra l'agenzia e quest'ultimo. b) Tale circostanza rappresenta una questione di fatto che in ogni caso dovrà essere provata mediante i mezzi ammessi dal diritto. c) Si considerano, salvo prova contraria, agenzie di viaggio che agiscono nei confronti del cliente in nome e per conto di terzi quando: - con autorizzazione di quest'ultimo, l'agenzia darà la possibilità di constatare tale circostanza mediante la visione dei documenti che invia per formalizzare i contratti conclusi con il viaggiatore, - quando il viaggiatore paga direttamente a terzi la controprestazione del servizio che riceve, - quando in titoli emessi o ricevuti dal viaggiatore dia modo di constatare espressamente che l'agenzia agisce solo come intermediario. d) La circostanza che il mediatore effettui l'incasso della controprestazione dell'operazione a cui si riferisce la mediazione stessa non è indicativa ai fini di determinare se detto mediatore agisce in nome proprio, in quanto la mediazione può estendersi anche alla gestione dell'incasso di crediti di proprietà altrui". Anche la Consulta obbligatoria n. V1367-08, de 12 luglio (Aranzadi, J.T./2008/1011) fornisce ulteriori dettagli sulla questione e chiarisce che "ai fini di determinare se risulta applicabile il regime delle agenzie di viaggio bisognerà considerare se le agenzie di viaggio agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore quando agiscono in nome proprio nei confronti di altre agenzie di viaggio che offrono i servizi al suddetto viaggiatore".

²⁰ Questa è la posizione assunta dalla D.G.T. abbastanza evidente nella prima decisione della Sentenza della Audiencia Nacional del 10 giugno 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), verificabile anche nella Consulta obbligatoria n. V1108-06, del 15 giugno (Aranzadi, J.T./2006/1165).

Non era questo il criterio sostenuto dalla giurisprudenza della Audiencia Nacional²¹, incline al criterio basato sul viaggiatore, in quanto privilegiava l'applicabilità del regime speciale per le agenzie di viaggio solo a quelle agenzie o operatori economici che agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore, persona fisica o giuridica, ma comunque consumatore finale del pacchetto di viaggio. Si esclude mediante questo ragionamento dall'applicabilità del regime speciale per le agenzie di viaggio, quelle agenzie dettaglianti che vendevano in nome proprio pacchetti turistici, come eventuali prenotazioni alberghiere, direttamente ad altre agenzie di viaggio dettaglianti, affinché quest'ultime possano venderle mediante l'elaborazione di un proprio programma e in nome proprio ai viaggiatori-consumatori finali. La base di questa soluzione giurisprudenziale affonda le sue radici nel fatto che il regime speciale è stato pensato per il soggetto passivo d'IVA che agisce nei confronti del viaggiatore, ossia l'agenzia dettagliante sempre che questa operi in nome proprio.

Dunque, questa è solo la prima di una delle tante questioni su cui fa chiarezza la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013, dovendo scindere fra la validità del modello basato sul cliente e la validità del modello basato sul viaggiatore-consumatore finale. Il modello basato sul cliente è sostenuto dal Regno di Spagna, dalla Repubblica Ceca, dalla Repubblica Francese, dalla Repubblica della Polonia, dalla Repubblica del Portogallo²² e dalla Repubblica della Finlandia. Lo stesso modello fu utilizzato anche dal Regno Unito, dai Paesi Bassi, dalla Lettonia, Cipro e Ungheria, che modificarono il loro criterio e passarono a quello basato sul viaggiatore dopo le procedure di infrazione della Commissione. In realtà, nel caso spagnolo, alla luce di quanto già evidenziato il modello basato sul cliente è quello sostenuto in sede amministrativa (Fisco, Direzione Generale Giustizia Tributaria e Tribunali Economico-Amministrativi) ma non dagli organi giurisdizionali, infatti come già indicato, l'Audiencia Nacional era maggiormente incline al modello basato sul viaggiatore.

La controversia giudiziale è iniziata dalla Commissione Europea, che nell'anno 2002²³ propose delle modifiche nella redazione della Direttiva IVA volta a dare attuazione al modello basato sul cliente, considerando che tale cambiamento poteva realizzarsi solo mediante la modifica della Direttiva IVA. La Commissione decise che fino a quando non veniva apportata questa modifica il modello da prendere in considerazione era quello basato sul viaggiatore, pur

²¹ Sentenza della Audiencia Nacional del 10 giugno 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), del 15 luglio 2011 (Aranzadi, JT/2011/945) e del 2 dicembre 2013 (Aranzadi, J.T./2014/218).

²²Sul Portogallo si veda, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pag. 6 e ss.

²³COM (2002) 64, 8 febbraio.

sapendo che tale modello non soddisfaceva a pieno i fini o gli obiettivi perseguiti dal regime speciale per le agenzie di viaggio.

In realtà, non è altro che una strategia da parte della Commissione, tipica dei suoi compiti istituzionali, in virtù della quale discute una questione in modo da consolidare la giurisprudenza e far sì che la CdGCE le dia ragione su ciò che veramente pensa e manifesta, provocando l'unificazione di un modello per tutti gli Stati membri ed evitando le violazioni che questa disparità provoca nella concorrenza.

Tuttavia, la CdGCE dà un'interpretazione teleologica dell'ambito di applicazione, cercando di dare giustizia pur riconoscendo l'esistenza della diversità di traduzioni garantite ai fini di una maggiore realizzazione degli obiettivi che il regime speciale persegue (sopra citati), garantendo una maggiore osservanza dei principi comunitari. In effetti, il modello basato sul cliente rispetta il principio della neutralità dell'IVA (paragrafo 39 della Sentenza).

In stretta relazione con questo, la CdGCE deve chiarire cosa si intende con l'espressione contenuta nell'art. 141 Due 1° Legge IVA in cui si afferma che il regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio non è applicabile nel caso "vendite al pubblico, effettuate da agenzie di viaggio dettaglianti, di viaggi organizzati da tour operator."

Secondo il tenore letterale di tale disposizione non si indica in alcun modo che il suo effetto è limitato a situazioni in cui un'agenzia di viaggio dettagliante agisce soltanto come intermediario, per conto di un tour operator. Prima facie, essa si applica a tutte le vendite effettuate da un'agenzia di viaggio dettagliante di viaggi organizzati da un tour operator, sia che l'agenzia dettagliante agisca come intermediario, sia che essa acquisti i servizi dal tour operator e li rivenda in nome proprio. Dal tenore letterale si escluderebbero dunque entrambe le opzioni, in quanto sembra chiaro che il regime speciale delle agenzie di viaggio è applicabile solo nel caso in cui i viaggi siano organizzati in nome proprio da parte di agenzie dettaglianti sempre che il viaggio stesso non sia organizzato da parte di agenzie "grossiste", ma da terzi i quali offrono prestazioni destinate ai viaggiatori. La Commissione a tal proposito evidenziò la necessità di individuare nel Regno di Spagna un criterio preciso da applicare per l'interpretazione giurisprudenziale e dottrinale della citata previsione normativa.

A parer nostro, un'attenta interpretazione letterale contraria all'ambito di applicazione speciale delle agenzie di viaggio, disposta nella Direttiva, riprodotta nell'art. 141 Uno, 1° Legge IVA spagnola, escluderebbe poi le agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio per la vendita di viaggi organizzati da agenzie "grossiste", ciò attribuisce al regime speciale un certo

soggettivismo vista l'importanza rivestita dalla natura commerciale di colui che vende all'agenzia dettagliante prestazioni che costituiscono la prestazione di servizi unica. Dinanzi la richiesta della Commissione, precedente la controversia, la Spagna contestò che l'esclusione del regime speciale contenuta nel paragrafo Due, si applicasse solo nel caso in cui l'agenzia dettagliante agisse in nome di terzi, come semplice intermediario di viaggi organizzati, a carattere generale, da un'agenzia grossista.

Effettivamente, questa è l'interpretazione giusta ed in accordo con quanto stabilito dalla Commissione, che considera che il regime speciale per le agenzie di viaggio non è applicabile a quegli operatori economici che agiscono solo come semplici intermediari senza alcuna responsabilità nei confronti delle persone con cui stipulano un contratto. Tuttavia, il Regno di Spagna non ha fatto registrare alcuna decisione recente, amministrativa o giurisprudenziale, che provi il proprio criterio, pertanto la Corte crede che l'esclusione dal regime speciale presente nell'art. 141 Due n.1, data la sua formula testuale mal si coniuga con quanto stabilito nell'art. 306 de la Direttiva IVA, contrastando infatti con quanto in esso disposto. In realtà non si tratta tanto dell'esclusione di un precetto ma della spiegazione di un'interpretazione autentica, prevedendo qualsiasi altra interpretazione riferita all'esegesi letterale del controverso paragrafo, stante la mancanza di prove da parte del Regno di Spagna su come veniva applicato quest'ambiguo precetto. Dinanzi a una prossima riforma del regime speciale per le agenzie di viaggio, questo paragrafo dovrà essere rimosso, se consideriamo che non chiarisce e non apporta nulla, essendo stata la CdGCE molto dichiara nel dichiarare espressamente che il numero 1° del paragrafo 2 dell'art. 141 viola quando indicato nell'art. 306 della Direttiva IVA. Questa sembra essere l'intenzione dell'Esecutivo, visto il Progetto di Legge di riforma dell'IVA-2014²⁴, che respinge la causa ordinale 1° del paragrafo Due dell'art. 141.

Si determina dunque che l'unico modello valido è quello basato sul cliente. Nonostante ciò, né il modello basato sul cliente né quello basato sul viaggiatore escludono l'applicazione del regime per le agenzie di viaggio alle agenzie grossiste sempre che l'agenzia dettagliante sia una mera intermediaria o rappresentante che non agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore-consumatore. L'agenzia dettagliante dovrà fatturare semplicemente il suo servizio di commissione al committente in nome del quale agisce, all'agenzia grossista o al cliente, e assoggettando la controprestazione effettuata per la stessa (base imponibile) al regime generale

²⁴Publicato sulla Gazzetta ufficiale del Parlamento spagnolo, n. 109, 6 agosto 2014.

dell'IVA con aliquota generale, che in Spagna corrisponde al 21 per cento²⁵.

1. La condanna del Regno di Spagna per l'opzionalità nella determinazione della base imponibile nel regime speciale dell'IVA che grava sulle agenzie di viaggio: l'unica possibilità appare essere la determinazione della base imponibile per ogni singola

²⁵ Salvo le questioni di indole interpretativa e specialmente quelle relative al luogo di realizzazione della prestazione di servizi, la questione del regime giuridico-fiscale della semplice mediazione o relazione di commissione è un tema abbastanza pacifico sia in dottrina che in giurisprudenza. Si veda la Consulta obbligatoria D.G.T. n. V17707-08. In realtà l'agenzia dettagliante può agire in nome e per conto dell'agenzia grossista e del cliente (si veda a proposito la Consulta obbligatoria della D.G.T. n. V1929-09). In ogni caso in nome di chi agisce le invierà la fattura, situando in questo modo l'operazione all'interno del regime generale e assoggettandosi a un'aliquota generale del 21% IVA, vigente attualmente in Spagna, considerando che, come indica l'art. 78 Tre 3°, se agirà in nome del cliente, non potrà includere nella base imponibile "le somme pagate in nome e per conto del cliente in virtù del mandato espresso dallo stesso. Il soggetto passivo si vedrà obbligato a giustificare la quantità effettiva di tali spese e non potrà procedere alla detrazione dell'imposta versata per le stesse". Sulle relazioni di mandato e sulla relazione con il regime speciale delle agenzie di viaggio, si consulti GUERVÓS MÁILLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., da pag.141 a 143. Come indica l'articolo 8 del D.L.-Portugués 221/85, "Las normas de la presente Ley no se aplicarán a los servicios prestados por las agencias de viajes y tour de operadores en nombre y por cuenta del cliente, que será sometido a la disciplina general". Si veda anche, CUBERO TRUYO, A.: "El impuesto sobre el valor añadido (II)", PÉREZ ROYO (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009, pag. 791. Y en este sentido, también, LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, cit. pagg. 115 e 116, che afferma che "In alcune occasioni risulta difficile affermare se un'agenzia agisce in nome proprio nei confronti del viaggiatore o in nome proprio e per conto di imprese alberghiere, compagnie di trasporto di passeggeri o clienti, soprattutto quando offre servizi di mediazione come prenotazioni alberghiere o di biglietti di trasporto". Tale circostanza dovrà essere provata mediante i mezzi ammessi dal diritto.....Normalmente l'applicazione di questo regime si realizza quando il grossista fattura all'agenzia di viaggio operazioni senza commissioni a favore di questa (con commissione, si tratta di un'operazione soggetta a regime generale). Se si tratta di una mediazione da parte delle agenzie di viaggio in nome e per conto del cliente, l'agenzia fatturerà il servizio di mediazione, soggetto al 21% dell'aliquota IVA in Spagna e al 23% dell'aliquota IVA in Portogallo, che si iscriverà all'interno del regime generale di liquidazione dell'IVA; ossia, non si terrà conto della specialità nella determinazione della base imponibile (come margine lordo) né tanto meno della finzione di una prestazione unica, come accade nel regime speciale delle agenzie di viaggio. Si occupano di questo anche la dottrina portoghese, si veda URÍA MENENDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pag. 4. Recentemente, la CdGCE nella Sentenza del 16 gennaio 2014, Causa C-300/, Caso Finanzamt Düsseldorf-Miteontra IberoTours GmbH, (Aranzadi, TJCE/2014/8) si è pronunciata sulla possibilità di riduzione della base imponibile delle prestazioni turistiche di viaggio che organizzano gli operatori turistici e che l'agenzia vende come mera intermediaria (in nome di terzi) di un'agenzia di viaggio. Nel caso presentato, l'agenzia di viaggio, come mera intermediaria, praticò una serie di riduzioni di prezzo ai clienti che finanziò con le commissioni che riscuoteva dagli organizzatori turistici. L'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio nell'IVA è tra gli organizzatori dei pacchetti turistici e il cliente. La commissione che l'agenzia di viaggio come mera intermediaria riscuote da tali organizzatori è soggetta al regime generale. La CdGCE afferma che in entrambi i casi non è possibile nessun tipo di riduzione della base imponibile. La controprestazione che riceve l'organizzatore del pacchetto turistico è il prezzo, privo dello sconto che l'agenzia ha offerto come strategia di vendita propria. La base imponibile è la controprestazione, ossia, il valore economico pattuito per la commissione. La riduzione del prezzo non comporta una riduzione della base imponibile né per le operazioni principali né per le operazioni subordinate dalle agenzie di viaggio, come indicato nei paragrafi 26 e 32 della Sentenza. Per approfondire, cfr. SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: "Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. del 16 gennaio 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof) alemán", *Crónica Tributaria*, n. 150/2014, pagg. 237 a 246.

operazione

Come già evidenziato un regime speciale, ovviamente, si distingue da ciò che viene definito invece come regime generale, al quale si sottopongono la maggioranza dei casi e situazioni, nel caso di operazioni di viaggio rappresentate da servizi di trasporto e/o alloggio e/o altre prestazioni accessorie. La particolarità secondo cui le operazioni effettuate dall'agenzia con il viaggiatore si considerano come una prestazione di servizi unica (articoli 307 Direttiva 2006/112/CE e 144 IVA), non costituisce l'unica specificità presente nella regolamentazione del regime speciale delle agenzie di viaggio. L'elemento singolare del regime speciale, a parer nostro, affonda le sue radici soprattutto nella determinazione della base imponibile (art. 308 Direttiva 2006/112/CE, art. 145 IVA), costituita dal margine dell'agenzia di viaggio, il quale fa sì che il valore aggiunto ossia l'IVA gravi in modo distinto così come viene fatto nel regime generale.

La base imponibile nel regime speciale è costituita, secondo l'art. 78 Uno Legge IVA, dall'importo totale della controprestazione delle operazioni soggette ad imposta ed eseguita dal soggetto passivo del destinatario o da terze persone. Al contrario, la base imponibile nel regime speciale per le agenzie di viaggio nell'IVA, come già ampiamente detto, è costituita dal margine dell'agenzia di viaggio, che corrisponde alla seguente formula, spiegata nell'art. 145 IVA spagnola:

Base imponibile= Margine dell'agenzia di viaggio o Margine netto=	differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del <i>viaggiatore</i> ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del <i>viaggiatore</i> .
---	--

In realtà questa formula, risponde alla volontà di determinare la base imponibile operazione per operazione, rispetto alla determinazione della base imponibile in forma globale, di cui parleremo in seguito e che la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013 considera contraria al diritto comunitario e per questo è stata oggetto di eliminazione dopo la riforma IVA spagnola con la Legge 28/2014. Il prezzo applicato al cliente è, in principio, secondo questo modello di

determinazione singolare o operazione per operazione della base imponibile una somma in cui non si include l’IVA che grava sull’operazione. Invece, nell’importo effettivo o costo delle prestazioni acquistate per il godimento diretto²⁶ del beneficiario, si includono le rispettive imposte maturate, ossia l’IVA. Si osservi inoltre che, la detrazione dell’IVA versata è presente già nella determinazione della base imponibile, a differenza del regime generale, nel quale tassata la base imponibile (come controprestazione economica del servizio) in base all’aliquota IVA corrispondente, il meccanismo di liquidazione e detrazione dell’IVA pagata, risponde alla formula “IVA a valle – IVA a monte”.

Considerando il meccanismo di detrazione dell’IVA nel regime speciale delle agenzie di viaggio, le precisazioni fatte nell’art. 310 Direttiva 2006/112/CE e nel ex art. 147 II Legge IVA non risultano necessarie²⁷. In questi articoli si evidenziava che nelle agenzie di viaggio o in altri operatori inclusi nell’ambito di applicazione del regime speciale trattato, non si può dedurre la quantità di spese sostenute per l’acquisto di beni e servizi destinati direttamente al viaggio e quindi a favore del viaggiatore. Non è possibile dedurre ciò nemmeno mediante il regime di detrazione di soggetti non stabiliti²⁸. In effetti, ciò avviene perché la detrazione dell’IVA versata già è presente nella determinazione stessa della base imponibile come margine lordo, e non come succede nel regime generale, mediante delle quote.

Determinata la base imponibile con il margine lordo, questa verrà assoggettata ad aliquota IVA normale del 21%. Si noti che le prestazioni principali soggette ad IVA nel regime speciale delle agenzie di viaggio sono il trasporto e/o bagagli, i quali godono nel regime generale dell’IVA di un’aliquota ridotta del -10%²⁹.

²⁶ Chiarisce l’art. 145 Uno, II Legge IVA spagnola: “Ai fini di quanto disposto nel paragrafo precedente, si considerano acquistati da parte dell’agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio, i servizi forniti da altre agenzie di viaggio con la stessa finalità, eccetto i servizi di mediazione forniti da agenzie dettaglianti, in nome e per conto di grossisti, nella vendita di viaggi organizzati da quest’ultimi. Per la determinazione del margine lordo l’agenzia non terrà conto delle quantità o importi corrispondenti alle operazioni di vendita dell’imposta in virtù di quanto disposto nell’articolo 143 di questa Legge, né di quelli corrispondenti ai beni e servizi utilizzati per la realizzazione delle stesse. Due. Non si considerano forniti per la realizzazione di un viaggio i seguenti servizi: 1°. Le operazioni di compravendita o cambio valuta estera. 2°. Le spese di telefono, telex, corrispondenza ed altri analoghi realizzati per l’agenzia”. Si veda la Decisione del Tribunale Economico-Amministrativo Centrale del 15 giugno 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5°.

²⁷ Si veda CUBERO TRUYO, A.: *El Impuesto sobre el valor añadido (II)*, cit., pag. 794.

²⁸ Senza pregiudizio alcuno, secondo quanto dichiara l’art. 147 I Legge IVA, “le agenzie di viaggio a cui si applica questo regime speciale potranno effettuare le loro detrazioni nei termini stabiliti nel Volume VIII di questa Legge”.

²⁹ Risulta necessario, secondo le parole del Ministro dell’Industria, Energia e Turismo, José Manuel Soria, una revisione del regime tributario speciale delle agenzie di viaggio. In alcuni casi la CdGCE si pronuncerà sulla tassazione del margine lordo (base imponibile) con aliquota generale, in quanto la Direttiva IVA non specifica il tipo di aliquota a cui deve essere gravato. Si sostiene che i servizi alberghieri e di accoglienza sono tassati al 10% mentre i servizi di agenzia al 21%. Si veda a proposito:

Buona parte di quanto sopra indicato, risponde allo schema di determinazione semplice, operazione per operazione, della base imponibile; regola generale secondo l'art. 52. 2 del Regolamento dell'IVA³⁰ e regola unica a partire dalla Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013 (Aranzadi, CdGCE/2013/320), secondo cui qualsiasi altra opzione prevista, come accade fino alla riforma dell'IVA spagnola con la Legge 28/2014 nel diritto spagnolo, doveva scomparire.

Il legislatore spagnolo – senza nulla dire riguardo alla Direttiva 2006/112/CE - permetteva alle agenzie di viaggio il diritto di scegliere – mediante il modello 036, di dichiarazione di censimento – di liquidare l'imposta soggetta al regime speciale, operazione per operazione o in forma globale (art. 146 IVA spagnola). Optando per quest'ultima forma già scomparsa, si creavano effetti su tutte le operazioni del regime speciale per le agenzie di viaggio per 5 anni, salvo rinuncia espressa, prorogando ciò ai periodi successivi salvo indicazione contraria.

Questa opzione si basava sull'idea che ai soggetti passivi di IVA per operazione regolate dal regime speciale per le agenzie di viaggio risultava più facile determinare l'IVA in forma globale e non operazione per operazione, così come si pensava anche che agli stessi soggetti risultava più facile incorporare nel processo di determinazione della base imponibile, l'IVA che incideva sui clienti e sul prezzo globale ad essi applicato. Per questo, l'art. Due 2° Legge IVA spagnola imponeva una formula correttiva e logica (una semplice regola di tre) in cui la base imponibile si otteneva moltiplicando il risultato per 100 e dividendo il prodotto per 100 più l'aliquota normale dell'imposta. La conseguenza di questa opzione per la determinazione della base imponibile, era che l'importo che incideva sul cliente incorporava dunque l'IVA pagata, la quale invece doveva essere considerata a parte per poter definire la somma effettivamente pagata e per questo da utilizzare da parte del soggetto passivo nei confronti del Fisco. L'opzione veniva definita globale in quanto questa formula non si riferiva ad ogni operazione (a cui invece rispondeva la formula precedente) ma all'insieme delle operazioni per ogni periodo di imposta.

Il già vigente art. 146 Tre Legge IVA affermava anche che la base imponibile in nessun caso potrà risultare negativa. Tuttavia, allorché la base imponibile è determinata globalmente, l'importo detraibile che eccede l'importo da cui deve essere effettuata la sottrazione può esser aggiunto agli importi da detrarre durante i periodi d'imposta immediatamente successivi. Questa possibilità non poteva alterare la somma effettivamente versata per l'IVA, o si optava dunque

<http://www.finanzas.com/noticias/economia/20120925/gobierno-revisara-regimen-especial-1546525.html>
(Consulta, 10 dicembre 2012).

³⁰Approvato dal Decreto Reale 1624/1992, del 29 dicembre, B.O.E. n. 314, di dicembre.

per il metodo operazione per operazione o si optava per il metodo di determinazione globale comunque la cifra dell'IVA in ogni caso doveva essere la stessa. Per questa ragione l'Amministrazione Tributaria ha seguito da vicino e con assidua frequenza che l'applicazione dei metodi avvenisse in modo corretto, in quanto nel caso del metodo globale è più facile che si insinuino le frodi fiscali³¹.

Oggi questa opzione è scomparsa con decorrenza del 1 gennaio 2015. Forse le riforme future delle Direttive in materia di IVA accettano questa forma di determinazione della base imponibile, che fu proposta già dalla Presidenza spagnola del Consiglio dell'Unione Europea durante il primo semestre del 2010³².

La riforma della Legge IVA con decorrenza del 1 gennaio deroga l'attuale contenuto dell'art. 146 IVA. Così il nuovo art. 146 e il già vigente art. 147, relativo alle detrazioni.

4. Determinazione della quota dovuta tenendo conto del diritto di detrazione dell'importo globale dall'IVA dovuta di cui beneficia il cliente-soggetto passivo dell'IVA, che acquista viaggi da altri operatori tassati dal regime speciale delle agenzie di viaggio e nuove facoltà di rinuncia al regime speciale

Come già evidenziato il regime speciale dell'IVA delle agenzie di viaggio si applica anche se il cliente-viaggiatore è un imprenditore che, per esempio, acquista un pacchetto di alloggio e trasporto per questioni di affari a cui dovrà partecipare l'imprenditore stesso, l'amministratore o uno dei dipendenti della sua azienda. Questo purché si realizzino tutti gli altri requisiti richiesti, ossia, che le agenzie di viaggio o simili vendano il viaggio agendo in nome proprio nei confronti dei viaggiatori (per il caso, imprenditore o professionista) e utilizzino per la realizzazione del viaggio cessione di beni e prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Ovviamente, per il cliente-imprenditore che acquista il viaggio, l'IVA subita e pagata è un costo imprenditoriale, per questo gli interessa conoscere bene i dati per dedurre l'IVA dovuta secondo lo schema del regime generale dell'IVA (IVA a valle – IVA a monte).

Il legislatore spagnolo è cosciente del fatto che in un regime di assoluta trasparenza, il cliente pur di conoscere l'importo reale dell'IVA richiesta, è capace di identificare il margine lordo

³¹ Come afferma chiaramente la Disposizione del Tribunale Economico- Amministrativo Centrale del 15 giugno 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º: "Nessuna delle due opzioni può portare a differenziazioni per quanto riguarda la determinazione quantitativa della base imponibile in quanto, né la Sesta Direttiva stabilisce la possibilità alcuna perché si verifichi ciò, né tantomeno l'articolo 145 della nostra Legge, che anzi delimita molto chiaramente quale deve essere l'importo, la quantificazione economica della base imponibile".

³² Cfr. AA.VV.: "Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.", *Boletín Económico del I.C.E.*, n. 2996, dal 1 al 15 settembre 2010.

dell'affare e con questo identificare i possibili abusi sul prezzo applicato. Nel regime speciale delle agenzie di viaggio la base imponibile è il valore aggiunto, l'aumento del prezzo che il fornitore dà a un determinato servizio o cessione di un bene; a differenza delle operazioni svolte in regime ordinario in cui la base imponibile è la controprestazione del bene o servizio, nel quale rientra il valore aggiunto di tutti gli operatori economici che hanno preso parte alla catena produttiva; valore aggiunto che l'acquirente ignora.

Il legislatore, consapevole del fatto che una perfetta e fedele definizione in fattura della base imponibile come del margine dell'agenzia di viaggio e dell'IVA riscossa (aliquota IVA standard sul margine lordo) possano far conoscere al cliente il valore aggiunto, ha previsto la possibilità di non far indicare obbligatoriamente e separatamente nella fattura anche la somma riscossa, in quanto questa si considererà compresa nel prezzo totale del servizio (ex art.142 I IVA spagnola).

Ma come abbiamo già detto, e se il cliente è un imprenditore? Ovviamente in questo caso, al cliente-imprenditore interessa conoscere la cifra delle somme pagate, in quanto nella sua autoliquidazione come soggetto passivo d'Imposta (IVA a valle-IVA a monte) ha bisogno di questo dato, ne beneficia, in quanto per lui è meglio se l'IVA pagata è maggiore, perché in questo modo ha da incassare o nel suo caso meno da versare al fisco.

Per questo, al cliente-imprenditore sarà permesso, nel caso in cui le cessioni di beni e prestazioni di servizi siano condotte tutte all'interno dell'ambito spaziale dell'imposta, di richiedere, con il titolo di "importi di IVA inclusa nel prezzo" [non potrà aggiungersi al prezzo], l'indicazione di una somma oggetto di valutazione, che risponda alla seguente formula: una cifra ottenuta moltiplicando il prezzo totale dell'operazione per 6 e dividendo il risultato per 100. "Si riterrà che siffatti importi siano direttamente trasferiti sull'impresa o sul professionista destinatario della fornitura e da questo sopportati". (ex art. 142 II. IVA spagnola)³³. Ciò significa che l'importo risultante da questa operazione sarà utile solo al cliente-imprenditore ma non all'agenzia di viaggi o operatore economico che vende il viaggio e su cui grava l'IVA. L'agenzia di viaggio o simile doveva versare al Fisco la quantità reale dell'IVA, risultante dall'applicazione dell'aliquota IVA standard sul margine lordo³⁴.

³³ Cfr. Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. 0823-04, del 30 marzo.

³⁴ Un esempio su come va applicato questo precetto: un'agenzia di viaggi con sede a Siviglia organizzò (in nome proprio e con mezzi esterni) un viaggio che includeva trasporto, alloggio e altri servizi. Detto viaggio fu venduto dall'agenzia a un cliente-imprenditore per far partecipare uno dei suoi impiegati a una fiera del turismo a Napoli.

Il prezzo del viaggio che l'agenzia richiedeva al cliente era di 5000 euro. Il cliente imprenditore ricorreva alla possibilità di verificare l'importo dell'IVA in fattura. L'Importo dell'IVA (prevista) presente in fattura appariva sotto la denominazione di "IVA inclusa nel prezzo" ossia $5000 \times 6/100 = 300$ euro. In fattura apparivano versati: Totale: 700 euro (5.000 – 300); IVA inclusa nel prezzo = 300 euro; Somma = 5000 euro. L'IVA così indicata,

La CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013, paragrafo 85 a 106, tratta proprio questa questione dopo aver considerato che questa previsione dell'IVA per il viaggiatore-imprenditore-consumatore è contraria al diritto comunitario. La Corte considera che questa possibilità di detrazione dell'IVA pagata, che non è quella riscossa effettivamente dal venditore del viaggio, non è prevista nella Direttiva IVA, questo perché 'importo da dedurre al cliente-imprenditore deve coincidere effettivamente con quello riscosso dall'operatore turistico. A parer nostro, quanto ritenuto dalla Corte è condivisibile, in quanto proprio la normativa spagnola generava una distorsione nel processo di applicazione dell'Imposta sui rapporti commerciali e impediva all'imprenditore acquirente di dedurre il vero importo dell'IVA versata.

La possibilità offerta dalla Legge spagnola prima della riforma, era contraria al contenuto richiesto nelle fatture, presente nell'art. 226 della Direttiva IVA. Allo stesso tempo, questa possibilità era data solo nel caso in cui il servizio veniva effettuato in Spagna, pertanto la disposizione in questione è discriminatoria. Essa si applica soltanto a cessioni e prestazioni effettuate in Spagna, con la conseguenza che, se le cessioni o prestazioni sono effettuate in altri Stati membri, non è possibile alcuna detrazione. L'articolo 309 della direttiva 2006/112, che concerne solo cessioni e prestazioni effettuate al di fuori dell'Unione europea, non può giustificare una tale disposizione.³⁵

Tale questione è stata trattata dal legislatore spagnolo nella riforma IVA entrata in vigore il 1 gennaio 2015. La Legge di riforma IVA n. 28/2014, in sintonia con la giurisprudenza della CdGCE, affronta il problema eliminando l'IVA prevista. L'art. 142 Legge IVA a seguito della riforma rimane costituito solo dal primo comma essendo stato eliminato il secondo in passato vigente. In questo modo, questo articolo stabilisce semplicemente che "Nelle operazioni a cui si applica il presente regime speciale, i soggetti passivi non devono indicare separatamente sulle loro fatture importi trasferiti che, se presenti, sono considerati inclusi nel prezzo dell'operazione". Tuttavia, questo approccio, di certo non chiarisce la questione, anzi, in realtà

effettivamente, non era quella pagata. Immaginiamo che i costi furono i seguenti: Trasporto 1000, alloggio 1000, e biglietto per la fiera del turismo 1000; totale spese = 3000. Il margine lordo (base imponibile) era costituito dalla differenza fra il prezzo applicato al cliente e il totale spese 5000-3000=2000, il quale veniva tassato con un'aliquota IVA del 21%. $2000 \times 21\% = 420$, importo reale dell'IVA applicata. Dunque quella di 300 euro era semplicemente di facciata per il cliente-imprenditore, ma in realtà l'IVA riscossa era di 420 euro.

Una visione pratica del regime speciale delle agenzie di viaggio in Spagna è consultabile nel A.-GASCÓN ORIVE: *Tributación. I.V.A. práctico*, C.E.F., 2010, pagg. 381 a 389.

³⁵ Cfr. Consulta obbligatoria della D.G.T. n. 0823-04, del 30 marzo, in cui risultava chiaro che solo l'IVA prevista era destinata agli imprenditori o professionisti destinatari dei servizi sempre che realizzino i loro servizi nel territorio spagnolo di applicazione dell'imposta. Per una maggiore comprensione del principio di non discriminazione nel diritto europeo, si veda BIZIOLI, G.: "Il principio di non discriminazione", in DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi...*, cit., pagg. 191 a 232.

la complica, poiché sembra che solo il cliente-consumatore imprenditore potrà conoscere la propria IVA versata sempre se l'agenzia di viaggi o altro operatore simile che vendono il viaggio indichi nella fattura l'importo reale. L'indicazione dell'IVA rimane a discrezione del venditore e soggetta all'ambito di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, e senza volerlo, causerà al cliente-imprenditore-consumatore finale l'impossibilità di detrazione dell'IVA pagata, diventando in questo modo un costo imprenditoriale, elemento questo che va contro la filosofia stessa dell'Imposta.

Consideriamo che nel quadro normativo e giurisprudenziale attuale la soluzione non lascia dubbi. L'art. 308 della Direttiva 112/2006/CE, negli articoli che regolano il regime speciale della agenzie di viaggio, recita chiaramente: "Per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio è considerato come base imponibile e come prezzo al netto dell'IVA, ai sensi dell'articolo 226, punto 8), il margine dell'agenzia di viaggio, ossia la differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore.

Il punto 8) dell'art. 226 stabilisce i requisiti obbligatori riguardanti il contenuto delle fatture, prescrivendo che bisogna indicare: "la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario".

Dunque, a parer nostro, la Direttiva IVA e l'interpretazione fatta dalla CdGCE il 26 settembre 2013 è chiara, quando afferma che quanto contemplato dall'IVA spagnola, è contro il sistema di liquidazione dell'IVA e il contenuto richiesto in fattura. Pensiamo che, in ogni caso, incluso se il cliente-consumatore finale è una persona fisica e non un imprenditore, dovrebbe essere indicato nella fattura l'importo reale riscosso, affinché i clienti-imprenditori-consumatori finali, possano dedurla (ricorderemo mediante la formula IVA a valle meno IVA a monte). Altro approccio, che pensiamo sia contrario al diritto comunitario è quello espresso nella nuova regolamentazione dalla riforma della Legge 28/2014, del 27 novembre, che modifica l'IVA spagnola. Il Legislatore inciampa nuovamente in questo, ma in realtà l'errore è stato commesso dalla Commissione Europea la quale esaminò dinanzi la CdGCE solo il paragrafo II dell'ex art. 142 IVA (l'IVA prevista del 6% sul prezzo applicato al cliente) e non il paragrafo I, in cui non si obbliga ad indicare in fattura separatamente dalla base imponibile (= margine lordo) l'importo riscosso (applicazione dell'aliquota standard sul margine lordo).

In riferimento a ciò che stiamo analizzando, la riforma dell'IVA offre una nuova soluzione, in questo modo l'art. 147 un tempo destinato alla regolamentazione delle "detrazioni" passa ora a regolamentare un nuovo "Caso di non applicazione del regime speciale" e le detrazioni passano ad essere regolamentate dall'art. 146. L'art. 147 recita così: "Secondo quanto disposto nell'art. 142 di questa Legge, i soggetti passivi potranno non applicare il regime speciale previsto in questo Capitolo e applicare il regime generale dell'imposta, operazione per operazione, in base ai servizi prestati e in base al fatto se si tratti o meno di destinatari aziendali o professionali che abbiamo diritto alla detrazione o rimborso dell'imposta sul Valore Aggiunto secondo quanto previsto nel Titolo VIII di questa Legge".

Si stabilisce in questo modo una nuova competenza delle agenzie di viaggio o simili perché possano decidere di situare un'operazione concreta, prevista per natura nel regime speciale delle agenzie di viaggio, nel regime generale, se il cliente-imprenditore-consumatore finale sia un imprenditore ed agisca come tale. Questo fu un elemento per il quale la Spagna lottò molto quando assunse la Presidenza del Consiglio nella prima metà dell'anno 2010, e per il quale non si raggiunse un accordo³⁶, ma che fu ben accetto dai professionisti del settore spagnolo delle agenzie di viaggio che applaudirono a favore del suo inserimento³⁷. Grazie a ciò al cliente-imprenditore-consumatore era permessa la detrazione dell'IVA pagata e indicata in fattura, ma ciò provocò anche un aumento dei costi delle agenzie di viaggio o simili che vendono pacchetti di viaggio. Deduciamo quindi che la detrazione dell'IVA pagata potrà avvenire secondo lo schema normale previsto nel Titolo VIII della Legge per le cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di altri imprenditori o professionisti, riferendosi al complesso procedimento di detrazione internazionale dell'IVA nello Stato membro nel quale i servizi e beni sono stati di fatto prestati e consumati, come ad esempio il servizio di alloggio³⁸.

A proposito di questo grande cambiamento, dobbiamo considerare che le Direttive IVA hanno permesso questa possibilità, che è stata poi adottata anche da altri sistemi giuridici, come quello svedese. Bisognerà vedere se la Spagna sarà di nuovo oggetto di contestazioni da parte

³⁶ Si veda AA.VV.: *Fiscalidad de la Unión Europea...*, cit., pag. 19.

³⁷ Secondo David Gómez Aragón, Coordinatore del gruppo di lavoro delle Agenzie di Viaggio e IVA della Confederazione Spagnola delle Agenzie di Viaggi, "permette alle agenzie di concorrere allo stesso modo con i fornitori di servizi nella vendita di viaggi tutto compreso". Si veda l'articolo "Il Governo include nella riforma tributaria la possibilità di rinunciare al REAV in determinati casi" in <http://www.nexotur.com/nexotur/gobierno/incluye/reforma/tributaria/posibilidad/renunciar/al/reav/determinados/casos/68997/>, 30 giugno 2014.

³⁸ Come considerato dagli operatori nel settore turistico, come nel caso di PÉREZ SOTOCA, D.: "Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma", pubblicato in http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, il 26 giugno 2014.

della CdGCE circa la non corretta applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio.

5. Conclusioni

L'importanza del criterio amministrativo spagnolo sull'applicazione del modello basato sul cliente rispetto al modello basato sul viaggiatore fu contestato dalla CdGCE, la quale sosteneva che, in forza della normativa vigente (e conformemente alla prassi negli altri Stati membri), il regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio doveva essere applicato unicamente quando il cliente era il viaggiatore.

Riguardo alle pressioni del settore turistico, il Regno di Spagna tiene per sé la sfida di inglobare la modifica della Direttiva IVA per far sì che qualsiasi Stato membro possa decidere con riferimento alle agenzie viaggi o operatori simili la determinazione in maniera globale della base imponibile nell'ambito del regime speciale, cosa che la Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013 ha dichiarato come contraria al diritto comunitario.

Allo stesso modo, consideriamo che, alla luce dell'attuale quadro comunitario, a causa della nuova possibilità (di ispirazione svedese) offerta dalla riforma della Legge IVA spagnola a partire da gennaio 2010, la quale permette la rinuncia al regime speciale nel caso in cui il cliente fosse un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA, potrebbero crearsi di nuovo problemi in Spagna per quanto riguarda l'applicazione corretta del regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio, che rimane obbligatorio nel caso in cui si realizzino tutti i requisiti richiesti per la sua applicazione.

A parer nostro, ed indipendentemente da quanto stabilito dal nuovo regolamento, in ogni caso e per tutti i clienti dovrebbe essere indicato fedelmente in fattura la base imponibile e l'IVA reale sul margine dell'agenzia di viaggio, la quale si ripercuote comunque sul consumatore finale qualunque esso sia: cliente, altra agenzia di viaggio, imprenditore, professionista o cittadino medio. Un altro approccio dunque contrario al diritto comunitario vigente fino a quando non si verifica una modifica della Direttiva IVA. Modifica, tra l'altro, necessaria, a favorire una maggiore armonizzazione dato che il regime speciale analizzato è un regime complesso su cui tutti gli Stati membri regolano in modo diverso aspetti di rilevante interesse. Tuttavia, questa situazione comporta differenze nell'applicazione del regime speciale all'interno della Comunità, il che non è compatibile con il corretto funzionamento del mercato interno e comporta distorsioni della concorrenza tra gli operatori residenti in Stati membri diversi.

Un possibile disegno di armonizzazione tra rette parallele ed intersezioni: aspetti problematici dell'IVA per le agenzie di viaggio, dalla Legge di riforma dell'IVA in Spagna al Decreto del Fare in Italia* -

Commento al saggio di Marcos Iglesias Caridad

di Ernesto Aceto

Il saggio del dott. Iglesias Caridad offre sicuramente numerosi spunti di riflessione su una tematica oggetto da tempo di dibattiti e discussioni anche all'interno dei confini della nostra Penisola, proprio con riferimento alle modalità di applicazione dell'IVA per le agenzie di viaggio e tour operators.

In Spagna, come ha giustamente evidenziato l'autore del saggio che precede, sono nove i regimi speciali contemplati dalla Legge IVA; tuttavia a distanza di diversi anni dall'ingresso nell'Unione Europea, è sempre più sentita la necessità di armonizzare anche nelle modalità applicative l'IVA almeno all'interno dei confini europei, con l'obiettivo di favorire il corretto funzionamento del mercato interno dell'Unione Europea, evitando distorsioni della concorrenza tra i vari Paesi,¹ nonché di eliminare tutti quegli ostacoli fiscali presenti sul mercato interno per le imprese europee che effettuano operazioni transfrontaliere.

Le agenzie di viaggio e turismo, nonché i tour operators, possono usufruire del regime Iva speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972² quando vendono "pacchetti turistici"³ ad un prezzo forfetario; cioè attraverso il procedimento di detrazione "base da base", il corrispettivo dovuto all'agenzia è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta, che non può essere detratta. Sul margine così determinato viene calcolata l'Iva, con l'aliquota

¹ Cfr. F. Gallo, Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale, in Rass. Trib., 2000 p 725 ss.

² Sul punto si veda, E. Fazzini, La disciplina iva delle agenzie di viaggio e turismo in Nuova Rass., 1992 pag. 1528; M. Iadanza, Agenzie di viaggio: ricevuta fiscale e conguaglio del corrispettivo in Rass. Trib., 1994 pag. 1563; F. Margara, Nuova Disciplina iva delle agenzie di viaggi e turismo in Il fisco, 1998 pag. 3135; R. Rabagliati, La dichiarazione annuale dell'iva delle agenzie di viaggio e turismo in Il Fisco, 1992 pag. 1527.

³ Per la definizione di "pacchetto turistico" si rimanda all'art. 2 del D.Lgs. 17 marzo 1995 n. 111 poi trasfusa nel codice del consumo all'articolo 84 del D.Lgs. n. 206 del 6 settembre 2005 in attuazione della direttiva n. 90/314/CEE concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso".

ordinaria, previo scorporo dell'imposta con il cd. "metodo matematico" (di cui all'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972)⁴.

Il regime speciale dell'iva introdotto dall'articolo 26 della VI Direttiva Comunitaria è ispirato anche dall'esigenza di adeguare la normativa applicabile alle peculiarità delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di gite turistiche; i servizi offerti da queste tipologie di imprese sono caratterizzati dal fatto di essere composti da prestazioni plurime effettuate sia all'interno sia all'esterno dello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la propria sede o una stabile organizzazione.

Di conseguenza, l'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbe, a causa della pluralità delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per le imprese in grado di ostacolare l'esercizio della loro attività⁵.

Il regime speciale per le agenzie di viaggio, nasce in risposta ad una duplice esigenza, la prima di assicurare mediante la detrazione il principio di neutralità dell'imposta ed evitare di conseguenza la doppia imposizione su alcuni beni e servizi oggetto di rivendita nei cd. "pacchetti turistici" e la seconda rendere semplice il meccanismo, evitando l'obbligo di registrazione iva in tutti i Paesi.

La Corte di Giustizia, intervenendo sul punto, con la sentenza relativa alla causa C-220/11 del 01.03.2012 non ha chiarito se il regime speciale fosse applicabile anche ai pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori.⁶

La normativa italiana, come quella comunitaria, subordina l'applicazione del regime speciale alla qualifica soggettiva del destinatario; nel richiedere che quest'ultimo sia un viaggiatore dovrebbe derivarne che il regime speciale non sia applicabile negli stadi anteriori alla vendita al consumo.

Tuttavia, la Corte di Giustizia ha respinto con la sentenza del 26.09.2013 relativa ad alcune

⁴ Dal punto di vista oggettivo, il pacchetto turistico deve:

- essere composto da almeno due dei servizi di seguito elencati: trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano una parte significativa del pacchetto stesso;
- avere una durata superiore di 24 ore, oppure deve estendersi per un periodo di tempo che comprenda almeno una notte.

⁵ Cfr. sent. Corte di Giustizia del 19 giugno 2003 relativa alla causa First Choice Holidays C-149-01.

⁶ Nella predetta sentenza, la Corte pur limitandosi nel dispositivo ad affermare che: "Una società di trasporto che si limiti a fornire alle agenzie di viaggio servizi di trasporto di persone mediante pullman, senza fornire alcun altro servizio, quali quello di alloggio, di guida o di consulenza, non effettua operazioni rientranti nel regime speciale delle agenzie di viaggio previsto dall'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

cause riunite le censure della Commissione Europea nei confronti di Italia, Spagna, Polonia, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Finlandia e Portogallo, favorendo un'interpretazione volta all'applicazione in chiave esclusivamente oggettiva del regime speciale previsto per le agenzie di viaggio.

L'Agenzia delle Entrate con circolare⁷ 36/e ha chiarito la nuova disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie; è stato infatti precisato con la predetta circolare già nel 2010 che il regime speciale IVA per l'organizzazione di pacchetti e servizi turistici non ha subito variazioni relativamente alle modifiche sulla territorialità della prestazione di servizi.

Pertanto, la vendita di pacchetti e servizi turistici rientrante nel regime speciale del già citato articolo 74 ter, in quanto considerata come servizio unico, segue la regola di imposizione nel Paese del prestatore; questa operazione, se compiuta nei confronti di un soggetto passivo IVA stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea non deve essere inserita negli elenchi Intrastat.

L'Agenzia delle Entrate, nella predetta circolare, ha chiarito che l'agenzia di viaggi intermediaria che agisce in nome e per conto del cliente, soggetto passivo di imposta stabilito in altro Stato membro, dovrà seguire la regola generale di territorialità e dovrà quindi emettere fattura fuori campo Iva, come previsto dall'art. 7 ter comma 1 lett. a del D.P.R. 633/72, da riepilogare in Intrastat.

La ratio di questa interpretazione era già stata anticipata nella circolare n. 48/E/2010, laddove si precisava che le prestazioni di agenzia alla luce del disposto contenuto nell'art. 47 della direttiva CE 2006/112, si riferiscono esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari; ciò in quanto le prenotazioni delle agenzie di viaggi non sono caratterizzate da una relazione concreta ed effettiva con l'immobile fittato.

Di conseguenza, il servizio di intermediazione reso in nome e per conto di un soggetto passivo comunitario, diviene territorialmente rilevante nel Paese del committente e deve essere rilevato negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni rese.

La Corte di Giustizia con la sentenza relativa alla causa C-236/11 del 26 settembre 2013 ha chiarito che il regime speciale persegue l'obiettivo di semplificare le regole relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio; ritenendo che lo stesso mira a ripartire il gettito proveniente

⁷ Tuttavia, quanto alle circolari si evidenzia che la Cassazione con l'ordinanza n. 35 del 5 gennaio 2010 ha stabilito che le circolari dell'amministrazione finanziaria, non vincolano né i contribuenti né i giudici e neppure la stessa amministrazione.

dalla riscossione di tale imposta in maniera equilibrata tra gli Stati membri, garantendo, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'IVA relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui si verifica il consumo finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione del gettito afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita.

Sempre nella citata sentenza la Corte ha ribadito che l'impostazione basata sul cliente è quella più idonea a conseguire entrambi gli obiettivi e cioè da un lato quello di consentire alle agenzie di viaggio di fruire di regole semplificate a prescindere dal tipo di clienti cui forniscono le loro prestazioni e dall'altro quello di favorire un'equilibrata ripartizione del gettito tra gli Stati membri⁸.

La Corte ha anche ribadito che: *“...quando un operatore organizza un pacchetto e lo vende ad un'agenzia di viaggio che lo rivende successivamente ad un consumatore finale, è il primo operatore che si assume il compito di combinare differenti prestazioni acquistate presso diversi terzi assoggettati all'IVA...”*.

Considerata la finalità del regime speciale delle agenzie di viaggio, ciò che rileva è che il suddetto operatore possa fruire di regole semplificate in materia di IVA e che queste ultime non rimangano appannaggio dell'agenzia di viaggio, la quale, in un'ipotesi del genere, si limita a rivendere al consumatore finale il pacchetto acquistato presso detto operatore.

Occorre inoltre rammentare che la Corte è già stata chiamata ad interpretare il termine “viaggiatore” conferendogli un senso più ampio rispetto a quello di consumatore finale.

Al punto 28 della citata sentenza First Choice Holidays, la Corte ha statuito che i termini “a carico del viaggiatore”, utilizzati all'articolo 26, paragrafo 2, della sesta direttiva, non possono essere interpretati letteralmente nel senso che essi escludano dalla base imponibile IVA un elemento del “corrispettivo” ottenuto da parte di un terzo a norma dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva.

Recentemente poi con il Dl. 21 giugno 2013 n. 69, convertito dalla Legge n. 98 del 9 agosto 2013 “Decreto del Fare”, è stato eliminato ogni dubbio interpretativo circa la spettanza o meno del rimborso per i tour operator, stabilendo che l'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dall'Unione Europea a diretto vantaggio dei viaggiatori, non è rimborsabile; ovviamente sono fatti salvi i rimborsi già effettuati.

⁸ Sempre nella richiamata sentenza la Corte ha anche evidenziato che la circostanza che nel 1977, all'epoca in cui è stato adottato il regime speciale delle agenzie di viaggio, la maggioranza di queste ultime vendesse i propri servizi direttamente al consumatore finale non implica che il legislatore abbia inteso circoscrivere il predetto regime speciale a questo tipo di vendite ed escludere dallo stesso le vendite ad altri operatori.

Oggetto della questione è il principio secondo cui le imprese che si avvalgono del regime speciale per le agenzie di viaggio non hanno diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori.

In particolare, il principio statuito nell'articolo 310 della Direttiva e nel nostro ordinamento dall'articolo 74 ter del D.P.R. 633/72, si spiega con le particolari modalità di determinazione dell'Iva proprie del regime speciale, nel quale l'imposta dovuta per la vendita del pacchetto turistico da parte dell'agenzia di viaggio viene determinata per differenza tra i predetti costi al lordo dell'Iva ed il corrispettivo dovuto all'agenzia.

Nel caso de quo, la problematica interpretativa relativa all'applicazione del principio, era limitata al caso delle agenzie extracomunitarie.

In un primo momento, con la risoluzione n. 62 del 7 aprile 1999, l'Amministrazione Finanziaria aveva sostenuto che l'indetraibilità, fondata sul regime speciale previsto dalla direttiva, non operasse nei confronti delle agenzie di viaggio extracomunitarie; di conseguenza, aveva riconosciuto detraibile l'imposta addebitata ad un tour operator canadese in relazione a servizi di autonoleggio acquistati in Italia a favore dei propri clienti.

Successivamente, con la risoluzione n. 141/2004, l'Agenzia delle Entrate negava ad un tour operator svizzero il rimborso dell'Iva sugli acquisti effettuati in Italia, richiesto ai sensi dell'art. 38 ter del D.P.R. 633/72⁹.

Rimane tuttavia il problema di riuscire a diversificare l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni soggetta al predetto regime fiscale da quella di organizzazione di convegni assoggettabile al regime ordinario con diritto a detrazione.

In sostanza la Corte di Giustizia nella richiamata sentenza del 2013, omette di prendere in esame la valenza del regime in esame consistente nel lasciare l'iva sul consumo finale al Paese in cui il turista fruisce materialmente dei servizi¹⁰.

Il problema in concreto deriva dal fatto che a seconda del regime di tassazione dei consumi

⁹ Il diniego veniva motivato dall'Agenzia sul principio di indetraibilità dell'imposta per le agenzie di viaggio che secondo la risoluzione è efficace anche nei confronti della Svizzera perché l'accordo di reciprocità sottoscritto fa salve le limitazioni del diritto alla detrazione previste negli ordinamenti nazionali; ed ancora, nella risoluzione l'Agenzia precisava che la normativa Iva elvetica espressamente prevede che le agenzie di viaggio stabilite all'estero non hanno diritto al rimborso dell'Iva assolta per gli acquisti di beni e servizi da incorporare nel pacchetto turistico fatturato al cliente.

¹⁰ Tale principio peraltro è evidenziato nella Risoluzione 62/E del 1999 che avalla quanto ritenuto dalla Corte di Giustizia e cioè che: "il regime speciale quale eccezione al regime normale della Sesta Direttiva deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo", quindi consentendo la detrazione.

nel Paese intracomunitario in cui risiede l'Agenzia di viaggio la scelta di una determinata metodologia di tassazione da parte del Legislatore italiano potrebbe comportare salti di imposta o viceversa doppie imposizioni; di qui l'importanza del tema che raccoglie sensibilità anche da parte degli interpreti internazionali soprattutto oggi in una auspicabile nuova logica di tax cooperative compliance.

In conclusione, è emerso dall'analisi svolta che è fortemente sentita l'esigenza, di avviare un preciso percorso per disegnare una nuova armonizzazione a livello comunitario in materia di norme e tributi.

Il nuovo redditometro: tra tutela del contribuente ed (in)certezza del diritto*

di Santa De Marco*

ABSTRACT

This paper sets out to examine regulation of the new version of the redditometro (income assessment system used by the Italian Revenue Service) in the light of the legislative changes introduced by art. 22 of Italian Decree Law n° 78/2010, (converted by Italian Law n° 122/2010). The various official documents, the interesting observations made by the Italian Data Protection Authority and the most significant doctrinal and case law opinions are all taken into account in order to reflect upon the unresolved issues that continue to limit the effectiveness and fair enforcement of the system.

Con il presente contributo si intende esaminare la disciplina del redditometro di “nuova” generazione alla luce del mutato contesto normativo, disposto con l’art. 22 D.L. n.78/2010, (convertito con la L. n.122/2010). I diversi documenti di prassi, nonché l’interessante rilievo del Garante della privacy e i più significativi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, hanno fornito lo spunto per elaborare alcune riflessioni su questioni ancora incerte e che, attualmente, rappresentano limiti ad una più efficace ed equa applicazione del redditometro.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il nucleo familiare nel redditometro – 3. La ragionevolezza nella sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 2 aprile 2014, n. 462 – 4. Il contraddittorio – 5. Considerazioni conclusive

* Ricercatore t.d. presso l’Università degli Studi di Messina

* Lavoro sottoposto a revisione

1. Introduzione

L'accertamento sintetico disciplinato dall'art. 38, commi 4 e seguenti, del D.P.R. n.600/73, si basa sulla rideterminazione del reddito complessivo del contribuente, in relazione alle spese di qualsiasi genere, a lui riferibili, sostenute nel corso del periodo d'imposta. Ai fini della rideterminazione del reddito, sono prese in considerazione, prevalentemente, le spese per consumi, mantenimento di beni o servizi, ed anche le spese per investimenti, che consentono di ricostruire il tenore di vita, salvo prova contraria. Mediante un ragionamento logico a ritroso, infatti, l'Amministrazione finanziaria, esamina le spese sostenute dal contribuente per giungere alla determinazione del presunto reddito imputabile allo stesso.

Sulla scorta di ciò, il D.M. 10 settembre 1992, ed il successivo D.M. del 19 novembre 1992, hanno istituito lo strumento del redditometro, mediante il quale l'Amministrazione finanziaria, sulla base di indici di spesa connessi alla disponibilità di alcuni beni o servizi, indicativi di capacità contributiva, determinava induttivamente il reddito complessivo del contribuente. Il D.M. del 24/12/2012 attuativo del nuovo redditometro, segna lo spartiacque tra redditometro di "vecchia" e "nuova" generazione e, segnatamente, il c.5 dell'art. 38 D.P.R. n. 600/73 ha previsto che la determinazione presuntiva del reddito sulla scorta di indici individuati nel D.M., sarà differenziata in relazione al nucleo familiare e all'area territoriale di appartenenza.

Il legislatore, infatti, con la finalità di adeguare il predetto strumento al mutato contesto socio-economico, con l'art. 22 del D.L. n.78 del 2010, convertito con la L. n.122/2010, ha disposto un *restyling* della disciplina dell'accertamento sintetico, introducendo nuove disposizioni ed intervenendo sia sull'elaborazione degli indici di capacità contributiva che sugli aspetti di natura procedimentale. Sicuramente, ormai da tempo, è stata abbandonata l'equazione possesso uguale reddito; infatti, l'Amministrazione finanziaria mira a determinare la spesa effettiva e complessiva del contribuente, sulla base di ciò che ha dichiarato, tenendo in considerazione non solo il concetto di possesso, ma, anzi e soprattutto, quello del mantenimento di un determinato stile di vita, sostenendo anche se parzialmente le relative spese.

Sebbene dal 2010 ad oggi, la disciplina in tema di accertamento sintetico "puro" e redditometrico sia stata rivisitata, l'attuale assetto normativo desta notevoli profili di criticità, alimentando un continuo e vivace dibattito dottrinale.

Innanzitutto le spese sono ancorate alla tipologia del nucleo familiare e all'area territoriale, nonostante il sistema tributario sia basato sull'imposizione personale, per cui l'imposizione della

famiglia fiscale appare in palese contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e con quelli di ragionevolezza e proporzionalità.

Il D.M. volto a commisurare il reddito complessivo, nonostante sia stato emanato anche per orientare l'attività degli Uffici periferici limitando di certo l'ambito di discrezionalità, in realtà suscita non poche perplessità, considerato che il redditometro, prendendo in considerazione le medie Istat, rischia di generare una tassazione presunta e non effettiva, poiché, in tal modo, come giustamente sostenuto in dottrina¹ «il tenore di vita» dovrebbe essere misurato, per quanto possibile, mediante il riferimento a spese concretamente sostenute, non mediante il riferimento a spese che il contribuente, trovandosi nella situazione di «normalità economica» prevista dal decreto ministeriale, avrebbe potuto sopportare ma non ha concretamente sopportato».

A lungo si è discusso sulla natura giuridica del redditometro, senza entrare nel merito dell'intenso dibattito dottrinale,² concordiamo, pertanto con la tesi secondo cui il redditometro è da considerarsi atto normativo regolamentare, attraverso il quale si è disciplinata la logica della

¹ Così Beghin, *Diritto Tributario*, Padova, 2014, p. 310.

² Sulla natura e sugli effetti giuridici del Decreto ministeriale si è ampiamente discusso, tanto da ingenerare differenti orientamenti, sia dottrinali che giurisprudenziali, attinenti alla questione se il redditometro sia l'espressione di una funzione amministrativa, o se riguarda, invece, l'esercizio di un potere normativo. La natura di atto amministrativo generale, è sostenuta da quanti ritengono che il Ministro «esercita una potestà» che mira a determinare presuntivamente gli indici di spesa, dalla cui sommatoria è agevole calcolare la capacità reddituale complessiva (Cfr. per tutti, Russo, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 2002 p. 303 secondo il quale, i decreti ministeriali si identificano in atti di natura amministrativa. Si tratta in particolare di atti che non curano un interesse attuale e concreto, ma finalizzati a disciplinare una serie ripetitiva di casi) Secondo una differente interpretazione dottrinale, «l'insieme delle perplessità che ha sinora suscitato il redditometro appare tuttavia in larga misura frutto proprio dell'idea (non condivisibile) secondo la quale esso sarebbe espressione di funzione «normativa» (e non «amministrativa») ed avrebbe avuto come risultato quello di normativizzare quelle che altrimenti sarebbero rimaste mere presunzioni semplici. Sembra, invece, più corretto ravvisare nel decreto ministeriale in questione una fondamentale espressione di funzione amministrativa di indirizzo, giustificata dall'esigenza di assicurare uniformità ed imparzialità nella difficile e delicata attività di concreta determinazione da parte degli uffici periferici, del *quantum* di ricchezza riferibile ai singoli elementi indicativi di capacità contributiva» (La Rosa, *L'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 1995, p. 70)

Di conseguenza, la stretta osservanza da parte degli Uffici delle norme contenute nel decreto, non modifica i termini della questione più specificatamente probatoria, nel senso che se il contribuente ne fa richiesta, il giudice può disapplicarlo, qualora ne ritenga l'illegittimità nel caso concreto.

Dopo aver effettuato una breve disamina sulle differenti posizioni assunte dalla dottrina in merito alla natura giuridica del redditometro, riteniamo di dover condividere la tesi (Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003, p. 199 ss.; Ferlazzo Natoli, *Scritti di Diritto Tributario*, Messina, 1993, p. 191 ss.; Serranò, *L'attività di indirizzo in diritto tributario*, Messina, 2001, p.58 ss.; Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 232) secondo cui il redditometro è da considerarsi atto normativo regolamentare, piuttosto che atto amministrativo generale, ed infatti, ai decreti ministeriali, «si attribuisce tale natura, sia per l'obbligatorietà dell'emanazione, che per i connotati di astrattezza e generalità che li contraddistinguono ed infine, per il carattere normativo delle relative determinazioni.» (Così Fantozzi, *op. ult. cit.* p.199). Il decreto in oggetto, infatti, introduce periodicamente ulteriori beni/indice e, modificando i coefficienti ad essi applicabili, amplia la facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria di ricorrere al metodo di accertamento sintetico, ne suggerisce la classificazione come regolamento, poiché atto amministrativo nella forma, ma legislativo nella sostanza.

predeterminazione reddituale, intimamente connessa alla disponibilità degli indici di capacità contributiva.

Prendendo le mosse da questo nuovo contesto normativo, dai diversi documenti di prassi, nonché dall'interessante rilievo del Garante della Privacy e dai più significativi orientamenti giurisprudenziali e dottrinali, si profilano interessanti spunti di osservazione, in tema di redditometro, che intendiamo svolgere nel prosieguo.

2. Il nucleo familiare nel redditometro

Tra le novità più rilevanti e delicate in tema di accertamento redditometrico, vi è la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 38 D.P.R. n.600/73, la quale dispone che: “La determinazione sintetica può altresì essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza”. Il decreto attuativo del 24 dicembre 2012, sottopone al vaglio “campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale”.

Appare chiaro che con il redditometro di “nuova generazione” coesistono dati certi e dati presunti³. Il decreto in esame, infatti, nel rideterminare il reddito formula uno *standard*, sulla base delle risultanze di uno strumento statistico - matematico, quindi, così come per gli studi di settore, il dato ipotetico dovrebbe essere rapportato alla reale situazione del contribuente. Quanto al tenore letterale delle due disposizioni emerge che l'art. 38 D.P.R. n.600/73, parla di “contribuenti” e non di famiglie, quindi, il D.M. in esame, attuativo del redditometro, nel prendere in considerazione il nucleo familiare, ai fini impositivi, viola⁴, tra le altre, la

³ Il D. M. in oggetto individua gli elementi indicativi di capacità contributiva, indicati nella tabella A, determinati prendendo in esame le risultanze delle spese medie ottenute dai dati Istat che, individua 55 tipologie di famiglie, suddivise in relazione a 5 aree territoriali di appartenenza ed alla composizione della famiglia. Le spese individuate nel nuovo redditometro sono riconducibili a: - spese certe che emergono dalle banche dati dell'Amministrazione finanziaria; - gli incrementi patrimoniali al netto dei disinvestimenti; - spese individuate presuntivamente in relazione a indagini socio-economiche.

⁴ Sul punto, significativa è stata, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. II, del 18 aprile 2013, n. 74, la quale afferma che “ il decreto ministeriale non sia illegittimo, ma radicalmente nullo ai sensi dell'art. 21-septies L. n. 241 del 1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione in quanto emanato al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi presupposti e al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria, atteso che il c.d. redditometro utilizza categorie concettuali ed elaborazioni non previste dalla norma attributiva, che richiede la identificazione di categorie di contribuenti, laddove – per come si vedrà – il d.m. non individua tali categorie ma altro, sottoponendo indirettamente – visto l'ampiezza dei controlli e il riferimento ai nuclei familiari – a controllo anche le spese riferibili a soggetti diversi dal contribuente e per il solo fatto di essere appartenenti al medesimo nucleo familiare”.

disposizione contenuta nell'art. 53 Cost., poiché, per attribuire la qualifica di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, è necessario che sia posto in essere il fatto rilevante da cui sorge l'effetto previsto dalla norma tributaria, che non può essere attuato se non dal soggetto che subisce quell'effetto.

In buona sostanza è necessario individuare il collegamento fra soggetto e presupposto di fatto, il quale genera la capacità tributaria attraverso la capacità contributiva. Si evince che il “reddito deve consistere in un incremento della ricchezza disponibile in capo al contribuente. Qualora tale arricchimento non sia riscontrabile, il reddito, non c'è e la tassazione, se calata su quella fattispecie, finisce per cadere su ricchezze inesistenti: dunque, una specie di tassazione “a tavolino” nella quale la disposizione trascura il dato economico naturale”⁵.

Rispetto al previgente redditometro, questa disposizione ci sembra del tutto innovativa ma, nel contempo, anche molto criticabile, poiché precedentemente la capacità reddituale della famiglia poteva certamente essere valutata dall'Ufficio⁶, fermo restando che la norma era finalizzata ad accertare la posizione di ciascun contribuente. Anche se, alcune Circolari dell'Agenzia delle entrate (n.49/E del 2007 e 13/E del 2009), avevano già individuato una diversa configurazione dell'accertamento sintetico, fondato su un approccio più veritiero, ossia basato sulle spese effettuate all'interno del nucleo familiare⁷. Da un lato, ciò di certo ha consentito di smascherare eventuali intestazioni di comodo a componenti del nucleo familiare, posti in essere con l'obiettivo di eludere la correlazione tra reddito e spesa. Dall'altro, però, la previsione dell'imposizione in capo alla famiglia (nucleo familiare)⁸ desta non poche perplessità, giacché la famiglia non è annoverata tra i soggetti passivi del diritto tributario⁹,

⁵ Così Beghin, *L'accertamento sintetico e incrementi patrimoniali. Incrementi patrimoniali, presunzioni di spesa per quote costanti ed esigenza di adattamento dell'accertamento sintetico alla realtà economica*, Padova, 2013, p.299.

⁶ Cfr. Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e reddito metrico*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 138, il quale a proposito della famiglia nel previgente sistema d'accertamento sintetico, afferma che “In realtà, la necessità di considerare la spesa all'interno della famiglia di appartenenza del contribuente non era sfuggita, fin dall'introduzione della norma, alla stessa amministrazione finanziaria: già in sede di prime istruzioni operative sull'attività degli Uffici, si affermava che ai fini dell'accertamento sintetico si deve tener conto, oltre che delle fonti di reddito del soggetto passivo, anche della disponibilità che a lui possono derivare dagli altri componenti del nucleo familiare”.

⁷ Sull'argomento la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2009, chiarisce che “per confermare i risultati ottenuti con la ricostruzione reddito metrica, deve essere effettuata una valutazione sulla complessiva posizione reddituale del nucleo familiare dei soggetti sottoposti ad accertamento”.

⁸ Evidenziamo come la Corte Costituzionale con la sentenza del 15 luglio 1976, n. 179, aveva eliminato il cumulo familiare, poiché, lesivo dei principi di eguaglianza, personalità, effettività e progressività (Artt. 3, 29, 31 e 53 Cost.).

⁹ Sul punto Giovannini, *Famiglia e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/2013, p. 221, giustamente, osserva che “...la famiglia non è configurabile alla stregua di soggetto per il diritto attuale. Essa non è entità distinta dalle persone che la compongono, le quali, infatti sono le sole qualificabili come soggetti passivi, titolari di capacità autonoma. La disciplina positiva conferma, senza ombra di dubbio, questa affermazione. Se per l'art.2, del testo unico delle imposte sui redditi solo le persone fisiche sono soggetti passivi dell'Irpef, per l'art.4 i coniugi e i figli

poiché sotto il profilo fiscale, l'imposizione è riferibile al singolo soggetto. Come già rilevato in dottrina¹⁰, la rideterminazione redditometrica del reddito delle persone fisiche¹¹ e, quindi, della famiglia fiscale “mal si presta a funzionare secondo schemi di puro automatismo, vale a dire con modalità operative incentrate su dati raccolti a tavolino e, dunque, senza contatti con il contribuente.” Sulla scorta di ciò, l'accertamento redditometrico, poiché mediante i nuovi indici non riesce a determinare la reale ed effettiva capacità contributiva, riteniamo che dovrebbe essere integrativo dell'accertamento sintetico¹².

Sulla questione è intervenuto il Garante della privacy¹³, il quale con il provvedimento del 21 novembre 2013, critica i contenuti del D.M. in oggetto, e con il preciso obiettivo di tutelare i diritti fondamentali e la libertà dei contribuenti, ha indicato all'Agenzia delle entrate, prima dell'inizio della procedura, di effettuare “alcuni interventi relativi alla qualità e conservazione dei dati, all'informativa del contribuente”, nonché, all'individuazione della reale situazione del familiare stesso¹⁴.

minori vengono in considerazione limitatamente ai redditi imputabili loro individualmente.....Per il diritto positivo, dunque, la famiglia non è senz'altro qualificabile come entità dotata di soggettività, anche soltanto tributaria.”

¹⁰ Si veda Beghin, *La comunione legale tra coniugi e il nucleo familiare non frenano gli accertamenti sintetici*, in Corr. Trib. n. 32/2011, p.2575.

¹¹ Si veda Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e redditometrico*, cit., p.145, il quale osserva come “questi criteri, meramente matematici, se possono avere un qualche significato in un'ottica di accertamento di massa, automatico e di carattere parametrico, mal si conciliano invece con il carattere “individuale” che deve invece necessariamente rivestire l'accertamento sintetico, per non sconfinare nell'arbitrio e nella sostanziale illegittimità”.

¹² Si veda F. Amatucci, *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, in Dir. Prat. Trib., n. 3/2014, p. 459, il quale giustamente afferma che “Tale precisazione è importante in quanto i nuovi indici redditometrici, non sono in grado di dimostrare da soli una maggiore capacità contributiva effettiva, come nel vecchio accertamento sintetico, che poteva basarsi soltanto su alcune spese di elevato valore considerate espressione di una maggiore potenzialità economica. Essi sembrano più volti a censire e collocare, attraverso lo speso metro, in categorie prestabilite assoggettabili ad accertamento, tutti i contribuenti – persone fisiche mediante il riferimento alle spese di qualsiasi genere, tenendo conto dello stile di vita, delle inclinazioni e delle loro medie di consumo.”

¹³ Si veda Giovannini, *Note controcorrente su accertamento sintetico, indici Istat e diritto alla riservatezza*, in Il Fisco, n. 14/2014, il quale a proposito dell'Autorità Garante per la protezione dei dati personali, giustamente, rileva che «Ha sindacato, specie nella seconda parte del proprio provvedimento, anche l'attendibilità statistica dei dati elaborati dall'Istat, la loro idoneità a divenire strumento selettivo dei contribuenti da sottoporre ad accertamento e la loro idoneità a supportare la “stima” del reddito riferibile al soggetto accertato ed è scesa a verificare anche la possibilità e contenuto della prova contraria da questi spendibile in contraddittorio.....Si tratterebbe, insomma, anche alla luce del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., di “un'ingerenza ingiustificata nella vita privata degli interessati in quanto sproporzionata rispetto alle legittime finalità di interesse generale perseguite dall'Agenzia, poiché va oltre quanto necessario per ricostruire sinteticamente il reddito del contribuente ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 600 del 1973, e si pone in contrasto con i principi di correttezza e liceità del trattamento e di esattezza dei dati, specie per i profili relativi all'attribuzione delle spese ISTAT”».

¹⁴ Per maggiori approfondimenti si rinvia, tra gli altri, a Basilavecchia, *Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, in Corr. Trib., n. 1/2014, p. 9; Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza estera un «assist» ai giudici tributari italiani*, in Corr. Trib., 2014, p. 14

Come rilevato in giurisprudenza¹⁵, e' importante evidenziare che i criteri di individuazione del nucleo familiare e dell'area territoriale, sono aggiuntivi e la loro finalità è quella di individuare con più precisione il *cluster* di riferimento, già determinato in relazione a caratteristiche proprie, "il decreto ministeriale invece utilizza tali due criteri di completamento come principali ed esaustivi".

Il Garante della Privacy con particolare riguardo alle "spese medie Istat", le quali consentono la rideterminazione redditometrica del reddito complessivo, invece asserisce che sono utilizzabili per il calcolo delle spese solo se ancorate ad elementi certi¹⁶, come il possesso di immobili e beni mobili registrati¹⁷.

Con la finalità di arginare l'uso indiscriminato e automatico del "nuovo redditometro" e rispettare le indicazioni del Garante della privacy, sono intervenuti diversi documenti di prassi, quali la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 31 luglio 2013, n.24/E e n.6/E del 2014¹⁸, che integra e modifica la prima.

Sostanzialmente, la Circolare n.6/E effettua un *revirement*, affermando che le spese Istat non sono idonee ad identificare " il contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza".

E' stato significativo il chiarimento della Circolare in esame, poiché circoscrive l'uso degli indici Istat, solo nell'ipotesi in cui il contribuente non provveda a dare informazioni circa il sostenimento di spese certe e per elementi certi, le spese per investimenti e alla quota di risparmio dell'anno. In altri termini, se si attiva il contraddittorio l'attività di controllo si esaurisce, senza ricorrere alle medie Istat.

¹⁵ Si vedano, tra tutte, Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 18 aprile 2013, n. 74; Commissione Tributaria di Napoli, n. 250/2013.

¹⁶ Si veda Contrino – Marcheselli, *Il «Redditometro 2.0» tra esigenze di privacy, Efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., n. 4/2014, p.689, i quali attentamente osservano che " Ebbene, se è vero – come già evidenziato- che le «spese per elementi certi» possono essere determinate anche facendo riferimento alle «spese medie Istat», quando non determinabili in modo obiettivo, è indubitabile che il «nuovo» redditometro sia incentrato in misura prevalente, dopo l'intervento del Garante, su dati di ammontare certo o comunque oggettivamente determinabile o riscontrabili".

¹⁷ Diversamente, la Circolare 6/E del 2014, sostiene che "le spese per beni e servizi di uso corrente, il cui contenuto induttivo è determinato con esclusivo riferimento alla media ISTAT della tipologia di nucleo familiare ed area geografica di appartenenza (voci della tabella A del D. M. 24 dicembre 2012, definite nella circolare n. 24/E "spese ISTAT", non concorreranno né alla selezione dei contribuenti, come già precisato nella circolare n. 24/E, né formeranno oggetto del contraddittorio."

¹⁸ La Circolare 6/E del 2014, chiarisce che "nel par. 2.3 della predetta circolare n. 24/E, si conferma che, se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi in ordine alle "spese certe", alle "spese per elementi certi", agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'attività di controllo basata sulla ricostruzione sintetica del reddito si esaurisce nella prima fase del contraddittorio.

Il *quid*, invece, consiste nell'indicare in modo ragionevole le spese medie Istat, che si riferiscono al nucleo familiare quando l'imposizione è personale, quindi, come rilevato dai diversi documenti di prassi, è di fondamentale importanza individuare un ragionevole ed equo criterio di riparto tra i singoli componenti del nucleo familiare.

In buona sostanza, riteniamo che “non è pensabile che il legislatore si sottragga di fatto a disciplinare questo importante aspetto dell'accertamento sintetico, ritenendo in sostanza che l'Ufficio abbia determinato il suo compito una volta determinato il presumibile maggior reddito posseduto dalla famiglia, salvo poi imputarlo in modo parametrico ai suoi componenti, ed addossando sempre e solo al contribuente l'onere di dare la prova contraria”¹⁹.

Nonostante l'intervento del Garante della privacy e le Circolari in oggetto abbiano apportato numerosi chiarimenti alla disciplina dell'accertamento redditometrico, permangono ancora molte criticità, per cui, se “lo strumento verrà utilizzato senza massima prudenza, esiste il rischio di un contenzioso di massa, che senza dubbio vedrà riemergere le perplessità manifestate dal Garante della Privacy”²⁰. Ne consegue che così come è congegnato, ad un accertamento di massa corrisponderà senz'altro un contenzioso di massa.

3. La ragionevolezza nella sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 2 aprile 2014, n. 462

Il D.M. in oggetto così come è stato ridisegnato, rappresenta un modello statistico-matematico che necessita di essere rapportato alla reale situazione del contribuente. Il problema si pone, pertanto, in merito alla corretta applicazione del principio di proporzionalità di stretta derivazione comunitaria e di quella della ragionevolezza nel diritto interno. E' importante individuare, infatti, “la sussistenza di una proporzione tra lo strumento adottato (la sistematica raccolta dei dati afferenti le spese del contribuente) e la correlata «invasione» della relativa sfera privata, da un lato, e il fine perseguito (l'accertamento tributario), dall'altro”²¹.

Diverse pronunce giurisprudenziali ci offrono lo spunto per effettuare qualche breve osservazione sulla proporzionalità e la ragionevolezza²² nel redditometro, al fine di evidenziare,

¹⁹ Così Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e reddito metrico*, cit. p. 147.

²⁰ Così Basilavecchia, *L'Agenzia delle entrate recepisce le indicazioni del Garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in Corr. Trib., n. 14/2014, p. 1053.

²¹ Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, in Dir. Prat. Trib., n. 3/2013, p. 454.

²² La Corte Costituzionale nell'evidenziare il rapporto tra ragionevolezza e proporzionalità, nella sentenza n. 1130 del 1988, chiarisce che: “il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che

sempre in relazione ai principi costituzionali, quanto siano vincolanti sia per il legislatore, sia per il contribuente. Come è noto il principio di proporzionalità coinvolge tutti i settori del diritto, rappresentando un importante principio di carattere generale²³, anche se non costituzionalizzato ma ricavabile induttivamente dagli artt. 36, comma 1; 53; 56, comma 3; 57 e 97 Cost.

Prima ancora di esaminare i riflessi dei principi di proporzionalità e ragionevolezza, emerso nelle recenti pronunce giurisprudenziali in materia di redditometro, in via del tutto preliminare ricordiamo come il principio di proporzionalità, che trae origine dal diritto tedesco²⁴ e trasmigrato successivamente in quello comunitario, comporta “la congruità del mezzo al fine”, vale a dire, nel caso specifico, l’Erario nella scelta degli strumenti idonei a raggiungere il fine preposto, dovrebbe scegliere quello che arreca minor sacrificio al contribuente.

La proporzionalità e la ragionevolezza, principi ben distinti, dovrebbero rappresentare i parametri di riferimento della Pubblica Amministrazione, il cui operato dovrebbe essere costantemente proporzionato all’obiettivo perseguito dalla norma, arrecando il minor sacrificio al contribuente.

I principi di proporzionalità e ragionevolezza sottendono alle valutazioni discrezionali operate dalla Pubblica Amministrazione, nel rispetto dell’imparzialità e del buon andamento (art. 97 Cost.). Come è stato evidenziato, “la proporzionalità è il criterio (oggettivo) di determinazione del dovere (soggettivo) di comportarsi secondo buona fede”²⁵.

Talvolta, però, il principio di proporzionalità è richiamato dalla giurisprudenza unitamente al principio di ragionevolezza, o in alcune circostanze è addirittura utilizzato come sinonimo, invece, così come previsto nell’art. 1 della L. n.241/1990, si tratta di due principi distinti, e la

intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti”. E tuttavia “l’impossibilità di fissare in astratto un punto oltre il quale scelte di ordine quantitativo divengono manifestamente arbitrarie e, come tali, costituzionalmente illegittime, non può essere validamente assunta come elemento connotativo di un giudizio di merito, essendo un tratto che si riscontra [...] anche nei giudizi di ragionevolezza”.

²³ Così Vassalli, *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006, p. 12.

²⁴ Si veda Serrano, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 4/2014, p. 875, la quale chiarisce che “la genesi di tale principio è da attribuirsi al diritto tedesco che individuava tre requisiti (livelli o gradini) della proporzionalità: idoneità (*Geeignetheit*), necessari età (*Erforderlichkeit*) e proporzionalità (*Verhältnismäßigkeit*). Idoneità del mezzo rispetto all’obiettivo perseguito, necessità che la misura adottata sia conforme, appunto, a controllo di proporzionalità e, pertanto, non esista un altro mezzo efficace nella medesima misura (insostituibilità del mezzo); proporzionalità in senso stretto da intendersi come una legittima proporzione fra la limitazione dei diritti dei cittadini e le finalità pubbliche perseguite e, dunque, come temperamento tra interesse pubblico e posizione dei privati”.

²⁵ Cfr. Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L’importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 454.

ragionevolezza²⁶ rappresenta un canone del principio di proporzionalità. Come giustamente è stato osservato, si sottolinea che ci sia “tra la proporzionalità e la ragionevolezza un rapporto tra *species e genus*, in realtà la ragionevolezza pondera la logicità e congruità della scelta operata, laddove il principio di proporzionalità implica una valutazione ed un temperamento tra interesse pubblico perseguito e diritto privato²⁷”.

Detto questo, rileviamo che in diverse pronunce, la giurisprudenza di merito ha evidenziato come il decreto attuativo del nuovo redditometro violi il diritto di difesa (art. 24 Cost), ed il principio di proporzionalità e ragionevolezza, poiché, per il contribuente, risulta alquanto difficile provare la mancata ragionevolezza per ciò che non si è fatto, ma che per l'Amministrazione finanziaria assume rilievo, giacché, risulta dalle medie Istat²⁸. Sicuramente su *incipit* del Garante della privacy e dei documenti di prassi, si è tentato di arginare l'uso indiscriminato dei dati Istat, tentando di rendere lo strumento redditometrico più proporzionale e ragionevole, ma approdando a risultati ancora opinabili.

Sull'argomento ci sembra particolarmente significativa la sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia, del 2 aprile 2014, n.462, la quale, nell'esaminare un accertamento sintetico, basato sui parametri previsti dal “vecchio” redditometro, rileva un principio fondamentale: “E' illegittimo l'accertamento da redditometro privo di ragionevolezza e fondato su dati lontani dalla realtà”.

Nel caso di specie, il contribuente impugna l'avviso di accertamento eccependo in via principale l'illegittimità e l'inammissibilità del metodo sintetico di determinazione del reddito. Il contribuente rileva, inoltre, l'abnormità tra reddito presunto e reddito effettivamente realizzato.

L'Ufficio, sulla scorta della disponibilità degli indici di spesa indicativi di capacità contributiva, rileva come il contribuente che richieda un finanziamento per l'acquisto di un autovettura, debba possedere un reddito maggiore del finanziamento per il mantenimento

²⁶ Per un esame approfondito sull'irragionevolezza come contraddizione intrinseca ed estrinseca si rinvia, tra tutti, a Falsitta, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2014, p. 97.

²⁷ Così Serranò, *op. ult. loco cit.*, p. 879.

²⁸ Sull'argomento particolarmente significativa è l'ordinanza della Commissione Tributaria di Napoli, sez. dist. Pozzuoli, del 21 febbraio 2013, n. 250, la quale rileva che “non si vede come si possa provare ciò che non si è fatto, ciò che non si è comprato, atteso che – anche a voler prevedere una grottesca conservazione di tutti gli scontrini e un altrettanto grottesca analitica contabilità domestica – è chiaro che tale documentazione non dimostrerà che non è stata sopportata altra concreta spesa; si arriva così all'irragionevole ricostruzione di spese artificialmente imposte dall'autorità governativa, mercé le quali si può di fatto intensificare il prelievo fiscale in violazione dell'art. 53, 1° e 2° comma Cost.” Per un interessante commento alla sentenza citata si veda, tra tutti, Marcheselli, *op. ult. loco cit.*, p.450.

dell'autovettura.

La determinazione del maggior reddito imponibile, fondato sul parametro della spesa per il mantenimento, dà luogo all'infondatezza della pretesa impositiva, tra l'altro, l'Ufficio non aveva tenuto conto che le spese familiari sono sostenute anche con il reddito degli altri componenti del nucleo familiare (moglie, figli e madre). Per cui, in tale contesto, si innescano meccanismi di solidarietà, tale da non riuscire a scindere quanto sia stato il supporto dato da un familiare al contribuente.

Nel momento in cui l'Ufficio ridetermina il reddito secondo questo modello matematico, deve opportunamente motivare l'avviso di accertamento, rapportando il dato ottenuto alla reale capacità contributiva del contribuente, per cui deve ricostruire *l'iter* che ha consentito il passaggio dal fatto noto al fatto ignoto. Nel caso specifico, l'avviso di accertamento è stato impugnato, poiché risulta “insostenibile e abnorme in termini di reddito presunto e di conseguenti pretese impositive e sanzionatorie ed emesso in violazione di legge”²⁹. L'Ufficio, invece, nel costituirsi in giudizio, dichiara la legittimità del lavoro svolto, giacché risulta basato sui parametri previsti dai decreti ministeriale del 1992.

La Commissione Emiliana, invece, osserva che il redditometro è uno strumento fondato sul “sillogismo”, per cui il fatto noto è la spesa, al quale si riconducono particolari indici, il fatto ignoto, invece, è il reddito occultato al Fisco (il reddito evaso da sottoporre ad imposizione). Ma come sottolineato nella sentenza, l'Ufficio può e deve prescindere dalla determinazione del reddito con metodo sintetico, quando, nel caso concreto, questa modalità accertativa non riesce a raggiungere la finalità di individuare la reale ed effettiva capacità contributiva³⁰.

L'aspetto che riteniamo particolarmente significativo è che la Commissione ritenga come la determinazione del reddito, nel contesto in esame, sia viziata «per mancata adozione dei criteri di ragionevolezza, relativamente agli importi “accertati” per il mantenimento dell'immobile di abitazione e delle autovetture e per il fatto che i relativi costi sono stati sostenuti dal nucleo familiare».

²⁹ Così afferma la sentenza in oggetto.

³⁰ Si veda Terrusi, *La prima giurisprudenza di merito del redditometro: le tutele e i problemi di privacy, giurisdizione e retroattività*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 83, il quale giustamente rileva che “Il punto di equilibrio rimane pertanto quello di diritto comune, in base al quale l'ufficio ha assolto il suo onere solo se l'inferenza, per quanto tratta dai coefficienti è plausibile e convincente. Sicché il riferimento giurisprudenziale alla prova contraria, in capo al contribuente, significa una cosa soltanto: che quando l'ufficio, sulla base degli elementi ragionevolmente acquisiti, abbia fornito, all'esito del contraddittorio, la prova del reddito accertato (perché quel reddito va ragionevolmente associato a quella capacità di spesa), il contribuente è tenuto ad ampliare l'area dei fatti suscettibili di considerazione, altrimenti perde causa”.

Sorge, pertanto, la necessità di eliminare ogni automatismo dei coefficienti presuntivi di reddito, valutando sempre la situazione reale del contribuente.

In altri termini, al fine di poter sostenere la tesi di legittimità all'uso dei coefficienti presuntivi di reddito, sia con riferimento al nucleo familiare, sia in relazione al principio di ragionevolezza e proporzionalità, è necessario evidenziare la flessibilità³¹ che tali strumenti presuntivi devono assumere (peraltro imposta dall'art. 53 Cost.), giacché l'Amministrazione finanziaria deve tener conto della reale capacità contributiva, cercando di individuare la compatibilità del maggior reddito elaborato, con l'effettiva capacità contributiva dei soggetti sottoposti ad accertamento e rispettando l'intimo legame tra imposizione e capacità contributiva.

In conclusione, dalla breve disamina svolta emerge che il legislatore, nel rivedere la disciplina sul redditometro, ha trascurato di ponderare lo strumento redditometrico secondo modalità proporzionali e ragionevoli.

Sicuramente, in periodi in cui l'Erario ha ingenti necessità di gettito, è alquanto difficile per il legislatore, riuscire a trovare il giusto equilibrio tra la «necessità (di aumentare il gettito) e la “doverosità” di procedere secondo giustizia»³².

Auspichiamo che il legislatore alla luce dei principi costituzionali e dei più significativi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, possa rivedere lo strumento redditometrico temperando, tra gli altri, il giusto rapporto tra la proporzione dello strumento accertativo e i diritti del contribuente, orientando il proprio operato verso un Fisco più equo ed efficace, poiché, “proprio l'equo temperamento fra l'interesse pubblico (e quindi anche fiscale) e quello dei privati è insito nei canoni di ragionevolezza e della proporzionalità”³³.

4. Il contraddittorio

L'esistenza dell'obbligo del contraddittorio, ricavabile induttivamente dall'art.24 della Costituzione, comma 2 (il quale sancisce che il diritto alla difesa è inviolabile in ogni stato e grado del procedimento), ed alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente³⁴, rappresenta la

³¹ Sull'argomento si veda Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 458, il quale osserva che “si avverte quindi una fortissima esigenza di flessibilità. Flessibilità che, nella giurisprudenza comunitaria, è acquisita da decenni, ma che deve far parte molto di più del bagaglio della nostra Amministrazione finanziaria”.

³² Così Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto all'evasione*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 157.

³³ Così Serrano, *op. ult. loco cit.*, p. 881.

³⁴ Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art.12 rubricato “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche”, comma 7, dispone che: “nel rispetto del principio di cooperazione fra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il

garanzia di giustizia e collaborazione tra Fisco e contribuente, secondo la quale nessuno può subire gli effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di essere parte del processo da cui la stessa scaturisce, ossia, senza aver effettivamente partecipato alla formazione del provvedimento giurisdizionale³⁵.

In ossequio al principio del giusto procedimento e della tutela del contribuente, l'art. 38 del D.P.R. n.600/73, al comma 7, ha previsto l'obbligo del contraddittorio preventivo. In particolare il contraddittorio si esplica in due distinti momenti³⁶, il primo (informativo e difensivo) prevede che l'Amministrazione finanziaria prima di procedere alla rideterminazione del reddito complessivo "ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Si può notare, infatti, che "l'elemento che differenzia i due livelli è costituito dal modo nel quale la partecipazione si realizza: da una fase in cui il contribuente è chiamato ad intervenire per fornire dati e notizie utili ai fini dell'accertamento - e che quindi si caratterizza per l'assenza,

contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare urgenza". In merito al predetto articolo si vedano le sentenze della Corte di Cassazione, Sezioni Unite del 29 luglio 2014, n. 18184; sez. trib., sent. nn. 1869/2014, 2279/2014, 2587/2014, 2595/2014, 5373/2014, 6666/2014 e 7315/2014.

³⁵ *Sul tema del contraddittorio in sede procedimentale, si veda tra gli altri, FANTOZZI, Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari, in Riv. Dir. Trib., n. 2/2011, p. 137; BELLÈ, Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future, in Rass. Trib., 1997, p. 444 ss.; FERLAZZO NATOLI, La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario, in Riv. Dir. Trib., 1999, p. 755 ss.; DI PIETRO, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano (Atti del convegno "I settanta anni di "Diritto e Pratica Tributaria"), Padova, 2000, p. 531 ss.; SALVINI, La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre), in Riv. Dir. Trib., 2000, p. 13 ss.; ID, La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento tributario, in Corr. Trib., 2009, p. 3576; MICELI, Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria, in Riv. Dir. Trib., 2001, p. 392 ss.; Serrano', Sulla opportunità del contraddittorio nelle indagini bancarie, in Boll. Trib., 7/2008, p. 533; Ragucci, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2009; ID, Il "nuovo" accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo, in Corr. Trib., 2010, p. 3089; ID, Centralità del contraddittorio nell'accertamento sintetico, in Corr. Trib., n. 41/2012, p. 3149; Marcheselli, Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione può eccepirsi in modo pretestuoso, in Corr. trib., 2014, p. 2536; Serrano', Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia UE in tema di contraddittorio endoprocedimentale, in Boll. Trib., n. 6/2015, p. 457.*

³⁶ Si veda Tundo, *Nulla l'atto di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio*, in Corr. Trib., n. 13/2013, p. 1003, il quale osserva che "i tempi del contraddittorio preventivo nell'accertamento sintetico sono articolati su un doppio livello: quello della fase istruttoria e quello in seno all'invito a comparire nel procedimento di adesione che deve essere eventualmente avviato, qualora il contraddittorio non abbia avuto un esito positivo per il contribuente. I due livelli non possono essere accorpati in un'unica fase, né interscambiabili. Il contribuente potrà decidere di non partecipare ad entrambe le fasi o di partecipare ad una sola di esse: solo alla prima o alla seconda. La mancata partecipazione alla prima fase non dispensa l'ufficio dall'attivare la seconda e, quindi, il procedimento di accertamento con adesione, nell'ambito del quale il contribuente può ottenere una modifica della pretesa a seguito degli ulteriori elementi valutativi apportati oltre che una riduzione delle sanzioni".

almeno in via di principio, di un pieno confronto dialettico con l'ufficio – si passa alla fase successiva, in cui più concretamente si realizza un vero e proprio contraddittorio e nella quale il contribuente avrà la possibilità di introdurre, attraverso uno sforzo più intenso, elementi valutativi più articolati, al fine di convincere l'Amministrazione della correttezza del proprio comportamento³⁷.

L'accertamento redditometrico, così come gli studi di settore, infatti, rientra nel *corpus* degli accertamenti standardizzati, rimanendo, comunque, uno strumento che è frutto di una elaborazione statistica che, secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria, può dar luogo a presunzioni semplici³⁸. Il legislatore, infatti, con l'introduzione dell'obbligo per l'Ufficio del contraddittorio endoprocedimentale ha realizzato una duplice finalità: da un lato, ottenere quell'effetto di sostituzione tra dato ipotetico e dato reale, rapportando, infatti, lo strumento redditometrico fondato prevalentemente su medie Istat alla effettiva situazione reddituale del contribuente; dall'altro ribadire che il contraddittorio rappresenta un mezzo di attuazione del giusto procedimento, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Visto in quest'ottica, il contraddittorio assume una funzione garantista³⁹, giacché pone il contribuente nella condizione di dimostrare le proprie ragioni⁴⁰, (vale a dire che le spese per consumi o per investimenti siano state finanziate con redditi diversi da quelli realizzati nel medesimo periodo d'imposta, oppure che le spese siano state sostenute con redditi esenti o già sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo definitivo), consentendo inoltre all'Amministrazione finanziaria di ricostruire il dato reale e, dunque, l'effettiva capacità contributiva⁴¹. L'effettività del contraddittorio si riflette sull'accuratezza della motivazione⁴² e, quindi, "sull'integrità del

³⁷ Così Tundo, *Il Procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in Rass. Trib., n. 5/2013, p. 1047.

³⁸ Si veda, Marcheselli, *Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in Corr. Trib., N. 44/2009, p.3622.

³⁹ Si veda Tundo, *Nulla l'avviso di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio*, in Corr. Trib., n. 13/2013, p. 1002, il quale osserva che "La norma, coerentemente con le indicazioni che provengono dall'ordinamento europeo, valorizza il contraddittorio nella sua forma più avanzata, ossia quella «difensiva». Quest'ultima è tale se contraddistinta, da un lato, dall'obbligo per l'Ufficio di convocare il contribuente e, dall'altro, dalla facoltà di quest'ultimo di aderire all'invito per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, senza che la mancata risposta produca effetti pregiudizievoli nella successiva ed eventuale fase giurisdizionale".

⁴⁰ Si veda sentenza della Corte di Cassazione, del 19 marzo 2014, n. 6396, per un interessante commento si rinvia a Basilavecchia, *Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e redditometrico*, in Riv. Giur. Trib., n. 7/2014, p. 593.

⁴¹ Cfr. Corrado, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale delle parti in sede amministrativa*, in Riv. Dir. Trib., n. 5/2009, p.399.

⁴² A proposito della motivazione negli accertamenti standardizzati, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza del 18 dicembre 2009, n. 26635, ha affermato che "la motivazione dell'atto di accertamento non può

contenuto dell'accertamento"⁴³, pertanto, il contraddittorio endoprocedimentale non deve rappresentare un passaggio meramente formale, ma l'Amministrazione Finanziaria, nell'ottica del giusto procedimento, nella motivazione dovrà argomentare la logica che ha disatteso le ragioni del contribuente, "pena l'illegittimità del provvedimento impositivo"⁴⁴.

Concordiamo con chi⁴⁵ ha giustamente ritenuto che, sebbene "la formulazione letterale del sesto comma dell'art. 38 non sia all'avanguardia del garantismo, e non preveda quindi che, avvenuta la partecipazione procedimentale al contraddittorio, la motivazione debba recare esplicitamente una «replica» a quanto dedotto dal contribuente, tale conclusione deve essere necessariamente raggiunta in via interpretativa".

Per l'Amministrazione finanziaria, infatti, il contraddittorio endoprocedimentale consente la traslazione del dato da estimativo a reale, per cui esso "è un elemento insostituibile per raggiungere una maggiore accuratezza nella determinazione degli imponibili ed eliminare buona parte del contenzioso tributario, esauendo in fase procedimentale questioni e malintesi sovente spostati in sede giurisdizionale"⁴⁶.

Risulta evidente, come ormai da tempo, la centralità del contraddittorio⁴⁷, abbia assunto un ruolo preminente sia in dottrina, sia nella giurisprudenza comunitaria⁴⁸ e nazionale, poiché,

esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente."

⁴³ Così Gaffuri, *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 3/2013, p.614. Tra tutte segnaliamo La Corte Costituzionale che con l'ordinanza n. 244 del 2009, ha particolarmente valorizzato il legame tra gli elementi forniti dal contribuente e la motivazione facendo proprio leva sui principi desumibili dallo Statuto dei diritti del Contribuente e richiamando costantemente l'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente L.212/2000, ha avvalorato la posizione del contraddittorio nel procedimento tributario, affermando che "l'omessa attivazione del contraddittorio, in assenza di espressa motivazione sull'urgenza, determina la nullità dell'avviso di accertamento".

⁴⁴ Così afferma la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, 4 marzo 2013, n. 57.

⁴⁵ Così Basilavecchia, *La motivazione degli accertamenti sintetici e redditometrici*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 128.

⁴⁶ Così Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p.331, nota 215.

⁴⁷ Cfr. Serranò, *In caso di evasione totale valgono le presunzioni «supersemplici» anche senza contraddittorio*, in Riv. Giur. Trib., op. cit., p. 688, la quale giustamente afferma che "il contraddittorio ha, comunque, radici significative all'interno del procedimento. Ed, invero, già negli anni Cinquanta, aveva costituito il caposaldo della riforma Vanoni e concretamente si traduceva nell'art. 39 del Testo Unico n. 645/1958, in tema di poteri degli Uffici e nell'istituto del concordato tributario (art.34). Dal tenore dell'art.39 si evinceva, infatti, che era prassi seguita dall'Ufficio applicare il principio del contraddittorio prima della notifica di un avviso di accertamento".

⁴⁸ Sull'importanza del contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria si vedano, tra tutte, Corte di Giustizia, sentenza "Sopropè" del 18 dicembre 2008, "punto 50, secondo la quale "in tale contesto il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta". Corte di Giustizia, cause riunite C-129-13 e C 130/13, le quali attentamente osservano che "punto 27, con la prima questione il giudice del rinvio desidera accertare, in sostanza, se il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere

rappresenta un vero e proprio dialogo preventivo tra Fisco e contribuente, prima cioè che venga notificato l'avviso di accertamento.⁴⁹

5. Considerazioni conclusive

Tirando le fila di quanto argomentato, emerge che il legislatore, con l'intento di voler apportare un *restyling* alla disciplina in oggetto, in concreto ha determinato un'involuzione del sistema di accertamento reddito metrico. Concordiamo, pertanto con chi⁵⁰ ha rilevato che “l'Agenzia delle entrate per più di trenta anni «ha perso il controllo del territorio» e c'è questa tendenza a trovare formule o metodi matematici sostitutivi della ricostruzione ponderata del caso”.

Sicuramente è da sottolineare che l'interesse fiscale non può certamente derogare ai principi di capacità contributiva, effettività, proporzionalità e ragionevolezza e che indubbiamente l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale ha costituito un passaggio significativo per il contribuente. Dal momento che sono accertamenti di tipo presuntivo, riteniamo che sia da condividere l'affermazione secondo la quale «per raggiungere una imposizione corretta, proporzionale e ragionevole, il contraddittorio rappresenta “uno strumento non solo di distensione e di recupero di un migliore rapporto con il contribuente, ma anche di realizzazione del risultato più fedele alla effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo”»⁵¹.

A corroborare tale posizione è intervenuta, tra le altre, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza del 18 dicembre 2014, n.19667, affermando un principio indiscutibile, secondo il quale, «la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una “decisione partecipata” mediante la proposizione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon

sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del codice doganale, possono essere fatti valere direttamente dai singoli dinanzi ai giudici nazionali”. Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, per un esame approfondito sulla sentenza si veda il commento di Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in Riv. Giur. Trib., 2009, p. 203.

⁴⁹ Cfr. Ferlazzo Natoli – Ingraio, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in Boll. Trib., n. 7/2010, p. 485.

⁵⁰ Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 457.

⁵¹ Così Serrano, *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia UE in tema di contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 466.

andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.».

In conclusione, concordiamo con la modernizzazione del sistema, che tiene conto del nuovo contesto socio-economico, ampliando, quindi, la gamma degli indici di spesa, ma teniamo a precisare che il legislatore non deve perdere di vista la certezza del diritto ed il rispetto dei principi costituzionali. Trattandosi di strumenti presuntivi è necessario che la loro applicazione sia "rigorosa, saggia e prudente"⁵², solo in tal modo può realizzarsi un "Fisco contemporaneamente efficace ed equo"⁵³.

⁵² Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 459.

⁵³ Così Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto all'evasione*, cit., p. 160.

Il deposito di titoli in amministrazione e una chiave storica di lettura *

di Gabriella Gimigliano

ABSTRACT

The paper examines the legal framework for the safekeeping and administration of financial instruments. This is one of the banking contracts according to the Italian Civil Code and one of the non-core activities according to the Consolidated Banking Law and in the Consolidated Financial Law. The paper aims to ascertain whether the safekeeping and administration of financial instruments is, legally speaking, no longer an activity by itself but part of the master contract for the provision of financial services and, as a consequence, ADR competence must be allocated in bodies established in CONSOB instead of Bank of Italy.

Il saggio esamina il contratto di deposito titoli in amministrazione per stabilire se la competenza a dirimere le controversie stragiudiziali tra banca e cliente spetti alla Camera Conciliativa ed Arbitrale presso la CONSOB o all'Arbitro Bancario e Finanziario (ABF) presso la Banca d'Italia. L'analisi di taglio storico consente di concludere che il deposito amministrato conserva una sua autonomia giuridica e, quindi, una intrinseca bancarietà, nonostante il legame di accessorialità economica rispetto al contratto quadro.

Sommario: 1. Il caso del deposito amministrato – 2. Il Collegio di Coordinamento ABF e l'inquadramento del deposito amministrato - 3. Un'ipotesi ricostruttiva di taglio storico – 4. Segue: Un'ipotesi ricostruttiva di taglio storico e l'allocazione della competenza.

1. IL CASO DEL DEPOSITO AMMINISTRATO.

Con il contratto di deposito titoli in amministrazione la banca-depositaria è obbligata a custodire i titoli e curarne i diritti inerenti nell'interesse del depositante, accreditando al medesimo le somme riscosse.

Il deposito amministrato è disciplinato tra i contratti bancari nel Libro IV, Titolo II, del codice civile ma è altresì contemplato tra le *attività ammesse al mutuo riconoscimento* all'art. 1, co. 2,

* Dottore di ricerca in Diritto dell' economia Università federico II° Napoli

* Lavoro sottoposto a revisione

n. 12, t.u.b., nonché tra i *servizi accessori* alla prestazione di servizi di investimento agli effetti dell'art. 1, co. 6, lett. a), t.u.f.

Il servizio di deposito titoli in amministrazione è considerato come un'attività non riservata. Se nel codice civile il richiamo è esclusivamente alle banche, nel Testo Unico bancario è fatto espresso riferimento agli intermediari speciali dell'art. 107 (oltre che alle banche italiane, comunitarie ed extracomunitarie), mentre il Testo unico della finanza aggiunge le imprese di investimento nazionali, comunitarie e extracomunitarie, le società di gestione del risparmio e le società di gestione armonizzate.

L'art. 1838 c.c. prescrive all'intermediario di «*custodire i titoli, esigerne gli interessi o i dividendi, verificare i sorteggi per l'attribuzione di premi o per il rimborso di capitale, curare le riscossioni per conto del depositante, e in generale provvedere alla tutela dei diritti inerenti ai titoli. (...) provvedere al versamento di decimi o (...) esercitare un diritto d'opzione*», a fronte di un compenso. Quanto all'esercizio del diritto di opzione ovvero al versamento dei decimi ancora dovuti la banca ha l'obbligo di chiedere in tempo utile istruzioni al cliente e darvi esecuzione.

La dottrina pressoché unanime ha concluso che l'elencazione ha carattere meramente esemplificativo e comprende ogni attività dovuta nella custodia e nell'amministrazione dei titoli oggetto del contratto¹. La precisazione degli obblighi del depositario solleva, però, molti dubbi: ci si chiede se il depositario sia tenuto ad «evitare il perimento o il deterioramento del bene depositato dipendente da cause intrinseche al bene stesso»², come ha scritto Abbadessa, oppure a compiere ogni atto diretto a conservare la potenzialità economica dei titoli custoditi, secondo la ricostruzione di Scordino³.

¹ LA LUMIA, *I depositi bancari*, Torino 1913; MOLLE, *Il deposito di titoli di credito in amministrazione*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 1934, I, 185 ss.; BO, *Osservazioni intorno ai depositi bancari*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 1941, I, 1 ss.; MOLLE, *Il deposito di titoli in amministrazione secondo il nuovo codice civile*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 1942, I, 1 ss.; COLAGROSSO, *Diritto bancario*, Roma 1947, 227 ss.; GIANNATTASIO, *Orientamenti della giurisprudenza sui contratti bancari*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 1952, I, 201 ss.; CAPOBIANCO, *Commento alle norme bancarie uniformi*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 1956, I, 252 ss.; FERRI, Voce *Deposito bancario*, in *Enc. Di.*, XII, Milano, 1964, 278; SCORDINO, *I contratti bancari*, Napoli, 1965, 33; FIORENTINO, *Conto corrente – Contratti bancari*, in *Comm. cod. civ.*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1966, 33; COLTRO CAMPI, *I contratti bancari nella giurisprudenza*, Padova, 1977, 316; ALESSI, *Le banche*, Milano, 1978, II, 778; ABBADESSA, *Deposito di titoli in amministrazione*, in PORTALE, a cura di, *Le operazioni bancarie*, Milano, 1978, I, 455; SALANITRO, *Problemi in tema di depositi bancari*, in PORTALE (a cura di), *Le operazioni bancarie*, Milano 1978, vol. II, 353; MOLLE, *I depositi a custodia*, in *Tratt. dir. civ. comm.*, già diretto da Cicu, Messineo, Mengoni e continuato da Schlesinger, Milano, 1981, XXXV, 97; PRINCIPE, *La responsabilità della banca nei contratti di custodia*, Milano, 1983, 41 ss.; RABITTI BEDOGNI, *La responsabilità della banca nella custodia dei titoli in amministrazione*, in AA.VV., *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale delle banche*, Milano, 1986, 31; PERASSI, *Il deposito di titoli in amministrazione*, in *Trattato di diritto commerciale*, a cura di Cottino, Padova 2001, Vol. VI, 581.

² ABBADESSA, *Deposito di titoli in amministrazione*, cit., 456 s.

³ SCORDINO, *I contratti bancari*, cit., 40 s.

Alla fattispecie codicistica poco o nulla aggiungono i due Testi Unici che svolgono una mera elencazione di attività e servizi.

La disciplina del servizio di custodia ed amministrazione presenta un quadro composito per fonti normative, regole contrattuali applicabili, autorità di vigilanza e, di conseguenza, organo competente in sede di risoluzione extragiudiziale delle controversie. Possono essere considerate tre situazioni-tipo:

- Il deposito di titoli in amministrazione è prestato da una banca (o da un intermediario finanziario *ex art. 107 TUB*): in questa ipotesi il servizio è pacificamente ricondotto nell'alveo delle *altre attività finanziarie* di cui all'art. 10, co. 3, t.u.b., e l'autorizzazione e la vigilanza spettano alla Banca d'Italia quando l'attività, come nel caso di specie, non è coperta da riserva di legge. In questo caso il servizio di custodia ed amministrazione, come ogni altra attività ammessa al mutuo riconoscimento, deve essere incluso nel programma da accludere alla domanda di autorizzazione all'esercizio dell'attività bancaria; infine, al servizio in esame si applicano le disposizioni sulla trasparenza contrattuale di cui agli art. 115 ss. t.u.b. e, coerentemente, l'Arbitro competente sarà l'Arbitro Bancario e Finanziario (ABF) istituito presso la Banca d'Italia;

- Quando la custodia e l'amministrazione di titoli è attività esercitata dai c.d. soggetti abilitati di cui all'art. 1, co. 1, lett. r), t.u.f., contemplata tra i servizi ammessi al mutuo riconoscimento nell'allegato B al Testo Unico della finanza, è esercitabile in forma accessoria ai servizi di investimento. Nel caso di specie spetta alla CONSOB l'autorizzazione, procedimento che interessa i servizi di investimento come quelli accessori che beneficiano dei vantaggi del principio dell'autorizzazione unica. Come per ogni altro servizio di investimento o accessorio, il depositario è tenuto all'adempimento degli obblighi di comportamento ed organizzativi di cui all'art. 21 ss. t.u.f. In merito agli obblighi di forma di cui all'art. 23 – obbligo generalmente riferito al contratto-quadro e non alle singole operazioni – è rimessa alla volontà delle parti la scelta in merito ai requisiti di forma da osservare limitatamente ai servizi accessori. Alla Camera conciliativa ed arbitrale presso la CONSOB (d'ora in poi, la Camera) spetta la competenza a dirimere in forma stragiudiziale le eventuali controversie tra intermediario e cliente sull'inadempimento dell'obbligo di correttezza, trasparenza ed informazione⁴;

- Nel “mezzo” si dà il caso della banca o dell'intermediario *ex art. 107* abilitati anche alla prestazione di servizi di investimento e di uno o più servizi accessori. Alla Banca d'Italia sono affidate le valutazioni in sede di autorizzazione sui servizi di investimento ed accessori così come l'eventuale revoca dell'autorizzazione nel caso di interruzione nella prestazione dei servizi di investimento; la vigilanza sarà ripartita in base ad un criterio funzionale tra CONSOB e Banca d'Italia. Saranno egualmente applicabili i criteri generali che presiedono allo svolgimento delle attività e dei servizi di cui

⁴ GOBBO, Sub *art. 21 - 22*, cit., 257 ss.; RIGHINI, Sub *art. 1*, cit., 7 ss.

all'art. 21 così come il principio di separazione patrimoniale di cui all'art. 22. Inoltre, in tema di trasparenza contrattuale agli art. 115 ss. t.u.b. dovrebbe subentrare la disposizione all'art. 23 t.u.f. (e la regolamentazione secondaria pertinente) che al comma 4 delinea un'area di esonero nella disciplina della trasparenza bancaria escludendone l'applicazione alle controversie pertinenti l'esercizio di servizi o attività di investimento, la sottoscrizione ed il collocamento di prodotti finanziari emessi dalle banche ovvero i servizi che sono parte di una più ampia operazione riconducibile alla sottoscrizione e al collocamento di cui sopra o, ancora, riconducibile all'operazione di offerta al pubblico di strumenti finanziari⁵.

Il problema dell'inquadramento giuridico del servizio di deposito amministrato ai fini dell'allocazione della competenza presso l'Arbitro o la Camera sembra così porsi soltanto nell'ultima delle ipotesi elencate. La questione è emersa perché i collegi locali dell'Arbitro Bancario e Finanziario (di seguito, ABF)⁶ hanno diversamente ricostruito la funzione e la natura giuridica del contratto in esame finendo per dare soluzioni non coincidenti sulla questione di competenza⁷. Dunque, prevale il profilo della *finanziarietà* o della *bancarietà*?

Franco Belli intese il servizio di custodia ed amministrazione titoli «(...) come incunabolo della gestione di patrimoni, attività che, più di altre, scandisce il futuro delle imprese bancarie»⁸ esaminandolo, fin dalla prima edizione dei *Servizi Bancari*, tra gli indizi del prossimo ridimensionamento qualitativo e quantitativo dell'attività bancaria tipica rispetto alle attività della banca non riconducibili all'intermediazione creditizia.

Al contrario, è stato recentemente osservato in merito all'art. 27, l. 262/2005, che «la disposizione è inserita in un contesto normativo chiaramente relativo all'attività bancaria in senso proprio»⁹. Questa precisazione sembrerebbe *di per sé* fugare ogni dubbio sull'allocazione della competenza per la risoluzione stragiudiziale delle controversie in merito al caso del servizio di deposito titoli in amministrazione. Infatti, l'attività bancaria è caratterizzata dal nesso

⁵ GOBBO, Sub art. 23, in VELLA, a cura di, *Commentario T.U.F.*, Milano, 2012, 274 ss.

⁶ La disciplina di attuazione l. n. 262 del 2010 fa perno su la delibera CICR n. 275 del 2008 e le disposizioni di carattere generale della Banca d'Italia del 18 giugno 2009. Il meccanismo dell'ADR bancario e finanziario è stato poi rafforzato con il d.lgs. n. 28 del 2010. Un ampio commento in BERGAMINI, *I nuovi strumenti stragiudiziali di soluzione*, in GABRIELLI e LENER, a cura di, *I contratti del mercato finanziario*, Milano, 2011, 429 ss.

⁷ Cfr., in particolare, ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 1246 del 10.11.2010; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 1395 del 3.12.2010; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 305 del 16.2.2011; ABF-Collegio di Roma, Decisione n. 59 del 17.2. 2010; ABF-Collegio di Napoli, Decisione n. 528 del 15.3.2011; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 1805 del 08.9.2011; ABF-Collegio di Roma, Decisione n. 2344 del 28.10.2011; ABF-Collegio di Roma, Decisione n. 2811 del 22.12.2011; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 770 del 15.3.2012; ABF-Collegio di Roma, Decisione n. 252 del 14.1.2013; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 856 del 13.2.2013; ABF-Collegio di Milano, Decisione n. 5396 del 23.10.2013.

⁸ BELLI e GRECO, *Servizi bancari, attività bancaria ed attività delle banche*, in ANGELICI ed altri, *I contratti delle banche*, Torino, 2002, 69.

⁹ BERGAMINI, *I nuovi strumenti stragiudiziali di soluzione*, cit., 449.

teleologico tra raccolta del risparmio tra il pubblico con obbligo di rimborso ed esercizio del credito (art. 10, co. 1, t.u.b.) ma gli articoli 10 ed 11, co. 5, t.u.b. ne individuano il tratto esclusivo nella raccolta a vista e nella raccolta collegata all'emissione di strumenti di pagamento a spendibilità generalizzata¹⁰. Sfuggendo all'uno come all'altro schema, il servizio di deposito titoli in amministrazione sarebbe, quindi, sempre e comunque da inquadrare come servizio finanziario di natura accessoria e la soluzione stragiudiziale delle eventuali controversie diverrebbe di competenza esclusiva della Camera presso la Consob, quale che sia l'intermediario-depositario.

Il ragionamento non è a mio avviso convincente. Se, in base alla prassi applicativa della Banca d'Italia, non è operata alcuna valutazione comparativa tra attività bancaria e attività finanziarie non bancarie nell'utilizzazione dell'autorizzazione bancaria perché la "bancarietà" dovrebbe giocare come elemento dirimente in questa circostanza?

In mancanza di una giurisprudenza di merito e di legittimità significativa, anche il riferimento alla dottrina non è determinante perché sono tante e diverse le ricostruzioni rappresentate: alla tesi del deposito amministrato come concorso di figure contrattuali autonome – ora il deposito e la *locatio operis*¹¹, ora il deposito e il mandato¹² – fanno da contrappeso le altre ricostruzioni che individuano nel contratto in esame un negozio complesso che assolve ad una funzione unitaria¹³.

Queste brevi osservazioni provano a riflettere criticamente sugli esiti "giurisprudenziali" più recenti in tema di contratto di deposito amministrato in una prospettiva di taglio storico.

2. IL COLLEGIO DI COORDINAMENTO ABF E L'INQUADRAMENTO DEL DEPOSITO AMMINISTRATO.

Il collegio di coordinamento dell'ABF, intervenuto a comporre le divergenze interpretative tra i collegi locali (Milano, Roma, Napoli), ha ammesso il dualismo funzionale del deposito amministrato – custodia ed amministrazione dei titoli – ed ha riconosciuto alla disciplina

¹⁰ Ampia la letteratura giuridica sulla ricostruzione dell'attività bancaria. Tra i più recenti commenti segnalo: BRESCIA MORRA, Sub art. 10, e PARRELLA, Sub art. 11, in PORZIO ed altri, a cura di, *Testo Unico Bancario*, Milano, 2010.

¹¹ LA LUMIA, *I depositi bancari*, 192 s.; BO, *Osservazioni intorno ai depositi bancari*, 1 ss.

¹² MOLLE, *Il deposito di titoli in amministrazione secondo il nuovo codice civile*, cit., 3; COLAGROSSO, *Diritto bancario*, cit., 228.

¹³ FERRI, *Voce Deposito bancario*, cit., 284; FIORENTINO, *Conto corrente – Contratti bancari*, cit., 67.

codicistica soltanto una «residua portata precettiva» rilanciando il dubbio, sollevato dal collegio ABF di Napoli, sull'autonomia funzionale e l'utilità distinta del contratto di deposito amministrato rispetto al contratto quadro.

Il problema dell'inquadramento giuridico si è posto in quelle che ho definito ipotesi di “mezzo”¹⁴, quindi quando il depositario sia una banca autorizzata anche alla prestazione di servizi di investimento che intrattiene con il depositante un contratto quadro di investimento. Al «rapporto contrattuale complesso» che viene ad esistenza per effetto della conclusione del contratto-quadro il collegio di coordinamento applica il criterio della finalità prevalente (di investimento o meno)¹⁵, contemplato dalle disposizioni della Banca d'Italia del 29 luglio 2009¹⁶ per dirimere la questione dell'applicazione della disciplina della trasparenza bancaria o finanziaria in merito ad un prodotto c.d. composto prestato da una banca o un intermediario ex art 107 autorizzati a prestare anche servizi di investimento.

Secondo il collegio di coordinamento se oggetto della doglianza è l'inadempimento di obblighi di informazione strumentali all'esercizio dei diritti inerenti ai titoli depositati, allora la competenza spetterà all'ABF, al contrario se oggetto della doglianza del cliente è l'inadempimento di obblighi di informazione concernenti le scelte di conservazione/liquidazione dell'investimento direttamente da parte del cliente, allora la competenza spetterà alla CONSOB.

Il contenuto della doglianza sarà precisato tenendo conto della strategia di investimento del cliente all'attuazione della quale gli obblighi dell'intermediario finanziario devono essere calibrati. Considerato che la strategia si desume dal contratto quadro, sembra delinearsi un rapporto di strumentalità giuridica piuttosto che economica tra contratto di deposito amministrato e contratto quadro. Il contratto quadro diviene il punto di fuga attraverso il quale ricostruire il deposito amministrato.

Questa conclusione trova conforto nello studio di Danilo Galletti sui servizi accessori che

¹⁴ Supra § 2.

¹⁵ Collegio di Coordinamento, Decisione n. 898 del 14.12.2014. Dello stesso tenore due precedenti decisioni del Collegio di Coordinamento: n. 6672 del 10.10.2014; n. 898 del 14.02.2014.

¹⁶ Secondo la Banca d'Italia, Disposizioni sulla trasparenza, 29.7.2009: «(..) in caso di prodotti composti la cui finalità esclusiva o preponderante non sia di investimento [le Istruzioni della Banca d'Italia] si applicano:

- all'intero prodotto se questo ha finalità, esclusive o preponderanti, riconducibili a quelle di servizi o operazioni disciplinati ai sensi del titolo VI del T.U. (ad esempio, finalità di finanziamento, di gestione della liquidità, ecc.);

- alle sole componenti riconducibili a servizi o operazioni disciplinati ai sensi del titolo VI del T.U. negli altri casi.

In caso di prodotti composti la cui finalità esclusiva o preponderante sia di investimento, si applicano le disposizioni del T.U.F. sia al prodotto nel suo complesso sia alle sue singole componenti, a meno che queste non costituiscano un'operazione di credito al consumo (alle quali si applica quanto previsto dalle presenti disposizioni)».

ha evidenziato il «nesso di interdipendenza funzionale» o «subordinazione economico-funzionale» dei servizi accessori rispetto ai servizi autorizzati, conclusione avvalorata dal principio dell'esclusività dell'oggetto sociale che, anche nel contesto del t.u.f., governa l'attività delle SIM¹⁷. Ma anche gli approfondimenti del Gabrielli¹⁸ su contratto ed operazione economica potrebbero avallare la conclusione che il contratto-quadro rappresenterebbe l'operazione economica nella quale si collocano i singoli servizi finanziari stipulati e consentirebbe l'emersione di una serie di circostanze e interessi, oggettivi e soggettivi, che percorrono tutti i contratti conclusi ma a nessuno di essi sono specificamente riconducibili pur influenzando la tutela del contraente debole.

Tuttavia, non mi sembra che la rilevanza sistematica del contratto-quadro possa essere assolutizzata. Infatti, è stato ampiamente sostenuto in dottrina che, malgrado il rapporto contrattuale tra intermediario e cliente si articoli in un contratto-cornice ed in uno o più ordini esecutivi, dando vita al fenomeno dei contratti collegati, «essi vanno tuttavia valutati autonomamente sotto il profilo della validità, dell'invalidità, dell'inadempimento»¹⁹. Ricordando l'idea dell'accordo normativo del Messineo²⁰ sembra possa dirsi che il contratto-quadro dell'intermediazione finanziaria non travalica la sua funzione di «organizzazione di disciplina giuridica». Pertanto, può assolvere ad una funzione modificativa o integrativa della disciplina legale ma non alla consueta funzione dispositiva degli interessi delle parti. Se il contratto-quadro difetta di una funzione dispositiva, non mi è chiaro come possa incidere sull'autonomia concettuale del deposito amministrato e sulla distinta responsabilità della banca o dell'intermediario ex art. 107 TUB in qualità di depositario.

Considerando il rapporto di subordinazione funzionale del deposito amministrato rispetto al contratto-quadro ed alla complessiva strategia di investimento, la disciplina giuridica non presenta elementi univoci. In entrambi i Testi Unici il servizio di deposito amministrato è assunto tra le attività ammesse al mutuo riconoscimento e a tutte le attività e servizi accessori è estesa l'applicazione delle regole organizzative e di comportamento per creare condizioni omogenee di concorrenza nel mercato unico. Una scelta che generalizza l'altra operata nella prima legge generale sull'intermediazione finanziaria, l. 1/1991, che contemplava il deposito

¹⁷ GALLETTI, *I servizi accessori delle SIM nel Testo Unico della Finanza*, in *Banca Impresa Società*, 1999, 125 ss. Continua l'Autore: «Diversamente dovrebbe invece dirsi per le banche, per le quali taluni servizi 'accessori' possono costituire attività «finanziaria», e configurarsi come rami d'impresa del tutto autonomia ed autosufficienti» (135).

¹⁸ GABRIELLI, *L'operazione economica nella teoria del contratto*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2009, 3, 905.

¹⁹ GOBBO, *La disciplina dell'informazione nei contratti di investimento: tra responsabilità (pre)contrattuale e vizi del consenso*, in *Giur. Comm.* 2007, 102.

²⁰ MESSINEO, *Voce Contratto collegato*, in *Enc. Giur.*, Milano.

titoli in amministrazione tra le “altre” attività il cui esercizio era subordinato ad una specifica autorizzazione, diversamente da quanto stabilito per gli altri servizi ed attività accessori²¹.

Anche sul piano comunitario le direttive ISD e MIFID (con maggiore evidenza rispetto le direttive bancarie che non armonizzano gli obblighi informativi o le regole organizzative) hanno elaborato una distinzione tra l'accessorietà e la semplice connessione o strumentalità. Solo le attività ed i servizi accessori (o ausiliari) devono essere specificamente indicate nel programma di attività sottoposto all'attenzione dell'autorità di vigilanza competente dall'ente interessato, sia nella fase di accesso al mercato che in sede di modifica dell'autorizzazione²². Dunque, la direttiva ISD si esprimeva in favore di un superamento della segmentazione dei servizi accessori in un'ottica fortemente liberale²³; la direttiva MIFID, a sua volta, ha confermato questa linea di politica legislativa²⁴, ha altresì consentito che il rapporto contrattuale con il cliente possa avere ad oggetto la prestazione dei soli servizi accessori, infine ha prescritto l'applicazione delle regole di comportamento o la disciplina sui conflitti di interesse distintamente ai servizi di investimento ed ai servizi accessori²⁵.

Sul piano applicativo la CONSOB, fin dalla comunicazione interpretativa n. DI/990388880 del 14.5.1999 ha chiarito che il vincolo di accessorietà delle attività elencate nell'allegato C della Direttiva non fosse atto a creare un'interdipendenza funzionale delle une rispetto ai servizi di investimento, se non nei casi espressamente previsti dalla legge nei quali era giustificata «dalla considerazione della superiore capacità di attrazione del pubblico di cui questi (i soggetti abilitati/gli intermediari autorizzati) in ragione del proprio status di operatori vigilati in regime di riserva di attività. La tutela che gli investitori ricevono nella fruizione dei servizi di investimento si estende per tale ragione anche ai servizi accessori».

Se, quindi, non persuade fino in fondo l'idea che il contratto-quadro svolge una funzione assorbente e preponderante in termini qualificatori del rapporto di deposito amministrato, si ripropongono i dubbi, ricorrenti in dottrina, sulla funzione prevalente del contratto o sul contenuto dell'obbligazione del depositario ed il profilo storico può offrire la prospettiva che

²¹ MAZZINI, *Regole prudenziali e obblighi di comportamento nella prestazione dei servizi di investimento*, in PATRONI GRIFFI, SANDULLI e SANTORO, a cura di, *Intermediari finanziari e mercati*, Torino, 1999, 124.

²² ATELLI, *Sub art. 1, comma 6*, in RABITTI BEDOGNI, a cura di, *Il Testo Unico dell'intermediazione finanziaria*, Milano, 1998, 22 ss.

²³ FERRARINI, *L'attuazione della direttiva comunitaria sui servizi di investimento. Temi e problemi*, in *Rivista delle società*, 1995, 630.

²⁴ La MIDIF ha limitato a due soli casi le relazioni di stretta funzionalità tra servizi accessori e servizi di investimento.

²⁵ Cfr., dir. 2004/39 CE: art. 4, co. 1: voce “cliente”; “agente collegato”; art. 18; art. 19.

valorizza la funzione del contratto di deposito amministrato e ridimensiona la connessione con il contratto quadro.

3. UN'IPOTESI RICOSTRUTTIVA DI TAGLIO STORICO.

Le riflessioni di La Lumia sul deposito regolare aperto, risalenti agli inizi del secolo scorso, rimandano un quadro quanto mai attuale:

«I depositi amministrati hanno pur essi ad oggetto titoli, senonché la banca non si limita a prestare la custodia, ma promette un'attività più larga, attività che normalmente esplicherebbe il depositante, se i valori si trovassero in sua mano. Essa cioè s'incarica di riscuotere alla scadenza gl'interessi e i dividendi, di controllarne le estrazioni — riflettano queste la loro ammortizzazione o il conferimento di beni — e d'incassarne l'ammontare, di curarne il protesto nel caso di cambiali...Non tutti gli Istituti assumono tali impegni nella stessa misura. (...) Il servizio, dunque, prestato presenta una notevole varietà di funzionamento, varietà che si riscontra nelle operazioni di rimessa dei fondi introitati al cliente e nel sistema di compenso preferito dall'Istituto. Quanto alle prime, si segue una doppia via, nel senso che le somme o sono tenute a disposizione del depositante ed allora rimangono infruttifere, o gli vengono accreditate in conto corrente e partecipano dei vantaggi accordati a questo genere di affari. Quanto al sistema di compenso, non mancano esempi di banche che prestano gratuitamente la loro opera, specie se si tratti di clienti abituali; ma, di regola, esse percepiscono una provvigione (...) In questo modo la banca, oltre che si mette in grado di adempiere comodamente la sua obbligazione, si assicura, per un tempo anche minimo, la disponibilità dei fondi esatti, essendo garantita di richieste immediate per parte del depositante.

Il deposito amministrato era ricostruito come un contratto di durata nel quale il depositante-risparmiatore, eterogeneo per provenienza socio-economica, affidava ad una banca la propria ricchezza (mobiliare) affinché ne fosse salvaguardata l'integrità economica, in vista di improvvise necessità o di future operazioni di borsa da affidare alla stessa banca. Il risparmiatore riconosceva nella banca un soggetto adeguatamente organizzato e competente a prestare quel tipo di servizio che era di regola, come scriveva il Molle nel 1934, era prestato dalla banca a fronte di un modico compenso, banca che trovava «(...) sua utilità nelle diverse operazioni alle quali tali depositi danno spesso occasione, come acquisto o vendita di titoli, riporto, anticipazioni, sconto di effetti, vendita di divise, depositi in conto corrente (...)»²⁶. Quindi, il

²⁶ MOLLE, *Il deposito di titoli di credito in amministrazione*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 1934, I, 186.

servizio di custodia ed amministrazione titoli è stato storicamente colto e remunerato come operazione funzionale ad una serie di operazioni di investimento in senso lato delle quali il cliente avrebbe potuto incaricare la banca, senza però perdere la propria autonomia sistemica.

Mutatis mutandis, la disciplina dell'intermediazione finanziaria il contratto-quadro di prestazione dei servizi di investimento e la clausola accessoria del conto-deposito rimandano l'idea del collegamento funzionale, potenziale o attuale, del deposito amministrato con operazioni di investimento che lo stesso depositario provvederà a svolgere a fronte di uno specifico incarico, mentre l'applicazione al depositario delle regole di comportamento prescritte agli intermediari (bancari e finanziari) nella prestazione dei servizi di investimento intervengono, nelle intenzioni del legislatore, a colmare l'asimmetria informativa nel rapporto depositante-depositario.

Anche confrontando il contratto di deposito amministrato con gli orientamenti ricostruttivi del contratto di gestione di portafogli di investimento – la figura più prossima in termini funzionali – affiorano le differenze: il profilo causale del contratto di gestione è contraddistinto dalla «valorizzazione di un determinato patrimonio ... che si realizza attraverso il compimento di una serie di atti unitariamente volti al conseguimento di un risultato utile dall'attività di investimento o disinvestimento in valori mobiliari» (Comunicazione Consob n. 91007025 del 6 dicembre 1991). Questa nozione è riconducibile a quella più ampia di *«investimento di natura finanziaria»* enucleata dalla Corte di Cassazione che comprende *«ogni conferimento di una somma di denaro da parte del risparmiatore con un'aspettativa di profitto o di remunerazione, vale a dire di attesa di utilità a fronte delle disponibilità investite nell'intervallo determinato da un orizzonte temporale, e con un rischio»* (C.C., sez. II, 5.02.2013). La statuizione giurisprudenziale consente, quindi, di distinguere i servizi e le attività diretti ad accrescere una ricchezza esistente che saranno considerati “investimento” dal deposito amministrato che si colloca in una fase antecedente l'investimento di natura finanziaria e comprende ogni altra attività diretta a conservare la ricchezza esistente o l'integrità economica dei titoli custoditi. La logica comune, per la quale gli obblighi di comportamento di correttezza, diligenza e trasparenza prescritti agli intermediari finanziari per colmare le asimmetrie informative nel rapporto con i clienti si applicano ai servizi di investimento come ai servizi accessori, valorizza la particolare competenza ed organizzazione dell'intermediario bancario e finanziario che assume rilevanza in quanto tale nel rapporto con il depositante, tanto è vero che l'ordinamento gradua la tutela in funzione della categoria di investitori presa in considerazione secondo un sistema di tutela mobile.

In questo quadro riacquista attualità la tesi avanzata da Scordino nel 1965 che aveva valorizzato la relazione tra la natura del bene e la particolare organizzazione del depositario. E' interessante come l'Autore evidenzi che il dovere del depositario è a «conservare una potenzialità economica già acquisita e non a procurarne una nuova, rientra in quello più generico di custodia che, nell'ipotesi in parola, non si limita alla materiale conservazione delle cose depositate, ma riflette anche un concetto tecnicamente diverso e particolare, connesso alla funzione che i titoli hanno nel patrimonio del proprietario. La connessione fra le due funzioni, quella generica di custodia, nell'ambito della quale si specializza l'altra di amministrazione, è inevitabile; anzi si deve parlare di una funzione unica, nel senso che quella di amministrazione non è che la specializzazione tecnica dell'altra, di custodia»²⁷. Pertanto, all'intermediario-depositario spetta non soltanto la conservazione dei titoli da cause intrinseche di danneggiamento o diminuzione ma altresì lo svolgimento di qualsiasi attività funzionale a salvaguardare l'integrità economica dei titoli in custodia. Intendo far riferimento all'obbligo di riscuotere gli interessi o le altre prestazioni periodiche o promuovere gli atti conservativi dei titoli ricevuti in custodia.

Il deposito amministrato, quindi, rimane un contratto di custodia caratterizzato dalla peculiarità dell'oggetto che informa il contenuto delle obbligazioni del depositario. E' una conclusione che, però, non aiuta nell'allocatione della competenza tra l'ABF e la Camera. Al riguardo è importante stabilire se l'attività «eccedente la semplice conservazione materiale della cosa»²⁸, che ha contrassegnato la distinzione tra depositi aperti e chiusi, assume una diversa valenza giuridica in funzione del concetto – storicamente determinato - di *ricchezza*.

4. SEGUE: UN'IPOTESI RICOSTRUTTIVA DI TAGLIO STORICO E L'ALLOCAZIONE DELLA COMPETENZA.

Fino a codice civile del 1942 il sistema gius-economico italiano è stato essenzialmente agricolo, caratterizzato da un approccio dominicale alla *ricchezza*²⁹.

²⁷ SCORDINO, *I contratti bancari*, cit., 39 ss. Infatti, secondo Scordino, la custodia dei titoli si coniuga sempre con l'amministrazione degli stessi, funzione che non postula un'intermediazione creditizia ma una organizzazione peculiare dell'imprenditore.

²⁸ LA LUMIA, *Depositi bancari*, cit., 165 ss.

²⁹ CIPOLLA, *Storia facile dell'economia italiana dal Medioevo ad oggi*, Milano, 1996; GHISALBERTI, *La codificazione del diritto in Italia*, Roma 1985; BELLI e SANTORO, *La legislazione economico-finanziaria del periodo fascista*, in *Studi Senesi* 2001, n. 1, 24 – 85.

L'esperienza codicistica italiana ha mutuato dai codici napoleonici una concezione individualistica del diritto, nella quale proprietà e libertà erano concepiti come diritti naturali del cittadino. La proprietà, intesa come signoria sulla cosa, era divenuta il perno del codice civile italiano del 1865. Nel commentare il contratto di deposito³⁰, Borsari escludeva che i frutti di riferimento potessero essere i frutti civili o che vi fosse un obbligo del depositario di raccogliarli: l'obbligo del depositario di restituire i frutti presentava ad oggetto soltanto i frutti eventualmente raccolti e non si riteneva potesse coprire i frutti civili «che ricercano l'opera dell'uomo»³¹; al depositario «a cui basta conservare quello che ha ricevuto», mentre ogni attività diretta a procurarne l'aumento era riconducibile alla figura del mandato. Quindi, l'attività del depositante si configurava come uno stato d'inerzia, una situazione passiva di natura conservativa.

Il codice di commercio del 1882 ha spostato l'asse della legislazione codicistica commerciale dalla proprietà al contratto ma, in ossequio al principio dell'unità del diritto, ha conservato ai privati ampia libertà ai privati non entrando nel regolamento contrattuale degli atti di commercio.

Il codice civile del '42, nel tentativo di comporre gli interessi patrimoniali privati con quelli più generali del sistema e dell'economia nazionale, ha disciplinato la proprietà sia come signoria sulla cosa che come elemento dello sviluppo e dell'incremento produttivo generale; alla stessa logica rispondeva la scelta di tutelare il credito attraverso la tutela del risparmio privato. In questo quadro sarebbe stato incongruo lasciare intatta la prassi consolidatasi nella prestazione del deposito amministrato che contemplava una notevole varietà di schemi negoziali e quindi di declinazioni degli obblighi della banca³². Infatti, il codice civile ha disciplinato come inderogabile la responsabilità della banca-depositaria dei titoli, mentre la Relazione al codice civile evidenziava come non vi sarebbe stata alcuna differenza tra lasciare i titoli in custodia presso la banca o riporli in una cassetta di sicurezza se la banca non avesse avuto una responsabilità pattiziamente inderogabile di curarli ed amministrarli³³.

³⁰ Secondo l'art. 1835 il deposito è «un atto, per cui si riceve la cosa altrui coll'obbligo di custodirla e di restituirla in natura». Con riferimento ai frutti l'art. 1852, co. 1, c.c., disponeva che «Il depositario è tenuto a restituire i frutti che la cosa depositata avesse prodotto, e che fossero stati da lui riscossi».

³¹ BORSARI, Sub art. 1852, cit., 195. Né può risolversi la questione dell'attività «eccedente la semplice conservazione materiale della cosa» semplicemente rinviando alle trattazioni sui frutti naturali e civili. Infatti, la nozione di frutti civili accolta all'art. 444, c. 3, c.c. non presenta forti discontinuità rispetto a quella accolta dal codice civile del 1865 che, medio l'esperienza dei codici napoleonici, risaliva a Bartolo. DIMUNDO, Voce «Frutti Civili», in Digesto, disc. priv., sez. civ., VIII, 1992, Milano, 552 ss.

³² GHISALBERTI, *La codificazione del diritto in Italia*, cit.

³³ MOLLE, *Il deposito di titoli di credito in amministrazione*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 1934, I, 194.

Con gli anni ottanta si è assistito al cambiamento³⁴. Se agli inizi la ricchezza delle famiglie era prevalentemente investita in immobili, nel corso degli anni ottanta l'impulso al cambiamento è stato impresso dalla diffusione dei fondi immobiliari e delle gestioni individualizzate³⁵.

La storia gius-economica insegna come negli anni novanta non soltanto sia sensibilmente cresciuta la propensione al risparmio finanziario ma l'ordinamento mobiliare italiano ha acquistato una precisa fisionomia. Si deve ai Testi unici sull'intermediazione creditizia e finanziaria – rispettivamente adottati con il d.lgs. n. 385/1993 e il d.lgs. n. 58/1998 - la ricerca di una sistematizzazione di una materia interessata, in quella fase, da frequenti interventi legislativi per l'intensificarsi del processo di armonizzazione comunitaria che, però, si sono mossi nel solco dei precedente³⁶. Sul piano formale, ad esempio, il legislatore italiano ha applicato la tecnica della novellazione dei testi unici contestualmente all'aggiornamento delle disposizioni di dettaglio delle autorità di vigilanza come interventi manutentivi di un sistema gius-economico ormai consolidato. Infatti,

- L'accesso al mercato dei servizi finanziari è filtrato da un'apposita autorizzazione amministrativa come già aveva previsto la l. n. 1 del 1991;
- È distinta l'impresa di investimento italiana (già SIM nella l. n. 1 del 1991) dall'impresa di investimento comunitaria ed extra-comunitaria secondo il principio del mutuo riconoscimento delle autorizzazioni e del controllo del paese d'origine, principi che hanno creato le condizioni per una mobilità intracomunitaria degli intermediari finanziari, come già contemplato dal d.lgs. n. 415 del 1996 in sede di recepimento della dir. 93/22/CE;
- La disciplina delle attività di intermediazione mobiliare non varia in relazione alla natura dell'intermediario (banca o SIM) che la presta. Questo approccio di tipo funzionale era stato sperimentato fin dalla l. n. 1 del 1991 ed è rimasto inalterato nei Testi unici, anche se l'adeguamento al processo di armonizzazione comunitaria ha sostituito alla figura della SIM l'altra dell'impresa di investimento (italiana, comunitaria ed extra-comunitaria);
- I servizi di investimento di cui al d.lgs. n. 58 del 1998 sono già stati contemplati dall'art. 1, l. n. 1 del 1991, come attività di intermediazione mobiliare. Del pari l'art. 6 della l. 1/1991 prescriveva agli intermediari l'obbligo di correttezza, diligenza e professionalità nel rapporto contrattuale con il cliente, obblighi che sono stati raffinati nel tempo fino al c.d. pacchetto MIFID che ha tendenzialmente uniformato al livello comunitario gli standard comportamentali distinguendo le diverse tipologie di investitore (cliente al dettaglio, professionale e controparte qualificata) e declinandone

³⁴ CASTRONOVO, *Storia economica d'Italia. Dall'Ottocento ai nostri giorni*, 2013, Torino, 324 ss.

³⁵ CIOCCA, *La nuova finanza in Italia. Una difficile metamorfosi (1980 – 2000)*, Torino, 2000, 20; 32 s.

³⁶ E' molto ampia la letteratura giuridica di approfondimento sui due Testi unici. Mi limito a segnalare come pubblicazioni più recenti in argomento: VELLA, a cura di, *Commentario T.U.F.*, Milano, 2012;

conseguentemente gli obblighi di informazione e di comportamento;

- La ripartizione funzionale della vigilanza tra CONSOB e Banca d'Italia era già prevista dall'art. 9, l. n. 1 del 1991: alla Banca d'Italia erano rimessi i controlli sulla stabilità patrimoniale dell'intermediario, alla CONSOB la vigilanza sull'adempimento degli obblighi di informazione e correttezza e sulla regolarità delle negoziazioni di valori mobiliari. Chiara la corrispondenza con l'art. 5 t.u.f. che, seguendo un più generale processo di legiferazione dei fini ed amministrativizzazione degli strumenti della vigilanza, antepone alla consueta ripartizione funzionale delle competenze tra Banca d'Italia e CONSOB, il ventaglio delle finalità che in ambo i casi le autorità coinvolte sono chiamate a perseguire: la fiducia nel sistema finanziario, la tutela degli investitori, la stabilità ed il buon funzionamento o la competitività del sistema finanziario, l'osservanza delle disposizioni in materia finanziaria;

- Da ultimo, la dematerializzazione in sede di emissione sembra la soluzione alla quale tendere: vi sono necessariamente sottoposti gli strumenti finanziari negoziati o destinati alla negoziazione sui mercati regolamentati italiani (art. 83 bis e ss.), ma anche altri in ragione della loro diffusione tra il pubblico ovvero quelli che l'emittente sceglie di sottoporre a questo regime giuridico, svolgendo un'esperienza maturata con la l. 289/1986 ed il d.lgs. 213/1998 (il c.d. Decreto Euro).

In conclusione, con gli anni novanta l'approccio dominicale alla *ricchezza* sembra definitivamente tramontato. Così, per tornare al quesito della *finanziarietà* o della *bancarietà* del servizio che condiziona l'allocazione della competenza presso l'uno o l'altro organo ADR, mi sembra si aprano due alternative

a) Considerare la parabola dell'attività delle banche che, come aveva intuito Belli negli anni ottanta, è costituita prevalentemente da attività di natura finanziaria diverse dall'intermediazione creditizia. Questo tratto caratterizzante può giustificare la scelta dell'interprete di valorizzare il legame di accessoria economica (e non giuridica!) tra il deposito amministrato ed il contratto-quadro, individuando l'elemento prevalente nell'attività di investimento e di disinvestimento. In tal caso la competenza alla Camera presso la Consob;

b) Considerare il deposito amministrato in quanto tale, come strumento contrattuale di tutela dell'integrità economica dei titoli come consegnatoci dall'indagine storica. In tal caso, mi sembra ragionevole riconoscere la competenza all'ABF visto che alla Banca d'Italia spetta la vigilanza sulla stabilità microeconomica e, limitatamente alla vigilanza regolamentare, è riconosciuta alla Banca d'Italia la potestà regolamentare sulla modalità di deposito e sub-deposito degli strumenti finanziari e del denaro di pertinenza del cliente³⁷.

³⁷ FALCONE, Sub art. 2, comma 2, lettere a)-d), in IRACE e RISPOLI FARINA, a cura di, *L'attuazione della direttiva MIFID*, Torino, 2010, 54 ss.

Quale che sia la scelta operata, la soluzione non può essere applicata soltanto alle c.d. ipotesi “nel mezzo”, così come inizialmente immaginato, ma va’ generalizzata perché insiste sul contratto di deposito amministrato *in sé*.

Il “Decreto Semplificazioni Fiscali” e le modifiche in materia di solidarietà passiva nei contratti di appalto e subappalto*

di Laura Letizia*

ABSTRACT

According to new provisions added to art. 28 of the legislative decree n.175/2014 the joint liability tax client contractor and contractors (or subcontractors) for the payments of withholding income tax in relation to the services provided under the subcontracting relationship was repealed.

Furthermore the decree included some important provisions on the accountability of the prime contractor which is now removed of the responsibility of verifying and checking the regularity of those tax payments made by subcontractors.

Finally, the burden is now on the part of the client to perform the functions of the withholding agent on those amounts paid to the workers of the contractor.

Sintesi

*Il d.lgs. n. 175/2014, ha introdotto **significative novelle in materia di solidarietà nei contratti di appalto e di subappalto di cui all'art. 1665 c.c.** In primo luogo, l'art. 28 al c.1 ha disposto **l'abrogazione della solidarietà in materia fiscale dell'appaltatore per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dovute dal subappaltatore ai lavoratori impiegati nel subappalto, nonché della sanzione amministrativa tributaria a carico del committente che provvedeva al pagamento del corrispettivo senza preventivamente verificare la regolarità fiscale dei versamenti all'Erario delle ritenute dovute dall'appaltatore e dal subappaltatore.** In secondo luogo, il c. 2 della medesima norma ha modificato, nuovamente, una previsione della “Legge Biagi” e disposto che **il committente, insieme all'appaltatore e ciascuno degli eventuali subappaltatori, in virtù del vincolo di solidarietà, deve assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta quando esegue il pagamento dei trattamenti retributivi e contributivi dovuti ai lavoratori.** Permangono, pertanto, oneri fiscali in capo al committente che,*

* Ricercatore di Diritto Tributario – Seconda università di Napoli

* Articolo sottoposto a revisione

insieme all'appaltatore, per evitare di rispondere in solido dei mancati versamenti, deve continuare a richiedere il rilascio del DURC per verificare la regolarità contributiva. Tuttavia, rispetto alla previgente disciplina, se è convenuto in giudizio può eccepire, in prima difesa, la preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore/obbligato principale, rimanendo responsabile in solido in caso di sua infruttuosa escussione.

SOMMARIO: 1. L'abrogazione della "solidarietà fiscale" tra appaltatore e subappaltatore – 2. Il responsabile d'imposta nella disciplina previgente – 3. Il sostituto d'imposta nella disciplina attuale – 4. Conclusioni

1. L'abrogazione della "solidarietà fiscale" tra appaltatore e subappaltatore

Nel corso degli ultimi anni articolati e, per molti aspetti, problematici, interventi legislativi hanno interessato il regime della c.d. "solidarietà fiscale" relativamente ai contratti di appalto e subappalto di opere, servizi e forniture.

Da ultimo, l'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, primo provvedimento attuativo della delega in materia di riforma fiscale, posto nel Capo 5 e rubricato "Eliminazione di adempimenti superflui", ha abrogato i commi da 28 a 28-ter dell'art. 35 del "Decreto Visco-Bersani"¹ come novellati dal d.l. n. 83/2012².

La disciplina previgente³ - applicabile ai contratti conclusi da soggetti IVA ed «in ogni caso, da contribuenti IRES» ex artt. 73 e 74 TUIR - disponeva che l'appaltatore ed il subappaltatore fossero solidalmente obbligati, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo che il primo doveva al secondo, per il versamento all'Erario delle ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente con riferimento alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

¹ D.l. n. 223/2006 conv., con modif., in l. n. 248/2006.

² Conv., con modif., in l. n. 134/2012.

³ Sulla norma, peraltro, era già intervenuto l'art. 50 del "Decreto del Fare" che aveva escluso dall'ambito oggettivo di applicazione dei contratti in argomento l'IVA modificando l'art. 13-ter del d.l. n. 83/2012 che, a sua volta, l'aveva reintrodotta richiamando quanto previsto dal d.l. n. 223/2006. Il committente era, dunque, obbligato in solido con l'appaltatore e ciascun subappaltatore, entro il limite di due anni dalla cessazione del contratto di appalto, per il versamento all'Erario anche dell'IVA a meno che non dimostrava «di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento» (art. 2, c. 5-bis).

Questo tipo di solidarietà non operava, tuttavia, se il subcommittente verificava prima del pagamento del corrispettivo il puntuale adempimento degli obblighi fiscali da parte del subappaltatore *potendo* sospenderlo sino a quando ciò non si realizzasse⁴.

Quanto al committente, anch'egli doveva corrispondere il dovuto all'appaltatore solo previa esibizione della documentazione attestante l'osservanza corretta dei detti adempimenti e parimenti scaduti alla data del versamento posti in essere, però, anche dagli eventuali subappaltatori e *doveva* sospendere il pagamento sino a tanto. Se, invece, provvedeva in carenza di adempimento delle controparti, a suo carico era posta una sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 5.000,00 ad euro 200.000,00).

La non più vigente responsabilità solidale è stata, comunque, “mitigata”.

Infatti, ai fini della liquidazione, dell'accertamento, del contenzioso e della riscossione dei tributi e contributi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle Imprese per evitare che le stesse “spariscano”, si appropino delle ritenute dovute ai lavoratori impiegati nei contratti di che trattasi, impediscano eventuali **azioni di recupero** degli enti creditori.

Peraltro, anche alla luce di un consolidato orientamento giurisprudenziale⁵, la cancellazione della società dal Registro ha natura costitutiva e, pertanto, da siffatta data consegue l'estinzione delle società di capitali indipendentemente da crediti o debiti insoddisfatti e/o rapporti non ancora definiti⁶.

Infine, per quanto riguarda l'applicazione retroattiva delle disposizioni occorre compiere un distinguo in ragione dei differenti effetti che producevano sulle parti contrattuali interessate.

Se, infatti, l'inosservanza determinava in capo all'appaltante l'irrogazione della specificata sanzione, l'Agenzia delle Entrate, con conferma recente⁷, ne ha esplicitato la natura amministrativo-tributaria⁸ e, richiamando il principio del *favor rei* ex art. 3, d.lgs. n. 472/1997,

⁴ L'ultimo periodo del c. 28 dell'art. 35 del d.l. abrogato, così come sostituito dall'art. 13-ter del d.l. n. 83 cit., disponeva, infine, che gli atti da notificare al subappaltatore entro un termine di decadenza dovevano essere notificati in pari termine anche al responsabile in solido.

⁵ Cfr. Cass., SS. UU., sent. nn. 4060, 4061 e 4062 del 22 febbraio 2010.

⁶ Per ampliare l'efficacia della riscossione dei crediti nei confronti dei detti soggetti è previsto, ulteriormente, che i liquidatori dei soggetti IRES che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione le imposte dovute per il periodo della liquidazione stessa e per quelli anteriori ne rispondono in proprio, a meno che non provino di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci od associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione dai soci associati, avuto riguardo al patrimonio della società all'inizio della liquidazione, si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva prova contraria.

⁷ Circ. n. 31/E/2014.

⁸ Circ. n. 40/E/ 2012.

ne ha affermato la non applicabilità per le violazioni commesse e non ancora definite alla data di entrata in vigore del decreto, ossia entro il 13 dicembre 2014.

Il c. 2 della norma indica, più in dettaglio, la “non sanzionabilità” per le fattispecie in cui intervega una legge posteriore che dichiari, espressamente, la non punibilità di un fatto e, dunque, per il caso di specie, se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito si estinguerebbe senza poter ottenere la ripetizione di quanto pagato. A sua volta, il c. 3 della stessa fa riferimento alla legge più favorevole e limita l'applicazione del principio ai provvedimenti non definitivi.

L'intervento contenuto nel d.l. n. 175/2014, invero, più che ad una successione di norme fa riferimento, come detto, ad un'abrogazione e, pertanto, apparebbe preferibile il richiamo al c. 2 dell'articolo cit., con conseguente estinzione anche dei primi provvedimenti sanzionatori, fatta salva l'irripetibilità di quanto pagato.

Il *favor rei* non interviene, invece, per l'appaltatore rispetto alle violazioni poste in essere dai subappaltatori. La sua responsabilità solidale, infatti, era prevista in una norma precettiva, costitutiva di una fattispecie di responsabilità d'imposta e, pertanto, occorre aver riguardo al diverso principio della successione delle leggi nel tempo ed, in particolare, a quello d'irretroattività⁹.

2. Il responsabile d'imposta nella disciplina previgente

Nell'abrogata disciplina l'obbligo del subappaltatore-debitore principale di versare le ritenute IRPEF sui redditi dei lavoratori impiegati nel relativo contratto era posto - come anticipato - anche sull'appaltatore «nei limiti del corrispettivo» che al primo doveva.

Ci si trovava in presenza, dunque, di un'applicazione dello schema tipico della solidarietà civilistica con estensione agli obblighi tributari del principio generale posto dall'art. 1272 c.c..

Più precisamente, sorgeva una fattispecie di responsabilità tributaria per debito altrui ove l'appaltatore, in applicazione dell'art. 64, c. 3, d.P.R. n. 600/1973, svolgeva le funzioni del responsabile d'imposta essendo obbligato insieme a coloro che assumevano il subappalto a versare le ritenute «per fatti o circostanze» esclusivamente a loro «riferibili».

Resta da chiarire, tuttavia, se nell'esercizio di queste funzioni l'appaltatore era anche un

⁹ Con riferimento ai periodi pregressi, la responsabilità solidale opera sia per le ritenute fiscali sia per l'IVA per i pagamenti effettuati dall'11 ottobre 2012 al 22 giugno 2013 in relazione ai contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 12 agosto 2012. Per quelli effettuati dall'11 ottobre 2012 al 13 dicembre 2014 la solidarietà fiscale opera, invece, solo per le ritenute IRPEF rispetto ai contratti stipulati o rinnovati dal 12 agosto 2012.

soggetto passivo dell'obbligazione tributaria¹⁰.

Infatti, mentre una ricostruzione dottrinale valorizza la circostanza che, al pari del contribuente, il responsabile d'imposta lo sia ed entrambi assumano, in ragione del vincolo solidale, un'uguale posizione nei confronti del creditore pur differenziandosi nelle posizioni relative ad i loro rapporti interni¹¹, un'altra pone quale criterio discreitivo soggettivo la relazione di ciascun coobbligato con il presupposto di fatto del tributo e, per tale via, distingue il soggetto passivo dell'imposta dal soggetto passivo dell'obbligazione.

Il responsabile d'imposta, in quest'ultima interpretazione, pur essendo tenuto all'adempimento insieme a colui che è direttamente inciso dal tributo, resta estraneo alla situazione di fatto che ne integra il relativo presupposto e, pertanto, non è incluso tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria¹².

La situazione sostanziale che si produce in capo al debitore originario, in estrema sintesi, non è alterata dalla "sostituzione" ed, in quanto unico titolare della capacità contributiva incisa dal tributo, la partecipazione alle spese pubbliche va posta su di lui.

La norma previgente, pertanto, prevedeva che l'appaltatore - soggetto passivo della coobbligazione tributaria solidale "dipendente" e "limitata" - era estraneo al profilo d'imputazione soggettiva della prestazione impositiva seppur sottoposto al potere di riscossione al fine di ampliare la realizzazione satisfattiva della pretesa fiscale.

Non realizzava il presupposto di fatto del tributo poiché non manifestava alcuna capacità contributiva rispetto ad esso che era (è) riferibile al subappaltatore su cui *poteva* esercitare diritto di rivalsa¹³ per ristabilire l'equilibrio patrimoniale alterato dall'ampliamento soggettivo nel lato passivo previsto *ex lege*.

Proprio la rivalsa delinea, tra l'altro, uno dei profili che differenziano il responsabile d'imposta rispetto ad un'altra forma di coinvolgimento di terzi nell'attuazione dei tributi,

disciplinata al c. 1 dello stesso art. 64 cit., ossia la sostituzione a titolo d'imposta o d'acconto sebbene sul sostituto "incomba" un obbligo in tal senso a meno che non sia diversamente

¹⁰ Sulle obbligazioni solidali tributarie v., per tutti, A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario diretto da Amatucci*, vol. II, *Il rapporto giuridico tributario*, Padova, 1994, p. 454 ss. e S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, IV, Torino, 2012, p. 244 ss..

¹¹ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 143 ss..

¹² V. A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, p. 25 ss..

¹³ Su tale diritto, reputato non elemento costitutivo della responsabilità d'imposta ma, piuttosto, un suo effetto, v. A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 407 ss..

disposto in modo espresso¹⁴.

Quest'ultimo aspetto fornisce l'occasione per considerare un'ulteriore modifica apportata dal "Decreto Semplificazioni" in materia di appalti e che ha espressamente qualificato quale sostituto d'imposta il committente/datore di lavoro.

3. Il sostituto d'imposta nella disciplina attuale

L'art. 28, c. 2, del d.l. n. 165/2014 è intervenuto, infatti, sull'art. 29 della "Legge Biagi"¹⁵, norma che, nel testo in vigore dopo la "Riforma Fornero", prevede che il committente «salvo disposizione contraria contenuta nei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni di datori di lavoro e lavoratori comparativamente più rappresentativi del settore» - è obbligato in solido con l'appaltatore e ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto¹⁶, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di T.F.R., nonché i contributi previdenziali ed i premi assicurativi, dovuti per il periodo di esecuzione del contratto.

L'ampia corresponsabilità indicata incontra, tuttavia, il limite nell'obbligo connesso al pagamento delle sanzioni civili di cui risponde in via esclusiva solo colui che non ha provveduto all'adempimento¹⁷.

Tutti i soggetti parte dell'appalto presso cui risultano impiegati i prestatori di lavoro rispondono, così, solidalmente di quanto loro non corrisposto, ma il committente può eccepire, in prima difesa, il *beneficium excussionis*. Il lavoratore, pertanto, dovrà rivalersi *in primis* sul patrimonio dell'appaltatore e dei subappaltatori - debitori principali - e, solo in caso d'infruttuosa escussione - su quello dell'appaltante che, se esegue il pagamento, può esercitare

¹⁴ L'istituto della "sostituzione" in generale risponde a criteri di "tecnica tributaria" basati sulla finalità di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi. Così Corte cost., sent. n. 92/1972. Sul punto v. E. DE MITA, *Capacità contributiva*, voce del *Digesto IV - Discipline privatistiche, sez. commerciale*, II, Torino, 1987, p. 158 ss., il quale ha osservato, tra l'altro, che «rivalsa facoltativa vuol dire credito negoziabile; rivalsa obbligatoria vuol dire divieto di patti a negoziarla e, quindi, nullità degli stessi». Per una diversa visione, A. FEDELE - V. MASTROIACOVO - S. CANNIZZARO, *Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo*, in C.N.N., *Studi e Materiali*, I, 2007, p. 429 ss..

¹⁵ **D.l.gs. n. 276/2003** recante "Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla l. n. 30/2003". La norma indicata nel testo ha subito, nel tempo, molte modifiche, apportate dall'art. 21 del d.l. n. 5/2012, dall'art. 4, c. 31, della "Riforma Fornero", dall'art. 9, c. 1, del "Decreto del Fare". L'art. 9 del "Decreto Lavoro" ne ha ampliato, peraltro, l'ambito oggettivo estendendolo ai compensi ed agli obblighi di natura previdenziale ed assicurativa dovuti ai lavoratori con contratti di lavoro autonomo. Il Ministero del Lavoro con circolare 29 agosto 2013, n. 35 ha chiarito che quest'estensione opera solo per i lavoratori "parasubordinati" essendo gli unici soggetti per i quali sono poste a carico del committente le obbligazioni di natura contributiva ed assistenziale.

¹⁶ Nel caso di subappalto, i due anni decorrono dalla data di cessazione del subappalto. Cfr. Ministero del Lavoro, nota n. 7140 del 13 aprile 2012.

¹⁷ Tale previsione è stata introdotta dall'art. 21, c. 1, d.l. n. 5/2012.

azione di regresso nei confronti dei coobbligati secondo le regole generali del c.c.¹⁸.

Su questa norma, come anticipato, è intervenuto il decreto in commento ed ora il committente/datore di lavoro che esegue il pagamento assolve in maniera espressa agli obblighi del sostituto d'imposta; per cui, se l'appaltatore e/o il subappaltatore non corrispondono il dovuto ai propri lavoratori, non solo dovrà provvedervi ma, altresì, effettuare le ritenute fiscali sulle retribuzioni erogate¹⁹, versarle all'Erario, certificarle e dichiararle²⁰.

Nella sostituzione, come è noto, il presupposto d'imposta si realizza in capo al sostituto ma la fonte dell'obbligo di pagamento non risiede nella sua capacità contributiva quanto, piuttosto, in una norma finalizzata ad assicurare la certezza di gettito.

L'elemento che qualifica e contraddistingue il sostituto rispetto al responsabile d'imposta è che l'obbligazione di pagamento del tributo è posta su di lui «in luogo di altri», «per fatti o situazioni» a loro riferibili²¹, potendo avvenire anche a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa salvo che sia diversamente previsto in modo espresso. Si fa riferimento, pertanto, ai casi di ritenuta alla fonte di cui il sostituto è obbligato o che ha la facoltà di effettuare nei confronti del contribuente di diritto versandone l'importo all'Erario.

Nella ritenuta a titolo d'imposta il sostituto, attraverso essa, adempie appieno all'obbligo fiscale gravante su un dato provento ed estingue l'obbligazione tributaria anche del sostituto estromettendolo dall'attuazione del prelievo. Se, però, non opera la ritenuta e non versa, il Fisco può recuperare l'importo anche da lui che diviene un coobbligato solidale dipendente insieme al contribuente di diritto ex art. 35, d.P.R. n. 602/1973.

Nella c.d. sostituzione impropria, invece, il sostituto trattiene dai proventi erogati al sostituto un mero acconto sull'imposta complessiva che quest'ultimo deve, non esauendo il prelievo e non estromettendolo dalla sua definitiva attuazione.

La ritenuta non sostituisce l'ordinaria imposizione sui redditi ed il sostituto rimane

¹⁸ L'art. 1676 c.c. riconosce, peraltro, ai dipendenti dell'appaltatore la facoltà di agire contro il committente per ottenere le retribuzioni senza alcun limite temporale e fino a concorrenza del *quantum debeatur* pur non trattandosi di responsabilità solidale. La norma, secondo un indirizzo consolidato, troverebbe applicazione anche nel subappalto sul presupposto che esso non configurerebbe un'autonoma tipologia contrattuale.

¹⁹ Si tratta delle «somme e valori» di cui all'art. 23 TUIR in relazione al rapporto di lavoro ex art. 51 dello stesso T.U..

²⁰ I c. 3 e 4 dell'art. 28 del decreto hanno previsto, ulteriormente, un nuovo meccanismo di comunicazione-controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di ritenute ai sensi del d.P.R. n. 600/1973, nonché un maggior termine ex c. 3, art 2495 c.c.. Nel primo caso, l'INAIL deve rendere disponibile all'Agenzia delle Entrate, con cadenza mensile, i dati delle aziende e delle posizioni contributive dei dipendenti gestite dall'Istituto stesso. Per quanto riguarda il secondo si rinvia al primo paragrafo.

²¹ Art. 64, c. 1, cit..

obbligato nei confronti dell'Erario²².

Il coinvolgimento del terzo nell'attuazione del prelievo rispetto alla manifestazione di ricchezza che lo giustifica si realizza, pertanto, attraverso un meccanismo di sostituzione - totale o parziale - che *ope legis* devia l'imputazione dell'obbligazione tributaria con l'effetto che quest'ultima è posta in capo al sostituto tenuto ad effettuare la rivalsa nei confronti del sostituito perchè funzionale a far gravare, anche in una prospettiva di legittimità costituzionale, l'onere tributario su colui che ne ha realizzato il presupposto²³.

Non è questa la sede per ripercorrere le diverse interpretazioni dottrinali che, in taluni casi, collocano l'istituto sul piano dell'imputazione soggettiva dell'effetto collegato dalla norma al realizzarsi della fattispecie impositiva ed, in altri, su quello dell'attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta.

Ciò che appare più confacente è che il sostituto sia titolare in proprio di un'obbligazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e che essa è autonoma rispetto a quella d'imposta, pur avendo identico oggetto ed a cui è funzionalmente e strumentalmente legata da un vincolo di pregiudizialità-dipendenza. L'obbligazione tributaria del sostituito, quale effetto della fattispecie impositiva, è elemento costitutivo della fattispecie da cui scaturisce l'obbligazione del sostituto²⁴.

Se si ha riguardo, poi, tra le varie tipologie di ritenuta a titolo d'acconto, quelle effettuate²⁵ sia sui compensi e le altre somme che costituiscono reddito di lavoro dipendente per i percipienti sia sui compensi erogati ai residenti per le prestazioni di lavoro autonomo²⁶ - proprio come indicate dall'art. 29 della "Legge Biagi" - emerge, in primo luogo, che il sostituto è gravato da tutti gli obblighi strumentali che normalmente incombono sul soggetto passivo d'imposta e, pertanto, è soggetto parte del rapporto impositivo a cui rimane sottoposto tanto nel caso in cui non subisca la ritenuta tanto quando la stessa non copre integralmente il debito d'imposta gravante sul relativo presupposto in cui confluisce anche il reddito assoggettato al prelievo alla fonte. Ancora, se egli eventualmente nulla "deve" ciò non dipende tanto dalla circostanza che non è un soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ma, piuttosto, dal fatto che ha già assolto al suo debito "dal punto di vista economico" attraverso la ritenuta²⁷.

²² Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 240.

²³ V., ancora A. FEDELE, *ult. cit.*, p. 242, nonché V. FICARI, *Sostituto e responsabile d'imposta*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, VI, 2006, p. 5639.

²⁴ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, p. 170.

²⁵ Dai soggetti di cui all'art. 23, c. 1, d.P.R. n. 600/1973.

²⁶ In virtù dell'art. 25, c. 1, d.P.R. n. 600 cit..

²⁷ Ancora P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, pp. 174 -175.

4. Conclusioni

Dalla disamina delle novelle rapidamente osservate si è pervenuti, dunque, alla specificata abrogazione della responsabilità solidale in materia fiscale tra appaltatore e subappaltatore nonché alla chiara attribuzione delle funzioni di sostituto d'imposta sul committente con invarianza della sua corresponsabilità solidale nei riguardi degli altri soggetti coinvolti nei contratti di appalto e subappalto per gli aspetti segnalati.

Riguardo al primo intervento, la disciplina rinnovata è da accogliere con estremo favore.

Si è posto fine, infatti, ai gravosi oneri posti a carico delle imprese che si erano dimostrati del tutto inadeguati nel contrastare fenomeni di evasione fiscale non avendo impedito l'impiego di lavoratori "in nero" in danno all'Erario attraverso "compressioni" del costo del lavoro, "agevolate" dalla possibilità di presentare dichiarazioni sostitutive attestanti l'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali ricorrendo ad autocertificazioni fraudolente²⁸.

Ancora, con la stessa si dà un freno al fenomeno dei ritardi nei pagamenti dei corrispettivi spettanti agli operatori impegnati nella filiera degli appalti. Infatti, i soggetti specificati - nell'attesa di ricevere le attestazioni di regolarità fiscale - non adempivano e non rispettavano i principi indicati dalla Direttiva 2011/7/UE in materia di transazioni commerciali²⁹.

Infine, si è preclusa la possibilità di porre in essere fattispecie distorsive della concorrenza nel mercato U.E. poichè la verifica della regolarità fiscale non era richiesta ai committenti ed appaltatori "non residenti".

Quanto al secondo intervento, il committente imprenditore/datore di lavoro svolge direttamente le funzioni di sostituto d'imposta sì da evitare, il più possibile, il manifestarsi di ipotesi di lavoro "nero" nella struttura ad anelli intersecati tipica degli appalti³⁰.

L'attribuzione di tali funzioni, tuttavia, non è del tutto nuova poichè l'Agenzia delle Entrate già si era pronunciata sull'applicabilità dell'art. 23, d.P.R. n. 600/1973 nei casi in cui il predetto corrispondesse redditi di lavoro, a titolo di responsabile in solido, ai dipendenti dell'appaltatore

²⁸ L'appaltatore ed il subappaltatore, infatti, potevano presentare anche un'asseverazione redatta ai sensi del d.P.R. n. 445/2000, rilasciata dal responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF Imprese ovvero da uno dei soggetti indicati dagli artt. 35, c. 1, d.lgs. n. 241/1997 e 3, c. 3, lett. a), del reg. del d.P.R. n. 322/1998. L'Agenzia delle Entrate, peraltro, aveva ammesso anche la presentazione di una dichiarazione sostitutiva attestante l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento. V. circ. nn. 40/E/2012 e 2/E/2013.

²⁹ Recepita nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 267/2012.

³⁰ Cfr. la Relazione illustrativa al decreto.

impiegati nell'esecuzione del contratto³¹.

Tanto, dunque, risulta ora “rinforzato” in una specifica norma, pur se non appaiono limpide le modalità con cui il committente può concretamente effettuare le ritenute: non ha, infatti, alcun rapporto diretto con i lavoratori e non possiede alcun elemento per compiere le operazioni che usualmente ne tipizzano l'istituto.

³¹ V. Risol. n. 481/E/2008.

Prime note in tema di ultrattività, ai soli fini fiscali, della società cancellata dal registro delle imprese*

di Margherita Nuzzo*

Abstract

Article 28 of Legislative Decree no. 175/2014 provides that Companies removed from the Companies' Register are deemed to be existing, only for tax purposes, for the five years following the removal. This rule, limited to the sphere of taxation, creates frictions with Civil Law - where the removal from Companies' Register involves exhaustive, immediate and irreversible effects - and creates uncertainty and criticalities which seem to undermine, rather than favor, the assessment and collection of taxes.

Sintesi

L'art. 28 del D. Lgs. n. 175/2014 riconosce alla società estinta, ed ai soli fini fiscali, una specifica sopravvivenza per i cinque anni successivi alla cancellazione dal Registro delle imprese. Tuttavia tale previsione, avendo portata circoscritta alla sfera fiscale, crea una problematica frattura con il fronte civilistico, ove permane l'effetto estintivo, immediato ed irreversibile, della cancellazione medesima, nonché genera criticità ed incertezze applicative che sembrano ledere, più che favorire, il Fisco nell'attività di accertamento e riscossione dei tributi.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La lettura della vicenda estintiva della società in chiave successoria a tutela dei creditori sociali. - 3. Le interferenze tra normativa civilistica e disciplina fiscale tali da escludere il *sub* ingresso automatico dei soci nelle pendenze processuali aventi ad oggetto l'obbligazione tributaria della società estinta. - 4. Incertezze applicative derivanti dall'ultrattività, ai soli fini fiscali, della società cancellata dal registro delle imprese.

Premessa.

Negli ultimi anni si è assistito ad un crescente proliferare di pronunce giurisprudenziali aventi ad oggetto i nodi giuridici strettamente correlati agli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese.

* Dottore di ricerca in diritto tributario, Università degli Studi di Milano Bicocca

* Articolo sottoposto a revisione

Tale fervore giudiziario è culminato nella decisione della Corte di Cassazione, 12 marzo

2013, n. 6070¹, assunta a Sezioni Unite, con cui è stata presa posizione sugli effetti, sul piano processuale e rispetto ai rapporti ancora pendenti, dell'anzidetta cancellazione delle società dal registro delle imprese, dopo l'intervenuta riforma organica del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, ed, in particolare, in seguito alla riformulazione dell'art. 2495 del codice civile². Nella richiamata pronuncia il Giudice di legittimità ha stabilito il principio secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese comporta l'estinzione dell'ente, fenomeno questo del tutto assimilabile alla morte della persona fisica.

Tuttavia, tale lettura in chiave successoria della vicenda estintiva della società cancellata dal registro delle imprese sembra(va) non armonizzarsi ed, anzi, interferire con l'art. 36 D.P.R. n. 602/73 e con gli schemi tipici del procedimento amministrativo di accertamento delle imposte.

In particolare e come approfondiremo *infra*, il difficile coordinamento tra meccanismo di imposizione tributaria e principi civilistici di garanzia dei creditori – principi assicurati, secondo le richiamate Sezioni Unite, con il trasferimento in capo agli *ex* soci delle obbligazioni non adempiute dall'Ente collettivo “in vita” – avrebbe potuto vanificare l'attività accertativa e giudiziale svolta dall'Erario nei confronti della società, nel frattempo cancellata dal registro delle imprese, con il conseguente obbligo per l'Amministrazione finanziaria di avviare *ex novo*, questa volta all'indirizzo dei soci, l'*iter* amministrativo di accertamento e gli eventuali successivi procedimenti contenzioso e di riscossione.

Opportuno, quindi, è apparso, di primo acchito e negli intenti, l'intervento del Legislatore allorquando, con il c.d. Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175³, ha introdotto una *fiction iuris* per cui, ai soli fini fiscali, gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese non decorrerebbero immediatamente, bensì trascorsi cinque anni dalla cancellazione medesima⁴. In buona sostanza, questa norma permette, in via derogatoria, all'Amministrazione finanziaria di considerare, nel solo suo interesse, ancora in vita la società,

¹ In *Giur.It.*, 2013, 8064, con nota di G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni Unite*. Principio di diritto successivamente ribadito da Corte Cass., Sez. III Civile, sentenza 18 luglio 2013, n. 17564.

² Il decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, sotto la rubrica “*Cancellazione delle società*” ha parzialmente riscritto il contenuto dell'art. 2456 del c.c., che oggi così recita: «*Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.*

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

³ C.d. “Decreto Semplificazioni fiscali”, in vigore dal 13 dicembre 2014.

⁴ L'art. 28, comma 4, del Decreto in parola così dispone: «*Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.*

potendo così emettere atti di accertamento e di liquidazione per il recupero delle imposte non assolte ed il cui presupposto si sia verificato (anche) antecedentemente⁵ la cancellazione dal registro delle imprese.

Tuttavia, ed a ben vedere, la trascritta novella, per come formulata, lungi dal venire incontro alle esigenze del Fisco, salvaguardando le azioni di recupero della pretesa erariale, impedendo, altresì, gli abusi sottostanti alla cancellazione *ad hoc* delle società dal registro delle imprese, sembrerebbe complicare la sua attività, cagionando una problematica frattura tra fronte civilistico, ove permane l'effetto estintivo, immediato ed irreversibile della cancellazione suddetta, e versante fiscale, con conseguenti criticità ed incertezze applicative anche in ragione della prevista retroattività della nuova norma.

Per cogliere *funditus* i limiti dell'intervento normativo in commento crediamo utile ripercorrere, seppur in termini estremamente succinti⁶, il dibattito dipanatosi sulla portata da attribuire all'art. 2456, comma 2⁷, c.c., nella versione antecedente e successiva la riforma organica del diritto societario, nonché enucleare le interferenze sussistenti tra quest'ultima norma e le disposizioni fiscali in materia.

2. La lettura della vicenda estintiva della società in chiave successoria a tutela dei creditori sociali.

Nel vigore della precedente formulazione dell'art. 2456 c.c. la dottrina civilistica prevalente era dell'avviso che la cancellazione della società dal registro delle imprese costituisse requisito necessario e sufficiente per l'estinzione della stessa, con la conseguenza che, una volta intervenuta, i creditori sociali non soddisfatti sui beni della società non avrebbero più potuto aggredire detto patrimonio, restando loro unicamente la facoltà di attivare le azioni, nei

⁵ Come precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 30 dicembre 2014, n. 31/E, trattandosi di una *norma procedurale* che disciplina le fasi di attuazione del tributo, si ritiene che «la stessa trovi applicazione anche per le attività di controllo fiscale riferite a società che hanno chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento», nonché, prosegue la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, «per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data».

⁶ Per una compiuta ricostruzione del dibattito di giurisprudenza e dottrina succedutosi in materia si rimanda, tra gli altri, all'approfondita nota di F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, in *Le Società*, 5, 2013, 536 ss., nonché, per quanto riguarda i riflessi in campo fiscale, a C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 9, 2010, 749 ss.; A. QUERCI, *Il lungo requiem delle società: se la cancellazione dal registro delle imprese ne comporti o meno l'estinzione, alla luce della riforma del diritto societario*, in *Dir.prat.trib.*, 2009, II, 681 ss.; G. SELICATO, *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass. Trib.*, 2010, I, 868 ss.

⁷ L'art. 2456 del c.c., rubricato «Cancellazione della società», così disponeva: «Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi».

confronti dei soci e dei liquidatori, previste dal menzionato art. 2456 e nei limiti da esso stabiliti⁸.

Diversamente, la giurisprudenza maggioritaria, nel tentativo di tutelare i creditori che potevano altrimenti vedersi pregiudicati da liquidazioni fraudolente, assegnava efficacia meramente dichiarativa all'atto della cancellazione, distinguendo, all'uopo, tra liquidazione formale della società – esternata dalla mera cancellazione dal registro delle imprese – e liquidazione sostanziale della stessa – che, viceversa, si realizzava con l'effettiva definizione ed estinzione di tutti i rapporti, attivi e passivi, sostanziali e processuali, alla società facenti capo⁹: soltanto questa seconda ipotesi avrebbe comportato l'estinzione definitiva della società, con la conseguenza che, in tal caso, i creditori sociali, rimasti insoddisfatti durante la procedura di liquidazione, avrebbero potuto convenire in giudizio non soltanto i soci (fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione) ed i liquidatori (qualora il mancato pagamento fosse dipeso da loro colpa) ma, altresì, la società cancellata, al fine di far valere i loro crediti sui beni non ancora liquidati e sui conferimenti o versamenti che risultassero ancora dovuti dai soci alla società.

Sennonché, con l'avvento della legge delega per la riforma del diritto societario e con la nuova formulazione dell'art. 2495 del c.c., in particolare con l'inciso iniziale inserito nel secondo comma – *ferma restando l'estinzione della società* – è apparsa, non più soltanto agli occhi della dottrina, l'intenzione del Legislatore di ancorare l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società al momento della sua cancellazione dal registro delle imprese, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti¹⁰. Di conseguenza, i Giudici di legittimità hanno ritenuto che al richiamato art. 2495, nella nuova versione, non si sarebbe dovuto attribuire valenza interpretativa rispetto alla precedente disciplina, bensì natura innovativa, tesa cioè a (ri)marcare quell'*efficacia estintiva tombale* della cancellazione dal registro

⁸ In tal senso, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, Torino, 1999, 533; F. GALGANO, *Diritto commerciale*, *Le Società*, Bologna, 2001, 102; F. FERRARA-F. CORSI, *Gli imprenditori, le società*, Milano, 2001, 345; F. D'ALESSANDRO, *Le Società: scioglimento e liquidazione*, in *Giur. Merito*, 1988, 437; G. FERRI, *Le Società*, in *Trattato di diritto civile*, 1985, 904 ss..

⁹ Tra le tante, Cass., 12 giugno 2000, n. 7972; Cass., 4 ottobre 1999, n. 11021; Cass., 14 maggio 1999, n. 4774; Cass., 2 aprile 1999, n. 3221. Conformi al suddetto orientamento, anche dopo l'entrata in vigore della riforma, ma in relazione alla società di persone, Cass., 15 gennaio 2007, n. 646; Cass., 2 marzo 2006, n. 4652; Cass., 11 maggio 2005, n. 9917; Cass., 8 luglio 2004, n. 12553. In tali pronunce si legge, difatti, che «con riguardo sia alle società di persone che alle società di capitali, l'atto formale di cancellazione di una società dal registro delle imprese, così come il suo scioglimento con l'instaurazione della fase di liquidazione, non determina l'estinzione della società ove non siano esauriti tutti i rapporti ad essa facenti capo a seguito della liquidazione, ovvero non siano definite le controversie giudiziarie in corso con i terzi e non in causa».

¹⁰ Le prime letture della norma in tal senso risalgono al 2006, segnatamente Cass., 28 agosto 2006, n. 18618; Cass., 18 settembre 2007, n. 19347; Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192; Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242.

Anche l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 77/E del 27 luglio 2011 ha sposato l'orientamento manifestato dalla Cassazione, escludendo la reviviscenza del soggetto societario, sia che fosse società di capitali sia di persone, così superando le precedenti letture della norma offerte con le risoluzioni n. 120/E/2007 e 105/E/2009.

delle imprese¹¹. E' stato pertanto individuato, nella data di entrata in vigore dell'anzidetta riforma, lo spartiacque tra il regime antecedente e quello successivo al 2004, con la precisazione che per le società di capitali cancellate dal registro delle imprese anteriormente al 1 gennaio 2004 l'estinzione avrebbe avuto effetto comunque a partire da tale ultima data¹².

Inoltre la Corte di Cassazione ha ritenuto che analoga regola, pur in assenza di un apposito intervento legislativo riformatore dell'art. 2312 del c.c.¹³, sarebbe potuta valere, altresì, per le società di persone, puntualizzando, tuttavia, che siccome le iscrizioni e le cancellazioni nel registro delle imprese riguardanti dette società hanno effetti solo dichiarativi¹⁴, sarebbe stato possibile provare il contrario, ossia la mancata estinzione dell'ente, dimostrando che esso avesse continuato ad esistere ed a svolgere la propria attività aziendale (anche) dopo la sua cancellazione¹⁵.

Se, tuttavia, sul versante sostanziale, rappresenta(va) ormai un punto fermo la volontà del Legislatore del 2004 di privilegiare il profilo della certezza dei rapporti giuridici ed optare, quindi, per l'efficacia estintiva della cancellazione delle società dal registro delle imprese (con il conseguente venir meno della loro capacità e legittimazione e pur in presenza di rapporti non ancora compiutamente definiti), non altrettanto chiarezza regnava in ordine ai risvolti processuali dell'esaminata norma, non prevedendo l'art. 2495 del c.c. alcuna tutela nei confronti del creditore sociale per le liti pendenti ed anzi sussistendo decisioni che lo penalizzavano

¹¹ Cass. Civ., sez. III, 7 febbraio 2012, n. 1677 osserva, difatti, che «anche la tutela dell'affidamento dei cittadini in rapporto agli effetti della loro conoscenza dell'iscrizione della cancellazione che all'epoca in cui la stessa avvenne non escludeva la continuazione dell'esistenza in vita della società e l'effetto estintivo di cui alla novella, induce a ritenere la irretroattività delle norme».

¹² Ripetutamente, difatti, il Giudice di legittimità si è così espresso: «La cancellazione dal registro delle imprese di una società di capitali, avvenuta in data anteriore all'entrata in vigore del nuovo art. 2495 c.c. determina l'estinzione della società dal 1° gennaio 2004, data in cui è entrata in vigore la nuova disposizione, la quale non ha inciso sui presupposti della cancellazione in precedenza effettuata, ma ne ha regolato gli effetti, comportando, perciò, l'operare dell'effetto estintivo da tale data» (ex plurimis, Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061, 4062; Cass., 3 novembre 2011, n. 22863; Cass., 23 maggio 2012, n. 8170; Cass., 13 luglio 2012, n. 11968).

A conclusioni parzialmente differenti sono giunte, invece, Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192 e Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242, per le quali l'estinzione della società andrebbe fatta risalire alla data della cancellazione, pur se antecedente al 2004.

¹³ La norma di riferimento, rimasta invariata nonostante la riforma del 2004, è l'art. 2312 del c.c. che così recita: «Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi».

¹⁴ Sotto il profilo pubblicitario, l'atto di cancellazione comporta che esso potrà essere opposto ai creditori sociali, nei confronti dei quali residua la responsabilità illimitata dei soci, andando così i primi a concorrere con i creditori particolari di questi ultimi, senza potersi più ritenere ad essi preferiti.

¹⁵ Conseguo, quindi, che «l'inciso "ferma restando l'estinzione della società", che la novella ha inserito con riferimento espresso alle società di capitali e alle cooperative, integra comunque il presupposto logico, nel sistema, per una lettura della cancellazione delle iscrizioni di società di persone dichiarativa della cessazione della loro attività dal momento di entrata in vigore della legge anche per le cancellazioni precedenti...omissis...consentendo quella interpretazione costituzionalmente orientata delle norme da sempre sollecitata dal giudice delle leggi e favorevole ad un identico trattamento di tutti i creditori delle imprese individuali e collettive di qualsiasi tipo».

In questi termini, Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4062.

siccome negavano la possibilità di agire, senza suggerire alternativa possibile, nei confronti del soggetto debitore ormai estinto¹⁶.

Ebbene, il Giudice di legittimità, con la citata sentenza a Sezioni Unite, e successivamente la Consulta¹⁷, hanno cercato di colmare tale lacuna normativa, ed il vuoto di tutela che ne derivava, prospettando una soluzione che mitigasse le implicazioni, sul versante processuale, della scelta del Legislatore del 2004 di privilegiare la certezza dei rapporti giuridici – che porta ineluttabilmente a ravvisare nella cancellazione dell'ente dal registro delle imprese il suo immediato effetto estintivo – a scapito dell'interesse dei creditori sociali (ad una effettiva tutela giurisdizionale, oltre che sostanziale) – esigenza che avrebbe, al contrario, fatto propendere per la prosecuzione della società sino alla completa definizione delle pendenze in corso.

E, difatti, premettendo che *«per non vulnerare il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 della Costituzione, deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi di terzi»*, la Corte di Cassazione ha assimilato l'estinzione della società alla morte della persona fisica, ravvisando, per l'effetto, un fenomeno *lato sensu* successorio di guisa che si trasferiscono in capo agli *ex* soci le obbligazioni non adempiute dall'ente collettivo “in vita” e questi sono chiamati a risponderne, nei limiti di quanto riscosso in fase di riparto dell'attivo di liquidazione ovvero illimitatamente, a seconda che trattasi di società di capitali o di persone¹⁸. In tal modo, sottolinea la Corte, si impedisce un utilizzo abusivo ed arbitrario della cancellazione della società dal registro delle imprese, non potendo essa, mediante un comportamento unilaterale e che sfugge al controllo dei creditori, espropriare questi ultimi del loro diritto di credito.

Analogamente, gli “attivi residui”, non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si trasferirebbero ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, ad esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o

¹⁶ Per quanto riguarda, in particolare, la materia tributaria ricordiamo Cass., 3 novembre 2011, n. 22863, che ha dichiarato improcedibile il ricorso in Cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate ed avente ad oggetto la notifica, al liquidatore di un'azienda cancellata dal registro delle imprese, di un avviso di accertamento per la maggiore Irpeg. L'improcedibilità del gravame è stata motivata nei termini seguenti: *«La pretesa creditoria di cui alla cartella del fisco non poteva essere fatta valere contro il soggetto passivo (la società) comunque al momento già estinto ai sensi del nuovo articolo 2495 del codice civile»*.

¹⁷ Corte Costituzionale, ordinanza 17 luglio 2013, n. 198.

¹⁸ La Corte di Cassazione, nell'interpretare l'estinzione della società in termini successori, sembra sposare le idee espresse da T. ASCARELLI in *Liquidazione e responsabilità delle società per azioni*, in *Riv.trim.proc.civ.*, 1952, 129 ss., o in *Saggi di diritto commerciale*, Milano, 1955, 129 ss., ad avviso del quale *«sparito lo schermo della personalità (come avviene con la chiusura della liquidazione, naturalmente ove questa non sia in un determinato diritto positivo subordinata alla distribuzione di tutte le attività e al pagamento di tutte le passività) i soci tornano ad essere proprietari (condomini) delle attività e condebitori delle passività (non liquidate)»*.

illiquidi, la cui inclusione nel bilancio di liquidazione avrebbe richiesto un'attività ulteriore da parte del liquidatore, il cui mancato espletamento consente di presumere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento liquidatorio¹⁹.

Di poi, e sul versante squisitamente processuale, l'aver ricondotto la fattispecie in esame ad un fenomeno di tipo successorio, sia pure connotato da caratteristiche *sui generis* connesse alla differente graduazione del regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali, ha consentito alla Corte di avvalersi dell'istituto della interruzione e prosecuzione del processo. Al riguardo – precisano i massimi Giudici – se la cancellazione dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica, priva la società della capacità di stare in giudizio²⁰, qualora essa intervenga nella pendenza di un contenzioso in cui la società sia parte determina automaticamente un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione dello stesso da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., e pur se questi dovessero risultare estranei ai precedenti gradi del processo. Diversamente, qualora l'evento interruttivo non fosse stato fatto constatare nei termini di legge o si fosse verificato quando renderlo noto in siffatti modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, da o nei confronti dei soci, atteso che l'esigenza di stabilità del processo si considera limitata al grado di giudizio in cui l'evento estintivo è intervenuto.

Ebbene, così sintetizzato il percorso argomentativo seguito dai massimi Giudici, interessa ora verificare in che modo i principi di diritto *supra* enunciati si atteggiavano, e (se) si armonizzano, rispetto all'obbligazione tributaria, ove il Fisco creditore agisce con schemi e strumenti differenti da quelli del creditore di diritto privato.

¹⁹ Adottando tale soluzione la Corte ha rifiutato la tesi, pur paventata nell'ordinanza di rimessione, secondo cui i beni ed i diritti non liquidati vengono a costituire un patrimonio adespota, assimilabile alla figura dell'eredità giacente, per la cui gestione e rappresentanza qualunque interessato avrebbe potuto chiedere al Giudice la nomina di un curatore speciale. Tesi, questa, declinata sull'assunto che sembravano troppo dissimili i presupposti sui quali riposa l'istituto dell'eredità giacente.

²⁰ Con la sola eccezione della *fiction iuris* contemplata dall'art. 10 della legge fallimentare – *fiction* che postula come esistente, ai soli fini del procedimento concorsuale, un soggetto ormai estinto, in ragione del fatto che la possibilità che una società sia dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione dal registro comporta, necessariamente, che tanto il procedimento per la dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi di impugnazione continuino a svolgersi nei confronti della società – e che, ad avviso della Corte, non sarebbe utilizzabile, per analogia, in ambiti processuali diversi.

3. Le interferenze tra normativa civilistica e disciplina fiscale tali da escludere il *sub* ingresso automatico dei soci nelle pendenze processuali aventi ad oggetto l'obbligazione tributaria della società estinta.

Per rispondere a tale quesito – e comprendere, quindi, la *ratio* della modifica normativa introdotta dal Decreto Semplificazioni fiscali – dobbiamo rapportare la disciplina civilistica alle procedure di accertamento e riscossione dei tributi, verificando, ancor prima, se i tratti qualificanti la successione universale *mortis causa* – vale a dire (i) l'alterità giuridica, distinta e separata, fra il soggetto estinto e gli eredi, nonché (ii) la correlata trasmissione, dall'uno all'altro, di una pluralità di rapporti patrimoniali considerati come *universitas iuris*²¹ – si rinvenivano, sia su un piano sostanziale sia su quello processuale, nella materia fiscale, avuto riguardo alla peculiare disciplina che regola la responsabilità dei soci (oltre che dei liquidatori e degli amministratori) per il pagamento delle imposte dovute dall'ente collettivo ormai estinto.

All'uopo e per quanto attiene le società per azioni, *in subiecta materia* detta responsabilità è disciplinata dall'art. 36 D.P.R. n. 602/73 – norma non più applicabile alle sole imposte sui redditi²² – che possiamo ritenere speciale, rispetto a quella generale sussunta *sub* art. 2495 del c.c., attesa, come vedremo, la completezza di contenuti e forme, nonché l'assenza di richiami, impliciti o espliciti, al codice civile²³. In particolare, per la posizione dei soci, il comma terzo dell'art. 36 testé richiamato²⁴ stabilisce che essi rispondono del debito fiscale della società,

²¹ Su tutti P. RESCIGNO, *La successione a titolo universale e particolare*, in *Successioni e donazioni* (a cura del medesimo Autore), Padova, 1994.

²² Il comma 7 dell'art. 28 del Decreto Legislativo “Semplificazioni fiscali” ha, difatti, eliminato l'inciso «alle sole imposte sui redditi» contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, così estendendo ad ogni tipo di imposta l'ambito di applicazione della disciplina contenuta nel citato art. 36.

²³ M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 96 ss. sostiene il carattere speciale della disciplina contenuta nell'art. 36 che andrebbe a sostituire la norma codicistica di cui all'art. 2495 del c.c.. Afferma, al riguardo, l'Autrice che «la norma fiscale è completa, sia nella descrizione della fattispecie, sia nella fissazione degli effetti; ci sembrano dunque prive di fondamento le tesi che, operando una contaminatio tra norma fiscale e norme del codice, integrano la fattispecie fiscale con elementi tratti dalla disciplina della fattispecie delineata dal codice». Contra A. BUSCEMA, *I riflessi tributari dell'estinzione delle società, anche in pendenza di debiti, ai sensi della riforma societaria del 2004*, in *Dial.Trib.*, 2, 2008, 144, ad avviso del quale il nuovo art. 2495 del c.c. avrebbe addirittura l'effetto di abrogare implicitamente l'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, posto che detta ultima norma, per far attivare la responsabilità di soci e amministratori, presuppone un accertamento divenuto definitivo a carico della società. Di tale accertamento sarebbe però impossibile attendere il consolidamento in capo alla società, posto che a quest'ultima, se cancellata, nemmeno potrebbe essere notificato. A medesime conclusioni giunge R. LUPI, *Dividendi, palesi e occulti, in danno al fisco e carenza di attrezzature mentali*, in *Dial.Trib.*, 2, 2008, 152, il quale conviene «sull'interpretazione abrogativa dell'art. 36, nei casi di liquidazione, e sulla necessità dell'amministrazione di attivarsi, dopo la liquidazione, in base agli strumenti civilistici di cui all'art. 2495 c.c.».

²⁴ I commi 1 e 2 della medesima norma disciplinano, invece, la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, stabilendo che questi risponderanno *in proprio* se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci senza avere prima pagato i debiti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti e, come scrive G. RAGUCCI, *La responsabilità dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013, 40, deriva dall'obbligo di conservazione dell'integrità del

rimasto insoddisfatto, nei limiti di quanto ricevuto in denaro o in altri beni sociali durante il tempo della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta ad essa precedenti, fatte salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile²⁵. La responsabilità patrimoniale dei soci deriva, quindi, dal *fatto proprio* dei liquidatori o amministratori²⁶ – i quali hanno distratto e distribuito il patrimonio dell'ente collettivo per finalità diverse dal pagamento dei tributi²⁷ – ma è *connaturata* e *commisurata* al debito d'imposta maturato dalla società e non assolto prima della sua cancellazione dal registro delle imprese, debito di cui i soci sono chiamati a rispondere *ex lege* e *pro-quota* in forza della norma citata, che altro non è se non la declinazione, in chiave fiscale ed in fase “estintiva” dell'ente, del principio generale²⁸ della responsabilità limitata dei soci (di società di capitali)²⁹.

Se da un punto di vista sostanziale, quindi, sarebbe possibile sostenere che, altresì per i debiti tributari, i soci succedono nei rapporti che facevano capo alla società, attivi o passivi³⁰, nella porzione risultante dal bilancio finale ed in virtù della norma poc'anzi richiamata – integrandosi, di fatto, i presupposti *supra* espressi *sub (i)* e *(ii)* per il meccanismo di successione universale –

patrimonio sociale, funzionale alla tutela delle ragioni dei creditori secondo l'ordine di prelazione. Per approfondimenti sul punto, anche in ordine alle differenze esistenti tra responsabilità dei soci e quelle dei liquidatori/amministratori, si rimanda a E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, II, 931 ss.

²⁵ Dette ulteriori responsabilità sono quelle che sorgono nei confronti dei soci di società di persone, chiamati a rispondere illimitatamente e solidalmente, per le obbligazioni tributarie della società, ai sensi degli artt. 2267, 2269, 2313 e 2362 del c.c., nonché, in forza dell'esaminato art. 2495 del c.c., nei confronti dei soci di società di capitali.

²⁶ Ad avviso di A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, Milano, 1991, 45, la responsabilità dei soci trae origine dal loro indebito arricchimento conseguente al comportamento illecito dei liquidatori ed il termine “responsabilità” indicherebbe la “responsabilità patrimoniale” di cui all'art. 2740 c.c., intendendosi con tale espressione «la soggezione dei beni del debitore all'azione esecutiva riconosciuta in capo al creditore, da qualunque fonte essa tragga origine».

²⁷ Per un approfondimento sulla natura aquiliana (che richiede, quindi, la sussistenza del dolo o della colpa) della responsabilità attribuibile ai liquidatori in forza dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 si rimanda a F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giur. Comm.*, 1977, I, 428, secondo il quale i liquidatori non sono soggetti passivi d'imposta ma sono tenuti per una obbligazione di natura civilistica «che ha l'unica particolarità di essere accertata e riscossa nei modi previsti per l'obbligazione tributaria». *Contra* M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 453, ad avviso del quale le teorie civilistiche sono idonee a cogliere il titolo giustificativo della responsabilità dei liquidatori (l'illecita destinazione delle attività della liquidazione, ma non tolgono che fonte della stessa sia la ricordata disposizione fiscale e che, correlativamente, «tale responsabilità si configuri nei termini di una coobbligazione solidale (dipendente), il cui unico oggetto è rappresentato dal debito d'imposta».

²⁸ Contenuto nelle norme comuni *sub* gli artt. 2352, 2452 e 2462 del c.c..

²⁹ L.P. MURCIANO, *La responsabilità dei soci per l'obbligazione d'imposta della società estinta*, in *Riv.Tri.Dir.Trib.*, 2013, IV, 891, operando una lettura dell'art. 2495 c.c. costituzionalmente orientata dall'art. 53 della Carta fondamentale, radica il principio della limitazione della responsabilità dei soci di società di capitali nell'abuso dello schermo societario, o nella gestione illecita delle sue dinamiche operative, oppure nell'arricchimento non titolato del socio. L'Autore ritiene, difatti, che la responsabilità del socio per le obbligazioni della società estinta sia da ricercare non già – come opera la Corte di Cassazione – nella mera qualifica di “erede” della società, bensì nell'aver questi abusato dello schermo societario, ritraendo (il socio) un illegittimo beneficio (fiscale) in danno dei creditori sociali.

³⁰ Così M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, Napoli, 1959, 215, ad avviso del quale «in questo senso si può parlare di successione analoga a quella mortis causa».

sotto il profilo procedimentale e processuale detta possibilità di successione si scontra con l'applicazione sistematica del richiamato art. 36 e, più in generale, con le norme che regolano il procedimento amministrativo.

Ed invero, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 impone all'Amministrazione finanziaria, che decida di agire nei confronti del socio per il recupero del credito sociale, di provare, non già (o non solo) la debenza dell'obbligazione tributaria in capo alla società, bensì l'avvenuta percezione da parte di questi di una determinata somma o bene in sede di liquidazione (o nei due periodi di imposta precedenti). Tant'è che il comma 5 dell'art. 36 dispone che l'apposito atto, teso a recuperare dal socio il pagamento *pro quota* delle imposte non assolate dalla società, deve essere necessariamente a questi notificato (ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 602/73) e contenere motivazioni ed informazioni ulteriori e non richieste rispetto all'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

Rebus sic stantibus, non si potrebbe dar seguito, in ambito fiscale, al meccanismo del *sub* ingresso automatico dei soci nel processo già avviato nei confronti della società, dal momento che detto giudizio si fonderebbe su di un atto avente *petitum*³¹ e *causa petendi*³² differenti rispetto a quelli deducibili avverso il socio il quale, si è visto, risponde del debito sociale solo se (e nella misura in cui) abbia ricevuto denaro o beni dalla società *ante* sua estinzione e soltanto se (e nella misura in cui) il Fisco sia (stato) in grado di provare ciò. In tal caso, come anticipato, all'Amministrazione finanziaria è richiesta un'attività ulteriore rispetto a quella pretesa al creditore di diritto comune per la prosecuzione, nei confronti dei soci, dell'azione di riscossione già avviata avverso la società: il secondo, difatti, ha facoltà di (ri)modulare, in seno al giudizio instaurato nei confronti della società, la domanda di accertamento/condanna ora esperibile verso i soci³³; al contrario, il Fisco creditore, intervenuta l'estinzione della società prima che sia divenuto definitivo l'atto impositivo emanato nei suoi confronti, ovvero (ancor) prima che venisse notificato detto atto impositivo, è tenuto a redigere un autonomo avviso diretto al socio³⁴ che contenga una indefettibile premessa logica sulla sussistenza del debito sociale – di

³¹ Consistente nella richiesta di pagamento delle imposte non versate dalla società, non già nei limiti della quota (di denaro o beni) ricevuta dal socio in sede di liquidazione o nei due anni ad essa antecedenti.

³² Individuata nella violazione di una norma fiscale generatrice del debito tributario, non già nell'avvenuta ricezione da parte del socio di somme di denaro o di beni illecitamente distratti, dai liquidatori o dagli amministratori, in danno del Fisco.

³³ Fatte salve le preclusioni afferenti il giudizio di legittimità.

³⁴ Eventualmente oggetto di un giudizio *ex novo* instaurato dal socio stesso innanzi al Giudice tributario, ai sensi dell'art. 36, comma 6, del D.P.R. n. 602/73.

modo che anche su tale posizione il socio possa (e debba) legittimamente prendere posizione³⁵, *a fortiori* avuto riguardo al consolidato orientamento della Cassazione secondo cui «l'accertamento e la riscossione nei confronti dei soggetti indicati all'art. 36 richiede sempre la previa formazione di un ruolo intestato alla società»³⁶ – nonché una parte motiva basata sulla effettiva riscossione dei beni sociali *pendente societate*³⁷. E tale avviso, pur nel silenzio della norma sul punto ma in una prospettiva di garanzia patrimoniale delle ragioni creditorie dell'Erario, nonché in virtù del dimostrato nesso eziologico sussistente tra l'inadempimento dell'ente collettivo e la percezione di somme/beni da parte dei soci (per il tramite dell'«operato» dei liquidatori/amministratori), riteniamo debba essere notificato al socio entro il termine *decadenziale* di cinque anni decorrente dalla chiusura della procedura di liquidazione³⁸.

Possiamo, quindi, concludere che in materia fiscale, l'inscindibile legame sussistente tra atto autoritativo ed obbligazione tributaria vieta di proseguire, da (o nei confronti dei) soci di società di capitali, il contenzioso tributario già instaurato tra l'Amministrazione finanziaria e la società (poi estinta), siccome detto giudizio è basato su un diverso atto impositivo e su di un *thema decidendum* che non può subire ampliamenti, avuto riguardo all'oggetto (da intendersi come atto impugnato) ed ai motivi della domanda. Bisognerà, quindi, dare il via ad un nuovo procedimento contenzioso, alle condizioni ed ai limiti fissati dall'art. 36 citato.

La tesi qui prospettata, del resto, a noi sembra conforme all'interpretazione fornita dalla

³⁵ Dello stesso avviso ci sembra D. STEVANATO, *L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?*, in *Dial. Trib.*, 2, 2008, 149, il quale reputa «sostenibile che il requisito della previa definitività dell'accertamento societario, richiesto per attivare la responsabilità di cui all'art. 36, possa essere soddisfatto anche indipendentemente dalla notifica dell'accertamento alla società: la definitività deve cioè cadere sui redditi societari, il cui accertamento potrebbe anche essere notificato ai soci».

³⁶ Si leggano, per prime, Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 3 giugno 1978, n. 2766 e sentenza 4 marzo 1989, n. 2079. Di recente, in tema, si richiama la decisione pronunciata, addì 25 settembre 2013, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 152/38/2013, ove ha ritenuto nulla ed improduttiva di effetti l'iscrizione a ruolo avvenuta, nei confronti di una società, successivamente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, a cui peraltro aveva fatto seguito la notifica della relativa cartella di pagamento. Ad avviso dei Giudici lombardi, esclusa la valida formazione del titolo nei confronti della società estinta e, quindi, accertata la nullità della cartella ad essa notificata, la successiva notificazione della cartella alla società cessionaria il ramo d'azienda di proprietà della società estinta doveva considerarsi, anch'essa, priva di effetti.

³⁷ Negli stessi termini C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 9, 2010, 751, ad avviso del quale «dall'estinzione della società sorge per i creditori una nuova azione contro gli ex soci, i liquidatori e gli amministratori della società estinta. Si può discutere sulla sua natura giuridica. In ogni caso trattasi di azione nuova e diversa da quella proposta o proponibile tra terzi creditori e società. Diversa è la fattispecie costitutiva, diverso è l'obiettivo conseguibile, diverse ne sono le modalità di attivazione e di gestione».

³⁸ Similmente E. BELLÌ CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv.dir.trib.*, cit., 944, il quale motiva l'opportunità di un termine decadenziale, in luogo di uno di prescrizione, in base alla circostanza che «rimanendo il debito (fiscale) sociale immutato ex latere creditoris, continuando a trovare la sua fonte nel medesimo rapporto tributario tra amministrazione finanziaria e società-contribuente, ... omissis ... il termine di decadenza dell'azione della finanza [nei confronti dei soci] dovrebbe coincidere con quello normalmente previsto in cinque anni dalla normativa fiscale».

stessa Corte di Cassazione in una recente pronuncia - richiamata dal Giudice di legittimità nella nota decisione 12 marzo 2013, n. 6070, evidentemente allo scopo di confermare la validità, ai soli fini tributari, dei principi in essa enunciati pur se divergenti dal meccanismo successorio soci/società in seno al giudizio (civile) già avviato³⁹ - ove ha negato la possibilità di attuare il subentro automatico dei soci nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento del debito sociale avviato nei confronti dell'ente collettivo.

In quest'ultima decisione⁴⁰, infatti, il Giudice di legittimità ha avuto modo di chiarire che il Fisco, il quale volesse agire nei confronti del socio per far valere la sua responsabilità ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, deve dimostrare «*il presupposto della responsabilità di quest'ultimo, e cioè che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa (C. 19732/2005), ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale*». In tal caso il processo tributario non potrebbe proseguire ad opera e/o nei confronti dei soci dal momento che «*una volta liquidata e cancellata la contribuente società di capitali, non si realizza una semplice modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio con il Fisco, dovendo questo accertare in capo ai soci i requisiti prescritti dalla legge per la responsabilità diretta (cfr. art. 36 cit., penult. e ult. co.)*».

Infine, se la specificità della norma tributaria (*id est*: il citato art. 36) e la sua attuazione secondo gli schemi tipici del procedimento amministrativo interferiscono, come abbiamo visto, con la novella civilistica in commento e, segnatamente, con i risvolti interpretativi in ambito processuale suggeriti dai massimi Giudici, a dissimili conclusioni dovrebbe giungersi per quanto riguarda la prosecuzione, nei confronti dei soci, dei giudizi in essere con la società di persone ed atti ad accertare il debito fiscale di quest'ultima. In tale ipotesi, infatti, l'estensione *d'embleé* ai soci dell'obbligazione tributaria sorta in capo alla società è oggetto unicamente di norme civilistiche, in particolare degli artt. 2267, 2269 e 2313 c.c., che sanciscono, appunto, la responsabilità illimitata e solidale dei soci per i debiti (anche fiscali) della società⁴¹. Donde, non

³⁹ Nella decisione in rassegna, infatti, la Corte di Cassazione se, da un lato, afferma che, in via generale, il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori, dall'altro lato rammenta che «*sembra dubitarne Cass. 13 luglio 2012, n. 11968, ma in base ad una motivazione in buona parte imperniata sulla disposizione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, comma 3, operante solo nello specifico settore del diritto tributario*».

⁴⁰ Ove si discuteva della legittimità di un atto impositivo notificato ad una società in liquidazione, nella sua qualità di socio di una società di capitali a ristretta base azionaria e nei cui confronti era stato accertato il conseguimento di utili extra bilancio che l'Ufficio presumeva essere stati distribuiti *pro quota* ai soci (fra i quali, appunto, figurava anche l'anzidetta società in liquidazione).

⁴¹ A tal proposito e per completezza non può, tuttavia, tacersi l'esistenza di una parte della dottrina che, in campo civilistico, nega addirittura il verificarsi di un fenomeno successorio per le società a base personale, partendo dall'assunto che non sia possibile configurare tali enti come centri di imputazione giuridica (soggetti di diritto) distinti dalle persone dei soci. In tal caso, quindi, come approfondisce G. POSITANO, *L'estinzione della società per*

si verificano, *hic et nunc*, sovrapposizioni con peculiari e derogatorie norme tributarie – fatto salvo l'art. 5 del D.P.R. n. 917 del 1986 che anzi sembra proprio proiettare, in chiave fiscale, il principio civilistico della responsabilità illimitata dei soci, laddove, in forza del c.d. principio di trasparenza, imputa in automatico a questi il reddito conseguito dalla società – e non si genera, in definitiva, quel cortocircuito tra schemi civilistici e schemi amministrativo/tributari che abbiamo segnalato per le società di capitali.

Anche tale tesi interpretativa ci sembra trovi l'avallo in una recente decisione della Corte di Cassazione⁴² ove è stato affermato, a chiare lettere, che in caso di estinzione della società conseguente a cancellazione «*la qualità di successore universale dell'ente si radica, in capo al socio, per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società*», con la conseguenza che «*i soci assumono, in materia, la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società (con, o senza, la partecipazione originaria anche dei soci stessi)*», senza necessità di interruzione del processo, non verificandosi alcuna modifica della domanda (di condanna) formulata dall'Ufficio, operando, in materia, il richiamato principio di imputazione dei redditi per trasparenza.

4. Le incertezze applicative derivanti dall'ultrattività, ai soli fini fiscali, della società cancellata dal registro delle imprese.

Delineato il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, si è ora in grado di comprendere la *ratio* ed, al contempo, le lacune della novella legislativa in commento che – intervenuta per tutelare in modo specifico il credito erariale, evitando al Fisco di attivare un nuovo contenzioso nei confronti dei soci ed anzi consentendogli di recuperare l'attività eventualmente già esperita nei confronti della società – ha, come detto, previsto l'ultrattività, ai soli fini fiscali ed in presenza di «*atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione*», dell'Ente ormai *civilisticamente estinto*.

Purtuttavia, se meritorio appare l'intento perseguito dalla norma in esame, fallimentari si rivelano gli esiti che essa concretamente realizza. Ciò sia in ragione della sua scarna e generica formulazione⁴³, tale da rendere incerta e difficile l'applicazione, sia perché l'effetto estintivo

azioni fra tutela del capitale e tutela del credito, in *Quaderni di Giurisprudenza commerciale*, Milano, 2012, 86, «*difetterebbero gli stessi presupposti della successione a titolo universale. Mancherebbe, invero, non solo il soggetto al quale si dovrebbe succedere, non avendo la società un'alterità giuridica distinta e separata dalle persone dei soci, ma non vi sarebbero, a ben vedere, nemmeno i successori, trovandosi i beni sociali già nella titolarità dei soci, seppure, non esclusiva*».

⁴² Si tratta della sentenza 5 dicembre 2012, n. 21773.

⁴³ Il cui contenuto non è stato chiarito neppure dalla citata Circolare n. 31/E del 2014, pur avendo questa finalità, come denuncia la sua rubrica «*Commento alle novità fiscali – Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Primi chiarimenti?*».

della società non è (stato) del tutto rimosso ma soltanto rinviato di cinque anni, così rimandando a nuova data (certa) tutte le problematiche evidenziate nel paragrafo precedente, sia, infine, perché è stato creato un mostro giuridico, quello che nel linguaggio comune potremmo definire “la società estinta ma anche no”.

E principiando proprio da tale ultima considerazione, rileviamo l'insorgenza di una frizione tra il versante civilistico – ove la cancellazione della società (di persone e di capitali) dal registro delle imprese determina effetti estintivi irreversibili, fra i quali l'azzeramento di qualsiasi tipologia di rapporti con l'esterno – e quello fiscale, ove la possibilità di considerare ancora esistente la società consente all'Amministrazione finanziaria di notificare atti impositivi che, pur tuttavia, siccome di natura recettizia, richiedono la presenza di un luogo e di un soggetto legittimati a riceverli.

All'uopo ci domandiamo dove e chi possa ritirare l'eventuale atto di liquidazione o impositivo, dove possano essere eseguiti gli accessi, le ispezioni e le verifiche finalizzate all'emissione di un avviso di accertamento – considerato che, cancellata la società dal registro delle imprese, non esiste più un depositario delle scritture contabili, né un soggetto autorizzato a rispondere ai questionari o a qualsivoglia richiesta che dovesse pervenire successivamente a tale momento – o, ancora, chi sia il soggetto titolato della rappresentanza processuale della società ormai estinta.

Ad onor del vero, una prima, parziale, risposta ai trascritti interrogativi è stata fornita dalla menzionata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015, laddove precisa che «*A partire dal 13 dicembre 2014, l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società “cancellata” e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale*»⁴⁴ e che «*il suddetto atto sia impugnabile dai soggetti responsabili ai sensi degli articoli 2495 del c.c. e/o 36 del DPR n. 602 del 1973*». Quindi, secondo l'Agenzia delle Entrate, avrebbero valido titolo per proporre l'impugnazione – e, si immagina, anche per ricevere gli atti impositivi – i soci, gli ex amministratori e l'ex liquidatore della società.

Senonché, nonostante il ricordato chiarimento di prassi – e soltanto accennando, in questa sede, agli strascichi di diritto intertemporale che tale soluzione comporterebbe, in ragione del fatto che ad oggi la giurisprudenza di merito, in armonia con il Giudice di legittimità⁴⁵, ha

⁴⁴ Aggiungendo, al riguardo, che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'articolo 60, comma 1, lett. d) del DPR n. 600 del 1973.

⁴⁵ Cassazione, ordinanza del 13 ottobre 2010, n. 21195.

ritenuto inammissibili i ricorsi presentati dal liquidatore della società ormai estinta, con la conseguenza che, alla luce della novella legislativa, tali pronunce sarebbero impugnabili qualora non fossero spirati i termini per proporre gravame – ci risulta difficile immaginare la reviviscenza e l'operatività degli organi societari (assemblea, amministratori e liquidatori) in assenza di un patrimonio da gestire. Difatti, se la società è, sul versante civilistico, definitivamente estinta, ciò significa che anche il suo patrimonio non è più esistente, essendo stato (nel corso della liquidazione) oggetto di atti di disposizione, oppure assegnato ai soci. Dunque, non si comprende come i soci, gli *ex* amministratori o l'*ex* liquidatore possano incaricarsi di decisioni rilevanti dal punto di vista, ad esempio, processuale, se esse comportino la necessaria assunzione di obbligazioni patrimoniali (quali l'onorario del difensore, le spese per la costituzione in giudizio e via dicendo) che richiedono disponibilità, ed anche immediate, di cassa.

Peraltro e sempre a causa dello scollamento fra il diritto civile vigente, la sua interpretazione giurisprudenziale e la disciplina fiscale, osserviamo che l'ultrattività della società, per la mera ricezione di atti fiscali, in assenza di un patrimonio societario aggredibile dal Fisco, depotenzia ulteriormente l'intervento legislativo in questione.

Difatti, ipotizzare che l'Amministrazione finanziaria, per riscuotere coattivamente il proprio credito, possa aggredire il patrimonio dei soci, *manente societate* ai (meri) fini fiscali, ci sembra incontri un limite sistematico invalicabile nel principio di devoluzione del patrimonio sociale dall'Ente, *solo quando estinto*, ai soci. Difatti, o (i) il patrimonio societario si trasferisce ai soci con conseguente loro legittimo assoggettamento al potere di aggressione in favore dei creditori sociali, ma in tal caso l'Ente deve considerarsi senz'altro estinto, non potendo avere valido ingresso la *fiction iuris* (pur se ai soli fini fiscali) di una società ritenuta in vita per ulteriori cinque anni⁴⁶; oppure, (ii) se l'Ente non si considera estinto (pur se sempre ai soli fini fiscali), non possono essere imputati ai soci i beni ed i diritti della società, trovando nel soggetto strumentale l'unico punto di riferimento soggettivo.

Ed è chiaro che mentre la situazione *sub (i)*, per l'Erario che volesse procedere all'accertamento/riscossione delle imposte nei confronti della società estinta, presti il fianco a

⁴⁶ Medesime perplessità nutre G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass.Trib.*, I, 2015, 53, il quale osserva che la sopravvivenza del patrimonio societario sarebbe esclusa dall'effetto estintivo e sembra difficile prefigurare un'interpretazione dell'art. 28, comma 4, menzionato che riesca a far convivere la delimitazione della "non estinzione" espressamente stabilita con la sopravvivenza di una capacità patrimoniale. Detto altrimenti, ad avviso dell'Autore, «appare arduo concepire la riferibilità all'ente di un patrimonio che si accompagna a un'estinzione solo parziale».

tutte le criticità già rappresentate nel paragrafo precedente (in buona sostanza alla duplicazione del procedimento accertativo, dapprima in capo alla società ritenuta ancora esistente e poi nei confronti dei singoli soci sì da poter garantire l'escussione del loro patrimonio) così vanificando gli intenti della novella in commento, l'ipotesi delineata *sub (ii)* potrebbe determinare una situazione di stallo per il Fisco essendo i soci, per assurdo, autorizzati ad eccepire la loro carenza di legittimazione passiva, avuto riguardo ad un'attività esecutiva, per obbligazioni sociali tributarie, avviata nei loro confronti, non potendosi dare corso al fenomeno successorio finché permane in vita la società.

Tirando, dunque, le fila, da questa prima sommaria analisi ricognitiva della norma *de qua* emerge che esigenze di coerenza ordinamentale impediscano la scissione tra effetti fiscali ed effetti civilistici di un medesimo evento giuridico, perché ciò comporterebbe – come illustrato – asimmetrie informative e vuoti di tutela in danno del Fisco.

Criticità, queste, non tollerabili, anche in considerazione del fatto che la disciplina che prevede il differimento degli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese vale per un solo quinquennio, con la conseguenza che decorso tale periodo ritornerebbero in auge (se mai fossero stati elisi) i delicati scenari che abbiamo *supra* approfondito, gravati dalla presenza di situazioni irrisolte, quali gli eventuali procedimenti amministrativi o contenziosi incardinati dalla società nelle more dei cinque anni ed ancora in attesa di una decisione/pronuncia definitiva.

Ed il descritto esito è ancor più deprecabile se sol si pensi che nelle intenzioni del Legislatore vi fosse proprio la volontà di «*coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari*», mediante l'eliminazione di adempimenti superflui⁴⁷ (*sic!*).

Si è persa, a nostro avviso, l'occasione di incidere direttamente sulla disciplina fiscale, modificando in particolare il comma 5 dell'art. 36 D.P.R. n. 602/73, prevedendo la possibilità che l'avviso di accertamento per il tributo dovuto dalla società estinta venga notificato direttamente al socio, in qualità di suo successore, purché tale atto rechi una motivazione che espliciti i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'accertamento del debito in capo alla società, oltre alla dimostrazione dell'effettiva riscossione, da parte del socio, dei beni sociali, *pendente societate*⁴⁸.

⁴⁷ L'art. 28, difatti, si inserisce nel Capo V del D.Lgs. n. 175/2014, rubricato "Eliminazione di adempimenti superflui".

⁴⁸ Ad analoghe conclusioni T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. Trib.*, I, 2012, 359.

RESPONSABILITÀ DEGLI INTERMEDIARI BANCARI E FINANZIARI E SISTEMI DI *INTERNET BANKING*: AGGRESSIONE INFORMATICA E PROTEZIONE DEL CLIENTE

di Marlina Rispoli Farina*

ABSTRACT (in italiano)

L'articolo pone in evidenza l'emergere di un orientamento più favorevole al cliente che sia stato vittima di un'aggressione informatica, nell'applicazione della disciplina sui servizi di pagamento. L'orientamento prevalente dell'Arbitro Bancario Finanziario ha finora sanzionato la condotta dell'utilizzatore del servizio di pagamento che subisca un'aggressione informatica sotto forma di phishing.

Una più recente decisione del Collegio di coordinamento (Decisione n. 3498 del 28 ottobre 2012) ha considerato colpa lieve (e non colpa grave) l'aver aderito ad un messaggio informatico particolarmente insidioso (Man in the browser) con conseguente ricaduta sull'intermediario della responsabilità per i danni derivanti dall'operazione fraudolenta posta in essere a carico del cliente.

ABSTRACT (in inglese)

The paper analyses the regulatory protection of clients who as users of payment services were victims of IT attack through the lenses of banking ADR decisions (so called: Arbitro Bancario Finanziario).

The paper underlines case law more favourable to the clients and pays a careful attention to an up-to-date ADR decision (Collegio di coordinamento, Decision n. 3498 of 28th October 2012) establishing that any user adhering to a more insidious form of IT message (so called Man-in-the-browser) was charged of negligence while the financial intermediary was legally responsible for any damages caused to the client.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Gli obblighi di comportamento del cliente. – 3. Responsabilità della banca e del cliente, nelle operazioni *on line*. – 4 Distribuzione del rischio e onere della prova nelle operazioni contestate. – 5. Il cd. principio di inversione dell'onere

della prova. Portata e fondamento. – 6. Le decisioni dei collegi in tema di *phishing*. – 7. Il caso del *Man in the browser* e la decisione del Collegio di coordinamento.

1. Premessa.

La problematica relativa alla responsabilità degli intermediari in casi di frodi informatiche, realizzate mediante forzatura dei sistemi di pagamento elettronici, con particolare riguardo al cd. “phishing”, è stata poco approfondita in sede dottrinale¹. Si deve in particolare alla giurisprudenza dell’Arbitro bancario e finanziario il merito di aver adottato numerose decisioni sul tema, in concomitanza con l’entrata in vigore del d.lgs. n. 11 del 2010 che, nel dare attuazione alla Direttiva 2007/64/CE in materia di servizi di pagamento, meglio nota quale Direttiva PSD, ha introdotto, agli artt. 7-12², un’articolata disciplina della prestazione

* I contenuti del presente scritto esprimono opinioni personali e non sono riconducibili in alcun modo all’Arbitro Bancario Finanziario di cui l’Autore fa parte.

¹ Il *phishing* è un tipo di *truffa* effettuata su Internet attraverso la quale un malintenzionato cerca di ingannare la vittima convincendola a fornire informazioni personali, dati finanziari o codici di accesso. Si tratta di una attività illegale che sfrutta una tecnica di ingegneria sociale: il malintenzionato effettua un invio massivo di messaggi di posta elettronica che imitano, nell’aspetto e nel contenuto, messaggi legittimi di fornitori di servizi; tali messaggi fraudolenti richiedono di fornire informazioni riservate come, ad esempio, il numero della carta di credito o la password per accedere ad un determinato servizio. Per la maggior parte è una truffa perpetrata usando la posta elettronica, ma non mancano casi simili che sfruttano altri mezzi, quali i messaggi SMS. La prima menzione registrata del termine *phishing* è sul *newsgroup* di Usenet *alt.online-service.america-online* il 2 gennaio 1996, malgrado il termine possa essere apparso precedentemente nell’edizione stampata della rivista per *hacker* 2600. Il termine *phishing* è una variante di *ishing* (letteralmente “pescare” in lingua inglese) probabilmente influenzato da *phreaking* e allude all’uso di tecniche sempre più sofisticate per “pescare” dati finanziari e *password* di un utente. La parola può anche essere collegata al linguaggio *leet*, nel quale la lettera *f* è comunemente sostituita con *ph*. [^]“*phish*, *v.*” OED Online, March 2006, Oxford University Press. su *Oxford English Dictionary Online*. URL [^] G. OILMANN, *The Phishing Guide: Understanding and Preventing Phishing Attacks* su *Technical Info*. URL consultato il 10 luglio 2006; *Spam Slayer: Do You Speak Spam?* su *PCWorld.com*. URL consultato il 16 agosto 2006; “*phishing*, *n.*” OED Online, March 2006, Oxford University Press. su *Oxford English Dictionary Online*. URL consultato il 9 agosto 2006; *Phishing* su *Language Log*, 22 settembre 2004. URL; A. MITCHELL, *A Leet Primer*, TechNewsWorld, 12 luglio 2005. [^] *Know your Enemy: Phishing* su *The Honeynet Project & Research Alliance*. URL consultato l’8 luglio 2006; F. CAJANI, G. COSTABILE e G. MAZZARACO, *Phishing e furto d’identità digitale. Indagini informatiche e sicurezza bancaria*, Milano, Giuffrè, 2008 [^] Tribunale di Milano, sentenza del 10.12.2007 - est. Gamacchio (Giudice per l’udienza preliminare): cfr. R. FLOR, *Frodi identitarie e diritto penale*, in *Riv. giurisp. econ. az.*, 2008, 4, 184; A. SORGATO, *Il reato informatico: alcuni casi pratici*, in *Giur. pen.*, 2008, 11, 40; L. FAZZO, *Ecco come noi hacker romeni vi svuotiamo i conti bancari*, in *Il Giornale*, 11 dicembre 2007; Tribunale di Milano, sentenza del 29.10.2008, est. Luerti (Giudice per l’udienza preliminare) in *Corr. Mer.*, 2009, 3, 285 e ss. con nota di F. AGNINO, *Computer crime e fattispecie penali tradizionali: quando il phishing integra il delitto di truffa*; L. FERRARELLA, *Soldi trasferiti online. «È riciclaggio»*, in *Corriere della Sera*, 7 gennaio 2009; F. TEDESCHI, *Lotta al cybercrime*. Intervista esclusiva al magistrato a caccia delle nuove mafie; G. AMATO, V. DESTITO, G. DEZZANTI E C. SANTORIELLO, *I reati informatici*, Padova, 2010; S. ATERNO, F. CAJANI, G. COSTABILE, M. MATTIUCI e G. MAZZARACO, *Computer Forensics e indagini digitali*, Expert, 2011.

² Il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 11 pubblicato sulla G.U. 13 febbraio 2010, n. 36, entrato in vigore il 1 marzo 2010, attua nel nostro ordinamento la direttiva 2007/64/CE. Il d.lgs. n. 11/2010 ha modificato in parte la

dei servizi di pagamento, soffermandosi in particolare sugli obblighi cui sono tenuti, da un lato, gli intermediari, dall'altro i clienti. Il decreto ha dettato apposita disciplina della responsabilità del prestatore di servizi di pagamento per le operazioni non autorizzate (art. 11).

2. Gli obblighi di comportamento del cliente.

Vi è da rilevare che, in una prima fase di applicazione della nuova normativa, i Collegi ABF, affrontando la soluzione di controversie relative al *phishing*, hanno sanzionato il comportamento dei clienti, che avendo incautamente “abboccato” al *phishing* si sono resi colpevoli di non aver diligentemente adempiuto agli obblighi di custodia e conservazione degli strumenti di pagamento, sanciti in particolare all'art. 7 del d.lgs. n. 11 del 2010. Questi sono individuati e si concretizzano nella fase di attuazione del rapporto: a) nell'utilizzare lo strumento di pagamento in conformità a quanto prestabilito nel contratto quadro; b) nel comunicare senza indugio al prestatore del servizio di pagamento lo smarrimento, il furto l'appropriazione indebita o l'uso non autorizzato dello strumento appena ne venga a conoscenza. In via preliminare, l'utilizzatore, subito dopo aver ricevuto lo strumento di pagamento, deve adottare tutte le misure idonee a garantire la sicurezza dei dispositivi personalizzati che ne consentano l'uso.³ L'obbligo di custodire in condizioni di sicurezza i codici personalizzati, come rileva la Relazione illustrativa al decreto, è stato ritenuto applicabile alle operazioni *on line*. Si tenga presente che l'art. 8 del d.lgs. 11/2010 pone a carico del prestatore dei servizi di pagamento l'obbligo di assicurare che i dispositivi personalizzati non siano accessibili a soggetti diversi dall'utilizzatore. La banca, predisponendo misure di protezione idonee ad evitare l'accesso fraudolento di terzi ai depositi dei clienti o a neutralizzarne gli effetti, deve adempiere all'obbligo di custodia dei patrimoni dei clienti con la diligenza professionale richiesta dall'art. 1176 c.c., diligenza che, parametrata

disciplina del t.u.l.b., inserendo nello stesso il nuovo Titolo V-ter, rubricato «Istituti di Pagamento» (Titolo II della Direttiva), il Capo II-bis sui «Servizi di pagamento» nel Titolo VI – «Trasparenza delle condizioni contrattuali» (Titolo III della Direttiva), nonché nuove disposizioni riguardanti diritti ed obblighi dei destinatari della disciplina *de quo* e delle loro controparti contrattuali (Titolo IV della Direttiva), che compongono un *corpus* normativo autonomo, ed attribuendo alla Banca d'Italia il compito di emanare la disciplina di dettaglio. Per un *Commento* al dlgs. n. 11/2010, si veda M. MANCINI, M. RISPOLI FARINA, V. SANTORO, A. SCIARRONE ALIBRANDI E O. TROIANO (a cura di), *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, Torino, 2011.

³ Si veda A. PIRONTI, *Commento all'art. 7*, in *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 115.

alla specificità del servizio di *home banking*, implica l'adeguatezza agli standard esistenti dei presidi adottati per la inviolabilità delle transazioni on-line da attacchi di pirateria informatica⁴.

Va precisato tuttavia che, richiamando i principi in tema di onere della prova, i Collegi hanno ritenuto che il rischio di frode informatica mediante *phishing* non possa essere posto a carico del cliente, a meno che l'intermediario non dimostri che sia a lui imputabile un difetto di prudenza o di diligenza nella conservazione e custodia dei propri dati personali. Tale negligenza, peraltro, non può essere dedotta dalla semplice constatazione che le operazioni fraudolente sono state disposte con l'utilizzo delle credenziali del cliente. È necessario piuttosto che la banca dimostri una vera e propria condotta negligente del cliente, contestando in primo luogo le sue affermazioni in merito all'utilizzo di un *computer* adeguatamente protetto e all'assenza di una qualsivoglia responsabilità in merito alla divulgazione dei suoi dati personali⁵. Numerose decisioni hanno così affermato che rispondendo al messaggio di *phishing* e trasmettendo i propri dati personali (codici, password, etc.) i clienti abbiano violato l'obbligo di custodia dei dati personali di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 11/2010. Hanno altresì rilevato che non siano state adottate le misure idonee a garantire la sicurezza degli strumenti (pc, siti protetti, etc.).

3. Responsabilità della banca e del cliente nelle operazioni *on line*.

Più in generale va detto che si è creato un consolidato orientamento dell'ABF, relativo all'utilizzazione di canali di pagamento *online* da parte degli intermediari, per il quale si è posto l'accento sugli obblighi di diligenza e custodia del cliente che debbono estendersi a tutto ciò che rientra nella sua sfera di controllo, ivi compresa la dimostrazione di avere adottato tutti gli accorgimenti necessari ad evitare il verificarsi di episodi di utilizzo fraudolento degli strumenti di pagamento. In particolare, il cliente ha l'obbligo di diligente custodia della carta e dei codici identificativi, dovendo anch'egli essere consapevole della delicatezza dei mezzi telematici e della possibilità che, attraverso di essi, siano perpetrate frodi di varia natura. Dall'altro, molta attenzione è posta sugli obblighi dell'intermediario che, nell'offrire tali servizi, deve adempiere il proprio compito di custodia dei patrimoni dei clienti con la diligenza professionale e qualificata richiesta dall'art. 1176, comma 2, c.c. predisponendo misure di protezione adeguate

⁴ Si vedano O. TROIANO e A. PIRONTI, *Commento all'art. 8*, in *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 119 ss.

⁵ V. Collegio di Roma, dec. n. 289/2010.

rispetto agli standard esistenti, anche sotto il profilo dei presidi tecnici adottati⁶. Conformemente alla disciplina del decreto, è stata riconosciuta, ad esempio, la responsabilità del cliente nel caso in cui i codici e la carta siano stati conservati unitamente, oppure nel caso questi abbia comunicato a un terzo il numero della propria carta di credito. Il cliente, in sintesi, deve attuare tutte le cautele del caso nei confronti di comunicazioni anomale che richiedono fraudolentemente la digitazione dei propri codici identificativi personali. È stata riconosciuta la responsabilità dell'intermediario, altresì, per non avere predisposto sistemi automatici di blocco delle operazioni anomale realizzate tramite internet, dovendo ritenersi tali, ad esempio, una serie di ricariche telefoniche su numeri diversi, per un importo elevato, nel giro di poche ore. Analogamente, l'intermediario è stato ritenuto responsabile nel caso in cui non era stato adottato un terzo livello di protezione, quali le serie numeriche casuali generate da dispositivi elettronici, ovvero per non avere previsto l'invio di sms di avviso dell'esecuzione dell'ordine⁷.

Secondo orientamenti consolidati della giurisprudenza, la diligenza che la banca deve impiegare nel consentire al cliente l'utilizzo di strumenti di pagamento online, deve avere riguardo non solo all'attività di esecuzione di contratti bancari in senso stretto, ma deve anche essere misurata «in relazione ad ogni tipo di atto od operazione che sia comunque oggettivamente esplicito presso una struttura bancaria e soggettivamente svolto da un funzionario bancario. Tale diligenza va valutata, non alla stregua di criteri rigidi e predeterminati, ma tenendo conto delle cautele e degli accorgimenti che le circostanze del caso concreto suggeriscono»⁸. In alcuni casi, tuttavia, la violazione degli obblighi di diligenza da parte dell'intermediario non vale ad escludere la colpa concorrente del cliente, *ex art. 1227 c.c.*⁹. Laddove quest'ultimo non dimostri di avere custodito con la necessaria diligenza i codici di accesso al conto online, è ragionevole ritenere che una condotta più accorta avrebbe impedito il verificarsi dell'evento fraudolento. Circa la valutazione del sistema di sicurezza dell'intermediario, va fatto riferimento altresì agli standard di sicurezza indicati dalla Banca d'Italia nelle disposizioni attuative del d.lgs. n. 11/2010 (in particolare, del Titolo II). Come

⁶ Sul punto v. Cass., Sent. 12 giugno 1996, n. 5409; Cass., sez. I, Sent. 24 settembre 2009 n. 20543; sul consolidato orientamento dell'ABF, v. *ex multis*, Collegio di Milano, decisione n. 87/2010; Collegio di Napoli, decisione n. 688/10; Collegio di Milano, decisione n. 1407/2010.

⁷ Cfr. BANCA D'ITALIA, *Sintesi dell'attività*, cit., 4. anno 2012

⁸ V. Cass., sez. I, Sent. 24 settembre 2009 n. 20543; ma anche Cass., Sentenze nn. 13777/07, 11382/02, 6756/01.

⁹ Cfr. Collegio di Milano n. 46/2010; n. 87/10; Collegio di Roma n. 33/2010.

richiesto dal c.d. schema di “conformità estesa”, la banca deve adottare per l’operatività online una metodologia a due fattori, scelti fra i seguenti tre: qualcosa che l’utente conosce (ad esempio, password/pin); qualcosa che l’utente possiede (*id est, smart card, token, one time password*, sim cellulare); qualcosa che l’utente è (ad esempio, caratteristiche biometriche). Tali fattori di autenticazione «devono essere tra loro indipendenti in maniera che la compromissione dell’uno non comprometta anche l’altro fattore». Sebbene le modalità “non hardware” di generazione delle *one time password* siano riportate conclusivamente nella elencazione di cui al documento appena citato, va evidenziato come esse certamente offrano minori garanzie di sicurezza. Inoltre, a prescindere dagli accorgimenti tecnici di protezione, il documento prevede, altresì, che le transazioni siano continuativamente monitorate per riscontrare eventuali anomalie che possano essere indice di attività illecite di frode o riciclaggio.

Per altro verso, la predisposizione da parte dell’intermediario di presidi di sicurezza rafforzati ma che riguardino solo determinate operazioni di pagamento (quali, ad esempio, ricariche online, pagamento bollettini ecc.) o siano “facoltativi” richiedono anzitutto un’adeguata e riscontrabile informazione ai clienti. I sistemi non obbligatori, inoltre, evitano di rendere cogente e operativo un livello di protezione idoneo ad evitare accessi fraudolenti¹⁰. La disciplina di base del decreto integrata dalle Disposizioni dell’Autorità di vigilanza che hanno completato il quadro delineato dalle norme della direttiva¹¹ costituisce per gli intermediari un indiscutibile quadro di riferimento.

4. Distribuzione del rischio e onere della prova nelle operazioni contestate.

Una delle questioni più rilevanti ai fini della soluzione dei casi di utilizzo fraudolento di strumenti di pagamento attiene alla distribuzione del rischio e all’onere della prova nelle ipotesi di operazioni realizzate tramite un conto corrente con funzionalità *on line*¹². Si ritrovano, sovente, nelle condizioni contrattuali degli intermediari coinvolti, anacronistiche disposizioni relative alla prestazione del servizio di *internet banking*, secondo le quali sono rimesse a carico del cliente le conseguenze dannose rivenienti <<dall’utilizzo illegittimo dei

¹⁰ Sul punto, v. decisione del Collegio di Napoli del 29/11/2011; Collegio di Milano, decisione n. 1411/2011.

¹¹ Si veda Il Provvedimento *Attuazione del Titolo II del decreto legislativo n. 11 del 27 gennaio 2010 relativo ai servizi a pagamento (Diritti ed obblighi delle parti)*. (11A10113) (GU Serie Generale n. 176 del 30 settembre 2011).

¹² Per alcune considerazioni critiche sul regime di responsabilità, v. O. TROIANO e V. CUOCCI, *Commento sub art. 11*, in AA.VV., *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 137 ss.; O. TROIANO, V. CUOCCI e A. PIRONTI, *Commento sub art. 12*, in AA.VV., *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 143 ss.

codici, nonché dal loro smarrimento o sottrazione>>. È evidente come tale disposizione non offra adeguata soluzione al problema della distribuzione tra i due contraenti del rischio e delle responsabilità connesse agli eventuali utilizzi fraudolenti dello strumento di pagamento (come segnalato ampiamente anche dalla dottrina che si è occupata del tema). Tali regole delineano uno schema piuttosto articolato in cui il confine tra la responsabilità del cliente e quella della banca è segnato da due elementi: la tempestiva notifica all'emittente della perdita o del furto della carta e/o dei codici personali, nonché di addebiti erronei o non autorizzati o di ogni altra irregolarità nella gestione del conto, da un lato; la "colpa" (di fatto, presunta) dell'utente nella custodia dei codici, dall'altro.

Trattandosi, inoltre, di responsabilità contrattuale, l'onere di provare la non imputabilità dell'inadempimento, ad avviso dei Collegi ABF, grava sull'intermediario che con il contratto ha assunto l'obbligo di assicurare al proprio cliente il corretto svolgimento del servizio. Non fornirebbe, infatti, alcun riscontro probatorio in tal senso la mera affermazione che le operazioni eventualmente disconosciute siano avvenute previa corretta utilizzazione dei dati identificativi (*user-id*, *password*, numero e scadenza della carta) ivi compreso il cd. "codice di sicurezza della carta" (CVV2). Tale circostanza, infatti, non autorizza a ritenere che la frode sia riconducibile ad un comportamento, commissivo o omissivo, del titolare dello strumento di pagamento e ad integrare quindi le ipotesi di dolo o colpa grave, previste dal d.lgs. n. 11/2010 e necessarie per imputare al cliente le operazioni disconosciute o compiute in maniera fraudolenta¹³.

Come accennato il d.lgs. n. 11/2010, pur recependo in larga parte gli indirizzi già affermatasi nella prassi contrattuale, assicura una tutela più incisiva dell'utente di servizi di pagamento, in specie se consumatore. Il complessivo quadro normativo avvalorava pertanto l'idea, già elaborata in dottrina, di una cd. responsabilità da *status* in capo all'intermediario che – in considerazione della propria elevata professionalità – sarebbe tenuto ad adottare le misure e gli standard di sicurezza più idonei a garantire la clientela.

Per altro verso, la complessità nella definizione dell'assetto contrattuale per l'utilizzazione di strumenti di pagamento emerge, con tutta evidenza, per quanto attiene sia alla valutazione del comportamento del cliente, sia della banca, nonché degli assetti organizzativi adottati a tutela della sicurezza delle transazioni.

¹³ Così, sul punto, Collegio di Roma, decisione n. 561/2010.

Ai fini della determinazione del rimborso, si può fare riferimento al principio di cui all'art. 1711 c.c. in considerazione della evidente mancanza di un ordine imputabile al cliente mandante, con il conseguente addossamento all'intermediario delle operazioni sconosciute.

Infine, nell'ambito delle controversie relative all'utilizzo fraudolento di strumenti di pagamento, notevole rilevanza assumono, le circostanze fattuali che caratterizzano la fattispecie; in tal senso, rilevano, ad esempio: 1) l'unicità dell'episodio contestato; 2) il lasso temporale – più meno breve – di perpetrazione della frode; 3) il dato statistico sulla movimentazione della carta; 4) la sussistenza di operazioni non contestate che intervallano la sequenza di operazioni asseritamente fraudolente.

5. Il cd. principio di inversione dell'onere della prova. Portata e fondamento.

In sede di recepimento, va infatti precisato, il legislatore riafferma un importante principio, contenuto nell' art. 59 della Direttiva e poi traslato nell'art. 10, comma 2, del d.lgs. n. 11/2010 di attuazione della stessa, in forza del quale <<Quando l'utilizzatore di servizi di pagamento neghi di aver autorizzato un'operazione di pagamento eseguita, l'utilizzo di uno strumento di pagamento registrato dal prestatore di servizi di pagamento non è di per sé necessariamente sufficiente a dimostrare che l'operazione sia stata autorizzata dall'utilizzatore medesimo né che questi abbia agito in modo fraudolento o non abbia adempiuto con dolo o colpa grave a uno o più degli obblighi di cui all'articolo 7>>. Pertanto, ai fini di escludere la propria responsabilità per i danni derivanti dall'uso non autorizzato dello strumento di pagamento, la banca (il prestatore dei servizi di pagamento) non può *simpliciter* affermare, come ha fatto di regola prima della introduzione della nuova disciplina, che essendo stata l'operazione compiuta adoperando i codici del cliente, e constando un sistema di protezione, si debba presumere che i sistemi di sicurezza non siano stati diligentemente custoditi dal cliente¹⁴.

La nuova disciplina dei servizi di pagamento prevede, come si è detto, una sorta di inversione dell'onere della prova a carico del prestatore del servizio di pagamento che deve dimostrare il dolo o la colpa grave del cliente nell'utilizzo dello strumento di pagamento, con particolare riguardo alla violazione degli obblighi di custodia sanciti dal decreto. Si discute del fondamento di tale principio. La dottrina, e la giurisprudenza dell'ABF hanno in merito ricordato che il principio di distribuzione del rischio, nel regime dei servizi di pagamento,

¹⁴ Sulle norme sopra richiamate v. A. PIRONTI, *Commento sub art. 7*, in AA.VV., *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 113 ss.; O. TROIANO, *Commento sub art. 10*, in AA.VV., *La nuova disciplina dei servizi di pagamento*, cit., 159 ss.

appare decisamente squilibrato a favore dell'utilizzatore del servizio di pagamento. Tale assetto avrebbe il suo fondamento nella maggior capacità economica dell'intermediario di sostenere il rischio connesso all'impiego di strumenti la cui sicurezza assoluta non è stata sin qui raggiunta (e probabilmente non verrà mai raggiunta dato l'inarrestabile evolversi della tecnologia civile e la naturale "rincorsa" della tecnologia criminale nella stessa direzione), grazie ad una distribuzione dei relativi costi sull'intero pubblico dell'utenza.¹⁵ Principio che il

¹⁵ La problematica è stata posta più volte all'attenzione della giurisprudenza ordinaria. Vale ricordare la sentenza del 2 ottobre 2012 del Tribunale di Verona, che ha esaminato diversi profili di interesse in materia di *home banking*, con particolare riferimento alla responsabilità della banca in caso di frodi informatiche (c.d. *phishing*) ed agli obblighi di controllo delle parti (in *Diritto bancario*, 2013). Per quanto attiene il primo profilo, il Tribunale di Verona ha ritenuto fondata la responsabilità della banca in ragione della mancata adozione delle misure necessarie a garantire al cliente la sicurezza del servizio. In tal senso, nel caso di specie, la banca si era limitata a predisporre la consegna, al momento dell'attivazione del servizio di *home banking*, di un codice utente e di una *password* di accesso da modificare al momento del primo accesso. Come evidenziato dal Tribunale, numerosi erano i dispositivi più sicuri che la banca avrebbero potuto offrire al cliente, fra cui il servizio di "sms-alert" e la c.d. chiave elettronica o *token*, ovvero altri che richiedono l'inserimento, oltre che del codice identificativo e del pin, o di una *password*, al momento di accedere al servizio, anche di un'ulteriore *password*, al momento di effettuare le singole disposizioni (c.d. *password* dispositiva), prevedendo spesso anche che quest'ultima credenziale sia cambiata periodicamente dall'utente.

Per quanto attiene al secondo profilo, il Tribunale ha evidenziato come, in difetto di una specifica previsione normativa o contrattuale, non sia configurabile un obbligo in capo alla banca di monitorare in via continuativa i movimenti di conto corrente, finalizzato a vagliarne entità e frequenza sì da prevenire eventuali frodi informatiche. Una simile attività di controllo appare infatti inesigibile stante l'impossibilità per la banca di operare una selezione tra la miriade di flussi di dati elettronici che affluiscono ad essa nell'arco delle ventiquattro ore. Al contempo, pur dovendosi riconoscere al servizio di *home banking* un'indubbia funzione informativa per il cliente – il quale può verificare, praticamente in tempo reale, le movimentazioni che vengono registrate nel conto, avvedendosi di eventuali errori o ritardi ai propri danni e ponendovi rimedio dandone tempestivo avviso all'istituto di credito – deve escludersi l'esistenza di un simile obbligo di controllo per il correntista e, conseguentemente, la sussistenza di un eventuale concorso di responsabilità laddove, in ipotesi di frodi informatiche, questo controllo non venga dallo stesso cliente esercitato. Si veda anche la sentenza n. 14533 del 4 dicembre 2014, del Tribunale di Milano, analogamente concernente la responsabilità della banca nella prestazione del servizio di *home banking*, con particolare riguardo all'ipotesi in cui il cliente sia vittima di "phishing", individuato come <<tecnica informatica illecita finalizzata alla sottrazione fraudolenta dei dati personali di accesso ai conti correnti *online*, da utilizzare per compiere atti dispositivi in danno dei legittimi titolari, di cui carpiscono l'identità informatica e la cui modalità sono per lo più ascrivibili all'ingannevole invio di mail, apparentemente provenienti dall'istituto di credito con il quale è in corso il rapporto, che contengono l'invito al titolare di accedere al conto *on line*, con ciò comunicandone i dati di accesso personali e riservati, onde scongiurare temporanei asseriti problemi>>.

Nel caso di specie, il cliente lamentava il fatto che, già dal 2005, le principali banche, in contesto europeo, asiatico e statunitense, avevano iniziato ad adottare il sistema di autenticazione OTP (*One Time Password*, con password valida per pochi secondi) nel servizio bancario *on line*, e che già nel 2007 in Italia erano svariate le banche che avevano proceduto in tal senso. A fronte di tali circostanze il Tribunale ha ritenuto che nel 2009, epoca delle operazioni di pirateria informatica oggetto di controversia, la banca fosse gravemente in difetto per non essersi ancora adeguata agli standard di sicurezza dei sistemi informatici, non avendo adottato, nel servizio di *home banking*, quel sistema di autenticazione basato su OTP, che all'epoca dei fatti costituiva uno standard consolidato per la tutela dei clienti dal phishing e dai programmi spia. Laddove quindi nel contratto la banca si era assunta l'obbligo di garantire la sicurezza del sistema mediante idonei sistemi di crittografia dei dati di riconoscimento dell'utente, la stessa, non ignara delle modalità di frode mediante *phishing* da tempo note nel settore, era tenuta ad adeguarsi all'evoluzione dei nuovi sistemi di sicurezza informatici, altrettanto noti, idonei a contrastare il fenomeno. Diversamente, non poteva ascrivere a mancata diligenza del cliente il fatto di non essere stato al corrente di tali modalità di frode, e conseguentemente di non essersi accorto che possibili mail di

Collegio di Coordinamento dell'ABF ha di recente (si veda la decisione n. 3498 del 2012) ritenuto di pienamente condividere, soggiungendo che l'addossamento del rischio all'intermediario (il cui estremo confine si colloca all'altezza della colpa grave dell'utente) appare sempre più giustificato dalla forte e incessante promozione all'uso di tali strumenti da parte degli intermediari bancari, in un più generale contesto che sempre più ne impone l'adozione (si ponga mente, fra tante nuove ipotesi, soltanto all'obbligo per le imprese e i professionisti di operare i pagamenti tributari *on line* e non più allo sportello).

La decisione n. 3498 del 2012 del Collegio di coordinamento ha ritenuto di pienamente condividere tale impostazione, soggiungendo che l'addossamento del rischio all'intermediario (il cui estremo confine si colloca all'altezza della colpa grave dell'utente) appare sempre più giustificato dalla forte e incessante promozione all'uso di tali strumenti da parte degli intermediari bancari, in un più generale contesto che sempre più ne impone l'adozione (si ponga mente, fra tante nuove ipotesi, soltanto all'obbligo per le imprese e i professionisti di operare i pagamenti tributari *on line* e non più allo sportello). Poiché siffatta promozione comporta obiettivamente un sensibile beneficio economico per gli stessi intermediari, ha affermato il Collegio, consentendo loro significativi ed evidenti risparmi rispetto ad una tradizionale operatività di sportello, appare equo trovare un correlato *pendant* proprio nel trasferimento, in capo allo stesso intermediario che gode di quel beneficio, altresì del rischio portato dall'impiego dello strumentario tecnologico da cui quello stesso beneficio deriva (con i soli estremi limiti, beninteso, della frode del dolo o della colpa grave ascrivibile all'utilizzatore).

6. Le decisioni dei Collegi ABF in tema di *phishing*.

La decisione in parola, (che affronta tuttavia una ipotesi peculiare di *phishing* denominata *Man in the browser*) rappresenta l'evoluzione di orientamenti precedenti dei Collegi ABF, che vanno distinti a seconda che la banca adotti o meno dei presidi di sicurezza per così dire rafforzata, ovvero di strumenti di protezione dei siti e degli strumenti di pagamento che non possano impedire del tutto le intrusioni, possano quanto meno renderle molto difficili. Infatti, i Collegi hanno rilevato che non è da escludere – in considerazione dell'adozione del *token* e in

apparente provenienza di Poste fossero in realtà frutto di pirateria informatica e celassero l'intento truffaldino di carpire dati riservati (in *Dirittobancario.it*, 2014)

manca di ulteriori elementi di fatto – che il ricorrente sia rimasto vittima di una frode informatica, probabilmente effettuata tramite l'installazione inconsapevole sul proprio PC di *malware* in grado di catturare le credenziali per l'accesso al conto *on line*, ma non ritiene che sia il cliente a dovere chiarire se e di che tipo di frode si tratti.

In relazione a tali casi, in cui pure la banca adottava un sistema di autenticazione a due fattori con un generatore OTP, si segnalano alcuni precedenti, in particolare la decisione n. 822/2014 del Collegio di Milano il quale ha assunto deliberati di accoglimento delle richieste di rimborso dei clienti per operazioni non autorizzate.

Va allora ricordato che, precedentemente, secondo il Collegio di Milano, la pressoché totale invulnerabilità del sistema a “due fattori” garantita dai sistemi OTP appariva tale da fondare la presunzione di una colpa grave in capo al cliente, precisamente consistente nel non aver custodito con la dovuta diligenza il dispositivo in questione (cfr., fra le moltissime, Collegio Milano, decc. nn. 2103/2012, 2658/2011, 462/2012).

Siffatto orientamento riposa sull'assunto per il quale, allo stato attuale dell'evoluzione delle tecnologie, l'autenticazione a due fattori con metodo OTP risulterebbe la più sicura possibile, sicché diviene gioco forza concludere che, ove tale sistema risulti adottato, l'intrusione non si sia resa possibile se non attraverso la cooperazione, pur involontaria, del cliente, traducendosi nella mancata custodia dei codici e dei dispositivi di autenticazione ovvero nell'ingenua trasmissione degli stessi a terzi. Detto orientamento è stato, in tempi più recenti (cfr. dec. 1583/2012), non pienamente condiviso dal Collegio di Napoli, il quale, pur ammettendo la spiccata capacità protettiva del sistema OTP, ha escluso l'automatismo deduttivo cui si ispira invece il pensiero del Collegio milanese, per concludere che l'impiego dell'OTP non vale di per sé a lasciar irreversibilmente presumere una negligenza comportamentale del cliente, bensì a indurre l'Arbitro ad una valutazione più rigorosa della sua condotta.

Il Collegio di Roma ha, a sua volta, ripreso la lettura del Collegio di Napoli ponendo una speciale enfasi sul principio di diritto ricavabile dalle anzidette norme del citato decreto.

La ripartizione dell'onere probatorio, per come delineata nell'impianto normativo, non consentirebbe, secondo l'Arbitro romano, di pervenire all'automatismo affermato dal Collegio di Milano, dovendosi al contrario apprezzare, oltre al meccanismo offerto, anche l'intero sistema di controlli approntato dall'intermediario, e potendosi con ciò concludere che la cattura dei codici ad opera di terzi non autorizzati ben possa avvenire in presenza di un pur

diligente comportamento da parte del Cliente (cfr. Collegio Roma, decc. nn. 2264/2012, 2660/2012, 1910/2012).

In particolare, in un caso nel quale il sistema di sicurezza approntato dall'intermediario contemplava un'autenticazione mediante l'uso di un lettore di *smartcard*, non azionabile dunque in difetto della carta, mentre il cliente aveva "abboccato" ad un contestuale *phishing* operato da terzi mediante la proiezione di una finestra a comparsa (c.d. *pop-up*) che richiedeva l'inserimento delle credenziali (OTP comprese), il Collegio romano è giunto ad affermare una colpa concorrente dell'intermediario desumendola dalla accertata ripetitività di simili intrusioni, come tali testimoni di una inadeguatezza o lacunosità dei presidi di sicurezza predisposti. Questo progressivo spostamento del metro valutativo nella direzione di una ampia ed efficace protezione del cliente si spiega alla luce della parallela evoluzione dei metodi di aggressione informatica, la cui sofisticazione induce a porre in discussione non già il più generale principio di ragionevole esigibilità delle contromisure di sicurezza da predisporre a cura intermediari, quanto ad affermarlo secondo un nuovo stile ma di giudizio aggiornato all'evoluzione del fenomeno criminale e alla sua nuova capacità offensiva.

7. Il caso del *Man in the browser* e la decisione del Collegio di coordinamento.

Il caso specifico affrontato dal Collegio di coordinamento, vede coinvolta in qualità di ricorrente un'azienda agricola, indubbiamente qualificabile come microimpresa nel senso di cui all'art. 1, comma 1, lett. t) del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 11. La Direttiva PSD, infatti, ha inteso predisporre più incisive forme di tutela per il cliente consumatore e per la microimpresa¹⁶, tant'è che l'art. 126-*bis*, disposizione contenuta nel Capo II-*bis* del Testo Unico bancario – che detta disposizioni di carattere generale¹⁷ – nell'operare la definizione del campo di applicazione oggettivo e soggettivo della disciplina di trasparenza per i servizi di pagamento, ha esteso l'applicazione delle norme in questione alle micro-imprese, oltre che ai consumatori, prevedendo in aggiunta la possibilità di deroga alla disciplina predisposta, se l'utente non è un consumatore o una micro-impresa (artt. 30, comma 1 e 2, PSD).

¹⁶ M. RISPOLI FARINA, *Note a margine della disciplina di trasparenza dei servizi di pagamento*, in M. CAMPOBASSO, V. CARIELLO, V. DI CATALDO, F. GUERRERA e A. SCIARRONE ALIBRANDI (a cura di), *Liber amicorum* Pietro Abbadessa, 3 *Banche società e crisi d'impresa*, III, Banche - Mercati finanziari - Crisi d'impresa, Torino, 2014, 2395.

¹⁷ Riflette la formula "Regole generali" del Capo I, del Titolo III della direttiva PSD. Si veda A. SCIARRONE ALIBRANDI, *sub art. 126-bis*, in M. PORZIO, F. BELLÌ, LOSAPPIO, M. RISPOLI FARINA e V. SANTORO, *Testo Unico Bancario, Commentario*, 2010, cit., 1079.

La questione affrontata, di cui pare utile rappresentare le caratteristiche principali, concerne la stipula con la resistente di un contratto di conto corrente bancario e contestualmente il correlato contratto di “Multicanalità integrata” per il servizio di *home banking*, all’attivazione del quale vengono al cliente consegnate le credenziali per l’accesso al servizio (codice utente e *password* di accesso per accedere a tutti i servizi bancari sia via internet che via telefonica) unitamente alla chiavetta elettronica generatrice di *password* monouso per l’effettuazione di operazioni dispositive.

Nell’utilizzazione del servizio di *home banking* per effettuare un bonifico, dopo aver inserito le credenziali di accesso e la *password* monouso secondo le usuali modalità, la cliente constatava che esso risultava bloccato. Nel corso di un successivo accesso, avvenuto qualche ora dopo, apprendeva che era stato disposto un bonifico mai autorizzato di notevole valore a favore di una sconosciuta società estera. Nell’immediatezza dell’accaduto, il titolare della ricorrente provvedeva ad informare la resistente tramite numero verde chiedendo il blocco del pagamento senza, tuttavia, ottenerlo.

L’indomani il titolare contestava quanto accaduto presso la locale filiale della resistente dove veniva informato che quanto occorso poteva costituire un caso di frode. Nelle circostanze il personale provvedeva a bloccare la chiavetta elettronica e a richiedere la formalizzazione di una denuncia penale. Nello stesso giorno, come richiestogli, il titolare sporgeva denuncia querela presso la locale stazione dei Carabinieri.

Ripresentatosi negli uffici della banca la cliente doveva tuttavia apprendere dal direttore di filiale l’impossibilità di effettuare il blocco del bonifico contestato che risultava quindi andato a buon fine nella mattinata medesima. In conseguenza di ciò, la cliente integrava la denuncia alle forze dell’ordine rilevando come la resistente non avesse provveduto al blocco del pagamento fraudolentemente disposto a danno della propria azienda. Sempre nello stesso giorno, la vicenda veniva sottoposta all’area sicurezza della resistente, la quale evidenziava come l’operazione di bonifico, in quanto richiesta ed attuata utilizzando una configurazione del computer, un *provider* ed un indirizzo informatico non abituali per la ricorrente, fosse stata preceduta dalla richiesta da parte dei preposti sistemi di sicurezza, di inserimento della risposta alla domanda segreta impostata direttamente dal cliente/ricorrente e fosse stata confermata e disposta mediante *password* monouso generata dalla chiavetta elettronica della ricorrente. Risultava dunque plausibile che il cliente fosse stato vittima di una frode informatica perpetrata con l’ausilio di qualche *malware* annidato nel suo computer

specializzato non solo nel furto delle credenziali di servizi *on-line*, ma anche nella cattura di schermate del PC, nella modifica di pagine *web* per l'acquisizione fraudolenta di *password* e perfino nel controllo remoto del computer della vittima.

Oltre al blocco della chiavetta elettronica, l'area sicurezza della resistente consigliava al cliente l'attivazione del servizio di "alert e-mail o sms" mediante il quale avrebbe potuto ricevere su posta elettronica o su cellulare un messaggio in occasione di eventi dispositivi sul proprio conto corrente. A pochi giorni di distanza, la ricorrente sporgeva reclamo confermando la fraudolenza del pagamento sopradescritto, in quanto privo di autorizzazione, ribadendo di non conoscere il beneficiario ed evidenziando come le credenziali di accesso al sistema di *home banking* fossero in possesso solo di persone espressamente autorizzate. Nell'invitare la resistente a fornire una spiegazione plausibile dell'accaduto, la ricorrente si riservava ogni azione volta al ristoro del danno subito.

La resistente riscontrava il reclamo ed imputava l'esecuzione del pagamento contestato ad una probabile truffa attuata tramite la captazione di certificato e *password* da parte di terzi direttamente dal computer della ricorrente probabilmente mediante la emissione di una falsa schermata di verifica. Dal momento che la falsa schermata nulla aveva a che vedere con la resistente, trattandosi invece di *software* malevolo probabilmente annidato nel computer della ricorrente, non risultava imputabile alla banca alcuna azione od omissione riconducibile all'evento denunciato e nessuna richiesta di rimborso poteva essere accolta.

Reiterata la richiesta sostenendo come, ai sensi del contratto di "Multicanalità integrata", il cliente non fosse tenuto a sopportare l'eventuale perdita derivante da operazioni di pagamento non autorizzate, salvo che avesse agito in modo fraudolento, con dolo o colpa grave, e come invece fosse dovere della banca assicurare che le chiavi di autenticazione per l'utilizzo di uno strumento di pagamento non fossero accessibili a soggetti diversi dal cliente legittimato. Inoltre, in base al disposto del Codice Privacy espressamente richiamato dal citato contratto, il soggetto titolare del trattamento dei dati personali, nel custodirli, avrebbe dovuto adottare idonee e preventive misure di sicurezza tali da ridurre al minimo i rischi di accesso non autorizzato ed altresì risarcire i danni cagionati in conseguenza dell'inadempimento a tale obbligo.

Nel successivo ricorso, presentato in assenza di replica alle proprie doglianze, la ricorrente, in punto di diritto poneva l'accento sulla normativa di riferimento, in primo luogo l'art. 8 del d.lgs. 11/2010, il quale pone a carico del prestatore dei servizi di pagamento

l'obbligo di assicurare che i dispositivi personalizzati non siano accessibili a soggetti diversi dall'utilizzatore. La banca, predisponendo misure di protezione idonee ad evitare l'accesso fraudolento di terzi ai depositi dei clienti o a neutralizzarne gli effetti, avrebbe dovuto adempiere all'obbligo di custodia dei patrimoni dei clienti con la diligenza professionale richiesta dall'art. 1176 c.c., diligenza che, parametrata alla specificità del servizio di *home banking*, implica l'adeguatezza agli standard esistenti dei presidi adottati per la inviolabilità delle transazioni *on-line* da attacchi di pirateria informatica.

In secondo luogo, secondo la ricorrente, il Provvedimento di Banca d'Italia del 5 luglio 2011 precisava che i prestatori di servizi di pagamento hanno l'obbligo di assicurare che <<le soluzioni tecniche adottate per l'esercizio dell'attività siano presidiate gestendo i rischi associati alle tecnologie utilizzate, tra i quali attacchi da parte di soggetti esterni o tentativi di frode>>. Nell'individuare le caratteristiche che uno strumento di pagamento deve rispettare per essere maggiormente sicuro, il Provvedimento menziona l'obbligo dell'intermediario di <<mettere a disposizione dell'utilizzatore un canale di comunicazione differente da quello usualmente utilizzato per le transazioni attraverso cui l'utilizzatore viene tempestivamente informato delle transazioni effettuate (es. SMS, e-mail, pagine web riservate, etc)>>.

Pur avendo richiamato tale normativa nei contratti stipulati con la ricorrente, risultava evidente come la resistente avesse palesemente violato gli obblighi di protezione e sicurezza così individuati. La circostanza, infatti, che da una pagina web protetta – con indirizzo “https” – fosse stato possibile il “reindirizzamento” ad una pagina non protetta – con indirizzo “http” –, non faceva che confermarne la violazione, non avendo la resistente introdotto alcun meccanismo in grado di disabilitare i link ad indirizzi non protetti. Inoltre, la banca non si era premurata di mettere a disposizione il diverso canale di comunicazione richiamato dalla normativa né di informare il cliente della possibilità di attivarlo. Alla luce di tali considerazioni unitamente alla circostanza della tempestiva attivazione della ricorrente nell'informare la resistente dell'accaduto e alla inerte reazione di quest'ultima, il comportamento della banca, a dire della ricorrente, non poteva che qualificarsi come inadempiente con conseguente obbligo di risarcimento del danno. In stretta correlazione agli obblighi descritti, la ricorrente rilevava la responsabilità della resistente, *ex art. 11 del d.lgs. 11/2010*, per le operazioni di pagamento non autorizzate e il conseguente obbligo di rimborso dell'importo sottratto, con la sola franchigia di 150 euro e salve le ipotesi di dolo e colpa grave del cliente: ipotesi in alcun modo ravvisabili nel comportamento tenuto dalla ricorrente la quale, oltre ad essersi dotata di

antivirus aggiornati e di appositi *firewall*, nell'accedere al servizio di *home banking* si era limitata ad eseguire le consuete operazioni di autenticazione. Risultava a questo punto evidente il tentativo della resistente di sottrarsi alla propria responsabilità con l'affermazione, non suffragata da prova alcuna, che l'evento fosse imputabile ad un *malware* presente nel computer della ricorrente.

Con riguardo infine, all'onere probatorio, la ricorrente sottolineava come fosse onere della banca dimostrare che il danno fosse stato cagionato da dolo o colpa grave del cliente ma che tali profili non erano stati minimamente evidenziati dalla resistente, essendosi questa limitata a riconoscere nella ricorrente la vittima di una frode informatica. Pertanto, chiedeva la ricorrente il risarcimento del danno subito quantificato: nella la somma capitale, più le commissioni addebitate per l'operazione, gli interessi, la rivalutazione monetaria e l'integrale pagamento delle spese di lite

Nello specifico, la ricorrente risulta essere stata vittima di un'aggressione informatica attraverso un software particolarmente insidioso. A differenza che nelle fattispecie "classiche" e più note, dove l'aggiramento dei presidi di sicurezza e la circonvenzione del cliente ha luogo attraverso metodi ormai noti (*e-mail* civetta, false comunicazioni di scadenza, invito all'aggiornamento di database così via) che il cliente, dispiegando un minimo di diligenza, è oggettivamente in grado di schivare (anche e non secondariamente per l'accresciuta campagna di informazione che i media e gli stessi intermediari hanno da tempo ormai attuato), viceversa, nel caso in esame, la *captatio* ha avuto luogo attraverso un meccanismo decisamente assai più subdolo, noto da tempo alla scienza informatica ma non altrettanto al pubblico dell'utenza *on line*, capace di sorprendere la buona fede anche di un pur normalmente attento fruitore del servizio.

La ricostruzione tecnica, che emerge in modo efficace dagli atti del procedimento, evidenzia come la ricorrente sia stata indubitabilmente vittima di un *software* malevolo (*malware*), molto probabilmente derivato dal c.d. malware *Zeus*, che la letteratura informatica riporta, siccome scoperto nel 2007, diffusosi nel 2009 e 2010, debellato dalle autorità statunitensi ma rieditato in altre consimili forme, grazie alla messa in rete dei codici sorgente (codici necessari per l'esecuzione, manipolazione e la riprogrammazione del *malware*) disposta dalle stesse autorità. Il principio operativo di tale meccanismo di intrusione viene definito in gergo *man in-the-browser* a significare l'interposizione che questo genere di *malware* è in grado di operare fra il sistema centrale dell'intermediario e quello del singolo utente.

Nella sua massima espressione di efficienza aggressiva, il programma malevolo, una volta annidatosi in un certo numero di computer, genera quella che in gergo suole definirsi una *botnet*, ossia per l'appunto una rete di macchine egualmente infettate dallo stesso virus. Il *malware* – riconducibile alla più ampia categoria dei cc.dd. *trojan* (“cavalli di Troia”) e dotato di sofisticate capacità di elusione dei migliori antivirus – si annida in modo silenzioso nel computer della vittima senza creare alcun malfunzionamento o alterazione del sistema tali da attrarre l'attenzione dell'utente.

Il *malware* resta completamente “in sonno” attivandosi solo nel momento in cui l'utente si colleghi ad un sito finanziario compreso fra quelli che il programma abbia posto nel mirino (*targeted banks*). In quel preciso istante il *malware* “si risveglia” ed entra in azione captando il collegamento dell'utente e propinandogli una pagina-video esattamente identica a quella che l'utente è abituato a riconoscere in sede di accesso regolare al sito del proprio intermediario. L'unica differenza, obiettivamente impercettibile ad un pur scrupoloso utente, è la stringa di descrizione della pagina che, a differenza di quella originale, reca un prefisso di accesso (c.d. protocollo di trasferimento ipertestuale, *Hyper Text Transfer Protocol*) “http” e non già “https” (dove la “s” finale sta per *secured*, protetto). Ignaro dell'intervenuta sostituzione della pagina, l'utente è indotto a ritenere di trovarsi nel normale ambiente sicuro in cui normalmente egli opera. A quel punto il *malware* attiva una finestra a modulo, che pare sempre provenire dal sito dell'intermediario in cui si trova (crede di trovarsi) l'utente, ove è richiesta una conferma di sicurezza con l'invito a compilare i campi del modulo con i propri dati e il codice generato dal dispositivo OTP: procedura che gli intermediari stessi talora attivano per controlli di sicurezza (specie come quando, nel caso in esame, l'accesso abbia luogo da una macchina diversa da quella abitualmente utilizzata dall'utente e come tale segnalata al server della banca da un differente indirizzo di provenienza: c.d. IP, *Internet Protocol*), il che rafforza nell'utente il convincimento della piena regolarità della situazione e della normalità del controllo automaticamente disposto dal sistema.

L'utente, con ciò doppiamente ingannato, compila quindi i campi del modulo che il *malware* prontamente trasmette all'intruso. Questi, così chiaramente interposti nell'operazione, ha modo di captare tutti i fattori di autenticazione e di utilizzarli in tempo reale, nel mentre l'utente viene ulteriormente ingannato da un messaggio di attesa che, qualche minuto dopo, si conclude con la segnalazione dell'impossibilità di procedere all'operazione e con l'invito a ritentare in un secondo momento. Lo schema dianzi descritto

appare propriamente replicato nel caso in esame (sul fatto che di frode si sia trattata v'è pacifica convergenza di vedute fra le parti contendenti), che ha visto la ricorrente, una volta acceduta al sito dell'intermediario, cadere in questo infido e impercettibile tranello.

La tentata operazione di bonifico che la ricorrente intendeva porre in essere non avrà seguito in quanto la schermata di cattura, formulata col descritto "illusionismo informatico", la indurrà a comunicare i propri dati e il codice monouso generato dall'OTP, salvo poi vedersi, dopo qualche minuto, comunicare dalla stessa schermata l'impossibilità di procedere e l'invito a provare in un momento successivo.

Di fronte ad un a fattispecie così peculiare il Collegio di coordinamento ha sostenuto che non appare ragionevolmente ravvisabile alcun elemento tale da poter riqualificare siccome colposa, e tanto meno siccome gravemente colposa (ai fini di cui all'art. 12, comma 2, d.lgs. 11/2010), la condotta dell'utilizzatore del servizio.

Per quanto non possa negarsi che il cliente sia caduto nella tagliola ed abbia materialmente permesso l'esecuzione dell'operazione fraudolenta cooperandovi involontariamente, non vi è chi non veda la profonda differenza strutturale fra i dianzi citati metodi "tradizionali" di *phishing* e il descritto fenomeno del *man-in-the-browser*. Nel primo caso, il cliente è vittima di una colpevole credulità: colpevole in quanto egli è portato a comunicare le proprie credenziali di autenticazione al di fuori del circuito operativo dell'intermediario e tanto più colpevole si rivela quell'atto di ingenuità quanto più si consideri che tali forme di "accalappiamento" possono dirsi ormai note al pur non espertissimo navigatore di Internet. Nel caso che si è descritto, invece, il subdolo meccanismo di aggressione ha luogo attraverso un sofisticato metodo di intrusione caratterizzato da un effetto sorpresa capace di spiazzare l'utilizzatore, grazie alla perfetta inserzione nell'ambiente informatico originale e nella correlata simulazione di un messaggio che a chiunque non potrebbe apparire che genuino, posto che l'unica "differenza" consta, come si è detto, nell'acronimo del protocollo di trasferimento, individuato come un normale "http" e non già come un "https" protetto. Ma va da sé che una simile variazione, che compare solo nella stringa di intestazione della video-schermata confusa ad almeno cinquanta o sessanta ulteriori caratteri, barre e altri segni di punteggiatura informatica, sfugge normalmente all'attenzione di chiunque si accosti ad una pagina della rete e più che mai sfugge a chi si accosti alla pagina di un sito bancario per compiere un'operazione, dunque in un momento in cui l'attenzione dell'utente è concentrata sul

contenuto della schermata e non certo sugli incomprensibili codici che la circondano e che fanno parte del normale apparato di contorno anche delle innocue consultazioni in rete.

Per altro verso, l'esclusione di una colpa grave, ma finanche di una colpa lieve è, nel caso di specie, ulteriormente comprovata dalla più che tempestiva attivazione della ricorrente che, accortasi qualche ora più tardi dell'intervenuta operazione non autorizzata, ha provveduto ad informarne telefonicamente la banca per il blocco del bonifico, ha sporto il giorno successivo denuncia all'autorità di P.S., contestualmente formalizzando il reclamo e il disconoscimento.

Circostanze queste documentalmente comprovate e che la banca resistente non ha comunque minimamente contestato. Neppure può scorgersi colpa alcuna della ricorrente nel non aver attivato il servizio di *SMS alert* che avrebbe forse consentito di individuare l'operazione in un lasso temporale anteriore al suo compimento. Non si può non rimarcare come siffatto servizio non costituisca che una tutela *ex post*, che come tale non vale ad esonerare l'intermediario dall'approntamento di presidi di protezione avanzati, atti a prevenire il compimento stesso dell'operazione fraudolenta.

Così come non può sottacersi che l'efficienza del servizio di *SMS alert* dipenda da tutta una serie di variabili che in parte sfuggono al controllo dell'utente (funzionalità della linea telefonica) in parte presupporrebbero una condotta talora obiettivamente inesigibile, ossia la costante e ininterrotta sorveglianza del proprio cellulare (si pensi al solo caso in cui l'utente, per libera scelta o per necessità, abbia il telefono spento nel momento in cui perviene il messaggio e non lo riaccenda se non in un momento successivo nel quale la segnalata operazione irregolare non potrebbe comunque più essere impedita). Ma, ad escludere ulteriormente ogni negligenza comportamentale del ricorrente in tal senso – e, parallelamente, ad affermare una carenza organizzativa della resistente come tale rilevante ai fini di cui all'art. 8 del d.lgs. 11/2010 – interviene il principio secondo cui la messa a disposizione di strumenti accessori al rafforzamento della sicurezza non possa valere a tramutare in colpa grave il fatto che il cliente non se ne sia avvalso ove – come altrove (in relazione allo stesso dispositivo OTP) sancisce il Collegio di Milano secondo un orientamento che il Collegio di Coordinamento ha ritenuto ritiene di pienamente condividere e far proprio – la disponibilità di tali strumenti non sia stata resa nota con adeguata, enfatica evidenza al cliente. Tale modalità di comunicazione non può certo ritenersi assolta, come consta nel caso di specie, ove la messa a disposizione venga genericamente menzionata nel documento di sintesi o nel foglio informativo.

Una siffatta enunciazione non può ritenersi tale da integrare un'offerta sufficientemente stimolante all'uso del servizio, vuoi per l'assenza di qualsivoglia evidenza specifica, vuoi per il contenuto dell'enunciazione che non attira l'attenzione dell'utente sui benefici ritraibili in termini di sicurezza, vuoi infine perché la mera indicazione nel foglio informativo o nel documento di sintesi, non accompagnata da un'efficace stimolazione dell'utente nel senso di indurlo ad acquisire il dispositivo al preciso fine di minimizzare il rischio di incidenti informatici, non può qualificarsi quale offerta utile al fine di dimostrare il dispiegamento della miglior diligenza possibile da parte della banca resistente. È ragionevole in effetti opinare che una semplice e indistinta menzione, inclusa nel coacervo di prezzi di altri servizi, non possa considerarsi una vera e propria raccomandazione all'utilizzo così come è altrettanto ragionevole e scusabile, da parte del cliente, la mancata individuazione della presunta offerta in un siffatto contesto (cfr. Coll. Milano, dec. n. 2622/2011).

Come conclusione della articolata motivazione il Collegio di coordinamento ha rinvenuto l'assenza di qualsivoglia colpa, e certamente di una colpa grave, in capo alla ricorrente, escludendo che nella specie la stessa debba sopportare conseguenza alcuna, ulteriore e diversa dalla sopramenzionata franchigia contrattuale di 150 euro, operando in tal senso il disposto dell'art. 12 del d.lgs. n.11.

A completare il discorso così articolato, non è stato considerato possibile accogliere l'obiezione, sollevata dalla banca, della estraneità della stessa ai fatti causativi dell'evento dannoso, che la resistente imputa – correttamente sul piano tecnico-fattuale – alla probabile presenza del *malware* nel sistema del ricorrente.

L'obiezione non è apparsa persuasiva, in primo luogo, perché la presenza del *malware* non è di per sé indice di una negligenza di custodia da parte dell'utente, vuoi in ragione della natura particolarmente sofisticata del suddetto programma malevolo, della sua inerzia rispetto al normale funzionamento del sistema e della sua spiccata capacità di aggirare antivirus e *firewall*, vuoi a motivo del fatto che una delle caratteristiche proprie del servizio di *home banking* è la sua attivabilità da qualsivoglia postazione informatica, anche diversa da quella di proprietà dell'utente (un Internet café, il computer messo a disposizione da un hotel o prestato da un amico o collega e così via); sicché non può escludersi la presenza del virus in tali diverse macchine e del pari non può affermarsi alcuna grave negligenza dell'utente né nell'essersene avvalso né nel non aver posto in essere l'obiettivamente inesigibile, spesso impossibile (e

fors'anche, data la descritta capacità offensiva del virus, inutile) cautela di operarne una preventiva "disinfestazione".

In secondo luogo, è e rimane, nel nuovo impianto legislativo, l'obbligo specifico del prestatore del servizio di introdurre cautele volte a prevenire l'accesso non autorizzato ai dispositivi di pagamento dell'utilizzatore. Posto che, come si è dianzi osservato, la tipologia di *malware* era da tempo nota alla tecnica informatica, era ed è onere della banca adottare strumenti in grado di respingere simili offensive o quanto meno fornire precise indicazioni volte a sventarle (quale, ad esempio, la specifica avvertenza, formulata con massima, enfatica evidenza, di verificare costantemente la presenza del corretto acronimo di protocollo *https* nella stringa operativa ovvero di porsi in contatto con il servizio clienti nel caso in cui il computer riportasse un segnale di conferma di credenziali, accortezze non provate, ma neppure menzionate nelle difese della banca resistente). Né il Collegio ha ommesso di trascurare che il Provvedimento attuativo della Banca d'Italia 5.7.2011 prevede l'obbligo dell'intermediario di dar corso a fasi di verifica teorica e pratica della vulnerabilità dei presidi di sicurezza con relativa revisione periodica del processo stesso nonché di definire un adeguato insieme di presidi di sicurezza logica e fisica per i sistemi informativi, un efficace processo di controllo interno, un appropriato piano di continuità operativa e una gestione dei rapporti contrattuali con i fornitori esterni coerente con i suddetti vincoli: in breve, un preciso obbligo di costante ed effettivo monitoraggio dell'efficienza del sistema di sicurezza che, come tale, non può non tenere in debita considerazione l'evoluzione dei metodi di aggressione e la costante ricerca di soluzioni protese ad ovviarne o arginarne le offensive. Con che nuovamente l'obbligo organizzativo previsto dal citato art. 8 torna ad assumere piena e dirimente valenza.

Ma il terzo e più decisivo argomento che il Collegio ha evidenziato e che consente di superare l'eccezione di estraneità invocata dalla resistente risiede nel descritto principio di distribuzione del rischio, enunciato in precedenti decisioni dell'Arbitro per il quale lo squilibrio di responsabilità promanante dal dettato normativo del d.lgs.11/2010, si spiega in considerazione dell'incomparabilmente maggior capacità economica dell'intermediario di sostenere il rischio connesso all'impiego di strumenti la cui sicurezza assoluta non è stata sin qui raggiunta (e probabilmente non verrà mai raggiunta dato l'inarrestabile evolversi della tecnologia civile e la naturale "rincorsa" della tecnologia criminale nella stessa direzione), grazie ad una redistribuzione dei relativi costi sull'intero pubblico dell'utenza.

Principio che è stato considerato pienamente condivisibile, soggiungendo che l'addossamento del rischio all'intermediario (il cui estremo confine si colloca all'altezza della colpa grave dell'utente) appare vieppiù giustificato dalla forte e incessante promozione all'uso di tali strumenti posta in essere dal mondo bancario, in ciò aiutato anche da un sistema legislativo che sempre più ne impone l'adozione). Ne è derivato quindi che, essendo di tutta evidenza che la ricorrente è immune nella specie da qualsivoglia colpa grave per quanto sopra ampiamente chiarito, non sia tenuta a sopportare le conseguenze dell'accaduto, ma che sia piuttosto la resistente a dover ristorare il danno patito dalla ricorrente calcolato in misura pari all'ammontare dell'operazione disconosciuta diminuito della franchigia, prevista nella misura massima di legge (euro 150) dall'art. 11 delle condizioni speciali che regolano il servizio.

L'orientamento assunto dal Collegio di coordinamento, decisamente ancor più favorevole che in passato nei confronti dell'utente, che pur prestando adeguata attenzione, non è in grado di cogliere una frode così sofisticata, non ha mancato di influenzare i Collegi.

Si guardi di recente la decisione del collegio di Napoli del 21 aprile 2014 per il quale, in assenza di elementi circostanziali probatori addotti dalla banca, atti a dimostrare la colpa grave (nell'accezione più volte ribadita dal collegio) del cliente nell'utilizzazione dello strumento di pagamento, la banca è tenuta al rimborso dell'operazione fraudolenta, ai sensi dell'art.11 del d.lgs. 11/2010, che stabilisce l'obbligo "immediato" di rimborso dell'importo dell'operazione non autorizzata. Mette conto ricordare che è qualificabile come colpa grave quella <<straordinaria ed inescusabile imprudenza e negligenza>>, caratterizzata non solo dall'omissione della diligenza media del buon padre di famiglia, ma anche da <<quel grado minimo di diligenza osservato da tutti>> (Cass. 13 ottobre 2009, n. 21679; Cass. 18 maggio 2009, n. 11459; Cass. 19 novembre 2001, n. 14456).

La decisione del Collegio di coordinamento si è occupata di una ipotesi di *phishing* particolarmente sofisticata ed insidiosa, e quindi di quasi impossibile riconoscibilità anche da parte di un cliente accorto ed informato, ma ha nel contempo preso posizione su punti discussi della disciplina delle operazioni di pagamento *on line*, che vanno dalla affermazione degli obblighi di continuo monitoraggio dei canali di trasmissione e delle strutture, da parte degli intermediari, al valore (realativo) della previsione del sistema di SMS, e soprattutto della necessità della conoscenza effettiva di questo strumento, che le decisioni ABF hanno affrontato e risolto non sempre in maniera uniforme.

Si tratta di un passaggio importante nell'ottica sia di assicurare il rispetto delle disposizioni in materia di trasparenza e di correttezza delle relazioni tra intermediari, sia di affermare validi principi per migliorare le relazioni tra banche e clienti, che è uno tra i compiti che l'ABF deve svolgere.

La disciplina del reclamo e della mediazione alla luce delle modifiche ex legge di stabilità 2014. *

di Mario Valenzano*

Abstract

Tax mediation after changes ex L.146/2013. General characteristics and peculiarities of the legal device. The contents of the application. Procedural consequences due to the lack of an agreement.

Sintesi

L' articolo illustra le caratteristiche generali della mediazione, evidenziando le peculiarità del nuovo istituto in seguito alle modifiche introdotte con la legge 146/ 2013 Il lavoro si sofferma in particolare sugli effetti della mancata presentazione del reclamo, nonché sugli effetti processuali di un eventuale accordo

SOMMARIO: 1. Caratteri generali e peculiarità dell'istituto; 2. Il valore della controversia; 3. I soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza; 4. Gli effetti della mancata presentazione del reclamo; 5. Il contenuto dell'istanza; 6. La notificazione; 7. Gli effetti dell'eventuale accordo; 8. Effetti processuali; 9 Reclamo e sospensione della riscossione; 9. Le spese.

1. Caratteri generali e peculiarità dell'istituto

L'art. 17 *bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante la disciplina de “*Il reclamo e la mediazione*”, è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 e successivamente modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n.147 (legge di stabilità 2014). Le brevi notazioni che seguono danno atto delle peculiarità della normativa alla luce delle intervenute modifiche, ricordando che, ancor prima di affrontarne le tematiche applicative, la principale differenza rispetto alla mediazione disciplinata dal d.lgs. 28/2010 (finalizzata alla conciliazione di controversie di natura civile o commerciale), sta nel fatto che mentre quest'ultima verte su diritti disponibili, la mediazione tributaria risulta caratterizzata dal pur sempre vigente principio di indisponibilità dei diritti in ambito tributario.

* Professore Aggregato di diritto Tributario – Dipartimento di Economia della Seconda Università degli Studi di Napoli

* Lavoro sottoposto a revisione

Sotto il profilo applicativo, la disciplina, limitata alle sole controversie di valore non

superiore a ventimila euro e relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° aprile 2012¹, prevede che il contribuente sia tenuto preliminarmente a presentare reclamo come condizione di procedibilità dell'eventuale successivo ricorso. Al reclamo, che va presentato alla struttura dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° co., dello stesso d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Sono oggetto di mediazione le controversie relative a: avviso di accertamento, avviso di liquidazione, provvedimento che irroga le sanzioni, ruolo, rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari ed ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie. Si ritiene oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito di restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti².

La disciplina *de qua* non interessa però le controversie in materia di recupero di aiuti di Stato, regolate dall'art. 47 *bis* dello stesso decreto.

Va altresì precisato che il contribuente, qualora intenda impugnare anche un atto presupposto del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare comunque la disciplina introdotta dall'articolo 17 *bis* e, quindi, a presentare l'istanza di mediazione.

Non sono invece oggetto di mediazione le controversie concernenti gli atti non emessi dall'Agenzia delle entrate e non riconducibili all'attività della stessa³.

¹ Le modifiche intervenute ai sensi della legge di stabilità 2014 si applicano però solo agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore del provvedimento, e pertanto dal 2 marzo 2014.

² Come ricordato, ai sensi del comma 6 dell'articolo 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, al "procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili". Tra gli atti impugnabili, l'articolo 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992 espressamente include il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori. Pertanto, in applicazione del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'articolo 17 *bis*, la fase della mediazione va esperita anche in relazione al rifiuto tacito di rimborso.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ritiene che una diversa interpretazione non risulti giustificabile tenuto conto che tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere "decise", di fatto, dall'Agenzia delle entrate, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso.

Aggiungendo, inoltre, che la previsione della possibilità di impugnazione anche in presenza di diniego tacito alla restituzione è ricollegabile alla volontà del legislatore di garantire al contribuente la tutela giurisdizionale dei suoi diritti anche in caso di inerzia da parte dell'Amministrazione (cfr Circ. n.9/E del 2012 *cit.*).

³ Tra essi, a mero titolo di esempio:

Il reclamo deve contenere la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto, e può contenere anche una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'amministrazione, qualora ritenga di non accogliere né la richiesta di annullamento né la proposta di mediazione, può tuttavia formulare una propria proposta di mediazione, tenuto conto dell'eventuale complessità delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e, in ogni caso, dell'economicità dell'azione amministrativa.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo né conclusa la mediazione, l'atto produce gli effetti del ricorso, e i termini per la costituzione in giudizio delle parti decorrono dalla predetta data.

2- Il valore della controversia

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 17 *bis*, il valore della controversia *“è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12”*. Tale norma

dispone che *“per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*.

Il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni, ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è invece costituito dalla somma delle sanzioni contestate.

Da ciò deriva che qualora un atto si riferisca a più tributi il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente. In presenza di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti bisogna, invece, individuare il valore della lite con riferimento a ciascun atto impugnato.

-
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del D.p.r. n. 602 del 1973, prevista dalla lett. e *bis*) del medesimo articolo 19, comma 1, del D.lgs. n. 546 del 1992;
 - il fermo di beni mobili registrati, di cui all'articolo 86 del DPR n. 602 del 1973, elencato sub lett. e-ter) dell'articolo 19, comma 1;
 - gli atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto generatori di una controversia di valore non determinabile.

Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta⁴.

Poiché l'articolo 17 *bis* richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile⁵.

Di contro, il contribuente deve esperire la fase della mediazione qualora oggetto di contestazione sia ad es. non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione, ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto.

In tal caso, infatti, il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

Infine, novità introdotta è l'estensione degli effetti del procedimento anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguarda avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni. In tal caso, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati. L'atto di mediazione dovrà pertanto tener conto anche dei contributi, ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso⁶.

3- I soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza

⁴ Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima della eventuale instaurazione del giudizio.

⁵ Ad esempio quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

⁶ Si tratta in realtà di una soluzione già anticipata in via ermeneutica dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n.9/E del 2012 *cit.*, chiarendo che "la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali". La previsione normativa, ha poi osservato la stessa Agenzia nella successiva circ. n. 1/E del 12 febbraio 2014, ha colmato il vuoto tra normazione sull'accertamento con adesione, per la quale le somme concordate hanno rilievo previdenziale (art. 2, comma 3 e 5, del d.lgs. n.218 del 1997), e normazione sulla mediazione, che non contemplava una disciplina di identica portata.

Anche se non espressamente richiamate dalla norma, si ritengono applicabili alla mediazione le disposizioni di cui agli articoli 10 e 11 d.lgs. n. 546/1992, per quanto concerne, in particolare, l'individuazione della *legitimatio ad causam*, vale a dire della capacità di essere parte nel processo tributario, e della *legitimatio ad processum*, che consiste nell'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali.

Ciò comporta che l'istanza può essere alternativamente presentata dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo di procuratore generale o speciale; dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio; dal difensore, nelle controversie di valore pari o superiore a 2.582,28 euro⁷.

L'art. 17 *bis* rinvia, per la predisposizione dell'atto di reclamo, all'art. 12 del d.lgs. n. 546/1992, con la conseguenza che occorrerà inserire in calce all'atto l'incarico al difensore.

Il rinvio comporta che, nonostante la fase antecedente all'eventuale costituzione in giudizio sia, in sostanza, una fase amministrativa, il contribuente sia tenuto a munirsi di difensore tecnico (dottore commercialista, avvocato, etc.). Detto obbligo viene meno ove la causa sia di valore inferiore a euro 2.582,28.

4. Gli effetti della mancata presentazione del reclamo

Per poter procedere è necessario che l'istanza di mediazione sia notificata all'Agenzia, con le modalità e nel termine previsti per il ricorso.

In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione.

Uno degli interventi più importanti apportati dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 riguarda gli effetti previsti per il contribuente che non attivi la procedura di reclamo prima di rivolgersi al Giudice, stabilendo, in tali circostanze, che la presentazione del reclamo sia condizione di procedibilità del ricorso.

In precedenza, infatti, la mancata preventiva instaurazione del procedimento in esame portava all'inammissibilità (rilevabile dal Giudice in ogni stato e grado del giudizio) del ricorso

⁷ Cfr. Circ. n.9/E del 2012, parag.2.1.

presentato e all'impossibilità per il contribuente di accedere alla tutela giudiziaria. Si veniva così a cristallizzare in modo indiscriminato la pretesa fiscale, anche di fronte ad un'evidente manifestazione di volontà da parte del contribuente di volersi opporre alla richiesta erariale. Sul tema, diverse sono state le richieste di intervento della Corte Costituzionale.⁸ Molte delle perplessità rilevate dai giudici di merito, ed oggetto di rinvio alla Consulta, non sono state però esaminate, o perché ritenute inammissibili o per difetto di rilevanza⁹. E' stata invece ritenuta fondata la questione della costituzionalità del comma 2 dell'art. 17 *bis*, prima delle modifiche entrate in vigore, nella parte in cui era prevista la sanzione di inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo. A parere dei giudici rimettenti, con

questa previsione si generava “un'irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria”, pregiudicando irrimediabilmente, in caso di errore, il diritto di difesa.

La previsione di improcedibilità non comporta la consumazione dell'azione processuale in caso di errore del contribuente, traducendosi solamente in una momentanea sospensione dell'*iter* processuale. Ciò significa che, per il contribuente, una volta rimosso l'ostacolo di procedibilità, l'accesso alla Giustizia sarà possibile senza alcuna preclusione¹⁰.

La legge di stabilità 2014 prevede inoltre, anche per i ricorsi/reclami depositati anzitempo presso la Commissione tributaria (ossia prima del decorso dei 90 giorni previsto per la fase di contraddittorio), la meno grave comminatoria di improcedibilità.

⁸ Cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98 in *fisconline*; La questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 *bis* per violazione dei principi sanciti dagli artt. 3, 24 e 25 Cost., era stata sollevata da diversi giudici di merito, in particolare dalla Comm. trib. prov. di Perugia, Ord. 7 febbraio 2013, n. 18; Comm. trib. prov. di Campobasso, Ord. 17 aprile 2013, n. 75; Comm. trib. prov. di Benevento, Ord. 8 aprile 2013, n. 126. In dottrina Cfr. F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 94; A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 313 ss.; G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr.trib.*, 2014, 178.

⁹ E' il caso della tutela cautelare che non sarebbe garantita nella fase di mediazione e del problema delle spese di giudizio in caso di accoglimento del reclamo. Per queste due questioni la citata sentenza ha preso atto che nella specie i ricorrenti non avevano presentato reclamo ma direttamente ricorso e quindi era del tutto assente la rilevanza concreta delle violazioni dedotte: non avendo presentato reclamo i contribuenti non avevano sostenuto alcun onere né avuto alcun problema di tutela cautelare.

¹⁰ L'improcedibilità riguarda solo le ipotesi in cui il contribuente si costituisca prima del termine previsto per l'espletamento della procedura, e non già l'ipotesi in cui lo stesso non inserisca all'interno dell'atto notificato all'Ufficio una “testuale” istanza di reclamo come indicato dall'Agenzia delle Entrate nel modello allegato alla circolare 19 marzo 2012, n. 9/E. Tale omissione è un mero vizio formale che non inficia la regolarità del procedimento. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente, con riferimento ad una lite di valore inferiore ad euro ventimila, presenti un vero e proprio ricorso. In questo caso, al di là dell'intestazione formale dell'atto, si tratterà, dal punto di vista processuale, di un reclamo e, in quanto tale, consentirà al contribuente di disporre di un termine di novanta giorni successivamente ai quali potrà costituirsi in giudizio.

Il comma 2 dell'art. 17 *bis* prevede che la citata improcedibilità possa essere rilevata dall'Agenzia delle Entrate “*in sede di rituale costituzione in giudizio*”, e spetterà al Presidente (inteso come Presidente della Sezione¹¹), laddove ne riscontrasse i presupposti, “*rinvviare la trattazione per consentire la mediazione*”¹².

Va tuttavia considerato che, in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni decorrenti dalla presentazione dell'istanza, la sospensione della riscossione (come

prevista dal successivo comma 9 *bis* dello stesso art. 17 *bis*, di cui nel prosieguo nelle presenti notazioni) non opera, senza necessità di attendere la dichiarazione giudiziale di improcedibilità.

5. Il contenuto dell'istanza

Per individuare il contenuto dell'istanza bisogna fare riferimento ai commi 6 e 7 dell'art.17 *bis*, ove si richiama l'art.18 del d.lgs 546/92. Per effetto delle norme richiamate, nell'istanza andranno pertanto indicati:

- 1) la struttura dell'A.E. nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo in esame, cui spetta la legittimazione in giudizio ai sensi dell'articolo 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, ossia alla struttura “*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*”;
- 2) il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'eventuale indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
- 3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;

¹¹ Si esclude che la norma faccia riferimento al Presidente della Commissione. Gli unici compiti attribuiti a quest'ultimo dal d.lgs. n. 546/1992 sono quelli di assegnare il ricorso ad una delle sezioni una volta ricevuto il fascicolo d'ufficio dalla segreteria (cfr. artt. 25 e 26). L'iter temporale previsto per l'assegnazione di tale fascicolo, esclude che a questi possa spettare il successivo rinvio della trattazione per consentire la mediazione.

L'opzione orientata al Presidente di Sezione viene invece giustificata dal fatto che quest'ultimo è deputato ad effettuare un vaglio preliminare sulla costituzione in giudizio delle parti e, dunque, anche a verificare la fondatezza di un'eventuale eccezione proposta dall'Ufficio in termini di procedibilità dell'azione avanzata dal contribuente. A supporto di tale tesi gli artt. 27 e 30 del d.lgs. n. 546/1992, secondo i quali “*Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta*” (cfr. art. 27, comma 1) e “*se non ritiene di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'art. 27, il Presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia secondo quanto previsto dagli articoli 33 e 34 e nomina il relatore*” (Cfr. art. 30, comma 1). Cfr. G. SEPIO, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in *il fisco*, 2014, 2869.

¹² L'art. 17 *bis* così come novellato dall'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della L. n. 147/2013 *cit.*, sancisce che “*La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione*”.

4) i motivi.

Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, quali, ad esempio, l'accoglimento dell'istanza o il diniego. In assenza di elezione di domicilio, le comunicazioni sono effettuate presso la residenza o la sede legale del contribuente.

Nell'istanza il contribuente dovrà indicare, altresì, il valore della controversia che – come è noto – è determinante al fine di stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione.

Si reputa, inoltre, ammissibile la redazione di un'unica istanza allo scopo di avviare il procedimento di mediazione con riguardo a più atti impugnabili, in modo speculare alla redazione di un ricorso cumulativo¹³.

In tal caso, tuttavia, si instaurano – per ciascuno degli atti impugnati - separati procedimenti, non trovando applicazione l'articolo 29 del d.lgs. n. 546 del 1992, che disciplina la riunione dei giudizi.

Sempre in riferimento al comma 6 dell'articolo 17 *bis* risultano altresì applicabili le disposizioni di cui all'articolo 22, comma 4¹⁴, del medesimo decreto 546/92, secondo cui *“unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia”*.

In base al combinato disposto delle norme sopra richiamate, all'istanza predisposta il contribuente dovrà allegare: copia dell'atto reclamato; copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato.

La mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.

Di contro, la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'istanza incompleta (e non conforme quindi al ricorso, completo di allegati, eventualmente depositato in Commissione al termine del procedimento), allorché tali atti o documenti siano dimostrativi di fatti rilevanti ai fini della compiuta e corretta disamina delle

¹³ Cfr. Circ. n.9/E del 2012 *cit.*

¹⁴ È evidente come il testuale richiamo all'applicabilità del comma 4 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 546 del 1992 realizza le condizioni necessarie a che il nuovo istituto, attraverso la disamina delle medesime eccezioni e dei medesimi atti che si intende sottoporre al Giudice, possa risultare funzionale all'obiettivo di anticipare l'esito del giudizio in sede amministrativa e di evitare il ricorso alla fase giurisdizionale.

ragioni addotte dal contribuente.

Nell'istanza, infine, può essere formulata una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

4. La notificazione

Tra le disposizioni applicabili al procedimento di mediazione, il comma 6 dell'articolo 17 *bis* richiama anche l'articolo 20 dello stesso decreto, il quale, al comma 1, stabilisce che “*Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16*”. Ne consegue pertanto che la notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- 1) a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dall'articolo 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- 2) mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta;
- 3) direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Si ricorda infine che, nelle ipotesi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notificazione dell'istanza, al pari della notificazione del ricorso, si considera effettuata – ai fini del computo del termine di sessanta giorni utile per l'impugnazione dell'atto - alla data di spedizione tramite servizio postale della medesima istanza e non a quella di ricezione da parte della Direzione¹⁵.

5. Gli effetti dell'eventuale accordo

L'A.E., all'esito dell'istruttoria, può:

- a) accogliere l'istanza, anche solo parzialmente;
- b) rigettarla;
- c) formulare una propria proposta di mediazione, instaurando un eventuale contraddittorio col reclamante.

La mediazione comporta il beneficio per il contribuente dell'automatica riduzione delle sanzioni amministrative. Ai sensi del comma 8, ultimo periodo dell'articolo 17 *bis* alla fase di mediazione “*si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili*”. Ciò comporta che, in conformità a quanto previsto dal comma 6 del citato articolo 48, in caso di avvenuta

¹⁵ Cfr. articolo 16, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992.

mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'Ufficio e del contribuente di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

L'accordo può anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti, quando dalla proposta risulti in modo specifico e univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse.

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata (in caso di pagamento rateale), effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione¹⁶.

6. Effetti processuali

Secondo quanto indicato al comma 9 dell'art. 17 *bis* “*decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data*”. Tenuto conto del tenore della disposizione, dunque, la costituzione in giudizio, in caso di presentazione del reclamo, viene differita allo spirare del termine (di 90 giorni) previsto per il contraddittorio tra le parti senza che, grazie alle ultime modifiche apportate dalla legge di stabilità 2014, un'eventuale risposta negativa o accoglimento parziale da parte dell'Agenzia possa influire sul decorso di tale termine.

Rispetto alla previgente versione, è stata espunta infatti dal comma 9 dell'art. 17 *bis* la disposizione secondo cui “*se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini*

¹⁶ Per effetto del rinvio disposto dal comma 8 dell'articolo 17 *bis*, devono, infatti, ritenersi applicabili alla mediazione le disposizioni dell'articolo 48 del D.lgs. n. 546 del 1992, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale. Ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, infatti, la conciliazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stato raggiunto l'accordo tra le parti ed è stato redatto il processo verbale. In caso di conciliazione c.d. “fuori udienza”, i 20 giorni decorrono dalla data di comunicazione del decreto del Presidente della Commissione tributaria che ha dichiarato l'estinzione del giudizio.

decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale".

Trascorsi, quindi, 90 giorni dal ricevimento dell'istanza senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di 30 giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente¹⁷. La costituzione avviene con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale, del ricorso con l'istanza, con le stesse modalità previste per il ricorso non preceduto da mediazione tributaria obbligatoria.

7. Reclamo e sospensione della riscossione

Per il nuovo comma 9 *bis* dell'art. 17 *bis* "*la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.*"¹⁸.

L'originaria formulazione dell'art. 17 *bis* lasciava aperta la questione sulla tutela cautelare giurisdizionale: la sospensione legale dei termini per la costituzione in giudizio sembrava impedire l'accesso al procedimento dell'art. 47 della legge processuale¹⁹.

Il nuovo comma 9 *bis* introduce, così, una tutela per il reclamante nelle more della procedura. Le somme oggetto di reclamo, infatti, non possono più essere rimosse se non sono trascorsi i 90 giorni per la costituzione in giudizio. Si tratta così di una sospensione per legge degli effetti esecutivi del provvedimento, che evita ogni possibile conseguenza in capo al contribuente durante questo arco temporale.

Gli Uffici, sulle nuove mediazioni, non possono procedere alla riscossione delle somme. Pertanto, per gli accertamenti esecutivi ovvero le intimazioni di pagamento, non si procederà all'affidamento del carico all'Agente della riscossione.

Nei casi di ruoli o di altri atti per i quali è richiesta l'iscrizione a ruolo, deve essere comunicata

¹⁷ Ulteriore elemento di novità è che il termine di 90 giorni andrà computato applicando appieno le disposizioni sui termini processuali e quindi tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1 agosto al 15 settembre, di cui alla l. 742/1969.

¹⁸ La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle istanze *improponibili*, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17 *bis* del d.lgs. 546/1992.

¹⁹ A. GIOVANNINI, *Circ. n. 1/E del 12 febbraio 2014 - La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *il fisco*, 2014, 814.

ad Equitalia la sospensione della riscossione²⁰.

Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza che vi sia stato accoglimento della stessa o che sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

10. Le spese

Il comma 10 dell'art. 17^{bis}, infine, disciplina le spese. In particolare stabilisce che la parte soccombente è tenuta a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al cinquanta per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso. Si sottolinea come il riferimento si limiti alle sole ipotesi nelle quali non si raggiunga la mediazione, il reclamo si sia trasformato in ricorso e il giudizio si concluda con sentenza.

Fuori dei casi della soccombenza reciproca, i giudici di primo grado possono decidere di compensare, tra le parti, le spese parzialmente o per intero solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Analogamente a quanto disposto in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale²¹, la norma prevede che i rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo rispondono solo in caso di dolo²².

²⁰ Nella Circolare n. 1/E del 2014 *cit.*, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di deposito del ricorso prima del decorso dei 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, la sospensione viene automaticamente meno.

²¹ *Ex art.* 29, comma 7, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

²² *Ex art.* 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20.

PARTE SECONDA

Modalità per beneficiare dell'agevolazione “prima casa” in caso di acquisto per usucapione

*di Massimo Bonauro **

ABSTRACT

The object of this article is the analysis of the resolution of Agenzia delle Entrate (Italian fiscal Agency - Administration) n. 90/E of 17 October 2014: in particular, it analyzes the modalities to have the benefit for the purchase of first house in case of usucapione.

SINTESI

L'articolo analizza la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 90 del 17 ottobre 2014 ed in particolare chiarisce le modalità per usufruire del beneficio dell'acquisto della prima casa nell'ipotesi in cui l'acquisto sia stato determinato da usucapione.

1. Premessa – 2. Disciplina dell'agevolazione “prima casa” vigente dal 1 gennaio 2014 – 3. Modalità per beneficiare dell'agevolazione “prima casa” in caso di acquisto per usucapione – 4. Conclusioni

1. Premessa

Il presente articolo costituisce un seguito ed un aggiornamento dell'articolo pubblicato all'interno del N. 1/2012 di questa rivista in ordine alla circolare n. 25/E del 20 Marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate

Con tale circolare la stessa Agenzia ha equiparato, ai fini della disciplina dell'agevolazione “prima casa”, gli acquisti a titolo originario a quelli a titolo derivativo; in detta circolare, infatti, l'amministrazione fiscale ribadisce che trova applicazione l'art. 1 nota II-bis dell'allegato al D.P.R. 26 Aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro)

* Dottore di ricerca in diritto tributario Università Federico II° Napoli

anche al caso di acquisto di diritto reale in seguito a usucapione dello stesso.

Successivamente si è posta la questione concreta in ordine alle modalità richieste per usufruire di tale agevolazione.

L'attenzione si è rivolta ai profili formali richiesti per ottenere tale agevolazione: in particolare ci si è chiesti se, nel caso in cui nella sentenza e negli atti del procedimento non sono state rese le dichiarazioni necessarie per fruire di dette agevolazioni, il diritto di fruire delle agevolazioni 'prima casa' resti confermato e, in caso di risposta affermativa, con quali modalità debbano essere rese dagli interessati le predette dichiarazioni.

2. Disciplina dell' agevolazione "prima casa" vigente dal 1° gennaio 2014

La legislazione fiscale prevede una disciplina di favore all'atto di acquisto di un bene immobile che rappresenti per la parte acquirente la prima abitazione.

In virtù delle modifiche vigenti a partire dal 1° gennaio 2014¹, è prevista una tassazione agevolata consistente nella previsione di una aliquota ridotta (pari 2% invece del 9% della base imponibile, calcolata applicando il moltiplicatore di riferimento per l'immobile in oggetto alla rendita catastale) per quanto concerne l'imposta di registro.

In tema di imposta di registro, la normativa di riferimento è la nota II bis dell'art. 1 dell'allegato I (Tariffa Parte Prima) del D.P.R. 131/86.

La norma, ai fini dell'applicazione di tale agevolazione, richiede:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano.

La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

¹ Novità apportate dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e successive modifiche

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto,

uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui in oggetto.

Altro requisito, di natura oggettiva, concerne la classificazione dell'immobile acquistato.

In particolare, tale immobile deve possedere al Catasto la destinazione abitativa e non deve essere una casa di lusso pertanto sono esclusi gli uffici accatastati come A/10, a meno che non siano nuovamente accatastati in modo diverso.

Dal 1° gennaio 2014 per valutare le caratteristiche dell'immobile al fine di usufruire della agevolazione in esame non si deve far più riferimento al D.M. del 1969² che elencava i criteri per identificare un bene di lusso, ma alla categoria catastale del bene stesso: ovvero esso deve rientrare nell'ambito della categoria A escluso le categorie A/1, A/8 e A/9.

3. Modalità per beneficiare dell'agevolazione "prima casa" in caso di acquisto per usucapione

Una volta stabilito che anche per l'acquisto a titolo di usucapione è possibile usufruire delle agevolazioni in esame, si discute delle modalità concrete per ottenere tale agevolazione.

Dal punto di vista formale, nel caso di trasferimento del diritto reale immobiliare per atto *inter vivos*, per ottenere il beneficio in esame al momento dell'atto di acquisto è necessario una dichiarazione, nel caso di atto pubblico inserita nell'atto dal notaio, al momento della stipula dell'atto stesso, con la quale la parte manifesti la volontà di fruirne, dichiarando espressamente, pena l'inapplicabilità dei benefici, la sussistenza dei requisiti, sopra esaminati, richiesti dalla norma.

² È, infatti, il d.m. 2 agosto 1969 che provvedeva ad indicare le caratteristiche per qualificare "di lusso" le abitazioni; va, comunque, ribadito che queste caratteristiche non sono state abrogate e dunque ad esse si deve continuare a far riferimento quando l'agevolazione "prima casa" sia richiesta nell'ambito di un contratto imponibile a Iva. Facendo un esempio concreto, se un appartamento di categoria A/1 situato in un condominio non può più avere l'agevolazione "prima casa" qualora sia venduto con un atto tassabile con l'imposta proporzionale di registro, del beneficio fiscale può beneficiare invece chi lo compri con un atto imponibile a Iva (a meno che l'appartamento sia di estensione superiore a 240 metri quadrati).

Solo al ricorrere di tali requisiti l'acquirente di un diritto reale immobiliare può beneficiare delle sopramenzionate agevolazioni.

Tale beneficio è volto ad agevolare la reale condizione di "prima abitazione" tutelata non solo se sussistente al momento dell'acquisto, ma anche solo se mantenuta per un certo periodo: è previsto, infatti che, in caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del

decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte.

In caso di acquisto a titolo a titolo di usucapione deve ritenersi che tali dichiarazioni formali debbano essere rese nel corso del giudizio, e dunque o negli atti del processo o nella sentenza.

Una delle questioni che si è posta nella prassi, oggetto della circolare in esame, è se, nel caso in cui nella sentenza e negli atti del procedimento non sono state rese le dichiarazioni, di cui alle lettere a), b) e c) della nota II bis sopra esaminata, sia possibile comunque usufruire dell'agevolazione medesima.

La risposta, confermata anche dalla circolare in esame deve essere positiva.

E ciò, in primis, operando una comparazione con l'ipotesi di partecipazione ad una asta immobiliare, in riferimento alla quale è stato ribadito³ che le dichiarazioni riguardanti il possesso dei requisiti sopra evidenziati possono essere rese nelle more della registrazione del decreto di trasferimento.

Inoltre, deve ritenersi acclarato il principio⁴ secondo cui il termine finale entro il quale il destinatario dell'agevolazione può far valere il suo diritto a chiedere l'applicazione dell'agevolazione 'prima casa' è costituito dalla registrazione dell'atto presso l'Amministrazione fiscale.

Tale principio, che trova conferma in diverse altre pronunce della giurisprudenza⁵, comporta che nel caso in esame le dichiarazioni in oggetto potranno essere rese sino alla registrazione della sentenza dichiarativa dell'acquisto per usucapione.

Va evidenziato in ogni caso che, oltre alla problematica in ordine alle modalità formali

³Risoluzione Agenzia delle Entrate 3 ottobre 2008, n. 370.

⁴Vedi Cass. 4 ottobre 2006, n. 21379.

⁵In materia di acquisto in sede di vendita forzata, vedi Cass. 19 aprile 2013, n. 9569

evidenziate, il momento al quale l'Amministrazione finanziaria deve far riferimento per verificare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 per l'accesso all'agevolazione, deve essere considerato non quello in cui si esplicano gli effetti giuridici della sentenza, ma quello della sentenza con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile da adibire a prima casa.

4. Conclusioni

Alla luce delle osservazioni svolte, in considerazione anche della Circolare dell'Agenzia delle Entrate in esame, va ribadito, dunque, in primis la ormai pacifica applicabilità delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa di cui all'art. 1, nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131 del 1986, in sede di registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile per usucapione.

Inoltre, si può rilevare che è possibile rendere le dichiarazioni previste da tale normativa anche in una fase successiva agli atti di causa e alla sentenza.

Nello specifico si può concludere, come indicato dall'A.E. che sarà possibile beneficiare dell'agevolazione in esame mediante integrazione dell'atto giudiziario.

Si ritiene che tale integrazione debba essere costituita da una dichiarazione che abbia la forma quanto meno della scrittura autenticata nelle firme: l'autenticazione delle firme potrà avvenire anche a cura di una autorità anche diversa da quella che abbia emanato il provvedimento giudiziario.

A tal fine, si può pensare ad un atto contenente le dichiarazioni di cui all'art. 1, nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131 del 1986, debitamente autenticato nelle firme da un notaio.

Il termine ultimo per effettuare tale dichiarazione, che nel procedimento di registrazione andrà allegata al provvedimento giudiziario, è costituita naturalmente dalla registrazione stessa della sentenza di accertamento dell'usucapione.

ALLEGATO:

RISOLUZIONE N. 90 /ERoma, 17 ottobre 2014

RISOLUZIONE N. 90 / OGGETTO: Interpello – Acquisto per usucapione di beni immobili – Applicabilità delle agevolazioni prima casa.

Con l'interpello in esame, concernente l'interpretazione del DPR n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente:

Quesito

Con sentenza n. .../14, il Tribunale di ... ha dichiarato, in accoglimento di una domanda formulata ai sensi dell'articolo 1158 del codice civile, l'avvenuta usucapione di alcuni beni immobili in favore di TIZIO, CAIA, SEMPRONIA.

In relazione all'acquisto effettuato, questi ultimi intenderebbero beneficiare delle agevolazioni 'prima casa'.

Tenuto conto, tuttavia, che nella sentenza e negli atti del procedimento non sono state rese le dichiarazioni necessarie per fruire di dette agevolazioni, si chiede di conoscere se il diritto di fruire delle agevolazioni 'prima casa' resti confermato e, in caso di risposta affermativa, con quali modalità debbano essere rese dagli interessati le predette dichiarazioni.

2

Il dubbio interpretativo sorge in quanto con la risoluzione 20 marzo 2012, n. 25, l'Agenzia delle Entrate, uniformandosi alla giurisprudenza della Suprema Corte, ha chiarito che l'applicabilità delle agevolazioni in argomento resta subordinata alla presenza delle condizioni che dovranno essere dedotte dagli interessati nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per la dichiarazione di intervenuta usucapione.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Gli istanti ritengono che sia possibile beneficiare delle agevolazioni 'prima casa', anche nel caso in cui le dichiarazioni non siano state rese nel corso del procedimento.

In tale ipotesi, il contribuente potrà presentare un atto integrativo contenente una dichiarazione del possesso dei requisiti previsti dalle lettere a), b) e c) della nota II - bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

L'interpellante rileva, infatti, che, con risoluzione 3 ottobre 2008, n. 370, è stato precisato, con riferimento al caso in cui la dichiarazione del possesso dei requisiti per poter beneficiare

delle agevolazioni 'prima casa' non era stata effettuata nella domanda di partecipazione ad un'asta immobiliare, che detta dichiarazione poteva essere resa anche nelle more della registrazione del decreto di trasferimento.

Negare tale possibilità, invece, nel caso di specie, riguardante una sentenza dichiarativa di usucapione, comporterebbe di fatto una discriminazione nei confronti dei soggetti che non hanno potuto rendere dette dichiarazioni nel corso del procedimento.

3

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 8 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), alla nota II - bis prevede che *"i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'articolo 1 della Tariffa"*.

Di fatto, tale norma equipara la tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto degli immobili per usucapione a quella degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili, che sono assoggettati ad imposta di registro in misura proporzionale.

Con risoluzione 20 marzo 2012, n. 25, questa Agenzia, nell'esaminare un caso di acquisto di immobile per usucapione, ha precisato, in considerazione dell'interpretazione resa dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 14120 del 2010, che l'applicabilità delle agevolazioni 'prima casa' è subordinata alla presenza delle condizioni previste dalle lettere a) b) e c) della nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, che dovranno essere dedotte dagli interessati nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio promosso per la dichiarazione di intervenuta usucapione.

A parere della scrivente, tuttavia, i chiarimenti forniti con la richiamata risoluzione devono essere coordinati con i principi già affermati da questa amministrazione con riferimento alle ipotesi di agevolazioni 'prima casa' richieste in relazione a trasferimenti immobiliari disposti con atti giudiziari.

Come rilevato dal contribuente istante, infatti, con risoluzione 3 ottobre 2008, n. 370, questa Agenzia ha affermato che nel caso in cui il contribuente non abbia richiesto le agevolazioni fiscali 'prima casa' nella domanda di partecipazione ad un'asta immobiliare, le dichiarazioni riguardanti il possesso dei predetti requisiti possono essere rese nelle more della registrazione del decreto di trasferimento.

4

Con sentenza 4 ottobre 2006, n. 21379, la Corte di Cassazione ha, infatti, precisato che il

termine finale entro il quale il destinatario dell'agevolazione può far valere il suo diritto a chiedere l'applicazione dell'agevolazione 'prima casa' è costituito dalla registrazione dell'atto davanti all'Amministrazione fiscale.

Tale principio trova conferma in diverse altre pronunce della giurisprudenza di legittimità.

Ad esempio, con la sentenza 19 aprile 2013, n. 9569, la Corte di Cassazione ha precisato che le manifestazioni di volontà di fruire delle agevolazioni 'prima casa' *"vanno dunque rese, attenendo ai presupposti dell'agevolazione, anche, quando il contribuente intenda far valere il proprio diritto all'applicazione dei relativi benefici rendendosi acquirente in sede di vendita forzata; in tal caso egli dovrà provvedere a rendere le anzidette dichiarazioni prima della registrazione del decreto di trasferimento del giudice dell'esecuzione, che costituisce l'atto al quale va riconosciuta efficacia traslativa della proprietà del bene"*.

Più di recente, la Corte di Cassazione ha avuto modo di confermare detto principio anche con riferimento alla richiesta delle agevolazioni 'prima casa' per un trasferimento di immobile effettuato con sentenza emessa ex articolo 2932 del c.c. (esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto) avente natura costitutiva (si veda la sentenza della Corte di Cassazione 3 febbraio 2014, n. 2261).

Anche con riferimento a tale ipotesi, la Corte di Cassazione ha chiarito che

"Le prescritte manifestazioni di volontà ...vanno dunque rese, attenendo ai presupposti dell'agevolazione, anche quando il contribuente intenda far valere il proprio diritto all'applicazione dei relativi benefici rendendosi acquirente in sede di domanda ex art. 2932 c.c.; in tal caso le anzidette dichiarazioni dovranno essere rese prima della registrazione della sentenza sostitutiva del contratto non concluso...."

5

A completamento di quanto detto, si evidenzia che proprio con riferimento alle agevolazioni 'prima casa' (come disciplinate dall'articolo 16 del DL 20 maggio 1993, n. 155, convertito nella legge 19 luglio 1993, n. 243) relative ad immobile acquisito per usucapione, l'amministrazione finanziaria con la circolare 16 ottobre 1997, n. 267, aveva avuto modo di affermare che *"la richiesta di agevolazione doveva essere contenuta, a pena di decadenza, nello stesso atto ovvero nel caso in cui tale dichiarazione era stata omessa veniva consentito al contribuente di conseguire il trattamento agevolato sulla prima casa, mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, stilata ed allegata al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione"*.

Coerentemente con i principi già affermati da questa amministrazione e con le

interpretazioni rese dalla giurisprudenza di legittimità si ritiene, quindi, con riferimento al quesito proposto con la presente istanza di interpello, che nel caso in cui le dichiarazioni necessarie per fruire delle agevolazioni 'prima casa' non siano state rese nella sentenza e negli atti del procedimento, i contribuenti interessati potranno, comunque, beneficiare delle predette agevolazioni mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione (cfr. circolare 12 agosto 2005, n. 38).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 17 ottobre 2014, n. 22021 -
PICCININNI Presidente - CIRILLO Relatore – Agenzia delle Entrate (Avv. Gen.
Stato) – F.F. (Avv. Bonanno)**

Conferma Comm. Trib. Reg. di Palermo, 16 novembre 2009, n. 133

**Imposte e tasse in genere – Procedimento impositivo - Avviso di accertamento
notificato prima del decorso del termine di 60 giorni dal rilascio del verbale di chiusura
delle operazioni - Inosservanza – Conseguenze**

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente. Spetta, infatti, al Fisco allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine.

Omissis

1. Con sentenza del 26 ottobre 2009 la Commissione tributaria regionale della Sicilia rigetta l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della Ditta P.F., confermando l'annullamento del recupero del credito d'imposta di 38.016,65 Euro (L. n. 388 del 2000, art. 8) per gli anni 2000-2005 e della conseguente iscrizione a ruolo avvenuta in corso di causa, atteso il mancato rispetto, da parte dell'Ufficio, del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

2. Propone ricorso per cassazione, affidato a due mezzi, l'Agenzia delle entrate; la ditta contribuente resiste con controricorso e memorie.

La causa perviene all'odierna pubblica udienza a seguito di ordinanza emessa all'esito dell'adunanza camerale del 14 febbraio 2012.

Omissis

1. Il primo mezzo - denunciante violazione di legge (L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7) - non è fondato.

L'Agenzia delle entrate per un verso sostiene che il mancato rispetto del termine non comporta alcuna nullità, atteso che una tale sanzione non è prevista dalla legge e che il contraddittorio processuale garantisce adeguatamente le esigenze di contraddittorio e difesa del contribuente. Esigenze di coerenza sistematica comportano la necessità di dare continuità al più recente e ampiamente condiviso approdo interpretativo delle Sezioni Unite, confermando il seguente principio di diritto: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; conf. nn. 1264, 5367, 6666, 8482 del 2014). A tale principio il giudice d'appello si è conformato. Spetta, infatti, al Fisco allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine, come ad esempio nell'ipotesi di reiterate condotte penali tributarie del contribuente o di partecipazione a una frode fiscale (Sez. 5, Sentenza n. 2587 del 05/02/2014) oppure nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato d'insolvenza (Sez. V, Sentenza n. 9424 del 30/04/2014). Nulla di quanto necessario è stato addotto dall'Agenzia ricorrente (Sez. 5, Sentenza n. 7315 del 28/03/2014), nonostante il dovere dell'amministrazione

di attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. (Sez. 5, Sentenza n. 2592 del 05/02/2014).

2. Il secondo mezzo censura la sentenza di secondo grado per omessa pronuncia (art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., n. 4).

Nella parte "in fatto" della sentenza d'appello, si narra che la commissione provinciale ha annullato l'atto impugnato "e la conseguente iscrizione a ruolo"; inoltre, ivi si riferisce che l'amministrazione appellante ha denunciato vizio di ultra petizione della sentenza di prime cure, per aver proceduto all'annullamento dell'iscrizione a ruolo susseguente all'atto impugnato, pronuncia che, secondo l'Ufficio impugnante, non costituiva domanda nel ricorso originario. Ciononostante, manca nella "parte motiva", finanche graficamente, qualsivoglia accenno alla trattazione di tale specifico motivo di gravame.

Il rilievo, pur obiettivamente fondato, non può giovare alla amministrazione per evidente difetto d'interesse. Infatti, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poichè tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. (Sez. 5, Ordinanza n. 13445 del 27/07/2012).

3. Disattesi i due mezzi, si ravvisano nel recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità quei giustificati motivi che legittimano la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità

Le conseguenze dell'atto impositivo omesso in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 – Nota a Corte di cassazione, 17 ottobre 2014, n. 22021*

di Fabrizio D'Alessandro *

ABSTRACT

The Supreme Court has recently ruled on the subject of rights and interests of the taxpayer subject to tax audits by specifying that the notice of assessment adopted in breach of the provisions of art. 12, paragraph 7, of Law no. 212/2000 itself is invalid, unless there are specific reasons for urgency, that need to be tested by the tax authorities.

It is interesting that a decision allows to operate reflections on the importance of the principle of cooperation between tax authorities and taxpayers especially in the preliminary phase prodromal possible adoption of the tax measure.

SINTESI

La Corte di cassazione si è recentemente pronunciata in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali precisando che l'atto impositivo adottato in violazione del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 è di per sé invalido, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, che devono necessariamente essere provate dall'amministrazione finanziaria.

Si tratta di una pronuncia interessante che permette di operare riflessioni in merito alla rilevanza del principio di cooperazione tra amministrazione fiscale e contribuente soprattutto nella fase istruttoria prodromica all'eventuale adozione del provvedimento impositivo.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Oggetto della controversia - 3. Funzione e valenza precettiva dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 - 4. Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 - 5. Le conclusioni cui è giunta la Corte di cassazione con la decisione in commento - 6. I dubbi sull'applicabilità dell'art. 21-octies nel caso di specie - 7. Considerazioni finali.

*Dottorando di ricerca in Diritto Tributario Università Federico II° Napoli

* Lavoro sottoposto a revisione

1. Premessa

La Corte di cassazione, sezione tributaria, con sentenza n. 22021 del 17 ottobre 2014, è tornata a pronunciarsi in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, affrontando la questione relativa alle conseguenze derivanti dal mancato e ingiustificato rispetto del termine di sessanta giorni che deve intercorrere tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo e la notifica del successivo e connesso avviso di accertamento, alla stregua di quanto previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (cd. statuto dei diritti del contribuente).

Il giudice di legittimità ha precisato che l'inosservanza del citato termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Detta pronuncia si pone nell'ambito di un vivace dibattito dottrinale¹ e giurisprudenziale² sull'efficacia dell'atto impositivo emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni, sviluppatosi in ragione della mancata previsione, da parte dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, di una sanzione esplicita per la violazione della disposizione in esame; difatti, nel silenzio della norma, si sono formati orientamenti contrastanti sulla legittimità dell'avviso emesso *ante tempus*. La sentenza in commento offre, altresì, lo spunto per operare talune riflessioni in merito alla rilevanza del principio di cooperazione tra amministrazione fiscale e contribuente soprattutto nella fase istruttoria prodromica all'eventuale adozione del

¹ In dottrina propendono per la tesi dell'invalidità dell'atto di accertamento emesso *ante tempus*: R. SERENTINO, *L'accertamento anticipato ad una svolta? Riflessioni critiche a margine dell'ordinanza di rimessione alle sezioni unite e contrasto giurisprudenziale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, I, 2; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 2012, 453; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1787; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 3570; S. STUFANO, *Il diritto di partecipazione al procedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2003, 355. Nel senso della validità dell'accertamento: G. TABET, *La sospensione del potere impositivo per sessanta giorni tra interpretazione adeguatrice e diritto vivente*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 925.

² In giurisprudenza, a titolo esemplificativo, si è espressa a favore della tesi dell'invalidità dell'atto, Cass., ord. 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. trib.* n. 21/2011, 1724. Subordinano la questione della validità alla presenza o meno della «motivazione sull'urgenza», Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, in *Il fisco*, n. 38/2012; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. trib.*, 2011, 2095. A favore della tesi della validità dell'atto, Cass., ord. 18 febbraio 2011, n. 3988, in *www.dejure.it*; Cass., ord. 18 luglio 2008, n. 19875, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 55.

provvedimento impositivo.

2. Oggetto della controversia

Con sentenza del 26 ottobre 2009 la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente - persona giuridica, confermando l'annullamento del recupero del credito d'imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000³, per gli anni 2000-2005 e della conseguente iscrizione a ruolo avvenuta in corso di causa, atteso il mancato rispetto, da parte dell'ufficio, del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000.

Avverso la citata pronuncia, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione incentrato su due motivi: con il primo di essi l'amministrazione ha sostenuto che il mancato rispetto del termine in questione non comporti alcuna nullità dell'atto impositivo, sul presupposto che una simile sanzione non è prevista dalla legge e che, in ogni caso, il contraddittorio processuale sia idoneo a garantire adeguatamente le esigenze di contraddittorio e difesa del contribuente; con la seconda censura, l'amministrazione finanziaria ha dedotto il vizio di omessa pronuncia *ex* artt. 112 e 360 cod. proc. civ., non avendo il giudice d'appello trattato uno specifico motivo di gravame proposto dall'ente.

3. Funzione e valenza precettiva dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000

L'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, dispone che «nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza»⁴.

³ L'art 8 della legge n. 388/2000 ha previsto l'attribuzione di un credito di imposta in favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa che, nel periodo 2000-2006, abbiano effettuato nuovi investimenti in aree territoriali individuate dalla Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato UE.

⁴ La norma in esame è inserita nel cd. Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 1, che, al comma 1, così stabilisce «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali». Anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (da ultimo, Corte cost., ord. n. 112/2013), è tuttavia stato chiarito che alla specifica clausola rafforzativa di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa nel significato di «principi

La richiamata disposizione, dunque, nel riconoscere al contribuente il diritto di formulare osservazioni e richieste entro il prescritto termine di sessanta giorni, evidenzia l'importanza del contraddittorio nella fase istruttoria⁵ prodromica all'eventuale adozione del provvedimento impositivo⁶.

Il contribuente, difatti, in quanto titolare di una qualificata posizione giuridico – soggettiva, è normativamente posto nelle condizioni di partecipare attivamente al procedimento tributario⁷ potendo avviare un contraddittorio amministrativo, endoprocedimentale, sia per motivi di difesa che per ragioni di carattere collaborativo⁸.

Invero, con la disposizione in argomento il legislatore ha previsto una particolare forma di partecipazione cd. difensiva del contribuente alla fase istruttoria e ha provveduto a garantirne l'attuazione mediante l'imposizione in capo agli uffici verificatori di due specifici obblighi, consistenti, il primo, nell'attendere il decorso del termine di sessanta giorni prima dell'emanazione dell'atto impositivo affinché il contribuente possa predisporre, attraverso la

generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari» e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576/2002).

⁵ Autorevole dottrina ha definito la fase istruttoria come quella fase «... nella quale si acquisiscono e si valutano i singoli dati (fatti e interessi) pertinenti e rilevanti ai fini dell'emanazione dell'atto. In questa sede, dunque, vengono verificate le condizioni di ammissibilità ed i requisiti di legittimazione, nonché le circostanze fattuali e tutti gli interessi, pubblici e privati, coinvolti nell'azione amministrativa»; in tali termini F. CARINGELLA, *Compendio di diritto amministrativo*, Roma, 2010, 318.

⁶ Sul punto, la giurisprudenza ha evidenziato l'importanza assunta dal contraddittorio endoprocedimentale, con specifico riguardo alla materia tributaria, nell'evoluzione del sistema ordinamentale comunitario e nazionale, attribuendogli la funzione di «... strumento diretto non solo a garantire il contribuente ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rileverà adeguato e conformato, proprio in virtù del dialogo delle parti, alla situazione del contribuente con evidenti riflessi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non ancor prima, nel senso di indurre l'Amministrazione ad astenersi da pretese tributarie che, infine, potrebbero rivelarsi infondate)» cfr. Cass. civ., sez. un., n. 18184/2013.

⁷ La dottrina distingue due forme di partecipazione: la c.d. partecipazione-collaborazione e la c.d. partecipazione – contraddittorio. La prima consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente dati, informazioni e documenti in fase di indagini fiscali e nel corrispondente obbligo per questi di fornire gli elementi richiesti. Seconda è, viceversa, una forma di partecipazione incentrata sulla possibilità del contribuente di difendersi concretamente durante la fase istruttoria, in uno spirito di vera e propria collaborazione con l'amministrazione. Per una disamina sull'argomento si rimanda a F. COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2009; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000.

⁸ E' stato in dottrina osservato come l'art. 12, comma 7, dello Statuto tuteli il principio del contraddittorio quale elemento fondamentale, non solo della fase processuale, ma anche di quella procedimentale. Invero, l'istituto rafforza le garanzie costituzionali di imparzialità e buon andamento espresse dall'art. 97 della Costituzione attraverso un'adeguata ponderazione di tutti gli interessi coinvolti. Così N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della legge n.212/2000*, in *Riv. dir. trib.* 2013, n. 4, 203. Gli esposti principi di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi, sono stati recentemente ribaditi dal legislatore nella legge n. 23/2014 (cd. delega fiscale).

formulazione di richieste e la presentazione di osservazioni (e, dunque, attivando e coltivando il contraddittorio), la propria difesa allo scopo precipuo di evitare che l'organo procedente emetta un avviso di accertamento infondato, in tutto o in parte, arrecandogli un pregiudizio di carattere sostanziale; il secondo, consistente nel procedere a una valutazione critica delle osservazioni del contribuente, di cui occorre tener conto in sede motivazione, soprattutto ove queste ultime non venissero considerate meritevoli di accoglimento (cd. motivazione rafforzata), affinché sia garantito un esercizio efficiente ed efficace dell'attività impositiva⁹.

È opinione condivisa in dottrina e giurisprudenza che l'ambito di operatività del diritto riconosciuto al contribuente di presentare osservazioni e richieste, prima che l'amministrazione assuma provvedimenti idonei a incidere sulla sua sfera giuridica, sia ampio, riguardando qualsiasi tipologia di verifica e controllo, indipendentemente del *nomen juris* attribuito all'atto che conclude il procedimento, sia esso verbale o di altro genere. E tanto in ragione dell'importanza assunta dal contraddittorio nella fase procedimentale antecedente all'emanazione dell'avviso di accertamento¹⁰.

D'altra parte, il richiamato principio ha trovato riconoscimento in materia tributaria grazie soprattutto alla spinta della giurisprudenza comunitaria sia della Corte di giustizia che della Cedu, laddove è stato precisato che il rispetto dei diritti della difesa endoprocedimentale rappresenta un principio applicabile ogniqualvolta l'amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti del contribuente un «atto a esso lesivo»¹¹.

In particolare, secondo la Corte di giustizia, esso avrebbe assunto «un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi

⁹ Sull'effettività del contraddittorio con specifico riguardo alla motivazione cd. rafforzata, si veda F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 301; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, 2369.

¹⁰ Sul punto, preme evidenziare che di recente la Corte di cassazione, sezione sesta, con ordinanza interlocutoria n. 527 del 15 gennaio 2015 ha rimesso gli atti al Primo Presidente della Corte per l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, affinché venga chiarito l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7 della legge n. 212/ 2000. In particolare, è stato chiesto se le garanzie endoprocedimentali previste dalla citata norma si estendano anche alle verifiche c.d. "a tavolino", vale a dire alle verifiche effettuate presso la sede dell'ufficio in base alle notizie (e alla relativa documentazione di supporto) acquisite presso altre pubbliche amministrazioni o presso terzi o fornite dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionario in sede di colloquio presso l'ufficio.

¹¹ Tra le numerose pronunce in merito si veda Corte Giust., 18 dicembre 2008, c. 349/07, Sopropé c. Fazenda Publica, in *www.curia.eu*. In ambito nazionale hanno condiviso tale impostazione Cass., sez. un., 18 dicembre 2009 n. 26635, in *www.dejure.it*; Cass., sez. trib., 23 dicembre 2009 n. 28049, in *www.dejure.it*; Cass., sez. trib., 10 gennaio 2013 n. 453, in *www.dejure.it*; Corte cost., 25 luglio 2000, n. 351, in *www.giurcost.org*.

positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)».

Per tale ragione, i destinatari di decisioni suscettibili di incidere sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, di manifestare efficacemente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria pretesa entro un termine che, peraltro, risulti idoneo a garantire al contribuente una difesa effettiva¹². L'amministrazione finanziaria ha, pertanto, l'obbligo di motivare l'atto impositivo valutando criticamente le osservazioni del contribuente al fine di dare concreta attuazione al diritto del contribuente/cittadino comunitario a una buona amministrazione quale paradigma di una attività amministrativa efficiente ed efficace, improntata ai principi comunitari¹³.

4. Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000

La disposizione in esame, sin dall'entrata in vigore, ha suscitato numerose problematiche interpretative relativamente alle conseguenze del mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni.

Come osservato, infatti, nel silenzio della norma sul punto, si sono formati orientamenti contrastanti nella giurisprudenza della Corte di cassazione in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus*.

Un primo indirizzo¹⁴ esclude la portata invalidante della violazione del termine dilatorio e ciò in quanto: a) l'atto impositivo avrebbe natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda; b) la nullità dell'atto emesso in violazione di detto termine non è espressamente contemplata dalla norma; c) il contribuente ha la possibilità di difendersi in via amministrativa e giudiziaria.

Parte della dottrina non ha ritenuto condivisibile una simile impostazione, soprattutto con

¹² In particolare, il giudice nazionale deve verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile affermare che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse.

¹³ La conferma di questo radicamento comunitario emerge chiaramente dalla sentenza del 3 luglio 2014 (cause riunite c. 129/13 e c. 130/13), la quale ha affermato espressamente il necessario rispetto del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo come principio generale del diritto comunitario, riprendendo e valorizzando le argomentazioni di pregresse decisioni in materia allo scopo di consolidarne l'orientamento di tipo garantistico.

¹⁴ Cfr. Cass., ord. 18 ottobre 2013, n. 23690; Cass., ord. 18 febbraio 2011, n. 3988, cit.; Cass., ord. 18 luglio 2008, n. 19875, cit.; Cass., 13 ottobre 2011, n. 21103, in *Corr. trib.*, 2011, 3408.

riferimento all'obiezione della mancanza di una sanzione espressa. È stato, in proposito, osservato che anche in ambito tributario trovano applicazione i principi generali dell'azione amministrativa di cui alla legge n. 241/1990 che contempla, tra l'altro, la nullità del provvedimento amministrativo nell'ipotesi di mancanza degli elementi essenziali, difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione del giudicato e negli altri casi espressamente previsti dalla legge¹⁵, ovvero l'annullabilità dell'atto in tutti gli altri casi in cui è adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza¹⁶. Secondo tali autori, tuttavia, l'assenza di una specifica sanzione di nullità non esclude l'invalidità del provvedimento emesso *ante tempus*, vigendo nel diritto amministrativo il principio per cui un atto posto in essere in violazione di un determinato requisito formale, salvo casi eccezionali, si configura come viziato¹⁷.

Il secondo orientamento della giurisprudenza di legittimità¹⁸, formatosi sulla scorta dell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244 della Corte costituzionale¹⁹, ritiene l'atto impositivo emesso prima del decorso del termine di legge non per ciò stesso illegittimo, a meno che non ometta di motivare sull'urgenza che ha determinato l'adozione anticipata.

Alcuni autori hanno criticato una simile impostazione, sottolineando come essa non tenga conto della circostanza che la motivazione degli atti impositivi attiene alle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa impositiva fatta valere dall'amministrazione finanziaria e non alle ragioni di natura procedimentale che hanno portato al mancato rispetto del termine in discussione²⁰; in ogni caso, è stato rilevato che seguendo tale via rimarrebbero prive di tutela tutte quelle ipotesi in cui le ragioni indicate in motivazione non siano

¹⁵ Art. 21-*septies*, comma 1, della legge n. 241/1990.

¹⁶ Art. 21-*octies*, comma 1, della legge n. 241/1990.

¹⁷ Sul punto, N. ZANOTTI, op. cit.; P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 1078. Altra parte della dottrina ha, invece, asserito l'assoluta estraneità del procedimento tributario rispetto ai principi contenuti nella legge n. 241/1990; in tal senso S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 731. Altri ancora hanno proposto soluzioni intermedie, mettendo in luce la necessità di valutare di volta in volta la riferibilità della legge n. 241/1990 alla materia tributaria e la conseguente applicabilità dei principi indicati in tale legge; così L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, I, 92.

¹⁸ Cfr. Cass., 3 novembre 2010, n. 22320, in *Giur. it.*, 2011, 205; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. trib.*, 2011, 2089; Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, in *www.dejure.it*.

¹⁹ Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 523, La Consulta ha precisato che «l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di constatazione di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi - ivi compresi quelli dell'amministrazione finanziaria - tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull'urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione».

²⁰ P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1078.

conferenti, con conseguente necessità di determinare gli effetti che subisce l'atto di accertamento nel caso in cui il giudice competente accerti che i motivi addotti non giustifichino l'anticipata emissione del provvedimento²¹.

Un terzo indirizzo giurisprudenziale²², condiviso dalla pronuncia in commento, riconosce l'illegittimità, per violazione di legge, dell'accertamento emesso *ante tempus*. Secondo tale impostazione, l'invalidità di tale tipologia di atto deriva non già dalla mancanza nella motivazione dello stesso delle indicazioni delle ragioni di urgenza che ne hanno determinato l'emissione, ma dal fatto che il vizio del procedimento si tradurrebbe, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

Significativa, in proposito, è la pronuncia della Corte di cassazione a sezioni unite n. 18184 del 14 maggio 2013, con cui è stato chiarito che l'inosservanza del termine di cui all'articolo 12 dello Statuto del contribuente «...in assenza di qualificate ragioni d'urgenza non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esponendo le proprie osservazioni ... Cioè di attivare e coltivare il contraddittorio procedimentale».

In buona sostanza le sezioni unite hanno riconosciuto l'essenzialità del termine dilatorio previsto dall'articolo 12 dello Statuto, ai fini del rispetto delle garanzie procedurali stabilite dalla legge. La disposizione statutaria, infatti, stabilisce che l'atto di accertamento «non può essere emanato» prima della decorrenza del termine di sessanta giorni. Ne deriva che un atto emanato prima di detto termine si pone in contrasto sia con la disposizione statutaria che con

²¹ Si è ritenuto non dubitabile che il giudice possa indagare sui motivi addotti dall'amministrazione finanziaria a giustificazione dell'emissione dell'atto di accertamento *ante tempus*; in questo senso, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.* 48/2010, 3970.

²² Sul punto, Cass., sez. un., 29 luglio 2013 n. 18184, in *Foro it.*, 2013, I, 2778; Cass., ord. 15 marzo 2011, n. 6088, in *Foro it.*, 2011, n. 1486 e Cass., 9 marzo 2011, n. 5652, in *Boll. trib.*, 2011, 878, secondo cui dal testo dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso di accertamento con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che tale termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla notifica di un atto impositivo. In tal senso, il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito.

le norme sul procedimento amministrativo di cui alla legge 241/1990²³.

Sulla scorta dei principi espressi dalla citata pronuncia, la Cassazione²⁴ ha avuto poi modo di trattare specificamente il tema delle condizioni d'urgenza che consentono all'amministrazione di derogare al termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, dandone una lettura assai più convincente rispetto a quanto stabilito dalla Corte costituzionale, con la richiamata ordinanza 24 luglio 2009, n. 244.

Ha, infatti, osservato il giudice di legittimità che con la previsione normativa in questione legislatore ha voluto «operare un bilanciamento tra l'interesse del contribuente a non vedere assoggettato il proprio patrimonio ad una pretesa fiscale che potrebbe rivelarsi infondata e l'interesse dell'erario a non subire ritardi nell'acquisizione delle proprie entrate tributarie, evitando mediante l'attuazione del principio di collaborazione tra privato e pubblica amministrazione al primo gli oneri connessi allo svolgimento del giudizio, e alla seconda lo spreco di inutili attività procedurali con conseguenze sull'efficienza dell'apparato organizzativo (non potendosi peraltro ritenere neppure estraneo al legislatore il perseguimento del collaterale scopo deflattivo dei processi)».

Ad avviso delle sezioni unite, pertanto, il termine dilatorio in questione è «posto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario, ed una modifica dello stesso - nei limiti in cui è consentita dalla legge - viene a trovare giustificazione «in relazione al preminente interesse riconosciuto dalla legge ad una delle due parti: nella specie la norma considera derogabile il termine, operando un giudizio di prevalenza a favore dell'interesse pubblico, laddove si verificano ragioni che non consentano al PA di attendere i 60 giorni entro i quali il contribuente ha diritto di presentare osservazioni, chiarimenti e documenti».

Sempre nella prospettazione dei giudici di legittimità, quindi, «tali ragioni derogatorie, in quanto pertinenti alla parte pubblica, debbono - secondo il criterio generale della distribuzione dell'onere della prova ex articolo 2697 c.c. - essere allegate e dimostrate - in quanto circostanze di fatto - dall'amministrazione finanziaria, non essendo applicabile il principio processuale di generale rilevanza *ex officio* delle eccezioni di merito non rimanesse dalla legge in via esclusiva all'iniziativa della parte (articolo 112 c.p.c.), non venendo in questione nella specie la rilevanza

²³ Al riguardo, è stato osservato che sebbene l'articolo 13 della richiamata legge sul procedimento amministrativo introduca limitazioni all'applicabilità delle norme sul procedimento alla materia tributaria, quello in esame rappresenta, tuttavia, un caso tipico in cui la legge espressamente prevede un termine di natura procedimentale il cui mancato rispetto determina anche una serie di riflessi di natura sostanziale. Di qui la nullità dell'atto emanato prima della scadenza di detto termine.

²⁴ Sentenza 12 febbraio 2014 n. 3142, in *www.dejure.it*.

dei fatti costitutivi principali o secondari del diritto controverso, ma l'accertamento di un fatto presupposto invocato da una delle parti in causa per contraddire all'eccezione di invalidità del procedimento impositivo»²⁵.

5. Le conclusioni cui è giunta la Corte di cassazione con la decisione in commento

La Corte di cassazione, nella sentenza in commento, ha ritenuto di dare continuità a tale ultimo approdo giurisprudenziale, confermando che l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, dal momento che «detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva».

La suprema Corte, discostandosi da quell'orientamento formatosi sulla scorta dell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244 della Corte costituzionale, ha chiarito che il vizio invalidante non consiste nella mera omessa indicazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, al momento dell'adozione dell'atto impositivo, deve essere provata dall'ufficio.

²⁵ Secondo la Cassazione, dunque, non è sufficiente «ad assolvere all'onere che grava sull'amministrazione finanziaria la mera allegazione dell'impedimento costituito dall'imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a preconstituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura dell'operazione di verifica fiscale». Nella medesima sentenza è stato, altresì, precisato che «nel caso in cui l'amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, ai sensi della legge 27 luglio 2000 numero 212 articolo 12, comma 1, il verbale di chiusura dell'operazione deve in ogni caso - e salvo i casi di comprovata impossibilità oggettiva non imputabile alla PA - essere redatto e consegnato alla parte contribuente non oltre il 61° giorno precedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, nella specie stabilita dal d.p.r. 633/72 articolo 12 essendo tenuta l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità dell'avviso di accertamento o di rettifica, all'osservanza del termine dilatorio di giorni 60 decorrenti dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni) prescritto dalla legge 212 2000, articolo 12, comma sette dell'emissione dell'atto impositivo».

Spetta, infatti, al fisco «allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine, come ad esempio nell'ipotesi di reiterate condotte penali tributarie del contribuente o di partecipazione a una frode fiscale (Sez. 5, Sentenza n. 2587 del 05/02/2014) oppure nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato d'insolvenza (Sez. V, Sentenza n. 9424 del 30/04/2014)».

Una simile impostazione appare, tra l'altro, conforme all'orientamento sviluppatosi in dottrina, secondo cui la qualificazione della violazione del termine decadenziale come una mera irregolarità priva di conseguenze giuridiche sulla validità dell'atto impositivo è idonea a svuotare la previsione statutaria del suo contenuto²⁶.

6. I dubbi sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* nel caso di specie

La legge sul procedimento amministrativo, all'art. 21-*octies*, dopo aver previsto, al comma 1, l'annullabilità del provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza, al comma 2 contempla un'ipotesi di sanatoria del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Con tale norma il legislatore ha mutuato nel procedimento amministrativo la previsione civilistica del cd. raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156, comma 3, cod. proc. civ., secondo cui «la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato».

Il legislatore ha, altresì, positivizzato quelle tendenze, emerse in giurisprudenza, volte a valutare l'interesse a ricorrere, che viene negato ove il ricorrente non possa attendersi, dalla rinnovazione del procedimento, una decisione diversa da quella già adottata. Sulla base dell'art. 21-*octies*, infatti, il provvedimento non è annullabile non perché assoggettato a un diverso regime di invalidità o irregolarità, ma perché la circostanza per la quale il suo contenuto non poteva essere diverso priva il ricorrente dell'interesse a coltivare un giudizio, da cui non potrebbe

²⁶ Così D. CONTE, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 609.

ricavare alcuna concreta utilità²⁷.

Ciò premesso, sembrerebbe potersi ritenere che, alla luce dei principi espressi dalla sentenza in commento, il provvedimento emesso *ante tempus*, in assenza delle condizioni di urgenza, sia annullabile ai sensi dell'art. 21-*octies*, comma 1, della legge n. 241/1990 in quanto adottato in violazione di legge²⁸.

Ben più problematica appare, viceversa, la questione relativa all'applicabilità della sanatoria di cui al comma 2 della richiamata disposizione sul procedimento amministrativo alla materia tributaria.

Sul punto, alcuni²⁹ hanno osservato come l'ostacolo più grande all'applicabilità del comma 2 dell'art. 21-*octies* alla materia tributaria sia rappresentato soprattutto dal rischio che la separazione tra forma e sostanza, come diretta conseguenza dell'applicazione della norma in argomento, vada a scapito della funzione di garanzia tipica delle prescrizioni formali, alle quali può essere ricondotta la previsione del termine dilatorio di sessanta giorni contenuta nell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Ad avviso di tali autori, l'art. 21-*octies*, comma 2 non sarebbe, dunque, applicabile al campo tributario nella misura in cui dovesse vanificare alcune delle garanzie dotate di copertura statutaria come, ad esempio, il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale³⁰.

È stato, infatti, sostenuto che nel diritto tributario, la presenza di una legge generale di principio, quale lo Statuto dei diritti del contribuente, che trae il proprio fondamento da norme costituzionali, non pare suscettibile di modifiche restrittive o peggiorative dei diritti offerti dal contribuente che provengono *ab externo*³¹.

Il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni appare, dunque, indispensabile per raggiungere lo scopo attribuito alla norma statutaria dall'ordinamento giuridico tributario: la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto non può, perciò, configurarsi quale vizio formale

²⁷ Per un'approfondita disamina sull'argomento si rimanda a R. CHIEPPA – R. GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011.

²⁸ In tali termini, N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, op. cit., 203; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

²⁹ M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 357.

³⁰ Con specifico riguardo alla questione che ci occupa, secondo l'orientamento della cassazione, la relazione tra lo svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale e il contenuto del provvedimento assume carattere sostanziale per la definizione della pretesa impositiva nel senso che l'apporto del contribuente in sede di contraddittorio potrà sempre modificare il contenuto dell'atto impositivo il quale, palesemente, non potrà essere di contenuto identico a quello che sarebbe stato emesso se il contraddittorio si fosse svolto.

³¹ Così S. MULEO, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 537.

o procedurale sanabile, invocando la previsione dettata dall'art. 21-*octies*, comma 2, della legge n. 241/1990³².

7. Considerazioni finali

La soluzione proposta con la pronuncia in commento trae evidentemente spunto dalle considerazioni svolte dalla dottrina e dalla stessa Corte di cassazione a sezioni unite, relativamente all'importanza assunta dal principio del contraddittorio nell'ordinamento nazionale e comunitario (indipendentemente dal *nomen juris* attribuito all'atto che conclude il procedimento) nonché all'essenzialità del termine dilatorio previsto dall'articolo 12 dello Statuto ai fini del rispetto delle garanzie procedurali stabilite dalla legge.

Spetta al fisco, difatti, dimostrare le ragioni, non ascrivibili a inerzia o negligenza dell'amministrazione stessa, dell'inosservanza del citato termine. In tal modo viene, dunque, riconosciuta una tutela sostanziale e non solo formale al principio del contraddittorio:

L'approdo cui è giunto il giudice di legittimità nella sentenza in esame non era, tuttavia, scontato soprattutto se si considera che a distanza di pochi mesi dalla pronuncia della Cassazione a sezioni unite n. 18184/2013, in una vicenda relativa alla contestazione di un abuso del diritto, la sezione tributaria della Cassazione³³ aveva sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale del quarto comma dell'articolo 37 *bis* del d.p.r. 600/1973³⁴ per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione. Tale norma, infatti, sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nella forma e nei tempi prescritti dalla legge.

Nello specifico, con l'ordinanza in argomento era stata invocata, relativamente all'ambito di applicazione dell'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973, l'irrilevanza del diritto al contraddittorio preventivo rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, nonché l'irragionevole comminatoria di nullità per gli atti fiscali emessi in difetto di un lieve vizio di forma del contraddittorio.

In dottrina non è mancato chi ha sottolineato come tale ultima decisione fosse sintomatica di una diffusa tendenza, anche dei giudici di legittimità, di tutelare le posizioni del fisco anche di fronte a palesi violazioni di legge poste in essere dall'amministrazione finanziaria, per

³² Cfr. D. CONTE, *op. cit.*

³³ Con ordinanza 5 novembre 2013, n. 24739 in *Fisco*, 2013.

³⁴ Tale norma, infatti, sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nella forma e nei tempi prescritti dalla legge

inefficienza, trascuratezza e negligenza³⁵.

Il ragionamento seguito dal giudice di legittimità nella sentenza in commento appare, tuttavia, corretto se considera che il mancato rispetto dei termini indicati per l'esercizio del diritto al contraddittorio preventivo sembra palesare una violazione di quel binomio spese pubbliche - capacità contributiva, costituzionalmente tutelato. Diversamente ragionando, infatti, si verificherebbe una eccessiva compressione dei diritti e delle facoltà del contribuente e, al contempo, un ingiustificato accrescimento dei poteri dell'amministrazione finanziaria, mediante l'elisione di rilevati obblighi procedimentali.

D'altro canto, la previsione, da parte del legislatore, di un termine entro il quale il contribuente può addurre le proprie argomentazioni e produrre valida documentazione in sede di verifica in relazione alle ragioni della pretesa fiscale avrebbe poco senso se poi l'amministrazione finanziaria, in sede di adozione del provvedimento impositivo, non debba necessariamente osservarlo.

Contrariamente, infatti, sembrerebbe configurarsi una violazione dei principi generali di collaborazione, cooperazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che devono orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie.

In tale contesto, dunque, la sentenza in commento rappresenta un logico punto di arrivo da parte del giudice di legittimità. Deve, tuttavia, osservarsi che a simili soluzioni l'amministrazione

³⁵ Per un commento critico dell'ordinanza in argomento si veda E. DE MITA, *Abuso del diritto, la Consulta faccia chiarezza*, ne *Il Sole 24 ore* del 24 novembre 2013, 20. L'autore, in particolare, dopo aver esposto numerosi dubbi in merito alla tesi dell'irrelevanza dell'art. 37 bis, comma 4, del D.P.R. 600/1973 (norma secondo cui l'avviso di accertamento dev'essere emanato, a pena di nullità, previo invio al contribuente della richiesta di chiarimenti, chiarimenti che devono essere forniti entro i successivi sessanta giorni) di fronte alla necessità di reprimere l'elusione fiscale, si sofferma sulla pretestuosità dell'ordinanza di remissione laddove viene operata una distinzione tra contraddittorio sostanziale e contraddittorio formale (con quest'ultimo riferendosi a quello contenuto nel citato art. 37 bis). Al riguardo viene, in particolare, affermato che «un obbligo puramente formale più che incostituzionale è giuridicamente inconsistente; da questo punto di vista avrebbe ragione l'amministrazione. Ma a parte la pretestuosità della distinzione il contraddittorio di cui all'articolo 37 bis (come tanti altri previsti dal nostro ordinamento, come ad esempio quello del redditometro) è sostanziale perché diretto a provare quelle valide ragioni economiche che sono lo strumento di difesa del contribuente». L'autore conclude auspicando che il giudice costituzionale, ancorandosi a una interpretazione corretta del principio di legalità «porti fuori dalle sabbie mobili in cui è stato cacciato l'abuso del diritto per l'ambizione della Cassazione di sostituirsi non solo all'amministrazione ma allo stesso legislatore». Considerazioni critiche alla decisione della Cassazione sono svolte anche da G. MARINO, *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'unione europea, nota Cassazione civile*, 5 novembre 2013, n.24739, sez. trib. in *Giur. Comm.*, 2014, 570. In particolare, l'autore sostiene che «nel ragionamento della Suprema Corte sembra evincersi una pericolosa gerarchia di valori, nel novero delle azioni volte alla corretta determinazione della capacità contributiva, sicché la lotta all'elusione e all'abuso del diritto dovrebbero sempre prevalere, anche *contra legem*, su strumenti volti a tutela dell'esercizio di difesa del contribuente e al corretto esercizio della potestà impositiva».

finanziaria sarebbe potuta agevolmente giungere, in maniera autonoma, senza scomodare la Corte di cassazione, alimentando un'interpretazione dell'articolo 12 dello Statuto in palese contrasto sia col dato letterale sia col contenuto dispositivo della norma stessa.

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLZANO

SEZIONE 2 Sentenza 63/ 2 /2012 depositata il 28 Novembre 2012

Imposte e tasse in genere – Iva – settore alberghiero - prestazioni accessorie- Iva al 10% applicabilità- limitazione dell' agevolazione ai pacchetti omnicomprensivi- non sussiste

La scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente non diverse non può essere rimessa al sistema di commercializzazione della prestazione principale e di quella ad essa collegata ma deve dipendere dalla natura e dalla funzione che una prestazione ha per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale.

L'accessorietà ben può essere anche eventuale ed assolvere più semplicemente alla funzione di integrare, completare, migliorare o favorire la fruizione della prestazione principale.

La scelta legislativa di un'aliquota ridotta, perseguendo con evidenza la finalità di favorire le attività del settore alberghiero e del turismo in generale, induce a ritenere che l'agevolazione non possa riferirsi staticamente alla sola tipologia delle strutture ricettive e alle prestazioni strettamente alberghiere, quali definite nella norma richiamata ma debba tenere conto, con una sorta di rinvio dinamico, non solo delle modifiche normative successivamente intervenute, ma al tempo stesso anche dell'evoluzione che questo specifico settore economico ha progressivamente registrato nel corso degli anni, ampliando il numero e la qualità dei servizi offerti all'utenza.

Svolgimento del processo

Il presente contenzioso, originato da un verbale di constatazione della guardia di finanza a conclusione di una verifica effettuata nei confronti della..... Concernente la rettifica della dichiarazione Iva per l'anno 2004, con il recupero di una maggiore imposta pari a..... Per erronea applicazione dell'aliquota ridotta del 10% a prestazioni wellness e non corretto computo delle somme corrisposte dai clienti alle agenzie di viaggio, nonché il recupero a tassazione, per il medesimo anno, della quota di un contributo percepito dalla società per l'acquisto del terreno sul quale stato poi eretto l'albergo da qualificarsi sopravvenienza attiva.

Il contribuente, nell'impugnare l'atto impositivo, ha sollevato svariate questioni preliminari

e nel merito ha sostanzialmente dedotto che i servizi wellness erogati nella struttura alberghiera possono considerarsi prestazioni accessorie a quelle propriamente alberghiere e andare perciò soggetti all'aliquota Iva ridotta del 10% previsto dalla tabella a parte terza voce 120 allegata d.p.r. 633/73; ha poi sostenuto di aver correttamente calcolato gli acconti versati dei cliente ad agenzie di viaggio; ha infine dedotto di avere contabilizzato il contributo percepito per l'acquisto del terreno in conformità dell'articolo 83 88 del Tuir.

In via subordinata, ha chiesto la non applicazione delle sanzioni.

Dal canto suo, l'Ufficio ha puntualmente contestato le eccezioni preliminari e le deduzioni di merito della ricorrente.

Con sentenza numero 184/01/10 del 22 novembre/20 dicembre 2010, la Commissione di primo grado, in parziale accoglimento del ricorso, ha annullato il solo recupero a tassazione dell'importo di euro..... Corrispondente alla quota di contributi imputata l'acquisto di beni ammortizzabili, respingendo il resto. Il tutto a spese compensate.

Ha proposto appello principale è la società..... e appello incidentale l'Ufficio sul capo della sentenza rispetto al quale è rimasto soccombente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.-Le questioni preliminari della difesa della società..... Ha già prospettato in primo grado e riproposto in appello, impropriamente qualificando l'eccezione di nullità della sentenza, sono da respingere. Prima fra tutte, quella dell'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, che l'ufficio ha legittimamente per correttamente effettuata a mezzo posta, come consentito dall'articolo 14 della legge numero 883 1982, per cui la dedotta violazione delle prescrizioni dettate dagli articoli 148 e 149 c.p.c. non è affatto pertinente riguardando detti articoli le notificazioni eseguite dall'ufficiale giudiziario.

Parimenti infondata è la censura di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e di violazione dell'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente per omessa allegazione di atti richiamati. Al riguardo, si osserva che le ragioni di fatto e diritto sulle quali poggia l'atto impositivo sono tratte da due diversi processi verbali di constatazione della guardia di finanza che la società ha avuto ritualmente notificati.

Va poi condivisa anche la motivazione con la quale il primo giudice ha ritenuto infondata

l'eccezione di nullità dell'abito per asserito difetto di sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio. Sono stati infatti resi noti gli estremi del provvedimento di delega conferita al funzionario che ha poi sottoscritto l'atto. Quanto all'asserita violazione del disposto dell'articolo 12 comma quinto dello statuto dei diritti del contribuente, va rilevato che la verifica fiscale non ebbe durata superiore ai 30 giorni e che in ogni caso che il superamento di tale limite temporale senza specifico provvedimento di proroga non li ferma la validità della verifica e dei suoi esiti.

2.- Muovendo da un'interpretazione estremamente rigida della nozione di accessorie da usata dall'articolo 12 del d.p.r. 633/1972 ed aderendo pienamente sul punto alla tesi dell'Ufficio, la Commissione di primo grado ha escluso che servizi di wellness erogati dalla società alla propria clientela (e in qualche caso anche a persone non alloggiate) potessero qualificarsi, ai fini fiscali, come una prestazione accessoria a quella propriamente alberghiera, e come tali beni assoggettati all'aliquota ridotta del 10%. E sempre allineandosi a quanto ritenuto dall'amministrazione finanziaria, il primo giudice ha sostenuto che tali prestazioni possono assumere il connotato di accesso vietato solo quando formino oggetto di pacchetti nei quali al soggiorno viene aggiunto "un numero predefinito di trattamenti estetici e/o di benessere a un prezzo corporale predefinito, senza possibilità per il cliente di modificare quantità e qualità delle prestazioni offerte". Solo in tale ipotesi, si afferma, si darebbe tra prestazioni wellness prestazione alberghiera in senso stretto quel nesso funzionale che costituisce l'essenza del rapporto di accessoriata e giustifica una tassazione Iva uniforme del corrispettivo delle due prestazioni. Secondo l'agenzia delle entrate, andrebbe ravvisata in siffatto sistema "un'unica prestazione e non una prestazione principale e una prestazione accessoria, come testualmente si legge a pagina nove della memoria di controdeduzioni dell'Ufficio all'appello del contribuente.

Sull'applicabilità dell'aliquota ridotta del 10% alle prestazioni wellness inserite in un pacchetto si può certamente concordare, ma ragioni di coerenza, come rettamente sostiene la difesa della società appellante, e quale criterio vale adottato anche per le stesse prestazioni, ove richieste di volta in volta dal cliente nel corso del soggiorno alberghiero, non potendo le due situazioni discriminate per il solo fatto che quantità tipologia delle prestazioni siano state predefinite e il corrispettivo globale determinato in via forfettaria. Se così non fosse, la scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente diverse finirebbe per essere rimessa al sistema di "commercializzazione" adottato dall'albergatore, anziché dipendere dalla natura e funzione di una prestazione per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale.

Or bene, la tabella A parte III allegata al decreto Iva concernente beni servizi soggetti all'aliquota del 10%, include alla voce 120 "le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo sei della legge 17 marzo 1983, numero 217 e successive modificazioni". La scelta legislativa di un'aliquota ridotta, perseguendo con evidenza la finalità di favorire le attività nel settore alberghiero e del turismo ingenerare, inducono a ritenere che l'agevolazione non possa riferirsi tatticamente alla sulla tipologia delle strutture ricettive e alle prestazioni strettamente alberghiere, quali definite dalla norma richiamata (esercizi ricettivi aperti al pubblico, gestione unitaria, che forniscono alloggio, eventualmente vitto e altri servizi accessori, a il grande ubicati o più stabili o parti di stabili"), ma debba tener conto, con una sorta di rinvio dinamico, non solo delle modifiche normative successivamente intervenute (chi si cita, ad esempio, la facoltà delle regioni e delle province autonome di fissare gli standard di qualità dei servizi offerti, ai quali riferire i criteri di classificazione delle strutture turistiche), ma al tempo stesso anche dell'evoluzione che questo specifico settore economico ha progressivamente registrato nel corso degli anni, ampliando il numero alla qualità dei servizi offerti all'utenza. E tra questi spiccano segnatamente nel ramo del cosiddetto "soggiorno vacanza" i servizi wellness o di benessere "quali piscine, palestre, saune, massaggi, bagni ragazza, trattamenti estetici ed altre ancora), che accrescono il comfort del soggiorno e costituiscono il mezzo per fruire degli migliori condizioni del servizio alberghiero.

Le considerazioni che precedono dovrebbero dunque convincere dell'incoerenza della tesi secondo la quale l'aliquota Iva agevolata, al di fuori dell'ipotesi delle offerte onnicomprensive, non va estesa e prestazioni wellness e quindi ad un fattore che indiscutibilmente concorre a incrementare il prodotto turistico-alberghiero

. In conclusione, l'appello di parte su tale campo della sentenza merita accoglimento.

Va, pertanto, confermato l'avviso di accertamento nella parte in cui ha applicato l'aliquota ordinaria del 20% alle prestazioni di cui risultano aver fruito anche persone non alloggiato nell'albergo della società, condizione questa espressamente richiesta dalla voce 120 della tariffa dell'applicazione dell'aliquota ridotta.

3.- in relazione al rilievo Iva concernenti criterio adottato dalla società per il calcolo degli acconti versati dei cliente alle agenzie di viaggio, le doglianze di parte sono infondate.

Come esattamente ritenuto negli impugnata sentenza, dette somme andavano detratti enunciata dalla base imponibile fatturata, ma dal saldo dovuto. Ufficio, viceversa, ha correttamente scorporato l'Iva dal corrispettivo lordo è determinato in tal modo la base

imponibile, sulla quale ha calcolato l'imposta dovuta tenendo conto dell'Iva già liquidata dalla parte.

Parimenti corretto è il rilievo sul mancato computo della base imponibile della commissione corrisposta dai clienti alle agenzie di viaggio.

4.- L'Appello di parte va disatteso anche sulla questione del recupero tassazione, ai fini Iva, dell'importo di euro..... Che la commissione di primo grado ha ritenuto correttamente operato.

Trattasi di sopravvenienze attive scaturita da un contributo di complessivi euro..... percepito in lettere errate dalla Società per l'acquisto del terreno sul quale è stato edificato l'albergo. Detto terreno non è stato considerato come parte del costo del fabbricato, ma trattato contabilmente e fiscalmente come cespite autonomo, per cui raccolta di contributo percepito nell'anno 2004, in misura pari all'aliquota del contributo riferito al suolo, doveva necessariamente concorrere alla formazione del reddito dell'anno 2004 quale sopravvenienze attive ex articolo 88 del Tuir

5.- L'appello incidentale proposto dall'Ufficio sul capo della sentenza che ha annullato il recupero cassazione, ai fini Irap, dell'importo di euro..... va respinto.

Trattasi di quota di contributo, che come sopra detto la società ha trattato come contributo in conto-impianti, pur se ha erogato per l'acquisto del terreno, e come tale afferente all'acquisto di beni ammortizzabili.

Non si ritiene influente, come invece sull'ufficio, la circostanza che la Società avvalendosi della facoltà prevista dall'articolo 102 del Tuir (nel testo all'epoca vigente) abbia potuto raddoppiare il coefficiente di ammortamento nell'esercizio di entrata in funzione del cespite e nei due esercizi successivi

.6.- Per la parte in una colta del ricorso del contribuente (recupero dell'Iva per le prestazioni un bell'essere erogate clienti non alloggiati, recupero Iva per non corretto computo degli acconti e recupero tassazione ai fini dell'Ira della sopravvenienze attive di euro.....), Troveranno applicazione le sanzioni di legge, non ravvisandosi obiettive condizioni di incertezza sulla portata e ambito di applicazione della norma è violate.

7.-dandosi soccombenza parziale reciproca, si compenso le spese del grado.

P.Q.M.

In parziale accoglimento dell'appello principale dichiara applicabile alle prestazioni wellness maturate nell'ambito dell'attività dell'alberghiera alle persone alloggiate l'aliquota Iva del 10%

respinge l'appello incidentale dell'ufficio. Conferma nel resto impugnata sentenza. Dichiara compensate le spese del presente grado. Così deciso in Bolzano il 27 settembre 2012

LA “PORTATA” DELL’OPERAZIONE IVA E IL PRINCIPIO DI ACCESSORIETÀ*

di Maria Grazia Ortoleva*

ABSTRACT

The work comment a judgment concerning the transaction’s ancillary nature for Vat in the event of a complex transaction.

Verified the absence of a provision about the transaction’s ancillary nature, reach the conclusion (it resolves) that the question about the transaction’s ancillary nature concern the extent of a transaction.

According to the Court’s case-law a transaction which constitute an independent supply and an end in itself for the lessee, cannot constitute incidental expenses, within the meaning of article 78.

Therefore in the event of a complex transaction the exegete, where a transaction comprises a bundle of elements and acts, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to determine, firstly, if there are two or more distinct supplies or one single supply. There is a single supply where one or more elements are to be regarded as constituting the principal supply, while other elements are to be regarded, by contrast, as one or more ancillary supplies which share the tax treatment of the principal supply

SINTESI

Il lavoro commenta una sentenza emessa dalla Commissione di secondo grado di Bolzano concernente l’accessorietà delle operazioni IVA nell’ipotesi di operazioni complesse.

Verificata l’inesistenza di una definizione stipulativa di accessorietà, si giunge alla conclusione che la questione sull’accessorietà vada ricondotta nell’ambito di quella concernente la portata dell’operazione IVA. Secondo la Corte di Giustizia infatti un’operazione indipendente e fine in sé per l’utilizzatore non può essere considerata, ai sensi dell’art. 78 della Direttiva n. 2006/112/CE, come spesa accessoria.

* Professore a contratto di Diritto Tributario, Università di Verona

* Lavoro sottoposto a revisione

Pertanto, in presenza di un'operazione complessa l'interprete deve prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata" per determinare se si tratta di operazioni distinte o di un'unica prestazione; e in quest'ultimo caso se essa sia il risultato della prevalenza di un'operazione che si configura come principale e attrae al proprio regime tributario quella accessoria

SOMMARIO: 1. La fattispecie concreta – 2. Il presupposto d'imposta in caso di operazioni "complesse" e l'incertezza sull'esistenza di una definizione stipulativa di operazione accessoria – 3. L'orientamento della giurisprudenza comunitaria - 4. Conclusioni

1. La fattispecie concreta

La sentenza in commento emessa dalla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano fornisce l'occasione per riflettere sul tema dell'accessorietà delle operazioni in materia di IVA¹, fonte di notevoli incertezze per gli operatori economici soprattutto allorché l'oggetto dello scambio sia complesso come accade nel caso di contratti a causa mista o di contratti collegati.

La pronuncia riguarda il caso di un soggetto passivo Iva che gestisce un albergo con annesso centro benessere, il quale ha applicato l'aliquota ridotta del 10% prevista per le

¹ Sul tema in dottrina v. M. GREGGI, *Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012, 109-142; R. LUPI, *Diritto Tributario - Parte Speciale*, Milano, 2000, 303; GIORGI, in *Rass. trib.*, 1999, 2, 639 commento a Corte di giustizia CE, Sez. VI, 25 febbraio 1999, causa C-349/96; StaNcati, *La base imponibile e le imposte*, in *Giurisprudenza Sistemica di diritto tributario*, Torino, 2001, pp. 241-266, in particolare 264-266; M. PEIROLO in *Corr. trib.*, 2001, 38, 2881 ss., commento a Corte di giustizia CE, Sez. VI, 3 luglio 2001, causa C-380/99; GRATANI, *Anche all'albergatore che fornisce viaggi tutto compreso si applica il regime speciale IVA delle agenzie di viaggio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 10, 833 commento a Corte di giustizia CE, Sez. V, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97; DE RINALDIS, *Il principio di accessorietà tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria*, in *L'Iva*, 2001, 11, 877; P. DE FALCO, *IVA: analisi ed interpretazione dell'art. 12 del D.P.R. N. 633/1972*, in *Il fisco*, 1992, 35, 8509 ss.; SIRRI-ZAVATTA, *Il concetto di accessorietà alla luce dei principi di diritto comunitario*, in *Corr. trib.*, 2003, 29, 2384 ss.; PASTORE, *Il principio di accessorietà: inquadramento dogmatico e fattispecie applicative*, in *L'IVA*, 2001, 6, 482 ss.; FANELLI, *Per l'accessorietà rileva il nesso oggettivo con l'operazione principale*, in *Corr. trib.*, 2007, 36, 2933 ss. commento a Corte di Giustizia UE, sentenza 21 giugno 2007, C-453/05; CENTORE, *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 35, 2773 ss.; ID., *Funzionalità delle spese accessorie ai fini dell'esenzione IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 4, 298 ss.; ID., *Il confine tra unicità e accessorietà della prestazione nelle locazioni immobiliari*, in *L'IVA*, 2012, 11; ID., *Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007, 21, 1711 ss.; ID., *Le prestazioni globali al vaglio della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2006, 17, 1354 ss.; ID., *Regole di attrazione nella qualificazione delle operazioni IVA*, *Corr. trib.*, 2009, 28, p. 2272 ss.; ID., *La trans-oggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, 5, 373 ss.; ID., *Prestazioni pubblicitarie e regime IVA del riaddebito di costi*, in *Corr. trib.*, 1998, 13, 10014 ss.; ID., *Gli effetti della classificazione delle operazioni ai fini della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007, 28, 2311 ss.; CENTORE - SUTICH, *IVA su operazioni complesse: contratti di leasing e di assicurazione tra loro collegati*, in *Corr. trib.*, 2013, 12, 940 ss.

prestazioni alberghiere² anche ai servizi wellness resi ai clienti dell'albergo, indicando nelle ricevute il loro prezzo in maniera distinta da quello dell'alloggio.

L'Agenzia - ritenendo che le prestazioni wellness rese negli alberghi possano essere assoggettate all'aliquota Iva del 10% solo nell'ipotesi di commercializzazione sotto forma di "pacchetti" ("nei quali al soggiorno viene aggiunto un numero predefinito di trattamenti estetici e/o di benessere ad un prezzo globale predefinito, senza possibilità per il cliente di modificare quantità e qualità delle prestazioni offerte") - accerta la maggior imposta dovuta dal contribuente.

La rettifica, dichiarata legittima dal Collegio di prime cure, viene annullata dalla Commissione di II grado, la quale – dopo una sintetica ricostruzione dei principi che regolano la materia – decide per l'accessorietà non solo delle prestazioni wellness inserite in un pacchetto ma per "ragioni di coerenza" anche di quelle che vengono "richieste di volta in volta dal cliente nel corso del soggiorno alberghiero, non potendo le due situazioni venir discriminate per il solo fatto che quantità e tipologia delle prestazioni siano state predefinite e il corrispettivo globale determinato in via forfettaria. Se così non fosse, la scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente non (ndr) diverse finirebbe per essere rimessa al sistema di "commercializzazione" adottato dall'albergatore, anziché dipendere dalla natura e funzione di una prestazione per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale"³.

2. Il presupposto d'imposta in caso di operazioni "complesse" e l'incertezza sull'esistenza di una definizione stipulativa di operazione accessoria

La questione oggetto della sentenza riveste particolare interesse, perché dà conto delle difficoltà correlate all'identificazione della "operazione" IVA e dunque del presupposto d'imposta nell'ipotesi in cui l'oggetto dello scambio sia complesso.

Invero in tale evenienza può risultare non facile comprendere se ai fini impositivi si tratti di una pluralità di operazioni, ciascuna da tassare distintamente e autonomamente, oppure di

² Testualmente la voce 120 della Tabella A parte III allegata al D.P.R. n. 633/72 fa riferimento alle "prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modifiche".

³ Sulla questione del trattamento Iva delle prestazioni wellness v. A. GIORDANO C. ROSSI, *Il trattamento Iva dei servizi di wellness offerti dalle strutture Alberghiere*, in *il fisco*, 2009, 13, 2017 ss.

un'operazione unica sotto il profilo economico; e in quest'ultimo caso se essa risulti dalla sintesi degli elementi che la compongono, inscindibilmente connessi gli uni agli altri, oppure sia il risultato della prevalenza di un'operazione che si configura come principale e attrae al proprio regime tributario quella accessoria.

In sostanza in presenza di un contratto che prevede una pluralità di prestazioni o di contratti collegati⁴ alle difficoltà nella qualificazione delle operazioni come “cessione di beni” o “prestazione di servizi” – dipendenti, oltre che dalle divergenze terminologiche esistenti nelle diverse versioni linguistiche della Direttiva⁵, dalla prevalenza del dato sostanziale su *nomen iuris* del contratto⁶ – si aggiungono quelle, che definirei prodromiche, connesse all'incertezza sui criteri per stabilire quando più operazioni devono essere tassate separatamente o ricondotte all'unità in ragione di un nesso di accessorietà o della loro inscindibilità⁷.

⁴ Per F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, 1993, II, 1, 188 ss. il criterio distintivo fra contratto a causa mista e contratti collegati “... è dato dall'unità o pluralità delle cause”.

⁵ Cfr. Su detta problematica v. Corte Giust., 13 luglio 1989, c. 173/88, Morten (in *Raccolta*, 1989, 2763 ss.) avente ad oggetto la questione se la locazione di autorimesse benefici o meno dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della VI direttiva. Ivi la Corte precisa che «*Da un esame comparativo delle varie versioni linguistiche autentiche dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva risultano divergenze terminologiche, per quanto riguarda la portata dell'espressione “locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli” (§ 10), giacché alcuni Stati membri prevedono l'imponibilità in luogo della esenzione in ragione del carattere “chiuso” delle aree di parcheggio; con la conseguenza che “In presenza di tali divergenze, non si può valutare la portata della nozione controversa sulla base di un'interpretazione esclusivamente testuale. Onde chiarire il suo significato, occorre quindi fare ricorso al contesto in cui essa si inserisce, alla luce dell'economia della sesta direttiva” (§ 11).*»

⁶ Con riferimento ad esempio alle operazioni di leasing la Corte ha più volte ribadito che esse devono essere qualificate come prestazioni di servizi se non prevedono il trasferimento all'utilizzatore della proprietà del bene oggetto delle stesse. Tali prestazioni devono invece essere assimilate all'acquisto di un bene di investimento “quando vengono trasferiti all'utilizzatore gli attributi essenziali della proprietà del bene oggetto di leasing, in particolare qualora gli sia trasferita la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà di quest'ultimo e la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene” (v. Corte Giust., 16 febbraio 2012, c.118/11, Eon Aset Menidjmont, rispettivamente § 33 e § 40 (in *Raccolta digitale*); v. anche Corte Giust., 17 gennaio 2013, C.224/11, BGZ Leasing, § 37 (in *Raccolta digitale*).

⁷ Per quanto concerne il differente rapporto, rispettivamente di inscindibilità piuttosto che di accessorietà, che può sussistere fra gli elementi che compongono l'unica “nuova” operazione ed ai criteri per la “corretta” individuazione della portata dell'operazione cfr. Corte Giust., 29 marzo 2007, C.111/05, Aktiebolaget NN (in *Racc.*, 2007-1, 2697 ss). In detta sentenza la Corte – dopo avere affermato che “*la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze esposte dal giudice del rinvio, devono essere considerate come costituenti un'unica operazione ai fini dell'IVA*”, in quanto “*il contratto previsto dalla società NN riguarda la cessione, dopo il completamento dell'installazione e la realizzazione di collaudi, di un cavo posto in opera e in grado di funzionare. Da tale constatazione deriva che, da un lato, tutti gli elementi che compongono l'operazione di cui trattasi nella causa principale appaiono necessari alla sua realizzazione e che, dall'altro, essi sono strettamente connessi*”- al paragrafo 29 ulteriormente precisa che “*Dalla decisione di rinvio risulta che la posa in opera del cavo di cui alla causa principale richiede la realizzazione di procedimenti tecnicamente complessi, esige l'impiego di apparecchiature specializzate, necessita di conoscenze specifiche e, in un'operazione di tale portata, appare non solo indissociabile dalla fornitura del bene, ma anche indispensabile all'impiego e allo sfruttamento successivi di tale bene. Ne consegue che la posa in opera di tale cavo non costituisce un mero elemento accessorio della fornitura*”.

A riguardo vero è che nell'ordinamento comunitario si rinvencono disposizioni che fanno riferimento all'accessorietà delle operazioni ma nessuna sembra darne una definizione o prevedere un criterio di identificazione.

Segnatamente all'uopo non sembrano essere di aiuto le disposizioni che dettano i criteri relativi alla determinazione della base imponibile.

Il riferimento è anzitutto all'art. 78 della Direttiva rifiuta, il quale al paragrafo 1 lett. b) – nel disporre che “le spese accessorie” addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione confluiscono nella base imponibile dell'(unica) operazione Iva⁸ - prevede solo gli effetti sulla base imponibile della qualificazione di un'operazione come “accessoria” ad una “principale”; altrimenti detto stabilisce esclusivamente le modalità di tassazione delle operazioni già (qualificate come) accessorie senza individuare i criteri in base ai quali un'operazione deve essere considerata accessoria ad un'altra che si qualifica come principale.

È infatti indubbio che l'elencazione ivi contenuta (spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazioni addebitate) sia meramente esemplificativa delle possibili “spese accessorie”, in tal senso deponendo non solo il dato letterale (ed in specie l'uso del termine *quali* prima dell'elencazione) e la collocazione dell'articolo 78 nel titolo VI concernente le regole per la determinazione della base imponibile, ma anche la consolidata giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, la quale ha considerato accessorie spese ontologicamente diverse da quelle ivi indicate⁹, talvolta relative a operazioni rese da soggetti terzi rispetto al fornitore

⁸ Cfr. art. 78 citato ai sensi del quale “*co. 1 Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) ... omissis ...; b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Co. 2 Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie*”.

⁹ V. Corte Giust., 22 ottobre 1998, cause riunite c.308/96 e c.94/97, Madgett e Baldwin, §2 in *Raccolta* 1998-1, 6229 ss.; Id., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), in *Raccolta*, 1999-1, 973 e ss.; Id., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese §27, in *Raccolta*, 2001-1, 249 ss.; Id., 13 ottobre 2005, c. 200/04, Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, §26, in *Raccolta* 2005-1, 8691 ss.; Id., 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 21, in *Raccolta* 2005-1, 9433 e ss.; v. Id., 29 marzo 2007, c. 111/05, Aktiebolaget NN (NN) §28, in *Raccolta* 2007-1, 2697 e ss.; Id., 21 febbraio 2008, c.425/06, Part Service, §52, in *Raccolta* 2008 I-00897 e ss.; v. Id., 11 giugno 2009, c. 572/07, RLRE Tellmer Property, in *Raccolta* 2009-1, 4983 e ss.; v. Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Procédé §24, in *Raccolta* 2010-1, 1049 e ss.; Id., 10 marzo 2011, c. 497/09, procedimenti riuniti c. 497/09 c. 499/09, c. 501/09, c. 502/09, §54, in *Raccolta* 2011-1, 1457e ss.; v. Id., 2 dicembre 2010, causa c.276/09, Everything Everywhere, punti 24 e 25, in *Raccolta* 2010-1, 12359, e ss.; Id., 17 gennaio 2013, c.224/11, BZG Leasing §41, in *Raccolta digitale*. Nella copiosa giurisprudenza comunitaria in tema di accessorietà il percorso logico-giuridico della Corte non è volto a verificare se un'operazione soddisfi o meno le “condizioni” stabilite all'art. 78. Anche quando è espressamente chiamata ad interpretare l'art. 11 della VI direttiva (ora art. 78 della Direttiva rifiuta) al fine di verificare se un'operazione possa o meno definirsi “accessoria”, la Corte prescinde dalla disposizione e, come si dirà in seguito, verifica se l'operazione presunta accessoria costituisce non un fine a sé stante ma il mezzo per fruire meglio di quella principale.

dell'operazione principale e da questi non sempre addebitate all'acquirente o al destinatario dell'operazione principale.

Per la Corte generalmente non è determinante né il soggetto che effettua l'operazione sulla cui accessorietà indaga né l'addebito delle relative spese all'acquirente/beneficiario¹⁰ né infine che esse siano o no soggette ad una convezione separata piuttosto che unitaria. Le clausole contrattuali e/o l'identità del fornitore e del soggetto che sostiene l'onere economico delle diverse operazioni sono - come si esporrà - meri indici nel giudizio sulla accessorietà di un'operazione rispetto ad un'altra principale¹¹.

Concludendo sul punto sulla base della giurisprudenza della Corte sembra confermato che l'art. 78 individui solo le conseguenze della previa qualificazione di un'operazione come accessoria ad una principale per il fornitore che nel computo della base imponibile si trova ad addebitare (anche) le "spese accessorie", relative cioè ad operazioni che completano quella principale indifferentemente effettuate da sé e/o da altri (e in tal caso da questi non direttamente addebitate).

¹⁰ In tal senso v. Corte Giust., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese (in *Raccolta*, 2001-1, 249 ss.) nella quale la Corte accogliendo il ricorso della Commissione dichiara che *la Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto sulle indennità forfetarie di trasmissione dei prelievi destinati ad analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (ora art. 132, par. 1, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE) il quale prevede l'esenzione dell'ospedalizzazione e delle cure mediche nonché delle operazioni ad esse strettamente connesse, "assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti".* In particolare la Commissione sostiene che *"nell'ambito dell'ospedalizzazione e [del]le cure mediche", la nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della VI direttiva comprende la trasmissione di un prelievo da un laboratorio che l'ha effettuato ad un altro laboratorio ai fini delle analisi, in quanto l'obiettivo del prelievo è l'analisi del campione".* Il Governo francese ritiene al contrario che *"gli onorari di trasmissione dei prelievi nell'ambito dei contratti a forfait siano imponibili, in quanto ai fini dell'IVA una serie di operazioni può essere considerata come un'unica operazione soltanto qualora le operazioni di cui trattasi non siano giuridicamente distinte (sentenze 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt, punto 15, e Occhiali correttivi, punto 33, nonché alle conclusioni dell'avvocato generale Darmon nella causa C-63/92, Lubbock Fine, paragrafi 58 e 59, e alle conclusioni Avv. Gen. nella causa Kuwait Petroleum (GB)/Commissioners of Customs & Excise, paragrafo 43) e vengano effettuate tra le stesse persone (sentenza Henriksen, punti 15 e 16)".* In tale occasione l'Avvocato generale **Fennelly** al § 27 delle sue Conclusioni del **25 maggio 2000** precisa che *"Il fatto che la Corte abbia poi dichiarato, con riferimento ai fatti della causa Henriksen, che tale condizione era soddisfatta in particolare in quanto «questi due beni sono affittati allo stesso locatario dallo stesso proprietario» non significa che le parti delle operazioni considerate debbano sempre essere le stesse. Condivido l'idea della Commissione secondo cui l'identità delle parti dev'essere considerata semplicemente come un indice del fatto che probabilmente tra le operazioni esiste un nesso sufficientemente stretto da consentire di considerarle come un'unica prestazione."* Tale argomento sembra condiviso dalla Corte, la quale afferma che *"L'obbligo ... di trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato corrisponde alla necessità di garantire al paziente la maggior affidabilità possibile delle analisi"* (§28) e che pertanto *"la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo ad un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi, con la conseguenza che esse devono seguire il medesimo regime fiscale di queste ultime e, pertanto, non devono essere assoggettate all'IVA"* (§30).

¹¹ Ed infatti in taluni casi la Corte considera accessorie spese relative ad operazioni rese da un soggetto diverso da quello che effettua l'operazione principale. In altri casi esclude l'accessorietà sebbene si tratti di operazioni rese dallo stesso fornitore e nei confronti del medesimo acquirente/destinatario.

Quanto all'ordinamento nazionale, le stesse considerazioni valgono con riferimento all'art. 12 del D.P.R. n. 633/72 emesso in attuazione del citato art. 78, il quale dispone che le cessioni e le prestazioni accessorie "altre" (rispetto a quelle prima ivi elencate di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di recipienti o contenitori) se effettuate "direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese" non sono soggette "autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale"^{12 13}.

Una diversa lettura – quale quella prospettata dalla giurisprudenza e dalla prassi secondo cui l'unitarietà soggettiva tra operazione principale e accessoria è una condizione necessaria anche se non sufficiente al fine della sussistenza di un nesso di accessorietà¹⁴ – sarebbe incompatibile con l'ordinamento comunitario, il quale, come visto, alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia non consente di limitare l'accessorietà alle ipotesi in cui sussiste/a l'identità soggettiva del fornitore dell'operazione principale e di quella presunta accessoria.

Segnatamente la previsione di tale condizione – se, da una parte, potrebbe spiegarsi in ragione della previsione di cui al secondo comma del citato art. 78¹⁵ – dall'altra, non può essere di ostacolo alla qualificazione come accessoria di un'operazione rispetto ad una principale (e dunque alla tassazione unitaria) ad esempio tutte le volte in cui si verifica che la separazione è artificiosa e può creare distorsioni al principio di neutralità concorrenziale.

Sulla base delle considerazioni che precedono si dovrebbe ritenere che conformemente all'art. 78 della Direttiva il primo comma dell'art. 12 (pre)qualifichi come spese accessorie solo le prestazioni di "trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di

¹² Cfr. art. 12, co. 1, del D.P.R. n. 633/72. secondo cui "Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale".

¹³ In tema di accessorietà v. Risoluzioni Ag. Entr., 28 maggio 2003, n. 120/E, in *Corr. trib.*, 2003, 28, 2340 ss., con commento di F. CASTELLI; 13 giugno 2003, n. 133/E; 15 luglio 2002, n. 230/E, in *Corr. trib.*, 2002, 37, 3378 e ss., con commento di PEIROLLO; 4 luglio 2002, n. 216/E; RR.MM. 27 ottobre 1973, n. 503535; 19 aprile 1974, n. 502210; 18 novembre 1974, n. 501967; 12 giugno 1976, n. 361199; 30 aprile 1980, n. 369828; 8 maggio 1980, n. 381732; 20 maggio 1983, n. 405397; 18 marzo 1992, n. 430654

¹⁴ Cfr. Comm. Tri. Centr., Sez. XIX, 26 febbraio 1985, n. 2012.

¹⁵ Detta disposizione – nel prevedere che "Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie" – sembra infatti lasciare agli Stati membri la facoltà di prevedere espressamente che confluiscono nell'unica base imponibile anche le spese soggette ad una "convenzione separata" ("*convention séparée*" nella versione francese e "*separate agreement*" in quella inglese della Direttiva) cioè rese in ragione di un contratto diverso da quello che regola l'operazione principale. Un'interpretazione diversa di detta disposizione – nel senso che gli Stati membri possono escludere dette spese dalla determinazione dell'unica base imponibile – sarebbe in contraddizione con quanto si è tentato di dimostrare ossia che l'art. 78 disciplina le modalità di tassazione delle operazioni già qualificate come accessorie ed in ogni caso non può limitare gli effetti della qualificazione come accessoria di un'operazione rispetto ad un'altra.

recipienti o contenitori” e stabilisca poi le modalità di computo della base imponibile per l’ipotesi in cui esse o un’operazione qualificata accessoria siano rese dal soggetto che ha effettuato quella principale o da un terzo per suo conto, addebitandone il prezzo al cliente¹⁶.

Quanto al secondo comma dell’art. 12, ai sensi del quale “*Se la cessione o prestazione principale è soggetta all’imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile*”, non sembra condivisibile, in quanto non tiene conto del dato sistematico né della giurisprudenza comunitaria, la tesi da taluno prospettata secondo cui detta disposizione, facendo esclusivo riferimento alle operazioni imponibili, escluderebbe dall’accessorietà le operazioni esenti¹⁷.

Il risultato di siffatta interpretazione, basata esclusivamente sull’argomento letterale, sarebbe quello di considerare il regime dell’imponibilità delle operazioni quale condizione per l’attrazione delle diverse prestazioni sulla base del principio di accessorietà¹⁸ ovvero di circoscrivere *in apicibus* l’ambito di operatività del principio di accessorietà in ragione del regime delle operazioni.

Così ragionando la sussistenza di un nesso di ancillarità rileverebbe solo nella fase di determinazione dell’imposta per stabilire l’aliquota da applicare ad operazioni parimenti

¹⁶ Cfr. R. PERRONE CAPANO, *L’imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti, spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, 470-471. Secondo il chiaro Autore “la base imponibile dell’IVA è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi ...; dal prezzo addebitato” per le spese indicate dall’art.12 ; “ed ogni altra eventuale spesa necessaria al regolare adempimento della prestazione, se a carico del cedente o del prestatore di servizio. Omissis per determinare la base imponibile di ogni tipo di operazione quello che conta ... è il reale contenuto economico dell’operazione imponibile”. Sul punto v. anche P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in: *Enc.dir.*, XLVI, Milano, 1993, 158; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014, 879. Secondo COMELLI *Iva comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, 634-636 “Tra gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione, rilevanti ai fini del computo della base imponibile (se il costo viene riversato sul cliente) vanno compresi secondo la *voluntas* del legislatore, le spese sostenute per il trasporto, la posa in opera, l’imballaggio, la fornitura di recipienti (o di contenitori), nonché le altre cessioni o prestazioni accessorie effettuate “direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese”, le quali non sono soggette autonomamente all’imposta nei rapporti tra le parti dell’operazione principale, per effetto dell’art. 12, comma 1, del DPR n. 633”. Articolata è posizione di GREGGI (*op. cit.*, 121-122) il quale con riferimento agli artt. 12 e 13 del D.P.R. n. 633/72 ritiene che “... Si tratta tuttavia di due disposizioni profondamente distinte nella loro struttura, nella misura in cui la prima verte sul rapporto che qui si prende ad esame e intercorrente fra prestazione (cessioni di beni o prestazioni di servizi propriamente dette) fra loro distinte in senso civilistico e dotate entrambe di autonomia tale da poter individualmente fondare un rapporto obbligatorio distinto; la seconda invece si limita a ipotesi, per così dire, normali di accessorietà, individuando ipotesi specifiche e indicando le condizioni affinché queste seconde operazioni “necessariamente” accessorie concorrano alla determinazione (in aumento, evidentemente) della (unica e sola) base imponibile costituita dal corrispettivo pagato per beneficiare della prestazione principale. Tuttavia, anche se risulta corretto ascrivere all’art.12 la responsabilità di individuare la regola dell’accessorietà nel sistema d’imposta sul valore aggiunto, non si può fare a meno di constatare che ogni tentativo finalizzato a ricavare dal testo normativo una qualsivoglia definizione dell’accessorietà propriamente intesa sarebbe destinato al fallimento fin dalla partenza”.

¹⁷ Cfr. DE RINALDIS, *op. cit.*, 880

¹⁸ Così, M. GREGGI, *op. cit.*, 138. Per l’A. siffatta ricostruzione darebbe luogo ad “una dicotomia difficilmente compatibile con la neutralità del sistema d’imposta voluto dal legislatore comunitario”, sicché sembra “comunque possibile se non preferibile una soluzione alternativa” ossia ritenere operante il regime di accessorietà anche nel caso di operazioni diversamente qualificabili ai fini del regime IVA applicabile (*op. cit.*, 140).

imponibili e nell'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione imponibile accessoria ad un'altra assoggettata ad IVA.

Tale lettura risulta in contrasto sia con la direttiva, che all'art. 78 non fa menzione del regime IVA delle operazioni, sia con la giurisprudenza della Corte, la quale in ragione dell'esistenza di un vincolo di accessorietà ha in linea di principio riconosciuto l'applicabilità dell'esenzione alle operazioni naturalmente imponibili^{19 20}.

Alla luce delle argomentazioni che precedono sembra confermato che le disposizioni comunitarie e nazionali in materia di base imponibile non dettano i criteri per la qualificazione di un'operazione come accessoria ma la presuppongono, in quanto un'operazione che *“costituisce una prestazione “indipendente e fine in sé per l'utilizzatore ... non può essere considerata, ai sensi di tale articolo 78, come spesa accessoria”*²¹.

La problematica sull'accessorietà non può dunque essere affrontata e risolta a partire dalle disposizioni in tema di determinazione della base imponibile, perché prima occorre qualificare l'operazione come autonoma o “dipendente” e a seconda dell'esito di detta indagine sarà possibile trattarla come “spesa accessoria” ai sensi del citato articolo 78.

Preliminare è dunque l'individuazione della “portata” dell'operazione²² ovvero l'identificazione della “operazione IVA”, nel cui alveo va ricondotta la questione sull'accessorietà.

Bisogna dunque muovere dall'art. 1 della Direttiva rifiuta, il quale al paragrafo 2 secondo periodo - disponendo che l'IVA si applica “A ciascuna operazione”²³ – stabilisce che in base

¹⁹ In tal senso v. Corte Giust., 4 ottobre 1996, c. 173/88, Morten, ove si afferma che “... la nozione di “locazione di beni immobili” che forma oggetto dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva comprende necessariamente, oltre alla locazione dei beni che costituiscono l'oggetto principale di tale locazione, quella di tutti i beni che ne sono gli accessori”; di talché “... non può essere esclusa dall'esenzione così stabilita la locazione di un posto per il parcheggio dei veicoli qualora sia strettamente connessa alla locazione, a sua volta esentata, di immobili destinati ad altro uso, come ad esempio, immobili ad uso abitativo o commerciale, nel senso che le due locazioni formano un'operazione economica unica” (§15).

²⁰ In dottrina ritengono che l'accessorietà operi anche nel caso di operazioni diversamente qualificabili ai fini del regime Iva applicabile StaNcati, *La base imponibile e le imposte*, cit., p. 266. Lo stesso Greggi conclude nel senso sia che “comunque possibile se non preferibile” detta soluzione interpretativa. La stessa Amministrazione finanziaria ha peraltro riconosciuto operante il nesso di accessorietà anche fra operazioni imponibili ed esenti. In tal senso v. R.M. 22 gennaio 1997, n. 6.

²¹ Così Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, §49.

²² Cfr. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, CCP, Racc. 1999-1, 973, § 27, la quale ricorda che “... la questione relativa alla portata di un'operazione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, tanto per individuare il luogo delle operazioni imponibili quanto per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o, eventualmente, delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva”. Nello stesso senso sentenza 27 ottobre 2005, c. 41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., § 18.

²³ Testualmente tale disposizione prevede che “A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”.

ai fini IVA le operazioni sono autonome e vanno singolarmente tassate (c.d. principio della unicità dell'operazione).

Tale precetto non comporta invero la tassazione sempre e comunque di ogni singola operazione formalmente “distinta” o indipendente ma la tassazione di quello che potremmo definire oggetto economico dello scambio.

L'applicazione dell'art. 1 non deve mai dar luogo ad un'artificiosa scomposizione delle operazioni e per tale via ad una distorsione della concorrenza, come potrebbe accadere nell'ipotesi in cui in presenza di una “operazione complessa” ma unitaria sotto il profilo economico si proceda alla tassazione delle singole operazioni o elementi che la compongono. Ciascuna prestazione, afferma la Corte di Giustizia, *“deve normalmente essere considerata come distinta e indipendente, ma l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificialmente scomposta in più parti, per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA”*²⁴.

Pertanto, in presenza di un'operazione complessa l'interprete deve interrogarsi sulla sostanza economica dell'oggetto dello scambio prendendo *“in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata”*²⁵ per determinare, innanzitutto, se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione.

Ed è nel corso di tale verifica che può venire in rilievo l'accessorietà, poiché *“qualora, al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni*

²⁴ Così Corte Giust., 17 gennaio 2011, c. 224/11, BGZ Leasing sp. zo.o, cit. §31 la quale rinvia alle sentenze 25 febbraio 1999, C-349/96, CPP, cit., § 29; 22 ottobre 2009, C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*, § 51, in *Raccolta*, 2009-1, 10099 ss. In particolare nella sentenza 27 ottobre 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank* (in *Raccolta*, 2005-1, 9433 ss.) la Corte – chiamata a decidere se, ai fini della riscossione dell'IVA, la fornitura di un programma standard elaborato e commercializzato da un fornitore e registrato su un supporto e il successivo adattamento, ad opera del fornitore, di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente - dietro pagamento di prezzi separati - debbano essere considerati due prestazioni distinte o un'unica prestazione e se, in quest'ultimo caso, la detta unica prestazione debba essere qualificata come prestazione di servizi – ha dichiarato che *“(1) l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva (ndr ora art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE) dev'essere interpretato nel senso che, quando due o più elementi o atti forniti da un soggetto passivo ad un consumatore, considerato come consumatore medio, siano a tal punto strettamente connessi da formare oggettivamente, sotto il profilo economico, un insieme la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, il complesso di tali elementi o di tali atti costituisce un'unica prestazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. 2) Ciò vale nel caso di un'operazione con la quale un soggetto passivo fornisce ad un consumatore un programma standard in precedenza elaborato e commercializzato, registrato su un supporto, nonché il successivo adattamento di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, anche dietro pagamento di prezzi separati”* (v. dispositivo). Ed ancor prima nella sentenza relativa al caso CPP al § 29 la Corte chiarisce che *“da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA”*.

²⁵ V., in questo senso, Corte Giust., 2 maggio 1996, C. 231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, § 12-14 (in *Racc.*, 1996, pag. I-2395); Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, CPP, cit., § 28 e 29; Corte Giust., 27 ottobre 2005, causa c. 41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., § 19; Corte Giust., 29 marzo 2007, c. 111/05, *Aktiebolaget NN*, cit., §28.

accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (v., in tal senso, citate sentenze CPP, punto 30, nonché Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 21)²⁶ “più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un’unica operazione”²⁷.

L’accessorietà sembra pertanto il risultato dell’attività interpretativa della Corte in ordine al significato della locuzione “ciascuna operazione” alla quale deve applicarsi l’IVA. Non si tratterebbe cioè di un’ipotesi derogatoria al principio di unicità di cui all’art. 1 della Direttiva rifiuta ma di un principio interpretativo elaborato dalla Corte al fine di individuare l’esatta “portata” delle operazioni IVA e che costituirebbe quindi un corollario dell’unicità.

Ne consegue che ad esempio (il principio del) l’accessorietà non può produrre l’effetto di estendere l’ambito di applicazione di un’esenzione di interesse pubblico “in assenza di una disposizione non equivoca”, *id est* che prevede l’esenzione anche per le “operazioni strettamente connesse”²⁸. Le esenzioni infatti – costituendo deroghe al principio generale secondo cui l’IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo²⁹ - devono essere interpretate restrittivamente; e nell’ambito di quelle di interesse generale la previsione solo in alcune della locuzione “operazioni strettamente connesse”³⁰ incide direttamente sull’ampiezza della esenzione³¹.

²⁶ Cfr. Corte Giust., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service, § 52, in *Raccolta*, 2008-1, 897.

²⁷ Cfr. Corte Giust., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service, § 51, cit. La Corte aggiunge poi che “*Si può altresì ritenere di essere in presenza di un’unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 22)*” (§53).

²⁸ Secondo Montanari (*Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, Torino, 2013, pag. 150) la circostanza che “la nozione di “prestazione strettamente connessa” viene utilizzata, esclusivamente, nell’ambito delle esenzioni di interesse pubblico ... potrebbe significare che il legislatore europeo non ha ritenuto di applicare, *de plano*, in tale settore, il concetto di operazione accessoria. Anzi, è possibile desumere, dalla formulazione delle norme della Direttiva, che la “stretta connessione” debba essere riferita al valore promosso e tutelato, piuttosto che ad una prestazione principale, anche se, giova ribadirlo, la giurisprudenza della Corte sembra deporre in senso prevalentemente opposto.

²⁹ V. ex pluribus Corte Giust., 18 gennaio 2001, c.150/99, Stockholm Lindöpark, punto 25, in *Raccolta*, 2001- I, 493 ss.; Id., 8 dicembre 2005, c. 280/04, Jyske Finans, punto 21, in *Raccolta*, 2005-I, 10683 ss. Secondo una giurisprudenza costante le esenzioni previste dall’art. 13 della VI direttiva costituiscono inoltre nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria. V. Corte Giust., 25 ottobre 2007, causa c. 174/06, CO.GE.P., punto 26 , in *Raccolta*, 2007-1, 9359 ss. Sull’argomento v. Montanari (*op. cit.*, 142) il quale afferma che “... La Corte, al di là di alcuni proclami” circa la necessità di un’interpretazione restrittiva, valorizza, al fin e della qualificazione della fattispecie, lo scopo dei singoli microcosmi di esenzione, in un’ottica funzionale alla promozione e salvaguardia dei valori ad essi sottesi”.

³⁰ Il riferimento è all’art. 132, paragrafo 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, il quale solo per le operazioni di cui alle lettere b), g) h) i) l) m) ed n) stabilisce l’esenzione anche delle “operazioni ad esse strettamente connesse” (cfr. lett. b).

³¹ Sulla base di tale argomentazione la Corte di Giustizia nella sentenza 13 marzo 2014, c. 366/12, *Klinikum Dortmund* - chiamata ad interpretare l’art. 13, A, paragrafo 1, lett. b) e c), della sesta direttiva (ora art. 132, paragrafo 1, lett. b) e c)) – dichiara che “Una cessione di beni, come i medicinali citostatici di cui trattasi nel procedimento

In conclusione difficilmente il giudizio sull'accessorietà può essere dato *ex ante*.

Il risultato è che “ogni qualvolta tra due o più elementi di un'operazione il vincolo di ancillarità di uno rispetto all'altro non sia di immediata evidenza” “*l'operatore è costretto ad una complessa attività interpretativa*”³², nel tentativo di verificare se l'operazione presunta accessoria costituisca per la clientela il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene/servizio principale offerto dal cedente/prestatore³³.

3. L'orientamento della giurisprudenza comunitaria

È questo il criterio elaborato dalla Corte di Lussemburgo, la quale di volta in volta³⁴ individua i fatti (quali ad esempio il prezzo, la modalità di fatturazione, le clausole contrattuali) che, manifestando gli “interessi delle parti contraenti”³⁵, consentono di individuare la ragione

principale, prescritti nell'ambito di un trattamento ambulatoriale contro il cancro da medici che esercitano come professionisti indipendenti all'interno di un ospedale, non può essere esentata dall'imposta sul valore aggiunto in forza dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE ... a meno che tale cessione sia materialmente ed economicamente inscindibile dalla prestazione di cure mediche principale, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare” (cfr. dispositivo). Segnatamente, per quanto qui rileva, al paragrafo 32 la Corte osserva che “... contrariamente al dettato dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, il testo dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), di essa non contiene alcun riferimento ad operazioni strettamente connesse alla prestazione di cure mediche, benché tale disposizione segua immediatamente quella di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera b). È giocoforza quindi constatare che, in linea di principio, tale articolo non riguarda operazioni strettamente connesse alla prestazione di cure mediche e che tale nozione non ha alcuna pertinenza ai fini dell'interpretazione dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva”. Muovendo da premessa il Giudice comunitario conclude nel senso che “Per quanto riguarda la possibilità di esentare una cessione di beni in forza di tale disposizione, la Corte ha constatato che, eccettuate le piccole forniture che sono strettamente necessarie al momento delle prestazioni mediche, la cessione dei medicinali e degli altri beni è materialmente ed economicamente separabile dalla prestazione di servizi e non può pertanto essere esentata in forza dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 23 febbraio 1988, Commissione/Regno Unito, 353/85, Racc. pag. 817, punto 33). Ne deriva che ... a meno che essa sia strettamente necessaria al momento delle prestazioni mediche, la cessione di medicinali e di altri beni non può beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva” (§ 33-34). Nel caso dalle conclusioni dell'Avvocato risultava che “il paziente sembra beneficiare di diverse operazioni, cioè la prestazione medica da parte del medico, da un lato, e la fornitura dei medicinali da parte della farmacia dell'ospedale gestito dalla KD, dall'altro, il che impedirebbe di considerare tali operazioni come materialmente ed economicamente inscindibili” (§36).

³² Così G. ZIZZO, *Commento all'art. 12 del D.P.R. n. 366/72*, in *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, a cura di P. CENTORE, Milano, 2014, p. 409.

³³ In specie secondo la Corte (25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §30) “Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”. Nello stesso senso v. Corte Giust., 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, Madgett e Baldwin, cit. §24; Id., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee, cit., §27; Id., 3 luglio 2001, c. 380/99, Bertelsmann, §20; Id., 13 ottobre 2005, c. 200/04, Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, cit., §26; Id., 29 marzo 2007, c. 111/05, Aktiebolaget NN, cit., §28; Id., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service §52; Id., 11 giugno 2009, c. 572/07, RLRE Tellmer Property, §18; Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Procédé, cit., §24; Id., 10 marzo 2011, c. 497/09 c. 499/09, c.501/09, c. 502/09, Finanzamt Burgdorf contro Manfred Bog e altri, §54; Id., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, cit., §41.

³⁴ Secondo la Corte, 25 febbraio 1999, c. 349/96, CPP, cit., § 27 “data la diversità delle operazioni commerciali, è impossibile fornire una risposta esaustiva quanto al modo di esaminare correttamente la questione in tutti i casi”.

³⁵ Così Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BGZ Leasing, cit., § 45.

economica dell'operazione e sono sintomatici dell'eventuale esistenza di un vincolo di accessorieta'.

Nel tentativo di sistematizzare le soluzioni risultanti dalla copiosa giurisprudenza sul tema occorre anzitutto tenere distinti i piani di indagine che in genere la Corte segue nel condurre il giudizio sull'accessorieta'.

Nel primo, per cosı dire oggettivo, l'indagine muove dall'individuazione della "tipologia" di operazione in ragione degli elementi che la caratterizzano ed   volta a verificare se, nella prospettiva del "consumatore medio"³⁶, l'operazione presunta accessoria costituisca il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene/servizio principale, e non un'operazione distinta.

Tale ragionamento sembra evidente nella causa Madgett e Baldwin ove il Giudice – nell'interpretare l'art. 26 della sesta direttiva con riferimento alla cessione di "un pacchetto «tutto compreso» (vale a dire alla prestazione dietro pagamento di una somma unitaria dei servizi di alloggio e di trasporto) - esclude che le prestazioni "quali il viaggio fino all'albergo da distanti punti di raccolta ... possono essere equiparate a prestazioni di servizi puramente accessori", in quanto trattasi di "prestazioni che esulano dai compiti tradizionalmente devoluti agli albergatori e la cui realizzazione non   priva di sensibili ripercussioni sul prezzo unitario praticato"³⁷.

Ed ancora nel citato caso BZ leasing la Corte afferma che "... in linea di principio, un servizio di leasing e la fornitura di un'assicurazione relativa al bene oggetto di quest'ultimo non possono essere considerati cosı strettamente connessi da costituire un'operazione unica. Infatti, la considerazione separata di tali prestazioni non costituisce, di per s , scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica, tale da alterare la funzionalit  del sistema dell'IVA".

In sostanza l'indagine tende ad appurare se, nella prospettiva del consumatore medio, fra gli elementi che compongono l'operazione "tipo" possa instaurarsi un rapporto di ancillarit  in ragione della loro "natura" intesa quale propensione a soddisfare il medesimo bisogno e dunque a rendere l'operazione unitaria sotto il profilo economico.

³⁶ V. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit. §29 "[...] occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, pi  prestazioni principali distinte o un'unica prestazione". Nello stesso senso v. Corte di Giustizia, 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob e OV Bank, cit., paragrafi 21 e 22; Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Proc d , §20.

³⁷ Cosı Corte Giust., 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, Madgett e Baldwin, cit., §26. In dottrina sostiene che, al fine di determinare se una prestazione sia accessoria ad una principale, occorre "considerare l'incidenza del suo valore rispetto al totale del corrispettivo ed al contesto in cui si svolge l'operazione" R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 2005. Per l'A. l'accessorieta' di una prestazione rispetto ad un'altra costituisce infatti "un tipico concetto "di relazione", da verificare caso per caso".

A prescindere dall'esito di tale verifica, l'indagine prosegue guardando alle peculiarità del caso concreto³⁸ al fine di individuare se *“esistano ragioni specifiche relative al caso di cui al procedimento principale che possano indurre a ritenere che gli elementi in questione costituiscano un'operazione unica”* sebbene essi in linea di principio non lo siano; o viceversa a ritenere distinte operazioni che sono unitarie nella prospettiva del consumatore medio.

Lo scopo è dunque quello di appurare se le circostanze che caratterizzano il caso concreto inducano a ritenere che lo specifico consumatore abbia acquistato una delle due operazioni per aumentare l'utilità che trae dall'altra³⁹.

In questa fase vengono in rilievo gli elementi sopra citati che attengono al “prezzo”, al “contratto”⁴⁰, alla “modalità di fatturazione”⁴¹ e dei quali sembra fare buon uso il Giudice del gravame.

Trattasi di elementi oggettivi, ciascuno dei quali non è singolarmente considerato determinante ai fini della decisione sull'accessorietà e che nel loro insieme generalmente manifestano quale sia per le parti contraenti la ragione economica dell'operazione posta in essere.

Segnatamente, il pagamento di un prezzo unico a fronte della fornitura di più operazioni *“può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica”*⁴²; ma specularmente *“... l'esistenza di un'unica prestazione complessiva non è esclusa per il fatto che per singole componenti sono stati separatamente indicati e fatturati prezzi distinti”*⁴³.

³⁸ Cfr. Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, ove al paragrafo 40 la Corte chiaramente afferma che *“... occorre valutare se esistano ragioni specifiche relative al caso di cui al procedimento principale che possano indurre a ritenere che gli elementi in questione costituiscano un'operazione unica”*.

³⁹ Ad esempio nelle sentenze relative ai casi RLRE Tellmer Property (11 giugno 2009, C. 572/07, cit.) e Field Fisher Waterhouse (27 settembre 2012, c. 392/11, in *Raccolta digitale*), nella quali la Corte – chiamata ad interpretare l'art. 13, B, lett. b) della sesta Direttiva e a decidere sull'accessorietà alla locazione degli immobili delle prestazioni di pulizia degli spazi comuni – verifica se, ai sensi del contratto, il conduttore e il locatore cerchino innanzitutto, rispettivamente, di ottenere e di offrire la locazione di un bene immobile, e non cerchino, se non in via sussidiaria, rispettivamente di ottenere e di offrire ulteriori prestazioni, anche se queste sono necessarie al godimento del bene.

⁴⁰ In specie all'esistenza di una clausola di risoluzione per l'ipotesi di omesso pagamento anche solo del prezzo pattuito per una delle operazioni.

⁴¹ Cioè alla circostanza che il prezzo sia indicato in fattura distintamente oppure se in essa è indicato un prezzo “globale”.

⁴² Così Corte Giust., 25 febbraio 1999, C. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §31. Secondo la Corte in specie *“Il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste pertanto un'importanza decisiva. È vero che, quando un prestatore fornisce ai suoi clienti una prestazione di servizio composta da più elementi dietro versamento di un prezzo unico, quest'ultimo può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica”*. Nello stesso senso Corte di Giust., 27 settembre 2012, c. 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, cit. § 27, nonché 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, *Madgett e Baldwin*.

⁴³ Così Corte Giust., 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., §25.

Lo stesso vale per le modalità di fatturazione, in quanto “... *una fatturazione separata ed una tariffazione distinta delle prestazioni depongono in favore dell'esistenza di prestazioni indipendenti, senza peraltro rivestire importanza decisiva*”⁴⁴.

In realtà sembra che la valenza ad essi attribuita dalla Corte sia diversa in ragione dell'esito dell'indagine oggettiva, oltre che dell'applicabilità nel caso concreto di regimi speciali e/o di esenzione.

Così ad esempio una clausola contrattuale che prevede la risoluzione del contratto nell'ipotesi di omesso pagamento del corrispettivo previsto per l'operazione presunta accessoria generalmente può “*costituire un indice che depone a favore dell'esistenza di una prestazione unica*”, ma “*ciò non vale nel caso in cui le operazioni distinte in questione non possono essere considerate, obiettivamente (ndr sulla base degli altri elementi che caratterizzano l'operazione posta in essere), come una prestazione unica*”⁴⁵.

Ed ancora nella citata sentenza relativa al caso CPP la Corte precisa che “... *nonostante il prezzo unico, se da circostanze come quelle descritte nei punti 7-10 della presente sentenza discendesse che i clienti intendono acquistare due prestazioni distinte, vale a dire una prestazione d'assicurazione e una prestazione di servizio di registrazione di carte di credito, occorrerebbe in tal caso isolare la parte del prezzo unico relativa alla prestazione assicurativa la quale rimarrebbe, in ogni caso, esente da imposta*”⁴⁶.

In sostanza dalla giurisprudenza esaminata sembra che a fronte di operazioni “in linea di principio” distinte la Corte raramente riconosca esistente un vincolo di accessorietà, soprattutto ove le operazioni principali sono esenti o soggette ad un regime speciale; di talché determinante è l'indagine finalizzata ad “*individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione*”⁴⁷.

⁴⁴ In tal senso, Corte Giust., 10 marzo 2011, c. 497/09, Bog e altri, cit. ove la Corte afferma che l'esistenza di una prestazione unica non dipende dalla circostanza che l'impresa di catering rediga una sola fattura indicante l'insieme degli elementi o che al contrario rediga una fattura separata per la vendita dei pasti cucinati. Nello stesso senso v. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, §31; 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, § 25; 2 dicembre 2010, c. 276/09, Everything Everywhere Everything Everywhere, § 29.

⁴⁵ Così, Corte Giust., 27 settembre 2012, c. 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, cit. § 23 e § 25.

⁴⁶ Così Corte Giust., 25 febbraio 1999, C. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §31

⁴⁷ Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan ltd, cit., §29.

4. Conclusioni

Alla luce della indagine svolta appare pienamente condivisibile la posizione della Commissione, sia allorché ritiene non determinante le “modalità di commercializzazione” sia e soprattutto laddove correttamente “valorizza” – sebbene al fine di interpretare la voce 120 della Tabella A parte III allegata al decreto IVA concernente “le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all’articolo 6 della legge 17 maggio 1983 n. 217 e successive modificazioni” – l’ “evoluzione” che si è registrata nel servizio offerto dagli “albergatori” e che ha dato luogo ad un incremento in termini di “numero” e di “qualità dei servizi offerti all’utenza”, tra i quali “spiccano segnatamente nel ramo del cosiddetto “soggiorno-vacanza” i servizi wellness o di benessere”.

Segnatamente la pronuncia sembra condivisibile proprio a partire dall’identificazione delle caratteristiche del servizio offerto e conseguentemente del c.d. “consumatore medio”. Invero, affermare, come fa il Giudice di merito, che l’offerta di “servizi wellness o di benessere” è abituale nel “ramo del cosiddetto soggiorno-vacanza” significa in sostanza ritenere che l’interesse dell’utente e dell’albergatore che opera nel ramo “soggiorno-vacanza” sia rispettivamente quello di ricevere e fornire l’alloggio e i servizi benessere. Con la conseguenza che in quel contesto le prestazioni wellness diventano in linea di principio accessorie, se non inscindibili, rispetto al servizio dell’alloggio e dunque non operazioni distinte ma unitarie sotto il profilo economico.

Il sistema di commercializzazione non sembra un elemento idoneo ad inficiare tale conclusione.

Assumere, come sembra sostenere l’Agenzia, che le prestazioni siano ai fini IVA distinte in ragione della pattuizione di un prezzo distinto e della possibilità per il cliente di scegliere le prestazioni wellness di cui fruire, significherebbe attribuire una valenza dirimente a detti elementi in contrasto con l’orientamento della Corte .

Da ultimo la Commissione – laddove afferma che “l’accessorietà non richiede inderogabilmente un rapporto di strumentalità necessaria di una prestazione rispetto a quella principale, ma ben può essere anche solo eventuale ed assolvere più semplicemente alla funzione di integrare, completare, migliorare o favorire la fruizione della prestazione principale” - sembra cogliere la differenza fra la definizione civilistica di pertinenza e l’accessorietà ai fini IVA. Invero, se l’operazione presunta accessoria costituisce per la

clientela il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene principale offerto dal cedente, il nesso di accessorietà fra operazioni può ben sussistere anche in mancanza di una destinazione oggettiva del bene accessorio a quello principale.

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. lav., 13 marzo 2015, n. 5090, *Pres. Macioce, Rel. Buffa, P.M. Celeste*; Co. Ge. Tro. S.r.l. (Avv. Marrimo) c. P. I. M. R. (Avv. Cannata). *Conferma A. Caltanissetta 28 marzo 2008.*

Fatto Lavoro subordinato – Estinzione e risoluzione del rapporto – Licenziamento – Giustificato motivo oggettivo – Obbligo di ricollocazione.

In tema di licenziamento per giustificato motivo oggettivo è insindacabile la scelta del datore di lavoro di riorganizzare l'azienda al fine di ottenere un risparmio dei costi di gestione, art. 41 Cost., anche se a tal fine sia necessario sopprimere alcuni posti di lavoro. Tuttavia, per la legittima irrogazione di un licenziamento giustificato da ragioni di carattere tecnico, organizzativo o produttivo, il datore di lavoro deve dimostrare un ulteriore elemento della giustificazione causale, ovvero l'insussistenza della possibilità di ricollocare il lavoratore interessato in altro di lavoro, all'interno della propria organizzazione aziendale, per l'espletamento di mansioni equivalenti.

- **MOTIVI DELLA DECISIONE** – Con sentenza 26.3.08 la Corte d'appello di Caltanissetta, confermando la sentenza di tribunale della stessa sede del 31.12.06, ha dichiarato illegittimo il licenziamento di P.I.M. R., assegnando la tutela obbligatoria e condannando il datore di lavoro COGETRO srl al pagamento della somma di Euro 8184 oltre accessori a titolo di differenze retributive e crediti di lavoro.

In particolare, la corte territoriale ha ritenuto provato anche il periodo iniziale del rapporto di lavoro dedotto dal lavoratore e non provate dal datore (che non aveva prodotto neppure il libro matricola) nè l'asserita assenza di nuove assunzioni, né comunque l'impossibilità di utilizzare diversamente la lavoratrice il cui posto era stato soppresso. Avverso tale sentenza ricorre il datore di lavoro per quattro motivi illustrati da memoria, cui resiste il lavoratore con controricorso.

Con il primo motivo di ricorso, si deduce violazione degli artt. 2094 e 2697 c.c., per avere la sentenza impugnata trascurato che dalle prove non risultava l'assoggettamento della lavoratrice al potere direttivo organizzativo e disciplinare del datore di lavoro.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce vizio di motivazione in ordine ai medesimi aspetti

evidenziati al motivo che precede, con riferimento al periodo iniziale del rapporto di lavoro (febbraio - ottobre 1998) contestato tra le parti.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione della L. n. 604 del 1966, artt. 3 e 5 per aver trascurato le prove da cui risultava la non assunzione di altri impiegati e la riduzione di attività.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce vizio di motivazione in ordine ai medesimi aspetti dianzi indicati.

Il primo motivo di ricorso è inammissibile, in ragione della formazione del giudicato interno in ordine alla natura del rapporto lavorativo quale rapporto subordinato, atteso che in appello si è contestato il periodo del rapporto di lavoro da parte del datore ma non la sua natura giuridica.

Il secondo motivo è infondato, atteso che la sentenza impugnata, con motivazione adeguata e corretta, ha valutato le prove fornite dalle parti ed ha ritenuto che fosse costituito tra le parti un rapporto di lavoro in ragione dell'assunzione, della corresponsione di paga fissa, dell'imposizione di un orario di lavoro, anche con riferimento al periodo contestato dal datore di lavoro appellante.

La valutazione del materiale probatorio operata dal giudice di appello non è censurabile in questa sede di legittimità, essendo consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che, in tema di procedimento civile, sono riservate al giudice del merito l'interpretazione e la valutazione del materiale probatorio, nonchè la scelta delle prove ritenute idonee alla formazione del proprio convincimento (Sez. I, Sentenza n. 13054 de 10/06/2014) e che la valutazione delle risultanze delle prove ed il giudizio sull'attendibilità dei testi, come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice di merito, il quale è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili (Sez. I, Sentenza n. 11511 del 23/05/2014). Si è anche affermato (sez. I, Sentenza n. 21412 del 05/10/2006) che la valutazione delle risultanze della prova testimoniale, il giudizio sull'attendibilità dei testi e sulla credibilità di alcuni invece che di altri, come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito, il quale nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere

tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata.

Del resto, come precisato da ultimo da Sez. 1, Sentenza n. 24679 del 04/11/2013 e da Sez. 5, Sentenza n. 27197 del 16/12/2011, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge.

Anche gli altri due motivi di ricorso sono infondati, essendo stata provata dal datore la riduzione di attività nei cantieri ma non l'impossibilità di *repechage* dell'impiegato, essendo del tutto mancata la prova che non vi fossero altri posti disponibili e non essendo sufficiente la prova - peraltro neppure fornita adeguatamente in sede di merito, con documentazione probante a disposizione dell'azienda, come rilevato dalla corte territoriale - di assenza di assunzioni nel medesimo posto del dipendente licenziato.

Si è infatti affermato (tra le tante, Sez. L, Sentenza n. 3040 del 08/02/2011) che, in tema di licenziamento per giustificato motivo oggettivo determinato da ragioni tecniche, organizzative e produttive, compete al giudice - che non può, invece, sindacare la scelta dei criteri di gestione dell'impresa, espressione della libertà di iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost. - il controllo in ordine all'effettiva sussistenza del motivo addotto dal datore di lavoro, in ordine al quale il datore di lavoro ha l'onere di provare, anche mediante elementi presuntivi ed indiziari, l'impossibilità di una differente utilizzazione del lavoratore in mansioni diverse da quelle precedentemente svolte. Per altro verso, va pure evidenziato (con Sez. L, Sentenza n. 18416 del 01/08/2013) che è necessario, al fine di ritenere raggiunta la prova dell'inutilizzabilità "*aliunde*" del lavoratore licenziato, che il datore medesimo, su cui grava l'onere probatorio, indichi eventuali assunzioni effettuate, il relativo periodo, le qualifiche e le mansioni affidate ai nuovi dipendenti e dimostri che queste ultime non siano da ritenersi equivalenti a quelle svolte dal lavoratore licenziato, tenuto conto della professionalità da questi raggiunta.

Tale prova deve essere fornita in modo adeguato, restando per converso escluso che la prova

possa essere fornita solo mediante dichiarazioni testimoniali di lavoratori, le quali riferiscono ciò che è a conoscenza del lavoratore escusso e non comprovano la realtà obiettiva aziendale, ed occorrendo - quanto meno - la produzione integrale dei libri paga e matricola a corroborare le risultanze della prova testimoniale. (*Omissis*).

Licenziamento del lavoratore per giustificato motivo oggettivo e obbligo di ricollocamento alla luce delle recenti riforme*

di Roberto Sgobbo*

Abstract

In cases of dismissal for just cause, or reasons concerning the organization of the enterprise, the employer may terminate the relationship on the basis of a free evaluation about the best performance of business activities, art. 41 of the Constitution the judge, called upon to rule on the legality of the dismissal, can not enter into the merits of the decisions of the entrepreneur, syndicating the appropriateness of the decisions taken by him, but must assess whether there is a possibility of relocation of the worker, and found it impossible to use as the same to other equivalent tasks within the business entrepreneur.

Sintesi

Nei casi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, ossia per ragioni inerenti all'organizzazione dell'impresa, il datore di lavoro può recedere dal rapporto sulla base di una libera valutazione circa il migliore svolgimento dell'attività d'impresa, art. 41 Cost. Il giudice, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità del licenziamento, non può entrare nel merito delle decisioni dell'imprenditore, sindacando l'opportunità delle decisioni da lui adottate; tuttavia, deve valutare l'esistenza di una possibilità di ricollocazione del lavoratore, verificando l'impossibilità di adibire lo stesso ad altre mansioni equivalenti all'interno dell'organizzazione aziendale dell'imprenditore.

*Dottore di ricerca in diritto della Previdenza e del Lavoro

*Lavoro sottoposto a revisione

La sentenza della Suprema Corte in commento offre numerosi spunti di riflessione in tema di limiti di applicazione dell'obbligo di *repechage*. Tale obbligo, di matrice giurisprudenziale, è stato recepito di recente dal legislatore con la l. n. 92/2012, la quale, modificando l'art. 7 della legge n. 604/1966, ha espressamente previsto nei casi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo - oltre alla necessaria comunicazione, da parte del datore alla Direzione Territoriale

del Lavoro, della sua intenzione di voler addivenire al licenziamento del lavoratore per motivo oggettivo – l'obbligo per il datore di lavoro di adoperarsi per la ricollocazione del lavoratore interessato.

Qualora il datore di lavoro intimi al lavoratore un licenziamento per motivo oggettivo e non provi di non avere in azienda altre mansioni equivalenti disponibili, in cui ricollocare il lavoratore, trova applicazione la sanzione, disposta espressamente dall'art. 18, comma 6, per i casi di violazione della procedura *ex art. 7, l. n. 604/1966*, ovvero, ferma la risoluzione del rapporto di lavoro, il datore di lavoro potrà essere condannato al pagamento di un'indennità onnicomprensiva di misura variabile tra le sei e le dodici mensilità.

Il c.d. obbligo di *repechage*, comunque era già riconosciuto *ante* riforma dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, secondo cui in tutte le ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, ossia fondato su ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa, il datore di lavoro doveva dimostrare un ulteriore elemento della giustificazione causale, e cioè l'impossibilità della ricollocazione (c.d. *repechage*) del lavoratore su altre mansioni o in altro posto di lavoro¹.

Nonostante la recente novella legislativa, tuttavia, numerosi dubbi permangono ancora, in particolare per quel che riguarda l'ambito territoriale in cui deve essere effettuata la ricollocazione, le possibili deroghe all'art. 2103 c.c. che possono essere validamente convenute per l'assolvimento di tale obbligo, ed infine circa la ripartizione della difficile prova sull'impossibilità di ricollocare il lavoratore all'interno dell'impresa.

La giurisprudenza, tradizionalmente, distingue due sottocategorie del licenziamento per giustificato motivo oggettivo, l'una relativa a comportamenti o situazioni riferibili al lavoratore, che pur non incidendo sul rapporto contrattuale, tuttavia influiscono sull'organizzazione del lavoro; l'altra relativa a ragioni di carattere organizzativo che determinano la soppressione di uno o più posti di lavoro².

In quest'ultimo caso, essendo il licenziamento giustificato da motivi dipendenti esclusivamente da scelte organizzative dell'imprenditore, è generalmente riconosciuto l'onere del datore di lavoro di dimostrare l'impossibilità di "ricollocare" il lavoratore in altro posto di

¹ AMATO, *Licenziamenti economici e responsabilità d'impresa: obbligo di repechage nel licenziamento individuale per g.m.o. e tutela della professionalità del lavoratore*, RCDL, 2006, I, 7; PAPALEONI, *Inidoneità sopravvenuta e repechage*, GLav, 1998, 25; FILADORO, *Repechage del lavoratore: le Sezioni Unite risolvono il contrasto?*, Lav. Prev. Oggi, 1998, 2059.

² SCHIAVONE, *Licenziamento per giustificato motivo oggettivo come extrema ratio: gli incerti confini dell'obbligo di ricollocazione*, Arg. Dir. Lav., 2009, 607.

lavoro compatibile con la qualifica da questi posseduta (art. 2103 c.c.)³.

Mentre in riferimento alla prima ipotesi, cioè a quei licenziamenti dovuti ad una sopravvenuta inidoneità fisica o psichica del lavoratore, tale da non consentirgli lo svolgimento delle proprie

mansioni, la giurisprudenza meno recente era prevalentemente orientata circa l'inesistenza di un obbligo a carico del datore di lavoro di adibire il prestatore di lavoro a mansioni compatibili con il suo stato di menomazione, salvo che ciò non fosse esplicitamente previsto dalla legge o dal contratto. Tale orientamento trovava la propria giustificazione nell'art. 41 Cost., il quale attribuendo al solo imprenditore le scelte relative all'organizzazione dell'impresa, non consente un controllo giudiziale sul merito delle valutazioni del datore di lavoro, anche per quanto riguarda la decisione di licenziare un lavoratore per sopravvenuta inidoneità a svolgere le mansioni per le quali è stato assunto. Inoltre, un'ulteriore argomentazione a favore di tale indirizzo era la considerazione che lo *ius variandi*, attribuito al datore di lavoro ex art. 2103 c.c., costituisce un potere eccezionale, esercitabile sulla base di scelte organizzative, che consentono al datore-imprenditore di utilizzare al meglio l'organico a sua disposizione, e non un diritto del lavoratore di essere adibito allo svolgimento di mansioni maggiormente compatibili con il suo stato di salute⁴.

Tuttavia, verso la fine degli anni novanta la Suprema Corte ha mutato il proprio indirizzo affermando, non solo l'illegittimità del licenziamento disposto nei confronti del lavoratore, che seppur inidoneo all'espletamento delle proprie mansioni sia comunque in grado di svolgere altre attività (sempre che ciò sia compatibile con un apprezzabile interesse datoriale da valutarsi con riferimento all'organizzazione aziendale da lui predisposta), ma anche il correlativo obbligo del datore di lavoro di dimostrare l'impossibilità di assegnazione del dipendente a mansioni diverse da quelle di assunzione e compatibili con le sue capacità⁵.

Secondo la Corte, infatti, il potere di recesso del datore di lavoro, ove non abbia un apprezzabile interesse all'adempimento parziale della prestazione ex art. 1463 c.c., va esercitato,

³ Cass. 30 marzo 1994, n. 3128, *Dir. Prat. Lav.*, 1994, 31, 2185; Cass. 15 novembre 1993, n. 11241, *Dir. Prat. Lav.*, 1994, 5, 305; Cass. 3 novembre 1992, n. 11909, *Mass. Giust. Civ.*, 1992, 1600. In tema di limiti alle scelte organizzative dell'imprenditore v. ICHINO, *Le questioni aperte in materia di licenziamento per motivo oggettivo*, *Arg. Dir. Lav.*, 2007, 884; E. BALLETTI, *I licenziamenti per motivi economico-produttivi*, *Dir. Merc. Lav.*, 2006, 409; M.T. CARINCI, *il giustificato motivo oggettivo nel rapporto di lavoro subordinato*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, XXXVI, Padova, 2005, 20.

⁴ Cass. 12 aprile 1979, n. 2179, *Foro It.*, 1979, I, 910.

⁵ Cass. S.U. 7 agosto 1998, n. 7755, *Mass. Giur. Lav.*, 1998, 876; Cass. 3 luglio 1997, n. 5961, *Lav. Prev. Oggi*, 1997, 2375; Cass. 23 agosto 1997, n. 7908, *Mass. Giur. Lav.*, 1997, 871.

in ambito giuslavoristico, compatibilmente con quanto disposto dagli artt. 1 e 3, l. n. 604/1966. Inoltre “nel rapporto di lavoro subordinato la tutela dell’interesse del lavoratore all’adempimento trova fondamento negli artt. 4 e 36 della Costituzione e serve quale criterio di interpretazione e di determinazione secondo buona fede degli effetti del contratto, il quale dà luogo non solo ad un rapporto di scambio ma inserisce il prestatore nella comunità d’impresa e destina la sua prestazione all’organizzazione produttiva. Ne discende che l’evento impeditivo, quale la sopravvenuta inidoneità ad una certa attività, deve essere valutato, quanto alle sue conseguenze, in relazione agli obblighi di cooperazione dell’imprenditore-creditore, così tenuto non soltanto a predisporre gli strumenti necessari all’esecuzione del lavoro ma anche ad utilizzare appieno le capacità lavorative del dipendente nei limiti dell’oggetto del contratto, e dell’art. 2103 c.c.”.

Proprio l’osservanza dei limiti imposti dall’art. 2103 c.c. alla mobilità del lavoratore, rappresenta un ulteriore punto controverso dell’obbligo di *repechage*⁶. Infatti un’applicazione troppo rigida del divieto di demansionamento, soprattutto con riferimento all’ipotesi di sopravvenuta inidoneità del lavoratore, finirebbe con l’arrecare un danno proprio a

quest’ultimo; si tratta di contemperare, da un lato, la tutela della capacità professionale del prestatore di lavoro, e dall’altro, l’interesse di quest’ultimo a mantenere l’occupazione⁷. Secondo la Corte l’accordo tra datore di lavoro e lavoratore per l’assegnazione ad una mansione inferiore, in adempimento dell’obbligo di *repechage*, non costituirebbe violazione della norma codicistica, in quanto soprattutto nell’ipotesi di diminuzione della capacità lavorativa del lavoratore, essa verrebbe a costituire una sorta di adeguamento della prestazione alle sue “nuove” capacità (data la sua inidoneità a svolgere mansioni superiori). La modifica *in peius* del contratto di lavoro sarebbe, allora, giustificata sempre che corrisponda ad un interesse qualificato del lavoratore, e che costituisca l’unica alternativa al licenziamento⁸. Maggiori perplessità permangono relativamente all’ipotesi del licenziamento giustificato dalla soppressione di un determinato posto di lavoro, stante la nullità di ogni patto derogatorio del

divieto di demansionamento, disposta dall’ultimo comma dell’art. 2103 c.c. a tutela della

⁶ MAZZOTTA, *Lavoratore usurato e retrocessione (a proposito di una “finta” svolta giurisprudenziale)*, *Foro It.*, 1985, I, 234.

⁷ Cass. 12 gennaio 1984, n. 266, *Riv. Int. Dir. Lav.*, 1984, II, 664; MAZZIOTTI, *L’estinzione del rapporto di lavoro*, in P. RESCIGNO (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Torino, 1986, 356; ROMAGNOLI, *Commento all’art. 13*, in *Statuto dei diritti dei lavoratori*, *Comm SB*, Bologna-Roma, 1979, 254.

⁸ Cass. 22 agosto 2006, n. 18629, www.dirittolavoro.altervista.org; Cass. 5 agosto 2000, n. 10339, *Mass. Giur. Lav.*, 2000, 11, 1208.

professionalità del lavoratore⁹.

L'orientamento maggioritario, comunque, è che il datore di lavoro debba dimostrare l'impossibilità di ricollocare il lavoratore, tenendo conto dell'intera struttura aziendale, ovvero di tutte le unità produttive, e di tutti i reparti, e non soltanto quelli dove era occupato precedentemente il prestatore di lavoro¹⁰.

In alcuni casi, inoltre, si tratta anche di stabilire se l'obbligo di *repechage* si estenda alle sedi non italiane delle società. Secondo i Giudici di legittimità, così come già affermato in precedenti pronunce, il discrimine per l'estensione o meno di tale obbligo è dato non tanto dalla rilevanza *tout court* dell'aspetto territoriale, quanto dalla verifica della concreta autonomia delle compagini societarie prese in considerazione¹¹. Di conseguenza l'esistenza di tale obbligo viene affermata, in base alla considerazione che le sedi estere dove è occupato il lavoratore licenziato non costituiscano una entità effettivamente autonoma, bensì una articolazione organizzativa della società italiane¹².

In tutti i casi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, dunque, sul datore di lavoro ricade un duplice onere probatorio: da un lato, la dimostrazione positiva della reale sussistenza delle ragioni tecniche, organizzative o produttive, poste a fondamento dell'atto di recesso datoriale, e la loro diretta incidenza ai fini della soppressione del posto di lavoro; dall'altro, la dimostrazione della impossibilità di ricollocare il lavoratore in altro posto all'interno dell'organizzazione aziendale, anche con mansioni differenti da quelle di assunzione, purché compatibili con la qualifica da questi posseduta¹³. Secondo un indirizzo recente della Suprema Corte, tuttavia, intanto il datore è tenuto alla prova dell'impossibilità del *repechage*, in quanto il lavoratore abbia con il ricorso introduttivo dedotto tale possibilità. Ciò che invece non appare chiaro, è se sia sufficiente prospettare tale generica possibilità per far sorgere l'onere della prova a carico del datore, oppure se sia necessaria l'indicazione delle concrete possibilità alternative

⁹ Cass. 20 dicembre 2001, n. 16106, con nota di GIRARDI, *Licenziamento per soppressione del posto di lavoro*, *Lav. Giur.*, 2002, 974; Cass. 6 aprile 1999, n. 3314, con nota di BARTOLOTTA, *Sulla legittimità del c.d. patto di declassamento come alternativa al licenziamento*, *Riv. Int. Dir. Lav.*, 1999, 4, 845; PERA, *Della licenziabilità o no del lavoratore divenuto totalmente inabile*, *Orient. Giur. Lav.*, 1998, I, 697.

¹⁰ Cass. 4 settembre 1997, n. 8505, *Dir. Lav.*, 1998, II, 178; Cass. 3 giugno 1994, n. 5401, con nota di MUGLIA, *Risarcimento da licenziamento illegittimo: vecchia e nuova disciplina*, *RCDL*, 1995, 190.

¹¹ CAFIERO, *L'obbligo di repechage si applica solo nell'ambito del territorio nazionale?*, *RCDL*, 2005, 226.

¹² Vedi anche Cass. 16 novembre 1978, n. 5320, *Riv. Giur. Lav.*, 1979, II, 98, in tema di computabilità dei dipendenti di una società straniera avente in Italia una sede secondaria, ai fini dell'applicazione dell'art. 18, St. lav.

¹³ Cass. 14 settembre 1995, n. 9715, *Mass. Giur. Lav.*, 1996, 88; TATARELLI, *Il licenziamento individuale e collettivo*, Padova, 2000, 268.

di ricollocazione¹⁴. La prima soluzione appare più conforme al principio generale in materia, disposto dall'art. 5, l. n. 604/1966, che pone a carico del datore di lavoro l'onere di dimostrare l'esistenza delle giustificazioni causali del licenziamento, potendo essere ricompresa tra queste anche la prova dell'impossibilità di riutilizzazione del prestatore di lavoro; fermo restando che la mancata prospettazione della violazione dell'obbligo di *repechage*, impedisce il sorgere di qualsiasi onere processuale per la controparte¹⁵.

D'altronde tale regola generale va temperata con il principio di ragionevolezza, per cui occorre considerare anche la complessità dell'intera organizzazione aziendale al fine di determinare la minore o maggiore specificità delle allegazioni del lavoratore: tanto più l'organizzazione sarà complessa tanto più sarà difficile per il lavoratore indicare possibili alternative per il suo reimpiego.

Ulteriore corollario del principio di ragionevolezza è anche la possibilità per il datore di lavoro di assolvere il proprio onere probatorio, concernente un fatto negativo, attraverso il ricorso ad elementi positivi di natura presuntiva ed indiziaria, come la circostanza che i restanti posti di lavoro, relativi a mansioni equivalenti a quelle svolte dal lavoratore interessato, fossero al tempo del licenziamento occupati da altri lavoratori, oppure la circostanza che dopo il licenziamento non sia stata effettuata alcuna assunzione nella stessa qualifica del lavoratore estromesso¹⁶.

La maggiore difficoltà nello stabilire i confini entro i quali deve essere articolata la prova dell'impossibilità della ricollocazione del lavoratore, è determinata dal necessario temperamento con il principio della libertà di iniziativa economica privata, sancito dall'art. 41 Cost., che impedisce al giudice di sindacare l'opportunità delle scelte organizzative datoriali, e di conseguenza rende assai arduo valutare in concreto quando l'assolvimento dell'obbligo di *repechage* interferisca con le valutazioni discrezionali riservate all'imprenditore dalla Costituzione.

¹⁴ Cass. 14 luglio 2005, n. 14815, *Mass. Giust. Civ.*, 2005, 6; Cass. 14 giugno 2005, n. 12769, *Mass. Giust. Civ.*, 2005, 6; Cass. 9 giugno 2004, n. 10916, *Rep. Foro It.*, 2004, voce *Lavoro (rapporto)*, 1656.

¹⁵T. Santa Maria Capua Vetere, 17 dicembre 2007, con nota di COLUCCI, *Obbligo di repechage e limiti della causa petendi*, *Lav. Prev. Oggi*, 2008, 7.

¹⁶ Cass. 9 agosto 2003, n. 12037, *NGL*, 2004, 1; Cass. 15 aprile 2005, n. 7832, *OGL*, II, 348; SCHIAVONE, *Licenziamento per giustificato motivo oggettivo come "extrema ratio": gli incerti confini dell'obbligo di ricollocazione*, cit.