

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

In questo numero:

- ❖ L. COSTANZO, Prime osservazioni sulla riforma fiscale della XIX Legislatura
- ❖ A. SBROIACCA, Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 e primi orientamenti giurisprudenziali
- ❖ A. ALBANO, Il principio di proporzionalità in materia sanzionatoria tributaria alla luce della sentenza della C. Cost. n. 46/2023: riflessioni sistematiche e possibili soluzioni *de jure condendo*, per un diritto tributario sanzionatorio "mite"

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 3/2023 - Vol. XCVI

DIRETTORE RESPONSABILE

Ivan Vacca

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri, Carlo Longobardo, Marco Miccinesi,
Francesco Pistolesi, Dario Stevanato

COMITATO DI REDAZIONE

Giulia Boletto, Daniela Conte, Filippo Dami, Barbara Denora,
Antonio Perrone, Andrea Poddighe, Alessia Sbroiavacca

COORDINAMENTO DI REDAZIONE

Barbara Denora

COMITATO DEI REVISORI ESTERNI

Marco Allena, Enrico Mario Ambrosetti, Augusto Barbera,
Gianluigi Bizioli, Marco Boccaccio, Clelia Buccico, Giovanni
Cabras, Silvia Cipollina, Marcello Clarich, Angelo Contrino,
Francesco Crovato, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Ar-
turo Maresca, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina,
Sergio Moccia, Mario Nussi, Roberto Schiavolin, Thomas Tas-
sani, GianLuigi Tosato, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Vanz

Rivista fondata da Assonime nel 1927

ISSN 1826-2430

www.giurisprudenzaimposte.it

giurisprudenza.imposte@assonime.it

INDICI

DOTTRINA

- L. COSTANZO, Prime osservazioni sulla riforma fiscale della XIX Legislatura
202
- A. SBROIACCA, Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 e primi orientamenti giurisprudenziali
260
- A. ALBANO, Il principio di proporzionalità in materia sanzionatoria tributaria alla luce della sentenza della C. Cost. n. 46/2023: riflessioni sistematiche e possibili soluzioni *de jure condendo*, per un diritto tributario sanzionatorio “mite” (nota a C. Cost., n. 46 del 17 marzo 2023)
320

INDICE ANALITICO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito – Applicabilità alla generalità delle sanzioni amministrative – Necessaria concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito (Corte cost., sentenza 25 gennaio 2023 - 17 marzo 2023, n. 46, con nota di Alessandro Albano)

302

INDICE CRONOLOGICO

Corte cost., 25 gennaio 2023 - 17 marzo 2023, n. 46

302

Prime osservazioni sulla riforma fiscale della XIX Legislatura (*)

ABSTRACT: Il saggio svolge un'analisi sull'attuale stato di avanzamento della riforma fiscale avviata con la l. delega n. 111/2023, per ricercarne, attraverso l'esame dei decreti delegati finora emanati, le linee essenziali e la finalità che essa complessivamente si propone.

The essay analyses the state of progress of the tax reform started with law no. 111/2023, to investigate, through the examination of the delegated decrees issued so far, the main lines and its overall aims and objectives.

PAROLE CHIAVE: riforma fiscale – legge delega n. 111/2023 – decreti attuativi

KEYWORDS: *tax reform – law. no. 111/2023 – delegated decrees*

SOMMARIO: 1. *Premessa: il complesso intarsio della delega fiscale, tra razionalizzazione e innovazione della materia tributaria.* - 2. *La revisione degli istituti della fiscalità internazionale: residenza, competitività e global minimum tax.* - 3. *La riforma dell'Irpef tra riduzione delle aliquote ed equità orizzontale.* - 4. *La revisione dello Statuto del contribuente e l'implementazione delle garanzie multilivello.* - 5. *Un nuovo procedimento accertativo e l'introduzione del concordato preventivo biennale.* - 6. *Espansione e potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo.* - 7. *L'intervento di razionalizzazione e digitalizzazione degli adempimenti tributari.* - 8. *Il decreto sul contenzioso: una nuova riforma del processo tributario.* - 9. *Alcune riflessioni conclusive.*

1 Premessa: il complesso intarsio della delega fiscale, tra razionalizzazione e innovazione della materia tributaria

1.1. Ci si propone qui una ricognizione critica delle linee essenziali della riforma fiscale di cui alla delega recata dalla l.

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

9 agosto 2023, n. 111, all'origine dei decreti legislativi ancora in fase di elaborazione in sede tecnico-governativa, nonché di quelli all'esame delle competenti Commissioni parlamentari, o già pervenuti ad approvazione.

Ai fini di un inquadramento preliminare, si precisa come la revisione dell'assetto tributario, inscritta nella menzionata legge delega, si inserisca in un contesto riformatore più ampio, connotato da alcuni interventi complementari, afferenti all'attuazione del Piano Nazionale di Riforma e Resilienza.

In tal senso, la riforma si salda con tre specifici interventi normativi e amministrativi, rivolti a improntare maggiormente l'amministrazione finanziaria ai parametri del buon andamento, dell'efficacia e dell'efficienza, concernenti, in particolare

- i) il potenziamento dell'organico e della *performance* delle agenzie fiscali, con l'obiettivo di ridurre il *tax gap* tra imposte dovute ed evase¹,
- ii) il completamento della riforma del federalismo fiscale, nell'ottica di incentivare un uso più efficiente delle risorse², e
- iii) la riforma del processo tributario, puntandosi a deflazionare il contenzioso, ad accrescere la qualità delle decisioni e a digitalizzare le procedure³.

La riforma fiscale costituisce quindi la cornice di un disegno normativo più articolato, che impatta anche sulla cura delle finanze pubbliche, completandolo con misure che puntano a informare l'assetto tributario interno ai principi della giustizia e

¹ Questo obiettivo prevede, in particolare, l'utilizzo delle c.d. lettere di *compliance*, per segnalare, favorendo il ravvedimento operoso, le discrasie riguardanti le dichiarazioni dei redditi dei contribuenti; nonché, la predisposizione della dichiarazione IVA precompilata, la riduzione delle omesse fatturazioni e l'incentivo ai pagamenti elettronici: si v., sul punto, l'illustrazione della riforma per la riduzione del *tax gap* all'indirizzo: www.italiadomani.gov.it/content/sogei-ng/it/it/Interventi/riforme/riforme-abilitanti/riduzione-del-tax-gap.html

² Rispetto al quale viene in rilievo il ddl "*Disposizioni per l'attuazione dell'autonomia differenziata delle Regioni a statuto ordinario ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione*", attualmente all'esame della 1^a Commissione permanente (Affari Costituzionali) del Senato in sede referente (AS 615).

³ Operata con la l. 31 agosto 2022, n. 130, che rientra nel più ampio intervento di riforma trasversale della giustizia italiana (civile, penale e fiscale), puntando a deflazionare il contenzioso dinanzi alle Corti di giustizia tributaria, aumentare la qualità delle decisioni giudiziarie e digitalizzare il processo.

dell'equità dell'imposizione⁴.

1.2. Un secondo profilo di esame introduttivo concerne la specifica struttura che la legge delega conferisce al progetto di riforma tributaria, il quale viene articolato sulla base di due direttrici, disponendosi

a) un intervento di revisione di una ampia serie di istituti, su cui ci si soffermerà meglio *infra*, e

b) un'opera di razionalizzazione ordinamentale e di codificazione della materia tributaria, al fine di assicurare maggiore certezza e prevedibilità circa il significato e gli effetti della norma fiscale sia all'interprete qualificato (giudici, amministrazione e professionisti), sia ai contribuenti.

A tale bipartizione operativa corrispondono due distinte tecniche di delega legislativa, che si riassumono di seguito.

Sub a), con l'art. 1, si istituisce la *delega per la riforma del sistema tributario*⁵, per la quale si prevede l'estensione lungo un

⁴ Il rapporto di continuità normativa intercorrente tra la delega fiscale, da un lato, e le riforme PNRR e il progetto di devoluzione di maggiori poteri di entrata e di spesa agli Enti territoriali, dall'altro, è attestata, ci pare, anche dalla previsione di cui all'art. 2, comma 3, della l. delega: quest'ultima prescrive il coordinamento, al fine della predisposizione dei decreti delegati fiscali, tra l'amministrazione finanziaria e la Segreteria tecnica della Cabina di Regia per la determinazione dei Livelli essenziali delle prestazioni (funzionale alla corretta e perequativa realizzazione dell'autonomia differenziata), coadiuvata dal Nucleo PNRR Stato-Regioni "nel contesto della riforma del quadro fiscale subnazionale di cui alla missione 1, componente 1, riforma 1.14, del Piano nazionale di ripresa e resilienza". Si v., sul punto, anche A. GIOVANARDI, *Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale*, in *Rivista telematica di diritto tributario* (www.rivistadirittotributario.it), n. 1/2023, 9 e ss., in cui si osserva che la riforma fiscale dovrebbe accompagnare gli interventi PNRR, in una logica di semplificazione del sistema tributario e di alleggerimento della pressione fiscale.

⁵ Questa prima area di intervento, a mente della legge delega (articoli da 1 a 18), riguarderà le imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi; la materia fiscale internazionale; lo statuto dei diritti del contribuente; la razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari; l'accertamento tributario e l'introduzione del concordato preventivo biennale; la riforma e l'implementazione del sistema di cooperative compliance; il riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza; la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario; la revisione dell'imposta sul valore aggiunto; il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive; la riforma della tassazione imprese in crisi o insolventi, società non operative, del reddito di impresa, della contabilità fiscale, delle scissioni e della liquidazione delle società; la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA; la revisione della disciplina doganale, della

arco temporale di due anni e per la cui approvazione si prevede un *iter* complesso: in particolare, si prescrive l'acquisizione, sui pertinenti schemi dei decreti legislativi, del parere delle Commissioni parlamentari competenti⁶, previa espressione della Conferenza unificata laddove la materia sia di interesse di Regioni ed Enti locali⁷; a ciò, si aggiunge, potenzialmente, anche un nuovo confronto in Parlamento sugli schemi di decreto, in caso di mancata conformazione del Governo alle indicazioni delle Commissioni⁸.

Quanto alla determinazione sostanziale dei decreti, questa è affidata al confronto tra il Ministero dell'economia e delle finanze e le Commissioni di esperti appositamente istituite, disponendosi, per determinate materie, anche un dialogo con un Tavolo tecnico più ampio⁹.

La legge delega precisa, inoltre, che la relazione tecnica che

materia delle accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi; l'introduzione di misure di attuazione del federalismo fiscale regionale e la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province; la riforma del sistema degli adempimenti tributari e degli adempimenti in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi; la riforma del sistema nazionale della riscossione; la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

⁶ Essenzialmente, alla Camera dei Deputati, le Commissioni *V^a Bilancio* e *VI^a Finanze* alla Camera; al Senato della Repubblica, le Commissioni *5^a Programmazione economica, bilancio* e *6^a Finanze e tesoro*. L'espressione dei pareri deve avvenire entro il termine di trenta giorni, prorogabili di venti giorni in caso di particolare complessità della materia o per il numero di decreti legislativi da esaminare, decorso il quale i decreti legislativi possono essere comunque adottati.

⁷ Anche in questo caso, si prevede che la Conferenza unificata debba esprimersi nel termine di trenta giorni dalla trasmissione dell'atto, decorso il quale il Governo potrà comunque procedere.

⁸ In questo caso, i decreti sono trasmessi nuovamente alle Camere con le osservazioni e con eventuali modificazioni del Governo. I pareri definitivi delle Commissioni competenti sono espressi nel termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione, allo scadere del quale i decreti legislativi possono essere comunque adottati (art. 1, comma 3, della l. 111/2023).

⁹ In particolare, con d.m. Mef del 4 agosto 2023 è stato istituito il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, composto da i) un Comitato di coordinamento, con la funzione di garantire una coerenza complessiva tra le proposte tecniche e i criteri della delega, ii) una segreteria tecnica e iii) 12 Commissioni, divise per settore di intervento.

D'altro canto, per quanto concerne la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario e la revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento dei contribuenti, il Governo può costituire dei tavoli tecnici tra "l'amministrazione finanziaria, gli enti territoriali, le organizzazioni sindacali, le associazioni di categoria e dei professionisti maggiormente rappresentative a livello nazionale e le associazioni familiari maggiormente rappresentative a livello nazionale" (art. 2, comma 2, della l. delega).

Sul punto, cfr. L. DE STEFANI, *Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 6 e ss.

accompagna i decreti a carattere sostanziale debba indicare l'impatto in termini di gettito delle misure di riforma e la relativa distribuzione territoriale, a conferma della connessione logico-normativa intercorrente tra la revisione del sistema tributario e l'opera di riassetto del quadro fiscale sub-statale¹⁰. Prevedendosi, da ultimo, anche un meccanismo di correzione e integrazione della riforma, mediante l'adozione di nuovi provvedimenti entro il termine di ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi già adottati (comma 6).

Sul punto, e in senso critico, si è osservato che la devoluzione ai decreti delegati degli effetti della riforma (e delle correlative quantificazioni degli oneri), così come la previsione di una sua "invarianza finanziaria complessiva e in termini aggregati", se, per un verso, consente di meglio adeguare le misure adottate alle contingenze del momento, in misura coerente con un approccio differito e a fattispecie progressiva della revisione normativa, d'altro canto, però, potrebbe avere la controindicazione di frustrare le aspettative degli operatori economici, senza risultare, in definitiva, significativa sul piano dell'impulso fiscale all'economia reale¹¹.

¹⁰ La relazione tecnica deve relazionare in ordine alla sostenibilità finanziaria delle misure che compongono la riforma, ai sensi dell'art. 22 della l. delega, conformemente al disposto di cui all'art. 17, comma 2, della l. 196/2009, che consente di demandare ai decreti legislativi la quantificazione finanziaria degli interventi recati da una legge delega, qualora la materia sia di particolare complessità. Nel dettaglio, i nuovi oneri recati dai decreti legislativi dovranno trovare copertura all'interno degli stessi provvedimenti, ovvero mediante il Fondo per la riforma fiscale istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze con la l. di bilancio per l'anno 2021, eventualmente integrato con le maggiori entrate riscosse rispetto a quelle previste dalla *Nadef* per la medesima annualità (art. 1, commi 2 e 5, della l. n. 178/2020).

Diversamente, si provvederà a compensazione finanziaria con i risparmi di spesa o le maggiori entrate recati da altri decreti legislativi emanati ai sensi della medesima l. delega 111/20203, trasmessi alle Camere prima di quelli che comportano maggiori oneri; anche l'entrata in vigore dei decreti onerosi dovrà avvenire contestualmente o successivamente a quella relativa ai provvedimenti che necessitano di copertura finanziaria. A tal fine, si prevede nella l. delega l'istituzione di un apposito Fondo nello stato di previsione del Mef, in cui far confluire le risorse aggiuntive derivanti dalla Riforma (v. l'art. 22 della l. 111/2023).

¹¹ Sembra potersi leggere in questi termini quanto osservato in G. VEGAS, *Riforma fiscale e nodo coperture. Dove trovare i fondi*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 23 e ss., per cui un tale metodo rischia di "sortire l'effetto di congelare le attese e di indurre a procrastinare le decisioni di spesa, di risparmio e di investimento. Con la conseguenza di pregiudicare la realizzazione in tempo utile degli effetti economici perseguiti dalla riforma, non modificando nella sostanza l'onere complessivo a carico della massa dei contribuenti, rendendola sostanzialmente inutile".

Sub b), in merito alla codificazione e razionalizzazione della normativa tributaria, viene invece in rilievo l'art. 21, il quale prevede un intervento bifasico.

Dapprima, infatti, si prescrive la realizzazione di un *riordino organico* delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici, da attuarsi entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge, e quindi, almeno in via previsionale, con un termine inferiore a quello assegnato per la revisione di cui all'art. 1, da cui però viene mutuata la procedura di consultazione parlamentare (comma 1).

In proposito, è stato rilevato che la ragione della minore ampiezza del termine per la predisposizione dei testi unici, rispetto a quello previsto per la revisione del sistema tributario, risiede nell'esigenza di consentire ai nuovi decreti legislativi di intervenire direttamente su una materia già "assestata" sul piano normativo-redazionale¹².

In secondo luogo, il medesimo art. 21 dispone la delega¹³ ad attuare la raccolta delle vigenti disposizioni di diritto tributario in un codice articolato in *una parte generale*, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e in *una parte speciale*, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema normativo (comma 2).

1.3. Su queste premesse, si intende volgere ora la riflessione al cuore della riforma, ossia all'esame del concreto esercizio della delega di cui all'art. 1 della legge, operato mediante la formulazione delle specifiche proposte normative di revisione degli istituti sostanziali dell'ordinamento fiscale.

Nel prosieguo della trattazione ci si soffermerà quindi, in chiave per quanto possibile critica, sui decreti legislativi ad oggi emanati e vertenti in tema di:

- i. diritto tributario internazionale,
- ii. imposizione sui redditi delle persone fisiche,
- iii. revisione dello Statuto dei diritti del contribuente,
- iv. ridefinizione del procedimento di accertamento e

¹² Tant'è che, laddove, com'è avvenuto, l'approvazione di alcuni decreti legislativi sia avvenuta prima del riassetto codicistico, nella redazione del testo unico si dovrà tenere conto dei decreti medio tempore adottati (art. 21, comma 1, lett. *b*) della delega). In questi termini, si v. R. LOIERO, *La sfida della codificazione e semplificazione normativa*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 26 e ss.

¹³ Da attuarsi entro il termine di dodici mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi correttivi e integrativi della riforma.

introduzione del concordato preventivo,

v. riforma e ampliamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo,

vi. semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti tributari e

vii. riassetto e digitalizzazione del contenzioso tributario.

Finalmente, in esito a tale analisi, si proverà a tirare le fila del percorso di riforma che si è fin qui prodotto, proponendo alcune riflessioni conclusive e di sintesi.

2. La revisione degli istituti della fiscalità internazionale: residenza, competitività e *global minimum tax*

2.1. Principiando l'analisi con l'illustrazione delle innovazioni in tema di fiscalità internazionale, vengono allora in rilievo gli artt. 3 e 9 della legge delega, che demandano ai decreti attuativi l'adeguamento dell'ordinamento interno ai principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale, anche mediante la revisione della fiscalità di vantaggio nel rispetto della normativa unionale in tema di aiuti di Stato e nell'ottica di favorire lo sviluppo economico del Mezzogiorno e la riduzione del divario territoriale.

Com'è stato osservato¹⁴, si tratta di una delega "ibrida" perché assomma in sé sia disposizioni di carattere generale, col richiedere l'adeguamento dell'ordinamento interno ai principi del diritto tributario dell'UE e alle raccomandazione OCSE nell'ambito del progetto BEPS¹⁵, conferendo in tal modo una particolare forza prescrittiva alla *soft law*; sia indicazioni più specifiche, orientate alla revisione della disciplina sulla residenza fiscale, all'introduzione di istituti di competitività tributaria, al recepimento della direttiva sulla *global minimum tax* e alla razionalizzazione del regime delle *controlled foreign companies*¹⁶.

¹⁴ A. TOMASSINI – C. CINOTTI – A. SANDALO, *Principi generali di diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 49.

¹⁵ Art. 3, comma 1, lett. a) e b) della l. 111/23.

¹⁶ Art. 3, comma 1, lett. c), d), e) ed f) della l. 111/23; partecipano della struttura "specificata" della delega anche le lett. g), h) e i) dell'art. 9, comma 1, riguardanti rispettivamente la revisione degli incentivi fiscali in senso conforme alla normativa sulla *global minimum tax*, la ridefinizione della fiscalità di vantaggio nell'ottica della disciplina sugli aiuti di Stato dell'UE e la riduzione del divario territoriale tra nord e sud del Paese.

La delega è stata, sul punto, esercitata con il decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, recante “*attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*”.

L’atto è volto

- alla revisione del concetto di residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società quale criterio di collegamento all’imposizione, in coerenza con le prassi internazionali e con le convenzioni per evitare le doppie imposizioni, al fine di ampliare il novero dei contribuenti IRPEF (articoli 1 e 2);
- alla semplificazione e razionalizzazione del regime delle società estere controllate (articolo 3);
- alla creazione di un nuovo quadro giuridico di riferimento, compatibile con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato, per una politica di incentivi fiscali in favore dei titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa aventi la sede o una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (articolo 4);
- alla revisione degli incentivi fiscali per i lavoratori rimpatriati e all’introduzione di nuovi incentivi fiscali per le attività economiche trasferite in Italia (*reshoring*) (articoli 5-6);
- al recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 volta a garantire un livello d’imposizione fiscale minimo globale (*global minimum tax*) per i grandi gruppi multinazionali d’imprese e i gruppi nazionali con ricavi annui pari o superiori a 750 mln di euro (risultanti dal bilancio consolidato dell’entità controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi fiscali immediatamente precedenti l’esercizio fiscale sottoposto a verifica) (articoli 8-60).

2.2. Più nel dettaglio, agli artt. 1 e 2 del decreto in parola si definiscono come residenti fiscalmente in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d’imposta, calcolando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti¹⁷.

¹⁷ Manca, invece, una precisazione normativa del criterio di individuazione dell’Ufficio competente per l’accertamento dei redditi di chi non è formalmente residente in Italia, su cui si v. G. MARINI, *Residenza fiscale, basta anche la presenza in Italia oltre 6 mesi*, in *Fisco-Il Sole 24 Ore (ntplusfisco.ilsole24ore.com)*, 18 dicembre 2023. Così come la disciplina non introduce innovazioni in termini di frazionamento del periodo di imposta in corso d’anno, salvo il caso di specifica previsione della fattispecie all’interno

Rispetto alla disciplina vigente, pertanto:

- a) viene introdotto il riferimento alla frazione di giorno;
- b) sono considerati residenti anche i soggetti presenti nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, di fatto così ampliando la platea dei contribuenti residenti in Italia;
- c) in luogo del riferimento alle nozioni contenute nel codice civile, viene introdotto un nuovo concetto di "domicilio" che si basa sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
- d) viene, infine, configurata come presunzione relativa di residenza fiscale, che consente la prova contraria, l'iscrizione per la maggior parte del periodo di imposta delle persone fisiche nelle anagrafi della popolazione residente.

Circa ancora *sub a)* e *b)*, si può osservare come il riferimento alla presenza sul territorio dello Stato, apprezzabile anche per frazioni di giorno, determini l'elisione del requisito della abitualità, insito invece nella nozione di residenza privatistica; potendosi, d'altro canto, ampliare gli spazi di azione probatoria del contribuente che intenda dimostrare la propria estraneità al regime fiscale nazionale¹⁸.

Su questa linea, anche con riguardo al punto *c)*, il decreto sembra confermare l'intento di autonomizzare il concetto di residenza fiscale rispetto ai principi civilistici, assumendo una prospettiva originale, non coincidente nemmeno con la prassi internazionale, rappresentata dalle *tie-breaker rules* OCSE¹⁹.

delle Convenzioni contro le doppie imposizioni: v., sul punto, il *position paper* di Confindustria "Osservazioni allo schema di decreto legislativo riguardante l'attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale", disponibile all'indirizzo: www.senato.it

¹⁸ La nozione di presenza potrebbe, d'altro canto, dare maggiore certezza a fattispecie concrete emerse negli ultimi anni, come ad esempio, l'esercizio della prestazione lavorativa in *smartworking*; ancorché siffatte condizioni lavorative inedite siano ritenute risolvibili mediante l'architettura normativa tradizionale dalla Circolare AE 18 agosto 2023, n. 25: cfr. in tal senso, anche A. TOMASSINI – C. CINOTTI – A. SANDALO, *Principi generali di diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 52.

¹⁹ Se, infatti, il Modello OCSE per le convenzioni contro le doppie imposizioni dà rilievo principale, al fine di dirimere i conflitti positivi di giurisdizione fiscale per l'applicazione della *worldwide taxation*, alla *disponibilità di una abitazione permanente* ("*permanent home available*"), il criterio addotto in via subordinata del *centro degli interessi vitali* risulta connotati da profili sia personali, sia economici ("*an individual is ... a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer*"); mentre solo in terza battuta occorre considerare il soggiorno abituale ("*habitual abode*").

L'approssimazione concettuale del domicilio alla sfera degli affetti rappresenta, a ben vedere, una posizione non tanto estranea alla giurisprudenza di legittimità, che aveva in qualche occasione lasciato trasparire una preminenza degli aspetti di carattere personale rispetto a quelli economici²⁰; ma che era risultata recessiva rispetto al filone giurisprudenziale che assegna, ai fini dell'enucleazione del domicilio fiscale, decisività alla sfera socioeconomica dell'individuo²¹, ovvero a una valutazione di carattere globale che tenga insieme entrambi tali profili²².

Questa visione innovativa potrebbe tuttavia sollevare quale criticità rispetto al coordinamento con il concetto di residenza in senso proprio, identificato dalla dimora abituale, e con l'esigenza di riconoscibilità esterna del "centro degli affetti", che non appare afferrabile intuitivamente; e, in ultima analisi, contraddire la finalità dell'intervento in quanto volto (a mente

Secondo il Commentario OCSE al Modello di convenzione, con riguardo al criterio del *centro degli interessi vitali*, gli elementi afferenti alla sfera sociale ed economica "*must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on personal acts of the individual must receive special attention*": sicché, in concreto sarà dirimente lo specifico atteggiarsi del contribuente per l'individuazione della sua residenza fiscale, senza potersi assegnare, in astratto, preminenza agli elementi personali od economici, che, invece, dovrebbero essere contemplati all'interno di una valutazione globale (cfr. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, 109, § 15).

²⁰ Cfr. Cass., Sez. V, 15 giugno 2016, n. 12311, laddove si legge che "*l'interpretazione qui accolta del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2 è in armonia con l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui 'ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali'*".

²¹ In tal senso, *ex multis*, Cass., Sez. VI, Ord. 25 maggio 2022, n. 16954, per cui "*ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento*".

²² Sembra deporre in tal senso Cass., Sez. V, Ord. 1° luglio 2021, n. 18702, a mente della quale "*nel caso in cui i legami personali e quelli professionali possano non coincidere, deve, preliminarmente farsi luogo ad una valutazione globale di tutti gli interessi del contribuente*". V. sul punto, A. LONGO – A. DULCETTI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 77-78.

della relazione tecnica) a conferire maggiore certezza ai rapporti fiscali, con effetti deflattivi anche sul contenzioso²³.

Quanto a *sub d)*, invece, il superamento dell'invalicabilità del dato formale dell'iscrizione anagrafica sul territorio dello Stato, quale elemento presuntivo *iuris et de iure* di residenza fiscale in Italia, pare non soltanto conforme al carattere di effettività e attualità della capacità contributiva, consustanziale all'art. 53 Cost., ma anche mitigativo dell'asimmetria tradizionalmente rinvenibile nel raffronto con il trattamento fiscale dei cittadini iscritti all'AIRE, la cui consistenza probatoria è diffusamente ritenuta superabile sulla base degli altri elementi di cui all'art. 2 Tuir. La riconducibilità del dato formale alla situazione fattuale del contribuente risulta, pertanto, ora possibile in via generale; venendosi così a ripianare anche l'ulteriore distonia che sussisteva tra le fattispecie di diritto interno, soggette alla presunzione assoluta di residenza in corrispondenza dell'iscrizione anagrafica, e quelle che erano interessate dall'applicazione di una Convenzione contro le doppie imposizioni, la cui diversa disciplina risultava preminente sulla regola di cui all'art. 2 Tuir²⁴.

2.3. In merito alla residenza delle persone giuridiche, si eliminano i riferimenti al criterio dell'"oggetto principale", che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione, e alla sede dell'amministrazione.

La residenza di società ed enti viene quindi ricondotta a tre criteri alternativi in grado di fondare, anche singolarmente, il collegamento personale all'imposizione delle persone giuridiche: il criterio della sede legale, quello della sede di direzione effettiva²⁵ e il nuovo criterio della gestione ordinaria in via principale (ossia il luogo in cui sono assunte le decisioni

²³ Laddove si legge che "l'inserimento nel TUIR di una definizione specifica di domicilio ha l'obiettivo di ridurre l'ampio contenzioso tributario venutosi a creare negli ultimi anni in virtù del rinvio contenuto nel vigente articolo 2 del TUIR al domicilio civilistico. Detta semplificazione appare idonea a riflettersi positivamente anche sulle attività di accertamento e di controllo".

²⁴ In tema, si v. E. DELLA VALLE, *Criteri direttivi per coordinare l'ordinamento tributario nazionale con il diritto unionale e internazionale*, in *Il Fisco*, n. 25/2023, 2422.

²⁵ Con la precisazione, presente nella Relazione illustrativa del provvedimento, che "ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi".

strategiche e si svolgono concretamente le attività di gestione della società o ente)²⁶.

La scelta di abbandonare il criterio dell'oggetto principale, in favore della sede di direzione effettiva²⁷ e della gestione ordinaria in via principale trova fondamento nell'intento di riallineare l'ordinamento interno con le figure allocative della residenza di società ed enti elaborate in ambito OCSE e, particolarmente, con le modifiche apportate nel 2017 al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni. Tale intervento ha comportato l'affiancamento al parametro del *place of effective management* di altri indicatori sintomatici della residenza fiscale, quale ad esempio la gestione ordinaria, che dovrebbero confluire nella disamina *case-by-case* condotta dagli Stati interessati dalla *dual residence* dell'ente. In tal modo, il legislatore italiano sembra avere circoscritto i fattori rilevanti nell'indagine sulla residenza fiscale, aumentando il tasso di certezza giuridica e limitando la valorizzazione di elementi sostanziali diversi e inediti²⁸.

Si è, tuttavia, osservato²⁹ come la sede della direzione effettiva, da distinguersi dalla diversa attività di coordinamento di un

²⁶ Si tratta della gestione attinente al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso, mentre quando solo una parte di tali attività si svolge nel territorio dello Stato può, se del caso, esistere una stabile organizzazione. Analogamente, la gestione corrente di un ramo d'impresa configura una stabile organizzazione.

Viene, invece, mantenuta la presunzione di residenza per i trust e gli istituti di analogo contenuto istituiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano, salva la prova contraria. Parimenti, permane la disposizione antielusiva che prevede la presunzione di residenza in Italia, salvo prova contraria, per i trust istituiti in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente in Italia effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

²⁷ In merito a tale profilo, si può peraltro segnalare l'indicazione della Suprema Corte, per cui, tendenzialmente, i concetti di oggetto principale e direzione effettiva sarebbero suscettibili di convergere (cfr. Cass., 25 luglio 2022, n. 23150, laddove afferma che “*il luogo di svolgimento dell'oggetto principale della società non integra tanto un criterio a sé stante e contrapposto a quello del place of effective management, ma contribuisce ad identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva*”).

²⁸ In questo senso, si v. il *position paper* di Confindustria “*Osservazioni allo schema di decreto legislativo*, cit., in cui si afferma che “*tali criteri dovrebbero ridurre – auspicabilmente – l'ampliamento indebito a ulteriori criteri di natura sostanziale, come spesso accaduto nella giurisprudenza degli ultimi anni*”.

²⁹ V. P. VALENTE, *Il luogo di svolgimento dell'oggetto principale della società non integra tanto un criterio a sé stante e contrapposto a quello del place of*

gruppo³⁰, sembri permanere quale criterio preferenziale dell'amministrazione fiscale per la rilevazione degli enti residenti, come emergerebbe dalla riserva apposta dall'Italia sull'art. 4 della Convenzione multilaterale contro le doppie imposizioni, elaborata in sede OCSE ai sensi dell'azione 15 del progetto BEPS; tale articolo, infatti, risulta sostanzialmente recettivo del nuovo metodo rivelativo della residenza, basato su indicatori plurali, introdotto nel 2017 nel Modello di Convenzione. Saranno, dunque, la prassi e la giurisprudenza a dire se un maggior peso specifico sarà stato riservato, a livello fattuale e interpretativo, anche sul piano interno al criterio della sede di direzione effettiva.

2.4. Rinviando, per semplicità espositiva, la trattazione delle modifiche all'istituto delle CFC *rules* a dopo l'illustrazione della *global minimum tax*, si evidenzia ora l'introduzione all'art. 4 di una disposizione quadro sugli incentivi fiscali, richiedendone la compatibilità con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato ed esplicitandosi che le agevolazioni fiscali rivolte ai redditi di impresa o di lavoro autonomo saranno legittime solo se conformi alla pertinente normativa dell'UE (artt. 107 e 108 TFUE, Regolamento della Commissione n. 651/2014 e regolamenti sul "*de minimis*").

2.5. Viene ora in rilievo l'art. 5 del decreto, che modifica, con decorrenza dal 2024, il regime agevolato dei "lavoratori impatriati", in senso restrittivo e più puntuale rispetto alla disciplina previgente di cui all'art. 16 del d.lgs. 147/2015.

Si prevede, in particolare, che il reddito da lavoro dipendente, assimilato o autonomo, entro il limite annuo di 600.000 euro, concorra alla formazione del reddito complessivo nella misura

effettive management, ma contribuisce ad identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva, in *Fiscalità & commercio internazionale*, n. 1/2021, 57 e ss.

³⁰ A seguire l'indirizzo per cui, almeno in ambito unionale, "*non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative qualora esso s'identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana, precisando che in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto*" (Cass., Sez. V, 21 dicembre 2018, n. 33234, che richiama Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43809; cfr. anche CGUE, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, 12 settembre 2006, in Raccolta 2006 I-07995).

del 50%³¹, per i lavoratori in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione che non risultano essere già stati residenti nel nostro Paese nei tre periodi d'imposta precedenti al conseguimento della residenza³². Nel caso in cui il beneficiario non mantenga la residenza fiscale in Italia per almeno quattro anni, si commina la decadenza dal regime con efficacia *ex tunc* e applicazione degli interessi³³.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'AIRE nei periodi di imposta precedenti al trasferimento, ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni³⁴.

Qualche profilo critico, atteso l'intento restrittivo della platea dei beneficiari, potrebbe invece rinvenirsi nell'ampiezza soggettiva riconosciuta dalla nuova normativa per l'attribuzione della qualifica di lavoratore qualificato³⁵.

³¹ Il reddito di lavoro è considerato imponibile nella misura più agevolata del 40% in caso di trasferimento con figlio minore, o di nascita o adozione di un minore nel periodo di fruizione dell'agevolazione (in questo caso, a condizione che il minore sia residente in Italia e a partire dal momento in cui si verifica il presupposto).

³² Se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di: a) sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo; e b) sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

³³ Trova invece applicazione il regime precedente per coloro che trasferiscono la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023. In tale ipotesi, il beneficio si estende per ulteriori tre periodi di imposta, con agevolazione riconosciuta nella misura del 50%, nel caso in cui il contribuente sia divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

³⁴ Si tratta di una precisazione che potrebbe consolidare la disparità regolativa della residenza estera rispetto al regime dei neo-residenti ex art. 24-bis del Tuir, per cui rileva l'assenza dell'iscrizione nell'anagrafe dei residenti, osservata in A. LONGO – A. DULCETTI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 82. Tali discrasie potrebbero, però, venire meno in dipendenza della degradazione a presunzione relativa del requisito dell'iscrizione anagrafica.

³⁵ Ai sensi del d.lgs. n. 108/2012 (*Attuazione della direttiva 2009/50/CE sulle condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di Paesi terzi che intendano svolgere lavori altamente qualificati*), laddove si individua il requisito della qualificazione a chi sia in possesso di un "titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competente nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, come rientrante nei

2.6. Con l'art. 6 del decreto si introduce nell'ordinamento l'istituto del c.d. *reshoring*³⁶.

Si tratta di un'agevolazione, riservata alle attività economiche di impresa e di esercizio di arti e professioni trasferite sul territorio dello Stato da un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, che si esprime nella irrilevanza, ai fini dell'imposizione sui redditi e dell'Irap, del relativo reddito nella misura del 50%.

Il beneficio, che si applica nel periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i cinque periodi di imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione, è soggetto a un regime di decadenza, laddove nei cinque periodi d'imposta (ovvero dieci se trattasi di grandi imprese³⁷), successivi alla scadenza del regime di agevolazione il beneficiario trasferisce fuori del territorio dello Stato, anche parzialmente, le attività oggetto del precedente trasferimento.

Si precisa, inoltre, che non sono incluse tra le attività agevolabili quelle esercitate nel territorio dello Stato nei ventiquattro mesi antecedenti al loro trasferimento, di modo da evitare un utilizzo abusivo della misura.

Si tratta, pertanto, di un beneficio:

- i. semplificato, in quanto non condizionato al buon esito di un interpello preventivo, diversamente dall'interpello per nuovi investimenti ex art. 2 del d.lgs. n. 147/2015;
- ii. soggettivamente e oggettivamente ampio, perché rivolto anche a chi trasferisce attività economiche in Italia per la prima volta e fruibili in via cumulativa con altre agevolazioni;
- iii. espressamente condizionato al rispetto della disciplina UE sugli aiuti di Stato³⁸ e privo di conseguenze sanzionatorie in caso di decadenza dall'agevolazione;

livelli 1, 2 e 3 della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011"; nonché, ai sensi del d.lgs. n. 206/2007 ("Attuazione della direttiva 2005/36/CE relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali, nonché della direttiva 2006/100/CE che adegua determinate direttive sulla libera circolazione delle persone a seguito dell'adesione di Bulgaria e Romania"). Si v., sul punto, anche la Circolare AE del 23 maggio 2017, n. 17.

³⁶ Su cui si v. R. CORDEIRO GUERRA, *Fisco, così lo sconto del 50% per 6 anni a chi porta l'attività in Italia*, in *Fisco-Il Sole 24 Ore* (ntplusfisco.ilsole24ore.com), 28 dicembre 2023.

³⁷ Individuate ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003.

³⁸ Cfr. il comma 5 dell'art. 6.

iv. tendenzialmente non selettivo, poiché rivolto sia ai redditi derivanti da attività di impresa (con esclusione, in principio, dei proventi da *passive income*), sia ai redditi prodotti dall'esercizio di arti e professioni in forma associata; e

v. configurato in forma antielusiva, in forza sia della clausola di divieto di trasferimento per le attività precedentemente esercitate in Italia, sia della previsione della tenuta di una contabilità separata per il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabile³⁹.

2.7. Uno degli interventi cardine del “decreto sull'internazionalizzazione fiscale” è contenuto nel Titolo II, in cui viene recepita la direttiva (UE) 2022/2523⁴⁰. Si tratta, com'è noto, della disciplina introduttiva negli Stati UE di una tassazione minima effettiva pari al 15%⁴¹ (c.d. “*global minimum tax - GMT*”) per i gruppi multinazionali e i gruppi nazionali su larga scala⁴² aventi ricavi annui almeno di 750 mln di euro, risultanti dal bilancio consolidato della controllante capogruppo⁴³ in almeno due dei quattro periodi di imposta precedenti a quello considerato per l'applicazione dell'imposta

³⁹ Così, al comma 3 dell'art. 6

⁴⁰ Come noto, la GMT nasce nell'ambito del progetto BEPS - *Base Erosione and Profit Shifting* dell'OCSE, e in particolare dell'Azione n. 1, riferita alla digitalizzazione dell'economia, e del suo Pilastro n. 2, riferito alla definizione di una imposta minima globale per i grandi gruppi multinazionali.

L'intervento ha l'obiettivo di fermare la corsa al ribasso delle aliquote fiscali, raggiungere un livello di parità concorrenziale tra imprese a livello globale e promuovere efficienti decisioni di investimento e localizzazione delle attività d'impresa. In tema di regolamentazione unionale e contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, si v. anche A. CONTRINO, *La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea*, in *Rivista telematica di diritto tributario* (www.rivistadirittotributario.it), n. 2/2022, 937 e ss.

⁴¹ Con l'aliquota effettiva del 15% non si intende l'aliquota nominale (in Italia già superiore a tale soglia), ma il livello effettivo di imposizione che si ottiene considerando diversi meccanismi agevolativi, e che viene calcolato secondo quanto stabilito dalla direttiva.

⁴² La ricomprensione nel raggio applicativo della GMT anche dei gruppi nazionali è funzionale ad evitare violazioni del principio di non discriminazione unionale. Sono invece escluse, principalmente, le entità statali, le organizzazioni internazionali, le organizzazioni senza scopo di lucro, i fondi pensione; nonché, le entità di investimento o veicoli di investimento immobiliare solo in qualità di controllanti capogruppo, al fine di preservare il loro *status* di veicoli di investimento fiscalmente neutri.

⁴³ Ovvero, in assenza, dal bilancio che sarebbe stato predisposto dalla controllante capogruppo qualora vi fosse stata obbligata (All. A, n. 3), lett. *d*) al decreto). Ai fini dell'applicazione, si considerano anche i ricavi imputabili alle entità controllate escluse.

(e ciò in linea con il corrispondente schema regolativo elaborato in ambito OCSE⁴⁴).

La disciplina, per grandi linee, poggia su due regole (c.d. *Global Anti-Base Erosion Rules - GloBE rules*):

a) le capogruppo italiane (*Ultimate Parent Company – UPE*) sono tenute a versare un’imposta minima integrativa (*Income Inclusion Rule – IIR; o Top-up Tax*) riferita alle controllate o entità “apolidi” stabilite in giurisdizioni a bassa fiscalità⁴⁵, in una misura che compensi il basso livello di imposizione di tali controllate, fino ad eguagliare l’*aliquota effettiva* del 15%. Tale meccanismo può essere realizzato, in caso di mancata applicazione della IIR da parte della capogruppo estera, anche da parte di una entità intermedia del gruppo localizzata in Italia (*Intermediate Parent Company – IPE*); ovvero, nel caso di strutture partecipative frammentate⁴⁶, da parte dell’entità intermedia parzialmente partecipata dalla capogruppo (*Partially Owned Parent Company – POPE*), con riferimento alle relative controllate.

b) *In via alternativa e subordinata*, laddove non sussistano le precedenti condizioni e quando l’entità capogruppo di un gruppo multinazionale sia situata in una giurisdizione di un Paese terzo che non applica una IIR oppure è un’entità esclusa,

⁴⁴ L’All. A al d.lgs. precisa che deve intendersi per gruppo: a) un insieme di entità tra loro collegate per effetto di rapporti di proprietà o di controllo che sono incluse nel bilancio consolidato della controllante capogruppo, nonché ogni impresa che ne è esclusa unicamente a causa delle sue dimensioni, del principio di rilevanza o perché detenuta per la vendita; o b) una entità che ha una o più stabili organizzazioni, a condizione che non faccia parte di un altro gruppo come sopra definito.

Quanto al requisito dimensionale richiesto, esso coincide con quello previsto per l’applicazione della disciplina *Country-by-Country Reporting*, consentendo così una semplificazione degli adempimenti per le imprese interessate, come osservato in A. MARINELLO, *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa, 2023, 213.

Si precisa, inoltre, che la normativa prevede una esclusione *de minimis* per l’imposizione integrativa dovuta dalle imprese localizzate in un Paese per le quali: a) i ricavi rilevanti medi sono inferiori a 10 milioni di euro; b) il reddito rilevante medio è una perdita o è un reddito inferiore a 1 milione di euro.

⁴⁵ Ai fini della localizzazione di un’impresa, si considerano le regole rilevanti per imposte sui redditi. Si considerano “apolidi” le entità trasparenti che non siano capogruppo o comunque assoggettate a imposta minima integrativa, nel qual caso esse si considerano localizzate nella giurisdizione in sono assoggettate a imposizione.

⁴⁶ La fattispecie si rinviene laddove la UPE detenga una partecipazione inferiore all’80% nella controllata. In tal caso, se anche l’entità posta a monte della POPE nella catena di controllo applica la IIR, allora “l’imposizione integrativa attribuita alla controllante in relazione all’impresa a bassa imposizione è ridotta di un importo pari alla corrispondente quota di detta imposizione integrativa già attribuita alla partecipante parzialmente posseduta” (art. 17 del d.lgs.).

si prevede che le imprese controllate localizzate in Italia calcolino e versino un'imposta minima suppletiva (*Undertaxed Profits Rule - UTPR*) in relazione alle imprese facenti parte del gruppo, soggette ad una bassa imposizione, la quale verrà poi ripartita in ciascuna giurisdizione rilevante sulla base di un calcolo che consideri le "attività effettive", che tiene conto vuoi del numero dei lavoratori dipendenti, vuoi del valore netto contabile dei beni tangibili a disposizione della controllata⁴⁷. La UTPR assume così il ruolo di una *backstop rule* rispetto all'IIR, assicurando l'imposizione globale minima anche laddove non trovi applicazione la *Top-up Tax* a livello di capogruppo.

Punto nodale della normativa è il calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva (c.d. *Effective Tax Rate - ETR*⁴⁸) di ciascuna giurisdizione in cui sono situate entità del gruppo, al fine di confrontarlo con l'aliquota minima del 15%. Tale valore risulta pari al rapporto tra le imposte rilevanti rettifiche del Paese (*Adjusted Covered Taxes*) e il reddito netto rilevante del Paese (*GloBE Income*)⁴⁹.

⁴⁷ Più nel dettaglio, l'imposta suppletiva UTPR imputabile allo Stato italiano sarà pari al 50 per cento della somma dei seguenti rapporti:

a) numero dei dipendenti impiegati da tutte le imprese del gruppo multinazionale localizzate nello Stato italiano diviso per il numero dei dipendenti complessivamente impiegati da tutte le imprese del gruppo multinazionale localizzate in Paesi in cui è in vigore una imposta minima suppletiva equivalente;

b) il valore contabile netto dei beni tangibili di tutte le imprese del gruppo multinazionale localizzate nello Stato italiano diviso per il valore contabile netto dei beni tangibili di tutte le imprese del gruppo multinazionale localizzate in Paesi che applicano una imposta minima suppletiva equivalente.

⁴⁸ L'ETR può differire sensibilmente dall'aliquota nominale applicata in una giurisdizione, in ragione dell'effetto diminutivo che su di essa operano gli incentivi fiscali ai sensi della direttiva. In particolare, si può distinguere tra gli "incentivi fiscali che riducono in misura permanente la base imponibile" (es: per effetto di esenzioni totali o parziali) e "incentivi fiscali concessi sotto forma di crediti di imposta". Mentre i primi agiscono in senso riduttivo delle *Covered Taxes* (il numeratore dell'ETR), i crediti di imposta devono, a loro volta, essere differenziati tra "crediti rimborsabili" (*Qualified Refundable Tax Credit*) o "crediti trasferibili" (*Marketable Transferable Tax Credit*), i quali si tradurranno in un incremento del *GloBE Income* (il denominatore dell'ETR), e gli altri crediti di imposta (*Tax Credit*) che opereranno una riduzione delle *Covered Taxes* (numeratore dell'ETR). In altri termini, tutti i crediti di imposta e gli incentivi (fatto salvo per quelli che differiscono l'imposizione) avranno l'effetto di ridurre l'ETR, ma a parità di valore, la riduzione risulterà maggiore con riguardo agli incentivi fiscali permanenti e ai crediti di imposta diversi da quelli rimborsabili o trasferibili.

V., in questi termini, F. PACELLI – L. PURPURA – F. POMPEI, *Trattamento degli incentivi fiscali alla luce delle GloBE Rules*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 144 e ss.

⁴⁹ Determinato sommando algebricamente i redditi e le perdite rilevanti delle imprese localizzate nello stesso Paese.

D'altro canto, il differenziale di aliquota tra il tasso minimo del 15% e l'ETR specifico di una giurisdizione dovrà essere applicato sul "profitto eccedente" (*Excess Profit*) determinato in ciascuna giurisdizione, corrispondente all'eventuale importo positivo dato dalla differenza tra il reddito netto rilevante per il Paese, corretto sulla base delle spese salariali e delle immobilizzazioni materiali delle entità relative al medesimo Paese (c.d. *Substance-Based Income Exclusion – SBIE*). Tale rimodulazione del reddito netto rilevante risulta funzionale a preservare da imposizione gli insediamenti effettivi, disincentivando l'impiego di entità costituite ai soli fini fiscali⁵⁰.

Significativamente, la relazione tecnica al decreto non rinviene una fonte di maggiore gettito nelle regole GloBE, ma prevede la possibilità di nuove entrate per effetto dell'introduzione, operata dal decreto in esame, di una diversa e ulteriore imposta, la cui configurazione era indicata come facoltativa dalla direttiva Ue.

Si tratta dell'imposta minima nazionale (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT*), che ciascuna giurisdizione può stabilire, con corrispondente disattivazione delle IIR e UTPR eventualmente applicate nelle altre giurisdizioni fiscali del gruppo. Proprio questa caratteristica è alla base delle menzionate previsioni di gettito erariale: atteso che anche gli altri Stati membri istituiranno una QDMTT (imposta minima equivalente), con effetti disapplicativi delle *GloBE Rules* eventualmente vigenti nell'ordinamento italiano, la relazione tecnica ritiene plausibile attendersi che eventuali maggiori entrate potrebbero derivare soltanto dall'imposta minima nazionale interna.

L'imposta minima nazionale, applicabile a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale attualmente soggette ad una tassazione effettiva inferiore al 15%, si atteggia quindi nei termini di una *Top-up Tax* per giurisdizione, a tutela dei diritti impositivi dello Stato che la istituisce; in prospettiva esterna, invece, essa costituisce per le capogruppo estere una clausola di *imposta qualificata*, ovvero di *Safe Harbour*, con conseguente esclusione, con

⁵⁰ Cfr. A. BALLANCIN, *La delega fiscale nella prospettiva internazionale: il progetto "BEPS" e i due "Pillars"*, A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 57.

modalità differenti, della giurisdizione italiana dai rispettivi calcoli della IIR⁵¹.

In merito agli obblighi di versamento, si precisa poi che le imprese del gruppo localizzate in Italia risultano solidalmente e congiuntamente responsabili per il pagamento dell'imposta minima nazionale e dell'imposta minima suppletiva.

L'introduzione nell'ordinamento di una *global minimum tax* reca profili di interesse non soltanto per la sua derivazione "a cascata" dai livelli internazionale e sovranazionale, ma anche per l'originalità del suo presupposto che, invece di legarsi a elementi tradizionali di ricchezza, sembra diretta a sottoporre a tassazione specifici requisiti dimensionali e organizzativi reputati autonomamente espressivi di capacità contributiva⁵². Si tratta quindi di una forma impositiva innovativa, effettiva ed eventuale, perché condizionata all'allocazione delle entità controllate in giurisdizioni a bassa fiscalità, le cui implicazioni pratiche saranno da vagliare sul campo e in forma coordinata tra tutti i Paesi interessati e, particolarmente, tra quelli aderenti all'*Inclusive Framework* dell'OCSE.

2.8. Possiamo ora richiamare l'art. 3 del decreto, con cui si introduce una semplificazione della disciplina delle società estere controllate (CFC) di cui all'art. 167 Tuir, anche al fine di

⁵¹ In particolare, la QDMTT nazionale può assumere la fisionomia di: *a) imposta qualificata*, che determina un credito di imposta in capo alla Capogruppo tenuta al versamento della IIR, calcolato in relazione alle imposte minime nazionali già corrisposte dalle entità localizzate nella giurisdizione rilevante; ovvero *b) Safe Harbour*, cui consegue la completa disattivazione di ogni obbligo fiscale ai sensi della IIR rispetto alla giurisdizione fiscale in cui è imposta la QDMTT.

⁵² V., sul punto, A. MARINELLO, *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa, 2023, 229.

Sul principio di capacità contributiva, si v. G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Milano 2014; A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di) *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Roma, 2014, 13 e ss.; F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, *Ibidem*, 3 e ss.; ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2011; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in C. BERLIRI - L. PERRONE (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007, 1 e ss.; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, *Ibidem*, 25 e ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, *Ibidem*, 39 e ss.; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

armonizzare l'istituto con il nuovo compendio normativo relativo all'imposizione minima.

In tal senso, viene modificato il requisito oggettivo di imposizione per l'attivazione della *CFC rule*, individuato nell'assoggettamento ad aliquota inferiore al 15%⁵³; richiedendosi, quale condizione di utilizzabilità del meccanismo semplificato, che il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti sia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali dello Stato estero, e che i relativi esiti siano stati utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Diversamente, permarrà la disciplina previgente, che condiziona il meccanismo CFC alla sottoposizione dei soggetti controllati non residenti a una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella che sarebbe stata applicabile nello Stato della controllante.

Sempre alla condizione anzidetta, si precisa che, per il calcolo della tassazione effettiva dello Stato estero, rileva anche l'imposta minima equivalente⁵⁴, sempre prevista nell'ambito della *global minimum tax*, appositamente relativizzata rispetto al soggetto controllato non residente⁵⁵. Alternativamente, è introdotta un'imposta sostitutiva nello Stato della controllante, pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio⁵⁶, attivabile con opzione irrevocabile e valida per un triennio, rinnovabile tacitamente.

La disciplina è, dunque, informata ad un principio di prevalenza della imposta minima nazionale del Paese di residenza delle controllate rispetto alle regole CFC, atteso che queste ultime devono prendere in considerazione, ai fini del calcolo della tassazione applicata all'entità controllata, la QDMTT eventualmente adottata dalla giurisdizione estera.

⁵³ La tassazione effettiva estera è determinata come rapporto tra l'importo risultante dal bilancio d'esercizio delle imposte correnti dovute, anticipate e differite, e l'utile ante imposte.

⁵⁴ In particolare, occorre considerare l'imposta minima nazionale equivalente moltiplicata per il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.

⁵⁵ Ciò, in quanto l'imposta minima nazionale equivalente si applica su base giurisdizionale, per tutte le società controllate localizzate nel medesimo Stato: la relativizzazione è quindi calcolata come il prodotto tra l'imposta minima nazionale equivalente e il rapporto tra i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette a tale imposta.

⁵⁶ Calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

Più in generale, le interazioni tra *global minimum tax* e CFC rules sono state oggetto di analisi da parte delle *Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules* dell'OCSE del 2023, in cui, in sostanza, si suggerisce un aumento delle *Covered Taxes* (e quindi dell'ETR) della controllata in conseguenza dell'allocazione di base imponibile sulla *parent company* (c.d. *push-down*), per effetto della regola CFC. Un simile meccanismo, però, viene derogato nel caso di applicazione nei confronti della controllata di una QDMTT, coerentemente alla funzione di preservare i diritti impositivi della giurisdizione di riferimento⁵⁷; anche se, com'è stato osservato, una soluzione ulteriore, in queste circostanze, potrebbe essere quella di concedere un credito di imposta all'entità controllante per la QDMTT pagata dalla controllata, in sede di applicazione della CFC Rule⁵⁸.

2.9. Il Titolo III del decreto istituisce, infine, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze il Fondo per l'attuazione della delega fiscale, precisandosi che alla copertura per i maggiori oneri derivanti dalla normativa CFC si provvede con le entrate previste in conseguenza dell'applicazione dell'imposta minima nazionale.

3. La riforma dell'Irpef tra riduzione delle aliquote ed equità orizzontale

Con riferimento a tematiche fiscali più specificamente di diritto interno, in data 28 dicembre 2023 è stato approvato dal Consiglio dei Ministri, in via definitiva, il decreto legislativo recante la "attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi", quale "primo passo" del percorso di revisione complessiva del sistema di imposizione dei redditi.

La riforma si propone di assicurare il principio di equità orizzontale, attraverso l'uniformazione del trattamento fiscale di tutte le tipologie di reddito: dovrebbe così pervenirsi alla definizione di un'aliquota unica⁵⁹, assistita però da un sistema

⁵⁷ V. M. SACCOMANNI, *Il Pillar 2 e la sua rilevanza per l'ordinamento europeo ed italiano*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 140 e ss.

⁵⁸ A. BALLANCIN, *La delega fiscale nella prospettiva internazionale: il progetto "BEPS" e i due "Pillars"*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., 59.

⁵⁹ Così, l'art. 5, comma 1, lett. a), n. 1), della legge delega.

diversificato di deduzioni e detrazioni al fine di garantire la progressività del prelievo fiscale conformemente all'art. 53, comma 2, Cost.

L'esigenza di una riforma dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche discende, tra l'altro, dal radicale mutamento che si registra sul piano socioeconomico rispetto alle condizioni della società italiana degli anni Settanta, in cui l'attuale assetto impositivo fu definito⁶⁰. Rispetto ad allora, si rileva, infatti, oggi una sensibile mobilità e disomogeneità dei redditi, in particolare da lavoro dipendente e autonomo, che si combina una più acuta disparità nella distribuzione della ricchezza; con corrispondente incremento, nel rilievo degli elementi sintomatici di capacità contributiva, dell'importanza del consumo in confronto al reddito⁶¹.

È stato osservato che l'attuale sistema tributario, che fa ampio ricorso ai regimi sostitutivi, in particolare sui redditi da capitale, ha di fatto trasformato l'Irpef in un tributo speciale sui redditi da lavoro, in particolare dipendente⁶². Si può aggiungere che anche la progressiva estensione del regime forfettario è suscettibile di produrre un effetto incoerente sul piano dell'equità orizzontale e della fisionomia del tessuto produttivo, atteso che, a fronte del vantaggio della semplificazione contabile, tale istituto può indurre una traslazione del peso tributario sui contribuenti dipendenti, incentivando (o comunque non scoraggiando), tra l'altro, la frammentazione delle attività professionali. Così da potersi, in qualche modo, ravvisare un *trade-off* tra semplificazione e certezza dell'imposizione, a favore del primo termine, in relazione alla tassazione degli imponibili più difficilmente determinabili, per l'assenza di un sistema adeguatamente strutturato di scritture contabili e assetti organizzativi della produzione.

Le misure apportate dal decreto in esame sembrano andare nella prospettata equiparazione dei redditi da lavoro mediante interventi che si rivolgono sia al sistema delle aliquote, sia alla

⁶⁰ In generale, si v. A. DI PIETRO – P. FILIPPI, *Le imposte nella riforma tributaria*, Bologna, 1976.

⁶¹ In questi termini, si v. G. VEGAS, *Riforma fiscale e nodo coperture. Dove trovare i fondi*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 23-24.

⁶² A. GIOVANARDI, *La nuova IRPEF tra riduzione del prelievo, vincolo della progressività e prospettata transizione verso la flat tax*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 40 e ss.; sul punto, si v. anche A.C. SACCO, *Gli effetti della riforma fiscale sul reddito da lavoro dipendente*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 10 e ss., in cui si rileva che, nonostante i progressi degli ultimi anni, l'OCSE annovera ancora l'Italia tra i Paesi con maggiore carico fiscale sui lavoratori dipendenti.

sfera delle *tax expenditures*. Più nel dettaglio, l'art. 1 riduce da quattro a tre gli scaglioni IRPEF per l'anno 2024, prevedendo la seguente rimodulazione delle aliquote di imposta per scaglioni:

- 23% per i redditi fino a 28.000 euro;
- 35% per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
- 43% per i redditi che superano 50.000 euro;

Parimenti, sempre per il 2024, viene innalzata da 1.880 a 1.955 euro la detrazione prevista per i titolari di redditi da lavoro dipendente (esclusi i redditi da pensione) e di alcuni redditi assimilati fino a 15.000 euro. In tal modo, si amplia fino a 8.500 euro la soglia di *no tax area* prevista per i redditi da lavoro dipendente, che viene parificata a quella già vigente a favore dei pensionati⁶³. Inoltre, si assicura la corresponsione ai lavoratori dipendenti del trattamento integrativo alle stesse condizioni oggi previste (neutralizzando l'innalzamento di soglia di *no tax area* da 8.173 a 8.500 euro).

La ridefinizione della *no tax area* assume, peraltro, un significato funzionale non solo al perseguimento dell'equità orizzontale tra reddito da lavoro dipendente e da pensione, ma anche alla preservazione della progressività nella prospettiva della menzionata aliquota unica. Ciò, sulla scorta della tesi che vede garantito il principio di cui all'art. 53, comma 2, Cost., già sulla base dell'individuazione di un'area di non tassazione che consenta di escludere il minimo vitale, e che potrebbe poi venire rafforzata da un apposito sistema di detrazioni e deduzioni⁶⁴.

Sotto questo ultimo profilo, poi, l'art. 2 disciplina per i redditi superiori a € 50.000 la diminuzione di € 260 delle detrazioni spettanti per oneri ad aliquota del 19%, fatta eccezione per le spese sanitarie e per i premi per rischio eventi calamitosi⁶⁵.

Si tratta di una misura di carattere orizzontale, che risulta meno preferibile rispetto a una revisione selettiva delle *tax expenditures*, ma che comunque consente di attivare un

⁶³ In senso critico, si v. A.C. SACCO, *La riforma del reddito di lavoro dipendente alla prova dell'equità orizzontale*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 13 e ss., in cui si osserva come tale equiparazione sarebbe in contraddizione con il principio di discriminazione qualitativa dei redditi, dal momento che il reddito da lavoro soggiacerebbe a "maggiore penosità" rispetto a quello da pensione.

⁶⁴ In tema, si v. D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016.

⁶⁵ A seguito dei pareri emessi dalle Commissioni parlamentari, detto meccanismo non si applica, inoltre, per le detrazioni relative alle erogazioni liberali a favore delle Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, dei partiti politici e degli enti del terzo settore, che invece erano interessate dalla misura nella versione preliminare del decreto.

meccanismo incrementale della base imponibile a effetto immediato. Pare quindi un intervento coerente con gli obiettivi di semplificazione del sistema fiscale, che intende fronteggiare un assetto alluvionale delle detrazioni fiscali, che ha trovato talvolta motivazione in ragioni non equitative, ma più prettamente politiche di incremento dei sussidi fiscali⁶⁶.

Diversamente, sembra rispondente a una funzione economica e di politica dell'occupazione l'introduzione, stabilita sempre dalle misure in esame, a favore dei titolari di reddito di impresa ed esercenti arti e professioni, nelle more della prevista riforma IRES, di una maggiorazione del costo deducibile per nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato.

In conseguenza dell'intervento sulle aliquote Irpef, il decreto procede inoltre a disciplinare l'adeguamento delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova articolazione degli scaglioni Irpef⁶⁷.

In ultimo, la normativa dispone l'abrogazione per il 2024 dell'Aiuto alla crescita economica (ACE) che incentivava, attraverso una deduzione, la patrimonializzazione del reddito delle imprese⁶⁸, mentre, con l'art. 6, si istituisce un apposito

⁶⁶ Cfr., sul punto, M. MARÈ, *La riforma fiscale, l'IRPEF e la revisione delle tax expenditures*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 69 e ss. In merito, si v. L. CARPENTIERI, *Il timido avvio della riforma fiscale*, in *Rivista telematica di diritto tributario* (www.dirittotributario.it), n. 1/2022, 28 e ss., in cui si osserva, tra l'altro, che "le aliquote dell'imposta progressiva presentano andamenti erratici, per effetto di detrazioni, deduzioni e bonus che cambiano e si sovrappongono di anno in anno; poche sono state, negli anni, le azioni per ridurre le molteplici fattispecie agevolative che erodono la base imponibile e alterano la progressività dell'IRPEF"; in tema v. anche ID., *L'illusione della progressività*, Roma, 2012.

⁶⁷ L'art. 3 differisce al 15 aprile 2024 il termine per modificare gli scaglioni e le aliquote applicabili per l'anno di imposta 2024 da parte di Regioni, Province autonome e comuni (poiché la modifica degli scaglioni entra in vigore il 1° gennaio 2024, mentre il termine previsto dalla legislazione vigente è il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui l'addizionale si riferisce)

⁶⁸ Sul punto la Commissione Bilancio e Tesoro aveva rilevato che l'abrogazione dell'ACE avrebbe potuto indurre due effetti collaterali, vale a dire i) l'aumento della capienza della deduzione per le quote non ancora utilizzate dalle imprese e ii) l'attivazione di una "corsa" all'agevolazione prima della relativa soppressione.

In merito alla scelta abrogativa dell'istituto, si v. R. CORDEIRO GUERRA, *Il superamento dell'IRAP e la probabile abolizione dell'ACE. È la scelta giusta?*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 107 e ss., in cui si osserva come, nell'economia della legge delega, l'ACE potrebbe permanere nel sistema tributario, previo un coordinamento con la nuova mini-IRES (ex art. 6 della delega), che prevede meccanismi autonomi di patrimonializzazione delle imprese, laddove l'abrogazione avrebbe un effetto positivo in termini di aumento del *tax rate* nell'ambito della *global minimum tax*, trattandosi di un incentivo fiscale incidente sulla base imponibile, ma che sarebbe potenzialmente esteso a una platea soggettiva ristretta.

Fondo per l'attuazione della delega fiscale nello Stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

4. La revisione dello Statuto del contribuente e l'implementazione delle garanzie multilivello

4.1. Uno dei capisaldi della riforma fiscale è rappresentato dalla modifica dello Statuto dei diritti del contribuente, approvata in via definitiva il 28 dicembre 2023 con deliberazione del Consiglio dei Ministri.

Si tratta di un intervento diversificato, concepito però per rispondere all'esigenza unitaria di accrescere la tutela dei diritti del contribuente secondo moduli avanzati, coerenti con gli *standard* di protezione promananti dai livelli sovranazionale e internazionale, in linea con il paradigma della massima espansione delle garanzie nell'ordinamento multilivello, e agendo in particolare sui principi generali e sul giusto procedimento.

In questo senso, in termini generali, la riforma esibisce una interpolazione diffusa degli istituti di garanzia del contribuente⁶⁹, in cui si segnala, quale novità di rilievo, quanto meno teorico, l'introduzione di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo con il contribuente, sul modello di quanto già si verifica con riferimento ai tributi armonizzati.

Con queste premesse, si illustrano nel prosieguo le misure adottate, facendo riferimento alla nuova formulazione e numerazione degli articoli della l. 27 luglio 2000, n. 212.

i. In primo luogo, il nuovo Statuto si autoqualifica espressamente come attuativo non soltanto dei principi della Costituzione rilevanti in materia tributaria (artt.3, 23, 53 e 97), ma anche di quelli enucleati nell'ordinamento dell'Unione europea e in seno alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Si effettua, in tal modo, un raccordo espresso tra il livello nazionale e quello sovranazionale della tutela dei diritti del contribuente, nella prospettiva di porre fine al "doppio binario" che assillava alcuni degli istituti fiscali (in particolare, il contraddittorio) con riferimento a fattispecie analoghe, ma di distinta pertinenza materiale nell'ottica multilivello.

La valvola osmotica tra i diversi piani in cui si sviluppa la protezione dei diritti del contribuente è costituita dal

⁶⁹ Su cui si v. A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012.

riferimento espresso all'interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, parametrata sui predetti principi fondamentali. Si tratta, com'è noto, del recepimento normativo di un indirizzo stabilito dalla Corte costituzionale e condiviso dalla giurisprudenza di legittimità (Corte cost., 6 luglio 2004, n. 216; e Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576 e 14 aprile 2004, n. 7080).

D'altro canto, diviene esplicita l'estensione dei diritti dello Statuto a tutti i soggetti passivi e destinatari di obblighi formali collegati all'attuazione del tributo.

Si specifica che le disposizioni statutarie concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem* e l'autotutela devono essere garantite dalle amministrazioni statali e valgono come principi per gli enti territoriali, che sono tenuti ad adeguarvisi nel rispetto del principio di autonomia.

ii. Quanto ai principi di chiarezza delle disposizioni fiscali, si esplicita, all'art. 2, il divieto di analogia per le disposizioni tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi; mentre, all'art. 3, si specifica il divieto di retroattività con riferimento ai tributi *dovuti, determinati o liquidati periodicamente* e alle presunzioni legali.

Tale divieto, che in precedenza era rintracciabile solo implicitamente nell'art. 11 delle preleggi al Codice civile e nell'art. 3 dello stesso Statuto⁷⁰, viene ora affermato espressamente.

iii. All'art. 6 si definiscono come annullabili e non nulli i provvedimenti emessi dall'amministrazione a seguito di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti in dichiarazione, qualora non sia stato esperito l'invito al contribuente a fornire chiarimenti o produrre documenti entro trenta giorni dalla richiesta.

iv. Con l'art. 6 *bis* si introduce nell'ordinamento il principio generale del contraddittorio tributario, cui si correla il successivo articolo 7 *bis* che qualifica come causa di annullabilità dell'atto impositivo la violazione delle norme concernenti la partecipazione del contribuente.

In particolare, si riconosce che il diritto al contraddittorio, informato ed effettivo, è di applicazione generale, a pena di

⁷⁰ V. S. STUFANO, *Lo Statuto del contribuente*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 60 e ss.

annullabilità, a tutta la materia tributaria⁷¹, e segnatamente agli atti che esteriorizzano la pretesa amministrativa, risultando pertanto impugnabili autonomamente. L'esclusione dall'obbligo del contraddittorio opera limitatamente agli atti istruttori, privi di immediata lesività, oltre che per gli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Quanto agli aspetti procedurali che l'amministrazione deve rispettare per consentire il contraddittorio al contribuente, si tratta dell'applicazione allo schema dell'atto impositivo del paradigma procedimentale già previsto all'art. 12, comma 7, dello Statuto, in relazione al processo verbale di constatazione, la cui specifica disciplina, in quanto assorbita in quella emananda, viene pertanto abrogata.

In tal modo, il legislatore perviene non solo a uniformare i livelli di tutela unionale e nazionale in ordine a tutti i tributi oggetto di istruttoria, ma opera l'estensione del paradigma di protezione giuridica più avanzato, che era quello relativo al processo verbale di constatazione, e che risultava fino ad oggi espressamente circoscritto agli accertamenti sostanziali sul campo.

L'intervento raccoglie il monito della Corte costituzionale che, con ordinanza n. 21 marzo 2023, n. 47⁷², colmando una lacuna ordinamentale con scelta autonoma e più garantista anche del paradigma sovranazionale, in cui la Corte di giustizia aveva pur sempre condizionato l'invalidità dell'atto impositivo emanato in difetto di contraddittorio al vittorioso esperimento della "prova di resistenza"⁷³, chiamando il contribuente a provare la non

⁷¹ Vengono tuttavia espressamente esclusi gli atti non autonomamente impugnabili, gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

⁷² Con cui, com'è noto, si dichiarava l'inaammissibilità della questione circa l'estendibilità del contraddittorio previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto anche agli accertamenti "a tavolino", per riserva legislativa sul punto, non rappresentando tale modello di confronto preventivo l'unico possibile e vigente nell'ordinamento tributario. La stessa Corte, tuttavia, aveva in quella occasione ritenuto "*necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente*".

⁷³ Su cui si v., notoriamente, *Kamino e Datema*, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, 3 luglio 2014, ECLI:EU:C:2014:2041. Più in

oziosità del contraddittorio pretermesso. Tale condizione viene ora meno anche con riferimento ai tributi unionali, secondo il già richiamato principio della massima espansione delle garanzie⁷⁴.

Sotto il profilo più operativo, alla prescrizione del rispetto del termine di sessanta giorni prima della notifica dell'atto impositivo definitivo, si affiancano specifici riferimenti al requisito di conoscibilità della pretesa tributaria e alla possibilità di esercitare l'accesso agli atti, anche in via preliminare alla formalizzazione definitiva del recupero impositivo⁷⁵. Sempre in tale ottica, si richiede che l'atto adottato all'esito del contraddittorio tenga conto delle osservazioni del contribuente e sia motivato con riferimento a quelle che l'amministrazione ritiene di non accogliere, sul modello dell'atto di irrogazione di sanzioni ex art. 16, comma 7, del d.lgs. 472/1997.

v. Quanto alla motivazione dei provvedimenti (art. 7), si esplicita la necessità di un espresso riferimento ai mezzi di prova, elemento cardine del fondamento dell'atto. Sembra potersi, pertanto, abbandonare la distinzione tra motivazione dell'atto e prova della pretesa, che consentirebbe di rinviare alla fase processuale la precisazione dei fondamenti del recupero impositivo. Gli elementi di prova, in altri termini, verrebbero ora a rifluire nella motivazione dell'atto e devono ad esso preesistere, in quanto formati nel procedimento e vagliati anche alla luce del contraddittorio instaurato dal contribuente.

Se, sul piano della raccolta ed esposizione degli elementi di prova (c.d. *evidence*), la motivazione rappresenta l'elemento assorbente della pretesa fiscale, il momento processuale potrà invece recuperare valore in sede di esame della validità degli elementi posti a fondamento dell'atto, assumendo autonomo rilievo nella forma del controllo dell'operato dell'amministrazione finanziaria (c.d. *proof*)⁷⁶.

generale, sul contraddittorio come principio generale dell'ordinamento Ue, cfr. *Sopropé*, C-349/07, 18 dicembre 2008, in Raccolta 2008 I-10369.

⁷⁴ Sintomatica di tale innovazione è anche la quasi contestuale abrogazione dell'art. 5 *ter* del d.lgs. 218/1997, prospettata dallo schema di d.lgs. in materia di procedimento accertativo, su cui v. *infra*. Sul punto, cfr. G. MELIS, *Il contraddittorio procedimentale*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 172 e ss.

⁷⁵ Sul punto, v. ancora S. STUFANO, *Lo Statuto*, cit., 63.

⁷⁶ In merito a tale osservazione, si v. A. GAETA – L. LOVECCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 150 e ss.; sulla distinzione tra *evidence* e *proof*, si v. G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 310 e ss.

Per altro verso, il decreto armonizza la disciplina in punto di motivazione *per relationem* con quella di cui all'articolo 42 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, eliminando la non proporzionata necessità di allegare in ogni caso, anche quando noto, l'atto richiamato⁷⁷.

vi. Segue la definizione di un nuovo regime di invalidità degli atti tributari, fondato sulla distinzione fondamentale tra annullabilità e nullità, che trova collocazione negli artt. da 7-*bis* a 7-*sexies*, che – sulla falsariga degli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della l. n. 241/1990 – andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie. In particolare, si vuole delineare un sistema “duale” delle invalidità, articolato nei regimi generali della “nullità” in senso proprio (art. 7-*ter*) e della “annullabilità” (art. 7-*bis*), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di “irregolarità” (art. 7-*quater*), per le violazioni relative alle informazioni defensionali.

Più specificamente, l'annullabilità assurge a categoria generale, rilevando genericamente nelle ipotesi di violazione di legge, incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Tale vizio deve essere eccepito con ricorso giurisdizionale, a pena di decadenza.

Diversamente, la fattispecie di nullità è tassativa e ricomprende le ipotesi di difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione di giudicato, ovvero ogni altro caso di nullità testuale, introdotto da disposizioni di legge successive all'entrata in vigore del decreto. La nullità può essere sempre eccepita in sede amministrativa (anche nei procedimenti di autotutela e rimborso) o processuale, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e dà diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito del contribuente.

Viene, inoltre, introdotta una disciplina specifica di inutilizzabilità degli esiti dell'attività istruttoria (art. 7-*quinquies*) acquisiti in violazione del termine temporale per le

⁷⁷ Si prevede, poi, che il fondamento dell'atto e della pretesa non possa essere modificato, rispetto al fondamento indicato in motivazione (vietata la *mutatio libelli*), se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

Il comma 1 *ter* e 1 *quater* indica i requisiti minimi della motivazione degli atti esattivi, laddove gli stessi non siano stati preceduti da atti impositivi già notificati al contribuente, estendendo la vincolatività di tale *standard* minimo motivazionale anche agli atti della riscossione emessi e notificati nei confronti dei coobbligati solidali sia paritetici, sia dipendenti, i quali pur non avendo realizzato il presupposto del tributo vengono coinvolti, a vario titolo, nella responsabilità per fatto dell'obbligato principale.

verifiche presso la sede del contribuente (enucleate all'art. 12, comma 5, dello Statuto).

Analogamente, sono stabiliti anche i vizi connessi all'attività di notificazione degli atti impositivi e della riscossione, che vengono distinti tra inesistenza, a carattere tassativo e insanabile⁷⁸, e nullità, di tenore generale, rilevando per ogni violazione di legge, e sanabile in caso di raggiungimento dello scopo, sempre che l'impugnazione sia effettuata entro il termine di decadenza dell'accertamento (7-*sexies*).

vii. L'obbligo decennale di conservazione di atti e documenti ai fini tributari viene esteso anche alle scritture contabili (art. 8). Inoltre, al fine di rafforzare la certezza del diritto e la stabilizzazione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, evitando di lasciare i contribuenti esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi, è inserita la previsione espressa secondo cui il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di far valere pretese fondate sugli atti o sulla documentazione predetti, impregiudicata la loro utilizzabilità in caso di accertamenti in corso.

viii. In tema di *ne bis in idem*, l'introduzione dell'articolo 9-*bis* stabilisce il principio per cui il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta. Ciò che dovrebbe consentire il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'unicità dell'azione accertativa⁷⁹. Il divieto, che non ha, in questo caso, carattere processuale, esenta il contribuente dal dover duplicare l'attività difensiva, dovendo fronteggiare una sola procedura per ciascuna contestazione, e si pone in linea con i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

ix. È statuito all'art. 9 *ter* il divieto di divulgazione dei dati del contribuente, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, conformemente al Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016.

Si tratta di previsione opportuna, soprattutto nell'ottica di potenziare l'attività di *data analysis* da parte dell'Agenza delle

⁷⁸ L'inesistenza, in particolare, ricorre nel caso che la notificazione sia priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti.

⁷⁹ Restano però ferme le esclusioni previste dagli artt. 41 *bis* e 43, comma 3, del D.p.r. 600/73 e di cui all'art. 57, comma 4, D.p.r. 633/72, con riferimento agli elementi nuovi.

entrata per il contrasto all'evasione fiscale, mediante l'attivazione di sistemi di intelligenza artificiale, come da ultimo avvenuto con il *software* di *Verifica dei rapporti finanziari* (VeRA), la cui utilizzabilità è stata introdotta dalla legge di bilancio 2020, rispetto a cui il Garante privacy ha dato parere positivo previa conformazione del sistema ai principi del Regolamento UE, unitamente al progressivo ampliamento dell'interoperabilità dei dati tra le p.a.⁸⁰

x. Sul versante della tutela del legittimo affidamento, all'art. 10, comma 2, dello Statuto, si prevede che, limitatamente ai tributi unionali, questi non sono dovuti laddove la pretesa tributaria sia rivendicata in conseguenza di un mutamento della giurisprudenza o degli orientamenti delle istituzioni unionali, che avevano in precedenza ingenerato un legittimo affidamento nel contribuente circa l'assenza di debito di imposta.

Viene così recepito l'indirizzo della Corte di giustizia, che esenta dalla debenza non solo le sanzioni e gli interessi ma anche il tributo, nelle ipotesi in cui l'affidamento sia stato ingenerato dall'autorità competente in materia e il contegno del contribuente sia stato prudente e accorto⁸¹. Tuttavia, tale previsione, difforme da quella generalmente prevista dall'art. 10 Statuto (che ritiene non dovuti solo sanzioni e interessi) rischia, sia pur in positivo, di creare un nuovo "doppio binario" di trattamento con riferimento ai livelli unionale e nazionale.

xi. Con l'art. 10 *ter* si enuncia la rilevanza del principio di proporzionalità nell'ordinamento tributario, al fine di rafforzare la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un loro complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.

xii. Agli artt. 10 *quater* e 10 *quinquies* si disciplina in forma innovativa l'autotutela tributaria.

In particolare, con la prima norma si definisce l'autotutela obbligatoria, esplicitando l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere in presenza di specifici presupposti⁸²,

⁸⁰ Cfr. sul punto, D. DEOTTO – A. GAETA, *Il procedimento accertativo*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 144.

⁸¹ V. G. MELIS, *I principi generali della delega sull'attuazione del rapporto tributario*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 43 e ss., in cui si auspica un coordinamento con la causa di non punibilità per obiettive condizioni di incertezza ex art. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997, attraverso la redazione di un elenco dei relativi "fatti indice". Ciò che potrebbe avvenire in sede di esercizio della delega per la parte riguardante la riforma del sistema sanzionatorio.

⁸² Enumerati come segue: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente,

anche in assenza di istanza di parte; mentre si esclude l'obbligo di esercitare l'autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché quando sia decorso un anno dal consolidamento dell'atto per mancata impugnazione.

L'art. 10 *quinquies* disciplina, invece, l'autotutela facoltativa, che comprende anche la sospensione o revoca, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Si opera correlativamente una limitazione ai casi di dolo della responsabilità erariale per le valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria in relazione alle fattispecie di autotutela obbligatoria o facoltativa.

Le novità in tema di autotutela si pongono, pertanto, nell'ottica di un alleggerimento del contenzioso per casi di evidente illegittimità dell'atto impositivo, trasformando l'autotutela da istituto eminentemente discrezionale e facoltativo a filtro deflattivo delle controversie tributarie, mirando a valorizzare il buon andamento e l'economicità dell'azione amministrativa⁸³.

xiii. Gli articoli da 10 *sexies* a 10 *octies* concernono la sistematizzazione dei documenti di prassi, delle circolari⁸⁴ e della consulenza giuridica svolte dall'amministrazione finanziaria, con riserva di competenza del Ministro dell'economia e delle finanze per le circolari in materia di atti normativi e di indirizzo.

facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

⁸³ Con l'autotutela obbligatoria viene così realizzata la possibilità espressa dalla Corte costituzionale 13 luglio 2017, n. 181, in cui, pur affermandosi la natura facoltativa dell'istituto, si precisava che *“questa Corte ha già osservato che, «in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale» (sentenza n. 75 del 2000). La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento”*: sul punto, si v. P. COPPOLA, *Il potenziamento dell'autotutela e la sua impugnabilità*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 159 e ss.

⁸⁴ Si specifica che le circolari possono fornire: a) la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti; b) approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; c) inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità; d) istruzioni operative ai suoi uffici.

Si tratta di strumenti di ausilio del contribuente nell'interpretazione della norma tributaria, ma che hanno rilievo generalizzato e che, pertanto, non constano della medesima efficacia degli atti di interpello. Ad essi si affianca la consultazione semplificata (art. 10 *nonies*) per i contribuenti meno strutturati, come le persone fisiche, anche non residenti, e i contribuenti di minori dimensioni, come le società di persone, che adottano regimi di contabilità semplificata. Si tratta, in particolare, del servizio di interrogazione di una apposita banca dati che raccoglie, debitamente classificati e categorizzati, tutti gli atti di prassi che esprimono indirizzi interpretativi⁸⁵.

xiv. L'art. 11 ridefinisce la disciplina dell'istituto dell'interpello, a cui sono apportate modifiche tese a dare attuazione alle previsioni della legge delega che ne ha disposto, oltre che una razionalizzazione, anche una riduzione.

In particolare, l'istituto è ricondotto alle seguenti tipologie:

- (a) interpello interpretativo, per dirimere obiettive condizioni di incertezza⁸⁶;
- (b) interpello qualificatorio, per la corretta qualificazione di fattispecie alla luce della normativa tributaria;
- (c) interpello antiabuso in relazione a una specifica fattispecie;
- (d) interpello disapplicativo di disposizioni antielusive;
- (e) interpello probatorio riservato⁸⁷;
- (f) interpello ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR, concernente l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Il termine di risposta alle istanze di interpello è fissato in 90 giorni, ferma la facoltà per l'amministrazione finanziaria di

⁸⁵ La disciplina di dettaglio di tale istituto sarà oggetto di futuri interventi normativi.

⁸⁶ Con la precisazione che *“non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente”*.

⁸⁷ Rivolto ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nell'ambito della specifica figura dell'interpello a questi dedicato (cd. Interpello abbreviato), nonché ai soggetti che presentano istanze di interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in ragione della *ratio* di *compliance* sottesa alla previsione dei due predetti istituti.

chiedere documentazione integrativa o parere preventivo ad altre amministrazioni⁸⁸.

La risposta all'interpello, di cui si precisa la non impugnabilità, ha una valenza *pro-futuro* limitatamente al richiedente e alla questione prospettata ed è condizionata alla corresponsione di un contributo. Si prevede la sanzione dell'annullabilità per gli atti dell'amministrazione finanziaria difformi dalla risposta fornita.

La nuova disciplina dell'interpello consente di uniformare gli aspetti procedurali delle diverse fattispecie di interlocuzione preventiva sulla base di specifici presupposti.

La maggiore chiarezza della normativa dovrebbe avere anche l'effetto di produrre una deflazione delle istanze di interpello, unitamente al potenziamento degli altri istituti di consulenza giuridica preventiva. Si persegue, dunque, l'obiettivo di rendere più snella e focalizzata la gestione dello strumento, delegando ai documenti di prassi e all'interlocuzione anche telematica con l'istante la soluzione delle fattispecie più ricorrenti, soprattutto con riguardo ai contribuenti minori⁸⁹.

xv. In ultimo, l'art. 13 vede l'istituzione della figura del Garante nazionale del contribuente, con contestuale soppressione dei Garanti del contribuente regionali⁹⁰.

Si tratta di un organo monocratico, nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri, che ha sede in Roma, dura in carica quattro anni e può essere confermato una sola volta.

La provenienza della nomina da parte del vertice dell'amministrazione finanziaria si espone a qualche perplessità in punto di apparenza di indipendenza, soprattutto se raffrontata con la precedente disciplina dei Garanti regionali, indicati invece dai presidenti delle Commissioni tributarie regionali. D'altro canto, l'accentramento della figura in un

⁸⁸ Si prevede l'applicazione della sospensione feriale e del silenzio-assenso.

⁸⁹ In tal senso, si v. A. DI DIO – V. TRAPPOLINI, *Principi e criteri direttivi per la razionalizzazione della disciplina degli interpellati preventivi*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 167 e ss., in cui si osserva che "l'emanazione sistematica e tempestiva di provvedimenti interpretativi di carattere generale, dovrebbe certamente consentire di riportare l'interpello nell'alveo originario del parere preventivo dell'Agenzia delle entrate a fronte di quesiti concreti e specifici, su cui sussistono condizioni di incertezza interpretativa".

⁹⁰ Sulla figura del Garante del contribuente, si v. F. D'AYALA VALVA, *Il garante del contribuente, una buona amministrazione ai sensi dell'art. 97 della carta costituzionale*, in *Rivista di finanza*, vol. 20, n. 1/2014, 39 e ss.

unico organo monocratico potrebbe, astrattamente, consentire maggiore incidenza e uniformità di azione dello stesso.

Ad ogni modo, il Garante nazionale potrà rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali sulla base di segnalazioni scritte di contribuenti o altri soggetti che lamentino disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative irragionevoli o anomale, o comunque comportamenti dell'amministrazione finanziaria in grado di incrinare il rapporto di fiducia con i cittadini; nonché, accedere agli uffici dell'amministrazione finanziaria per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione al contribuente, richiamare gli uffici affinché nei confronti del contribuente siano rispettati i doveri di informazione e suoi i diritti e garanzie in caso di accessi, ispezioni e verifiche.

Ogni sei mesi relaziona sull'attività svolta al Ministro, ai direttori delle Agenzie e al Comandante generale della Guardia di finanza e ogni anno riferisce a Governo e Parlamento dati e notizie sui rapporti tra fisco e contribuenti.

5. Un nuovo procedimento accertativo e l'introduzione del concordato preventivo biennale

5.1. Risale al 3 novembre 2023 l'adozione in via preliminare da parte del Consiglio dei Ministri di uno schema di decreto legislativo concernente nuove norme "in materia di procedimento accertativo".

Si tratta di un intervento complesso che si muove lungo tre direttrici fondamentali, proponendosi di:

- razionalizzare il procedimento di verifica fiscale, particolarmente con riguardo all'accertamento con adesione, in considerazione delle modifiche intervenute allo Statuto del contribuente, specificamente in tema di obbligo di contraddittorio endoprocedimentale generalizzato;
- coordinare e potenziare l'attività di analisi del rischio fiscale e la cooperazione tra Agenzia delle entrate, Guardia di finanza e autorità fiscali estere, in linea con quanto definito dal coevo intervento normativo in tema di riduzione del *tax gap*;
- introdurre nell'ordinamento il nuovo istituto del concordato preventivo biennale.

5.2. Quanto al primo profilo, l'art. 1 rimodula il contenuto del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, al fine di garantire il contraddittorio preventivo del contribuente nel procedimento accertativo.

In particolare, l'invito all'adesione all'accertamento viene reso contestuale rispetto al momento del contraddittorio preventivo, prevedendosi la sua concentrazione nello schema del provvedimento impositivo esibito al contribuente ai sensi del nuovo art. 6 *bis* dello Statuto. Conseguentemente, si dispone l'abrogazione dell'art. 5 *ter* del d.lgs. 218/97 e si rende residuale il caso di accertamento con adesione rimesso all'iniziativa del contribuente (per le ipotesi in cui non sussista l'obbligo di contraddittorio preventivo, segnatamente, laddove si ravvisi l'urgenza o un fondato pericolo della riscossione)⁹¹.

Si prevede la possibilità per il contribuente di aderire ai processi verbali di constatazione sia in via condizionata alla correzione di errori ritenuti manifesti, sia in via incondizionata: nel primo caso, è prevista la facoltà per l'organo che ha emesso il verbale di condividere i rilievi del contribuente, con conseguente notifica da parte dell'Agenzia delle entrate, nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione della correzione, dell'atto di definizione dell'accertamento parziale. Nell'ipotesi di adesione incondizionata tale notifica viene, invece, immediatamente svolta entro sessanta giorni dalla comunicazione del contribuente.

Si specifica, inoltre, l'attribuzione del potere di emissione dell'atto di accertamento, in relazione ai redditi degli enti in regime di trasparenza, all'Ufficio competente nei confronti dell'ente (società, associazione o azienda coniugale); mentre, per altro verso, viene uniformato il procedimento accertativo dei crediti non spettanti o inesistenti, fissandosi un unico termine decadenziale di otto anni dall'utilizzo del credito⁹².

Si può quindi incidentalmente osservare come la procedura di "concentrazione dell'adesione nel contraddittorio preventivo", sebbene conforme al principio di efficienza, potrebbe rischiare di confondere due momenti logicamente distinti, ossia, il contraddittorio preventivo, funzionale all'individuazione dialettica dell'imposta eventualmente evasa, e l'adesione, che invece si basa su una rideterminazione del recupero impositivo da parte dell'Agenzia rispetto a una contestazione già formulata⁹³.

⁹¹ Restano, invece, esclusi dall'applicazione del procedimento con adesione su istanza del contribuente gli atti automatizzati e parzialmente automatizzati.

⁹² Un ultimo compendio normativo introduce poi alcune specificazioni in tema di notifica digitale degli atti impositivi.

⁹³ Sul punto, la VI Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati ha formulato l'osservazione che richiede "di svolgere ulteriori approfondimenti,

5.3. In seconda battuta, il decreto prevede una razionalizzazione delle norme in materia di analisi del rischio fiscale, consentendo l'attuazione di azioni mirate e un uso più efficiente delle risorse dell'Amministrazione (all'art. 2).

In prospettiva interna, dopo una precisazione della nozione di analisi del rischio fiscale⁹⁴, si dispone che i risultati di tale attività possono essere utilizzati sia al fine del contrasto di operazioni evasive, fraudolente od abusive, sia per finalità di stimolo all'adempimento spontaneo, sia ancora per lo svolgimento di controlli preventivi.

Viene sancito il principio di interoperabilità di tutte le banche dati a disposizione dell'Agenzia delle entrate, per le attività di analisi del rischio fiscale, per le attività di controllo, per le attività di stimolo dell'adempimento spontaneo e di erogazione di servizi ai contribuenti⁹⁵.

Sempre nell'ottica del potenziamento dei controlli, ma in una prospettiva esterna, l'art. 3 introduce norme volte a migliorare la cooperazione tra amministrazione nazionale e amministrazioni estere al fine di favorire lo scambio di informazioni in materia fiscale. In particolare, vengono disciplinate e coordinate le disposizioni del d.P.R. n. 600/1973 (artt. 31-*bis* e 31-*bis*.1) in tema di scambio di informazioni su richiesta, strumenti di cooperazione internazionale, tra cui la verifica congiunta e i controlli simultanei con Stati esteri e la presenza sul territorio dello Stato, anche negli uffici e per la partecipazione a indagini fiscali, di funzionari dello Stato estero interessato.

al fine di un'eventuale revisione della scelta di concentrare in una sola fase gli adempimenti connessi al contraddittorio preventivo e all'accertamento con adesione⁹⁷.

⁹⁴ In sostanza, il processo, composto da una o più fasi, che, tramite modelli e tecniche di analisi deterministica ovvero probabilistica, nel rispetto della normativa in materia di trattamento di dati personali, utilizza, anche attraverso la loro interconnessione, le informazioni presenti nelle basi dati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero pubblicamente disponibili, per associare, coerentemente ad uno o più criteri selettivi, ovvero a uno o più indicatori di rischio desunti o derivati, la probabilità di accadimento a un determinato rischio fiscale.

⁹⁵ Sotto altro profilo, con l'art. 4 si introducono requisiti di qualificazione e di garanzia patrimoniale per i rappresentanti fiscali che operano operazioni di acquisto da un Paese terzo, sdoganamento della merce e cessione intracomunitaria, al fine di limitare gli abusi e le frodi connessi a queste operazioni.

L'art. 5 opera una revisione dei termini di decadenza per l'emissione degli avvisi in materia di imposta sui premi di assicurazione, prevedendo altresì la possibilità di presentazione di denunce tardive nei termini, salva l'applicazione delle sanzioni.

Ciò nell'ottica di adeguare l'ordinamento interno agli obblighi previsti nell'ambito della direttiva DAC 7 (2021/514/UE), recepita con d.lgs. 32/2023, potenziando gli strumenti di cooperazione amministrativa avanzata, in corrispondenza del maggior flusso di dati da gestire per l'aumento degli obblighi di rendicontazione e comunicazione da parte degli operatori economici.

Nell'ambito dell'attività di scambio di informazioni a livello transnazionale, sembra, invece, difettare una disciplina specifica concernente la tutela dei dati del contribuente, che richiederebbe, più che un generico riferimento alle norme del GDPR (Reg. UE 2016/679), che consente ampie deroghe in sede di verifica fiscale, l'enucleazione precisa dei diritti invocabili dal contribuente e un'estensione del ventaglio minimo di tutela stabilito a livello unionale⁹⁶.

5.4. La parte finale del decreto (artt. 6 -37) concerne l'introduzione del Concordato Preventivo Biennale (CPB), destinato ai contribuenti di minori dimensioni titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo residenti nel territorio dello Stato.

Si prevede che, per l'applicazione del CPB, l'Agenzia delle entrate formuli una proposta per la definizione biennale sia del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni rilevante ai fini delle imposte sui redditi; sia del valore della produzione netta rilevante ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La proposta di concordato dovrà essere elaborata, tenuto conto dei dati dichiarati dal contribuente e delle informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando, quanto più possibile, l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi.

Sono interessati dall'istituto i contribuenti soggetti ISA⁹⁷ che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta:

⁹⁶ In questi termini, si v. S. DORIGO, *Il ruolo dell'IA nel contesto dei principi generali della riforma*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 65 e ss., in cui parimenti si osserva come il potenziamento del "fattore digitale" nei controlli fiscali imporrebbe investimenti anche per la formazione tecnica del personale dell'amministrazione finanziaria, affinché la pretesa fiscale, elaborata in via meramente indiziaria e sulla base di un'analisi "grezza" da parte degli algoritmi, possa poi essere opportunamente affinata nel "contraddittorio analogico" con il contribuente.

⁹⁷ È stato pertanto rilevato un fenomeno di "rivitalizzazione" degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, che vengono ad assumere il duplice ruolo di

a) ottengono un punteggio di affidabilità fiscale pari almeno a 8 sulla base dei dati dichiarati, e

b) non hanno debiti tributari ovvero, nel rispetto dei termini previsti per l'adesione della proposta di concordato, hanno estinto quelli che tra essi sono d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, interessi e sanzioni, o per contributi previdenziali, definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione.

Con l'accettazione della proposta dell'Agenzia delle entrate, il contribuente si impegna a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. Alla scadenza del biennio, l'Agenzia provvederà a formulare una nuova proposta di concordato.

In presenza del concordato, gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi, o maggiori o minori valori della produzione netta effettivi, rispetto a quelli oggetto dell'accordo con l'Agenzia, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei contributi previdenziali obbligatori. Inoltre, per i periodi di imposta oggetto del concordato, sono preclusi gli accertamenti di cui all'articolo 39 del d.P.R. n. 600/73⁹⁸.

Si precisa inoltre che l'adesione al concordato non produce effetti a fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione avviene secondo le regole ordinariamente previste⁹⁹.

Il decreto disciplina, poi, le ipotesi di cessazione e di decadenza del concordato, tra cui l'accertamento, riferito ai periodi di imposta oggetto del concordato o a quello precedente, di attività non dichiarate o dell'inesistenza o indeducibilità di passività

strumento di accesso al regime agevolato del concordato preventivo e di base di dati su cui l'Agenzia potrà fondare la proposta della base imponibile per il biennio interessato: cfr. G.P. RANOCCHI – L. PEGORIN, *Isa, semplificazione e nuovo utilizzo per l'elaborazione del concordato preventivo biennale*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 89 e ss.

⁹⁸ Ciò che non esclude che i fatti di impresa debbano comunque essere dichiarati nella loro dimensione effettiva nel corso del biennio, anche nella prospettiva del rinnovo del concordato nel biennio successivo, sulla base delle nuove evidenze contabili nel frattempo maturate (art. 13 dello schema di decreto): cfr. M. LOGOZZO, *Il concordato preventivo biennale*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 161.

⁹⁹ È stato peraltro osservato che i vantaggi limitati sul piano della semplificazione degli adempimenti e dell'esposizione all'accertamento potrebbe fare dubitare dell'attrattività tributaria del nuovo concordato: v. sul punto D. DEOTTO - L. LOVECCHIO, *Concordato preventivo biennale e adempimento collaborativo*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 147 e ss.

dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati, ovvero il verificarsi di altre violazioni di non lieve entità.

Si consente, in ultimo, l'accesso al concordato preventivo biennale anche per i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al regime forfetario (art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190), con l'esclusione dei contribuenti che hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta.

Si può peraltro, ora, osservare come l'istituto del concordato non rappresenti in assoluto una novità nel nostro ordinamento, essendo già stato sperimentato per i periodi di imposta 2003 e 2004, per effetto della sua introduzione ad opera dell'art. 33 del d.l. n. 30 settembre 2003, n. 269, conv., con modif., nella l. 24 novembre 2003, n. 326, sebbene quest'ultimo presentasse profili affatto diversi, a partire dalla ricomprensione dell'imposta sul valore aggiunto, che, come detto, viene invece espressamente esclusa dal decreto in esame. Il concordato del 2003, inoltre, procedeva alla determinazione di compensi e ricavi sulla base dell'applicazione di un coefficiente prestabilito a quanto dichiarato dal contribuente, nell'esercizio di arti o professioni o nell'attività di impresa, per l'anno di imposta 2001; mentre il nuovo concordato prevede che la proposta dell'ammontare reddituale presunto per il biennio interessato provenga dall'Agenzia delle entrate che, a tal fine, si avvale di banche dati, nuove tecnologie e, laddove applicabili, degli indicatori sintetici di affidabilità fiscale¹⁰⁰.

Tale divergenza sembra deporre per la preferibilità del concordato attuale, che appare più in linea con il requisito di effettività della capacità contributiva, che ben può coesistere con accertamenti sofisticati di natura standardizzata, laddove integrati dal contraddittorio del contribuente¹⁰¹. Appare invece più precaria, sul piano della coerenza con il principio di cui all'art. 53 Cost., l'estensione dell'istituto ai contribuenti in regime forfetario. Infatti, la circostanza che il nuovo concordato

¹⁰⁰ Art. 17, comma 1, lett. g), punto 2.1) della legge delega.

¹⁰¹ Sulla natura del nuovo concordato, si è osservato come esso più che a forme di determinazione presuntiva e normale del reddito, come avviene per i redditi fondiari determinati catastalmente, si avvicini invece all'istituto dell'accertamento con adesione, "seppure in termini preventivi, perché vi è un contraddittorio funzionale alla rappresentazione della situazione del contribuente nell'ottica della formalizzazione di una proposta da parte dell'amministrazione": in questi termini, si v. ancora M. LOGOZZO, *Il concordato preventivo biennale*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 160.

investa la base imponibile per le imposte sui redditi e l'Irap potrebbe richiedere, ai fini di una congrua personalizzazione del calcolo circa il reddito imputabile al contribuente, un *quantum* dichiarativo minimale temporalmente prossimo dei relativi componenti negativi di reddito, che, nel caso dei forfettari non sarebbe, almeno nella generalità dei casi, ravvisabile¹⁰². Ciò che potrebbe trovare conforto anche nella circostanza che tra le fattispecie di decadenza ricade anche il caso di dichiarazione infedele concernente l'anno precedente al biennio concordatario¹⁰³.

Altra divergenza riguarda, poi, la possibilità di uscita dal concordato per accadimenti straordinari e imprevedibili, che nel 2003 dava luogo alla possibilità attivare l'accertamento con adesione: ipotesi, invece, non contemplata dalla normativa in commento. Sicché, a fronte di questi eventi imprevedibili, la capacità contributiva concordata rischia di trasformarsi in un dato presuntivo del tutto slegato dall'effettiva potenzialità reddituale del contribuente; andando incontro, per difetto stavolta, alle critiche che erano state avanzate nei confronti dell'istituto di cui al d.l. 269/2003¹⁰⁴.

Il concordato preventivo biennale sembra comunque senz'altro rappresentativo dell'intento di impostare l'obbligazione tributaria in senso maggiormente coerente coi principi di certezza del diritto e prevedibilità dell'imposizione. In tal senso, l'assoggettamento del rapporto tra Fisco e contribuente al paradigma della codeterminazione dell'imponibile *ex ante* deve però necessariamente confrontarsi con il rispetto del principio di capacità contributiva e la salvaguardia del potere di

¹⁰² Altra frizione è poi quella che discende dalla considerazione del concordato in termini agevolativi, sicché la sua applicazione ai forfettari si risolverebbe in una agevolazione ulteriore.

¹⁰³ In merito al regime di decadenza, è stato osservato che "la determinazione della base imponibile concordataria partirà senza dubbio dall'osservazione dei periodi di imposta anteriori, al punto che un accertamento che abbia ad oggetto i medesimi, volto a dimostrare che 'il dato di partenza' non fosse attendibile, sarà in grado di determinare la decadenza dal regime": v. M. LOGOZZO, *Il concordato preventivo biennale*, cit., 158.

¹⁰⁴ Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Il concordato preventivo biennale e la Costituzione*, in *Il Fisco*, n. 24/2004, 3619, in cui si osservava che la determinazione del volume di ricavi e compensi per gli anni oggetto di concordato, attraverso una rivalutazione del dato contabile degli anni precedenti, avrebbe generato un risultato del tutto slegato dal reddito effettivo, con il rischio di incoraggiare l'ampliamento della divergenza tra imposta dovuta e capacità contributiva effettiva, quasi nei termini di un "condono premiale *pro futuro*".

accertamento della parte pubblica¹⁰⁵. Sarà, quindi, il concreto atteggiarsi dell'istituto a chiarire se il tentativo di tenere insieme semplificazione degli adempimenti ed effettività dell'imposizione avrà avuto successo.

6. Espansione e potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo

Partecipa del compendio di decreti delegati della riforma fiscale approvati in via definitiva in data 28 dicembre 2023 anche lo schema di decreto concernente la riduzione del rischio fiscale, attraverso la predisposizione di sistemi di controllo e gestione che assicurino la validità del dato contabile posto alla base delle dichiarazioni dei redditi e, in particolare, tramite il potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo.

Il decreto, che consta di norme modificative del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, si propone quindi di incentivare e promuovere la trasparenza e la *compliance* delle imprese, consentendo all'Amministrazione finanziaria di acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale e prevedendo l'impegno del contribuente all'adozione di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale.

In particolare, si richiede che il sistema di gestione del rischio fiscale (*Tax Control Framework* – TCF) sia integrato nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, comprenda una mappatura del rischio di violazioni tributarie e venga validato/certificato da un professionista indipendente anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili¹⁰⁶. Si tratta di una previsione con validità *pro-futuro*, ma che non inficia l'attendibilità degli adempimenti collaborativi in essere, atteso che per i soggetti già ammessi al regime la validazione è già stata effettuata dall'Agenzia delle entrate.

Ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze viene demandata l'adozione di un codice di condotta che elenchi gli

¹⁰⁵ Per osservazioni dubitative sul punto, in ragione della possibile natura prevalentemente numerico-statistico del concordato, si v. R. LUPI, *I principi della delega, lo stato del fisco (e dell'evasione) e le sue esigenze*, in A. TOMASSINI (a cura di), cit., 38.

¹⁰⁶ Si demanda a un successivo regolamento la disciplina relativa ai requisiti richiesti ai professionisti abilitati al rilascio della certificazione del TCF, nonché i loro compiti e adempimenti. Parimenti, si prevede anche l'emanazione da parte dell'Agenzia delle entrate di apposite linee guida per la predisposizione del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, per il suo aggiornamento e per il periodico adeguamento della certificazione.

impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime.

L'adesione al regime collaborativo consente di accedere a diversi benefici quali:

- la regolarizzazione della posizione del contribuente, mediante ravvedimento operoso e previo contraddittorio, con riguardo a criticità segnalate dall'Agenzia;
- il contraddittorio rafforzato sugli esiti negativi dell'interpello abbreviato e con riferimento a ogni tipologia di comunicazione del rischio;
- l'esimente dalle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo prima delle pertinenti dichiarazioni fiscali;
- la riduzione delle sanzioni anche per le condotte riconducibili ai "rischi fiscali non significativi"¹⁰⁷, con riduzione della metà e comunque in misura non superiore al minimo edittale¹⁰⁸ in presenza di una corretta mappatura dei rischi;
- la non punibilità relativa alle fattispecie di reato da dichiarazione infedele (art. 4 del d.lgs. 74/20000), a condizione che si tratti di violazioni *i*) dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia, e *ii*) riferite ai soli elementi attivi sottratti a imposizione;
- la riduzione di due anni dei termini di rettifica della dichiarazione ai fini delle imposte dei redditi e Iva e di contestazione e irrogazione delle sanzioni, in caso di adozione di un TCF certificato, relativamente ai periodi di imposta cui si applica il regime di adempimento collaborativo¹⁰⁹;

¹⁰⁷ Sulla base del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 n. 101573, per "rischi fiscali significativi" si intendono i rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal decreto istitutivo del regime.

¹⁰⁸ Le medesime riduzioni si verificano con riguardo alle fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione, se l'interlocuzione con l'Agenzia ad esse relative è avviata prima dell'inizio di attività di accertamento o di indagine penale.

¹⁰⁹ Con riduzione di un ulteriore anno, se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del d.lgs. 241/97, in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali e l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con d.m. Mef. La riduzione dei termini di decadenza non si applica, invece, se le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

- l'esonero dalla prestazione delle garanzie per i rimborsi richiesti dal rappresentante del gruppo Iva di cui fa parte un soggetto aderente al regime.

È demandata a specifici protocolli di intesa una cooperazione tra Agenzia delle entrate e Guardia di finanza per le attività di controllo, informata al principio del preventivo coordinamento delle due amministrazioni.

In merito all'accesso al regime:

a) viene ampliata la soglia di ingresso a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024¹¹⁰;

b) si consente l'adesione al regime anche a tutti i soggetti partecipanti al "consolidato fiscale nazionale", indipendentemente dal volume di affari e ricavi, se almeno un soggetto partecipante alla *fiscal unit* risulti in possesso dei requisiti dimensionali normalmente necessari;

c) è esteso anche al contribuente che dia esecuzione alla risposta all'istanza di interpello sui nuovi investimenti (art. 2 del d.lgs. 147/2015), a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, al ricorrere degli altri requisiti previsti dal decreto.

Si dispone, inoltre, che la decadenza dal regime di adempimento collaborativo per perdita dei requisiti dimensionali, ovvero per inosservanza degli impegni sia preceduta da un contraddittorio; nel secondo caso, è previsto un periodo transitorio di osservazione, pari a centoventi giorni¹¹¹, finalizzato alla verifica che siano state regolarizzate le violazioni fiscali e attuate le misure per garantire le finalità dell'istituto.

In ultimo, si introduce anche per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo un'opzione non revocabile, di durata biennale, per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, cui consegue, in esito alla contestazione di violazioni tributarie relative a fattispecie e rischi fiscali già oggetto di interpello preventivo, l'accesso al beneficio di i) una riduzione delle sanzioni, e ii) la fruizione di una causa di non punibilità per reati da dichiarazione infedele, sempre che la violazione sia riferita a rischi fiscali inerenti ad elementi attivi.

¹¹⁰ Si prevede, inoltre, un programma di abbattimento progressivo della soglia di accesso che porterà, nel 2028, all'ammontare di 100 mln di euro.

¹¹¹ Il periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente.

L'ampia latitudine soggettiva che l'adempimento collaborativo viene ad assumere per effetto del decreto in esame suggella, in qualche modo, l'orizzonte culturale entro cui si muove la riforma fiscale in ordine al rapporto tra amministrazione finanziaria e soggetti passivi. Come già osservato con riferimento al concordato preventivo, il legislatore intende fare leva sulla *compliance* del contribuente, incentivando la trasparenza di chi esercita attività economiche e garantendo, al contempo, certezza del diritto in ordine a fattispecie complesse; così favorendo un indirizzo di *policy* in linea con l'idea di "*enhanced relationship*" promossa dall'OCSE¹¹², in modo da informare l'obbligazione fiscale al principio di mutua fiducia dei suoi soggetti, modulando l'azione amministrativa in conformità al principio di proporzionalità e a valutazioni di propensione al rischio di evasione dei contribuenti accertati.

Sotto altro profilo, il nuovo regime si segnala anche per l'estensione dei suoi benefici oggettivi, particolarmente attraverso la previsione di una causa di non punibilità in sede penale per le violazioni dichiarative connesse a fattispecie comunicate in modo tempestivo all'Agenzia delle entrate, sempre che siano riferite ad elementi attivi del reddito. Si attua, così, un'espansione del versante premiale dell'istituto che potrebbe trovare giustificazione nella maggiore affidabilità del sistema di gestione e controllo richiesto dalla normativa, per effetto della sua previa certificazione da parte di un professionista abilitato.

Tale ampliamento dei benefici potrà giustificarsi soprattutto se i sistemi di gestione e controllo (quasi come una sorta di "modello 231 fiscale") sapranno attagliarsi specificamente alle caratteristiche di ciascuna impresa, andando al di là del rischio di standardizzazione, e risultare quindi efficaci, garantendo altresì, soprattutto per i contribuenti di minori dimensioni, l'attendibilità della contabilità aziendale¹¹³. Un simile risultato, infatti, sarà probabilmente produttivo di costi non irrilevanti,

¹¹² In particolare, già nell'ambito del *Forum on Tax Administration* del 2008 e del report "*Cooperative Compliance: a framework – from enhanced relationship to cooperative compliance*", come messo in luce in F. PACELLI – G.I. VALENZI, *I nuovi orizzonti della cooperative compliance in Italia e all'estero*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 162 e ss.

¹¹³ Risultato che potrebbe essere agevolato in ragione del requisito dell'incorporazione del TCF nel sistema di governo aziendale e dalla emanazione di Linee Guida da parte dell'Agenzia delle entrate in merito alle caratteristiche dei sistemi di gestione e controllo. Cfr. D. DEOTTO - L. LOVECCHIO, *Concordato preventivo biennale e adempimento collaborativo*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 147 e ss.

considerata la complessità attesa dello strumento¹¹⁴, il cui onere troverebbe dovrebbe però trovare compensazione nelle riduzioni e nelle esimenti sanzionatorie previste dalla normativa.

La funzionalità del nuovo assetto dell'adempimento collaborativo sarà quindi condizionata all'effettiva e sostanziale adesione ai principi di trasparenza da parte dei contribuenti, che costituisce pilastro fondamentale del prefigurato cambiamento culturale nella gestione del rapporto tributario delle attività produttive.

7. L'intervento di razionalizzazione e digitalizzazione degli adempimenti tributari

7.1. Con il decreto legislativo in tema di "razionalizzazione degli adempimenti tributari", approvato dal Consiglio di Ministri in via definitiva il 19 dicembre 2023, si persegue, attraverso un complesso eterogeneo di interventi, la semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuente, in particolare nei campi della dichiarazione, della liquidazione e del versamento dell'imposta, aumentando, al contempo, il grado di affidabilità dei dati a disposizione dell'amministrazione.

7.2. Tra i ridetti interventi, assai sinteticamente, ci si limita ad indicare i seguenti:

i. l'introduzione, in via sperimentale, di una modalità di presentazione semplificata della dichiarazione dei redditi precompilata per dipendenti e pensionati. Si predispose un nuovo meccanismo di interazione con il contribuente, non più basato sui campi del modello dichiarativo, ma direttamente sulle informazioni a disposizione dell'Agenzia delle entrate, che, a decorrere dal 2024, saranno proposte al contribuente in una apposita area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate e

¹¹⁴ Del resto, il coinvolgimento di professionisti abilitati nell'opera di predisposizione dei TCF potrà avere anche "esternalità positive" in merito alla creazione di un linguaggio comune agli ordini professionali e all'amministrazione finanziaria, potenzialmente in grado di "ridurre al minimo quelle asimmetrie di tipo informativo e interpretativo tra imprese, professionisti e amministrazione finanziaria, che sono spesso la causa principale, nel nostro Paese, dell'elevato tasso di conflittualità del rapporto tributario e dell'eccessivo ricorso al contenzioso, ma che, a ben guardare, costituiscono anche l'humus che alimenta la maggior parte delle pratiche elusive", come osservato in E. DE NUCCIO, *La delega per un nuovo rapporto tra fisco e professionisti e le norme in materia di studi professionali*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 34.

potranno essere direttamente confermate o modificate mediante un percorso guidato e con un linguaggio semplificato;

ii. l'estensione del modello di dichiarazione dei redditi semplificata delle persone fisiche a tutti i contribuenti non titolari di partita IVA, quali, ad esempio, i titolari di redditi diversi di natura finanziaria o che abbiano effettuato investimenti all'estero.

iii. la possibilità per il contribuente che presenta il modello 730, pur in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio, di chiedere direttamente all'Agenzia delle entrate il rimborso che scaturisce dalla dichiarazione dei redditi, ovvero di effettuare il pagamento di quanto dovuto;

iv. l'eliminazione della Certificazione Unica relativa ai contribuenti forfetari e in regime fiscale di vantaggio, sostituita dagli obblighi di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati;

v. l'avvio di una procedura telematica per assicurare l'aggiornamento dei dati concernenti i depositari delle scritture contabili di soggetti passivi Iva;

vi. la modifica della regolamentazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), prevedendosi:

a) nell'ambito delle attività di revisione periodiche degli ISA, lo svolgimento di attività anche finalizzate alla riorganizzazione e razionalizzazione degli indici stessi,

b) la riduzione degli oneri compilativi del contribuente con riferimento ai Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli indici, e

c) l'anticipo dei tempi entro i quali l'Amministrazione finanziaria rende disponibili i programmi informatici relativi agli ISA;

vii. in tema di versamento del debito di imposta, si dispone:

a) la modifica delle modalità e dei termini di versamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte, a decorrere dai versamenti a saldo relativi all'anno d'imposta 2023,

b) l'incremento (a 100 euro) del limite d'importo al di sotto del quale il soggetto passivo IVA, in caso di liquidazione mensile/trimestrale del tributo, potrà rimandare il versamento al periodo successivo,

c) un ampliamento della soglia per versamenti minimi dell'IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo, e

d) la sospensione, nei mesi di agosto e dicembre, di alcune comunicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate (concernenti i

controlli automatizzati, formali, relativi la liquidazione di imposte per redditi soggetti a tassazione separata e le lettere di *compliance*);

viii. in merito agli obblighi dichiarativi, invece, si interviene;

a) sulla modifica dei termini per la presentazione delle dichiarazioni fiscali (in materia di IRES e IRAP),

b) sull'invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie dell'acquisto effettuato, e

c) sulla semplificazione della modulistica prescritta per l'adempimento degli obblighi dichiarativi e delle dichiarazioni relative ai sostituti di imposta;

ix. con riferimento ai crediti di imposta, è poi prevista.

a) l'esclusione dalla decadenza dal beneficio in caso di mancata esposizione in dichiarazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici, e

b) l'innalzamento delle soglie di ammontare dei crediti previste per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità;

x. ulteriori interventi riguardano, infine,

a) il potenziamento dei servizi digitali e dei contenuti conoscitivi del cassetto fiscale,

b) la digitalizzazione dei versamenti, e

c) la previsione di una delega unica a favore degli intermediari fiscali per l'accesso ai servizi resi dall'Agenzia delle entrate e riscossione.

7.3. Al di là delle previsioni più specificamente operative, il disegno complessivo del decreto intende pervenire a una semplificazione degli adempimenti dichiarativi e di versamento, mediante una prosecuzione del processo di digitalizzazione degli strumenti attuativi del rapporto tributario e, soprattutto, il potenziamento degli ISA e della disponibilità dei dati dell'amministrazione fiscale. Le linee di intervento vanno quindi nella direzione di una maggiore immediatezza e trasparenza, intesa anche come comprensibilità, degli adempimenti tributari ordinari e dovrebbe consentire un'attività estimativa personalizzata e coerente dell'affidabilità fiscale dei contribuenti.

In questo contesto, il potenziamento e una maggiore accessibilità ai dati alla base degli indici di affidabilità fiscale può costituire un punto nodale nella prospettiva

dell'incentivazione di comportamenti fiscalmente virtuosi¹¹⁵, anche attraverso un continuo processo di standardizzazione e concretizzazione di modelli tributari preordinati all'accertamento dei casi anomali sotto il profilo dichiarativo, cui potrà soccorrere l'utilizzo, rispettoso dei diritti fondamentali e del trattamento dei dati personali, anche di strumenti di intelligenza artificiale.

Ad un'impostazione siffatta dovrebbe però fare riscontro il potenziamento degli organici dell'Agenzia delle entrate e il correlativo aumento delle attività di "tutoraggio fiscale" per il controllo e la cooperazione con i contribuenti di minori dimensioni¹¹⁶, rispetto ai quali la standardizzazione dei modelli di business ai fini tributari, riferibile anche agli ISA, non appare sufficiente, trattandosi di soggetti "contabilmente deboli", ovvero caratterizzati da evidenze documentali non sempre attendibili o complete.

Solo una combinazione dei controlli di natura numerico-statistica con una maggiore sistematicità e un intervento degli uffici tributari di carattere estimativo-personalizzato potranno, più probabilmente, completare l'opera di radicazione di un assetto amministrativo affidabile nella determinazione degli imponibili e, conseguentemente, di una migliore qualità del rapporto tra Fisco e contribuenti.

8. Il decreto sul contenzioso: una nuova riforma del processo tributario

Venendo ora al piano processuale, il Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2023 ha approvato in via definitiva uno schema di decreto che si propone, in connessione con la recente riforma della giustizia tributaria di cui alla già ricordata l. 130/2022, l'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione del processo fiscale, mediante la semplificazione della normativa processuale e l'obbligo di utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali e dei provvedimenti giurisdizionali.

La novella intende, per altro verso, snellire, accelerare ed arricchire la fase cautelare prevedendo l'impugnabilità delle ordinanze cautelari del giudice di primo grado, nonché

¹¹⁵ Cfr., sul punto, G. MORINA – T. MORINA, *Semplificazione, si spera sia la volta buona*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 130 e ss.

¹¹⁶ In questi termini, si v. R. LUPI, *I principi della delega, lo stato del fisco (e dell'evasione) e le sue esigenze*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 36 e ss.; ID., *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, Milano, 2023.

interventi di deflazione del contenzioso e di rafforzamento del divieto di produzione documentale in secondo grado.

Viene, inoltre, introdotta una disciplina specifica per l'udienza a distanza, anche a richiesta di una sola delle parti costituite, con la previsione di strumenti volti a garantire la partecipazione di tutte le parti sia in presenza, sia da remoto.

Più, in particolare, si introducono:

a) la testimonianza scritta, sottoscrivibile con firma digitale dal testimone e compilabile su un apposito modulo scaricabile dal sito web del Dipartimento della Giustizia Tributaria;

b) la possibilità per il ricorrente dotato di firma digitale di conferire l'incarico difensivo al proprio avvocato in via telematica;

c) la nuova ipotesi di litisconsorzio necessario in caso di vizi della notificazione eccettivi nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato;

d) la compensazione delle spese giudiziali anche, laddove, ad esempio, la decisione sia assunta sulla base di documenti forniti per la prima volta dal contribuente solo in sede di giudizio;

e) la digitalizzazione di notifiche e comunicazioni di segreteria, nonché del fascicolo processuale;

f) la possibilità di definire il giudizio con sentenza in forma semplificata quando si ravvisi la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso, ovvero in esito alla trattazione della domanda cautelare;

g) la producibilità di nuovi documenti in appello, ove ritenuti indispensabili o non siano stati esibiti per causa non imputabile alla parte;

h) la possibilità di proporre motivi aggiunti avverso nuovi documenti, non prodotti dalle altre parti in primo grado, da cui emergano nuovi vizi degli atti impugnati;

i) la disciplina del reclamo della decisione cautelare presso il Collegio di primo grado, ove adottata dal giudice monocratico, ovvero dell'impugnabilità dell'ordinanza deliberata dal Collegio di prime cure innanzi alla Corte di secondo grado;

l) la possibilità per la Corte di formulare d'ufficio una proposta di conciliazione sulla base dei precedenti giurisprudenziali e l'estensione dell'istituto della conciliazione fuori udienza anche alle vertenze pendenti dinanzi alla Corte di cassazione;

m) la possibilità della pubblica udienza, in presenza e da remoto, su richiesta anche di una sola delle parti, con la precisazione che, nel caso in cui sia richiesta la discussione in presenza, i giudici ed il personale ausiliario partecipano anch'essi in presenza alla discussione.

Conseguentemente, sono disposte sia l'abrogazione dell'istituto del reclamo e mediazione e della disciplina sull'udienza a distanza recata dall'art. 6, comma 4, del d.l. 119/2018, sia altre norme di coordinamento, quali l'inserimento del rifiuto espresso o tacito sull'autotutela obbligatoria o del rifiuto espresso sull'autotutela facoltativa nell'art. 19 enumerativo degli atti impugnabili,

Come si comprende, il complessivo intervento va al di là di un semplice assestamento della riforma di cui alla l. 130/2022. Ciò si apprezza, particolarmente, laddove si rende possibile, con un avvicinamento agli istituti tipici della giustizia amministrativa, la definizione del giudizio con sentenza in forma semplificata, anche in esito alla trattazione della domanda cautelare, individuandosi peraltro la possibilità di richiedere un rinvio in quella sede per la proposizione di motivi aggiunti o di regolamento di giurisdizione.

Per altro verso, è apprezzabile la precisazione circa i requisiti di indispensabilità e di mancata produzione in primo grado per causa non imputabile alla parte interessata, apposta nell'istituto che consente la produzione di nuovi documenti in secondo grado, atteso che, com'è stato osservato, la legge delega prescriveva, sul punto, di "rafforzare" il divieto di nuovi documenti in appello¹¹⁷: sicché, la previsione espressa di eccezioni a tale divieto può comportarne, virtuosamente, un rafforzamento. D'altro canto, anche la disposizione che consente l'impugnabilità dell'ordinanza cautelare in primo grado risulta opportuna, ancorché avrebbe potuto essere affiancata da istituti di modifica della decisione cautelare di rigetto per sopravvenienze in punto di fatto¹¹⁸.

¹¹⁷ V., sul punto, G. ZIZZO, *La riforma del processo tributario ed i principi della delega*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 195; in termini più netti, cfr. F. PISTOLESI, *Disciplina e organizzazione del contenzioso tributario*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 162 e ss., in cui si osserva che, sul modello dell'art. 345, comma 3, c.p.c., il legislatore delegato non sarà chiamato tanto a "rafforzare" il divieto di nuovi documenti in appello, ma piuttosto a introdurlo *ex novo*.

¹¹⁸ Mentre, per il caso di provvedimento cautelare di accoglimento, tale possibilità è prevista dall'art. 47, comma 8, del d.lgs. 546/1992: v., ancora, G. ZIZZO, *La riforma del processo tributario*, cit., 196.

In ultimo, con l'intervento in esame sembra finalmente stabilizzarsi una disciplina uniforme dell'udienza a distanza¹¹⁹, prevista già dal 2018 con la c.d. "video-udienza" (art. 16, comma 4, d.lgs. 119/2018¹²⁰), ma rimasta per lungo tempo di incerta applicazione¹²¹ per la mancata adozione delle regole tecnico-operative del MEF e per la discrezionalità del giudice nell'autorizzare tale forma partecipativa.

Il processo tributario assume quindi al contempo una fisionomia ibrida, perché al crocevia tra istituti giudiziali civilistici e amministrativistici, e tuttavia peculiare, perché nell'assommare elementi di provenienza o ispirazione esterna, finisce per sviluppare dei connotati autonomi e riconoscibili.

9. Alcune riflessioni conclusive

Se il cammino della riforma fiscale avviata con la l. 111/2023 è ancora lontano dall'esser concluso, tuttavia, risulta avere già trapiantato tappe di notevole impegno concettuale ed operativo.

Trasparenza e certezza del diritto sono i fattori della riforma che hanno ispirato la definizione di istituti innovativi, destinati in particolare agli operatori economici.

Gli istituti dell'adempimento collaborativo e del concordato preventivo si pongono al centro di questa prospettiva, proponendosi di disegnare, forse in maniera un po' enfatica ma in principio condivisibile, un cambio di paradigma nei rapporti tra attività economiche e controlli finanziari, incentrato sull'interlocazione preventiva e la mappatura del rischio fiscale, da un lato, e sulla riduzione delle sanzioni e la configurazione di specifiche ipotesi di esimenti, dall'altro.

Anche la revisione degli interpelli, afferente alle modifiche apportate allo Statuto del contribuente, partecipa a tale intento, ponendosi l'obiettivo di rendere residuale il ricorso

¹¹⁹ Demandandosi ad un decreto del Capo del Dipartimento della Giustizia tributaria, il compito di emanare le norme tecniche per il processo tributario telematico; con il medesimo provvedimento sono inoltre stabilite le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio.

¹²⁰ Ora abrogata dalla nuova normativa.

¹²¹ La legislazione processuale emergenziale prodotta durante la pandemia (art. 27 del d.l. 137/2020) aveva peraltro confermato la possibilità di attivare le udienze a distanza, in alternativa sia al passaggio in decisione "allo stato degli atti", sia anche a una ulteriore fase di confronto cartolare tra le parti. Pur tuttavia, tale forma di contraddittorio costituiva sempre un'eventualità condizionata alla disponibilità della necessaria tecnologia da parte degli organi giurisdizionali.

all'interlocuzione qualificata con l'amministrazione finanziaria, che dovrebbe trovare primaria applicazione nei confronti dei contribuenti di grandi dimensioni e per le fattispecie obiettivamente incerte, a seconda della specifica tipologia di interpellato attivata; incrementando, corrispondentemente, per il contribuente, per così dire, "ordinario", i diversi istituti di consulenza giuridica e confronto con gli Uffici finanziari, attraverso la digitalizzazione degli strumenti operativi, la formazione qualificata del personale e l'aumento degli organici dell'amministrazione fiscale.

Legittimo affidamento e confronto preventivo, del resto, rappresentano anch'essi le coordinate di fondo entro cui si svolge la revisione del procedimento accertativo e, più in generale, il rafforzamento delle garanzie del contribuente, come attestato dalle rilevanti modifiche apportate alla l. 212/2000.

Il principio della massima espansione delle garanzie, infatti, non va considerato in senso irrelato, ma dinamicamente, come volto a salvaguardare, secondo un giusto equilibrio, tanto il veritiero accertamento delle fattispecie fiscali contestate dagli Uffici finanziari, attraverso la conformazione dell'istruttoria ai canoni del giusto procedimento, quanto il corretto assolvimento dei doveri tributari da parte dei contribuenti. In questa temperie si situa, quasi paradossalmente, l'adozione di uno schema di contraddittorio preventivo che trova il proprio modello proprio nell'ordinamento interno, superando le vischiosità procedurali che assillano persino l'inquadramento di tale istituto estrapolabile dalla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo.

In altri casi, è, invece, il contesto sovranazionale o internazionale ad essere la fonte di istituti innovativi, giuridicamente raffinati, diretti a definire e concretamente realizzare il principio della giusta imposizione, in antitesi con le prassi elusive o di pianificazione fiscale aggressiva che la globalizzazione e l'apertura dei mercati hanno in certo modo incoraggiato. Esempio, in tal senso, è l'introduzione nella legislazione nazionale del complesso di regole riassunte sotto la denominazione di *global minimum tax*, che, a cascata, ha comportato la ridefinizione di ambiti regolativi ad essa connessi, come le regole CFC; ovvero l'elaborazione di modelli normativi di competitività tributaria sofisticati, in quanto chiamati a garantire la propria conformità tanto al principio di concorrenza fiscale leale, astenendosi dal produrre una corsa al ribasso delle aliquote, quanto alle esigenze unionali di preservazione del mercato unico, rappresentate in particolare dal divieto di aiuti di Stato e dal principio di parità di trattamento.

Efficacia, efficienza ed economicità sono anch'essi fattori orientativi del percorso di riforma fiscale e si rivolgono al concreto funzionamento della macchina amministrativa finanziaria. La loro implementazione attraversa senz'altro il piano normativo, chiamato a potenziare la digitalizzazione degli adempimenti, del procedimento e del processo tributari, ma non si limita ad esso, richiedendo, inoltre, programmazione, investimenti e formazione del personale degli Uffici finanziari.

La revisione complessiva dell'assetto tributario attualmente in corso si salda, come accennato in premessa, in maniera organica e coerente con il ventaglio di interventi previsto nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e particolarmente con il percorso di riduzione del *tax gap* e di responsabilizzazione finanziaria degli enti territoriali.

La revisione della fiscalità non può infatti prescindere, ma anzi ne è costituita, da un articolato intarsio di interventi afferenti a settori contigui (tributario, di *governance* e amministrativo) e posti su piani connessi (normativo e operativo); ma che compartecipano all'aspirazione di creare un nuovo clima culturale, condiviso da cittadini, professionisti e amministratori, non per mero spirito di salute contabile, ma come concreto e irrinunciabile esercizio di democrazia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE SULLA RIFORMA FISCALE:

BALLANCIN A., *La delega fiscale nella prospettiva internazionale: il progetto "BEPS" e i due "Pillars"*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 53.

CARPENTIERI L., *Il timido avvio della riforma fiscale*, in *Rivista telematica di diritto tributario (www.dirittotributario.it)*, n. 1/2022, 28.

COPPOLA P., *Il potenziamento dell'autotutela e la sua impugnabilità*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 159.

CORDEIRO GUERRA R., *Fisco, così lo sconto del 50% per 6 anni a chi porta l'attività in Italia*, in *Fisco - Il Sole 24 Ore (ntplusfisco.ilsole24ore.com)*, 28 dicembre 2023.

CORDEIRO GUERRA R., *Il superamento dell'IRAP e la probabile abolizione dell'ACE. È la scelta giusta?*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 107.

DE NUCCIO E., *La delega per un nuovo rapporto tra fisco e professionisti e le norme in materia di studi professionali*, in

- TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 31.
- DE STEFANI L., *Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 6.
- DELLA VALLE E., *Criteri direttivi per coordinare l'ordinamento tributario nazionale con il diritto unionale e internazionale*, in *Il Fisco*, n. 25/2023, 2422.
- DEOTTO D. – GAETA A., *Il procedimento accertativo*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 144.
- DEOTTO D. – LOVECCHIO L., *Concordato preventivo biennale e adempimento collaborativo*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 147.
- DI DIO A. – TRAPPOLINI V., *Principi e criteri direttivi per la razionalizzazione della disciplina degli interpelli preventivi*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 167.
- DORIGO S., *Il ruolo dell'IA nel contesto dei principi generali della riforma*, in Tomassini A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 65.
- GAETA A. – LOVECCHIO L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 150.
- GIOVANARDI A., *La nuova IRPEF tra riduzione del prelievo, vincolo della progressività e prospettata transizione verso la flat tax*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 40.
- GIOVANARDI A., *Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale*, in *Rivista telematica di diritto tributario* (www.rivistadirittotributario.it), n. 1/2023, 9.
- LOGOZZO M., *Il concordato preventivo biennale*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 158.
- LOIERO R., *La sfida della codificazione e semplificazione normativa*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 26.
- LONGO A. – DULCETTI A., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 76.
- LUPI R., *I principi della delega, lo stato del fisco (e dell'evasione) e le sue esigenze*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 36.
- MARÈ M., *La riforma fiscale, l'IRPEF e la revisione delle tax expenditures*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 69.

- MARINELLO A., *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa, 2023.
- MARINI G., *Residenza fiscale, basta anche la presenza in Italia oltre 6 mesi*, in *Fisco-Il Sole 24 Ore* (ntplusfisco.ilsole24ore.com), 18 dicembre 2023.
- MELIS G., *I principi generali della delega sull'attuazione del rapporto tributario*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 43.
- Melis G., *Il contraddittorio procedimentale*, in Tomassini A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 172.
- MORINA G. – MORINA T., *Semplificazione, si spera sia la volta buona*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 130.
- PACELLI F. – PURPURA L. – POMPEI F., *Trattamento degli incentivi fiscali alla luce delle GloBE Rules*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 144.
- PACELLI F. – VALENZI G.I., *I nuovi orizzonti della cooperative compliance in Italia e all'estero*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 162.
- PISTOLESI F., *Disciplina e organizzazione del contenzioso tributario*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 162.
- RANOCCHI G.P. – PEGORIN L., *Isa, semplificazione e nuovo utilizzo per l'elaborazione del concordato preventivo biennale*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 89.
- SACCO A.C., *Gli effetti della riforma fiscale sul reddito da lavoro dipendente*, in *Il Sole24 Ore - Guida alla riforma fiscale*, Milano, 2023, 10.
- SACCOMANNI M., *Il Pillar 2 e la sua rilevanza per l'ordinamento europeo ed italiano*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 140.
- STUFANO S., *Lo Statuto del contribuente*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 60.
- TOMASSINI A. – CINOTTI C. – SANDALO A., *Principi generali di diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 49.
- VEGAS G., *Riforma fiscale e nodo coperture. Dove trovare i fondi*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, 23.
- ZIZZO G., *La riforma del processo tributario ed i principi della delega*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano,

L. Costanzo

2023, 192.

Risorse elettroniche:

Position paper di Confindustria “*Osservazioni allo schema di decreto legislativo riguardante l’attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*”, disponibile all’indirizzo: www.senato.it

Sintesi sulle riforme PNRR, all’indirizzo: www.italiadomani.gov.it/content/sogei-ng/it/it/Interventi/riforme/riforme-abilitanti/riduzione-del-tax-gap.html

LUCA COSTANZO

Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 e primi orientamenti giurisprudenziali (*)

ABSTRACT: La riforma del processo tributario attuata con la L. 130/2022 investe in particolar modo la ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria, introducendo una disciplina per lo specifico settore con superamento dell'art. 2697 cod. civ.. Il presente contributo intende indagare il possibile impatto del nuovo art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 avuto specifico riguardo all'applicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di presunzioni di origine giurisprudenziale che dispongono un'effettiva inversione degli oneri probatori pur in assenza di apposita prescrizione di legge.

The tax process's reform implemented by Law 130/2022 particularly affects the distribution of the burden of proof between the taxpayer and the tax authorities, introducing a specific rule for the tax sector beyond the provisions of Article 2697 of the Civil Code. The present paper intends to investigate the possible impact of the new regulations set forth in Article 7, paragraph 5-bis, of Legislative Decree 546/92 with specific regard to the application by the Tax Administration of presumptions of jurisprudential origin, that provide for an effective reversal of the burden of proof even in the absence of a specific statutory requirement.

PAROLE CHIAVE: onere della prova, inversione dell'onere probatorio, presunzioni giurisprudenziali

KEYWORDS: burden of proof, reversal of the burden of proof, jurisprudential presumptions

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'utilizzo di presunzioni e la loro coerenza con la normativa tributaria sostanziale. - 3. L'impiego di presunzioni legali (cenni). - 4. Verso il tramonto delle presunzioni giurisprudenziali? - 4.1. La presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili "occulti" ai soci di

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

società di capitali a ristretta base: verso una doverosa inversione di rotta. – 4 .2. La valutazione di inerenza e deducibilità dei costi quale onere posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria. - 4.3. L'onere della prova nelle contestazioni aventi ad oggetto l'inconsapevole coinvolgimento del contribuente in frodi Iva altrui. – 5. Considerazioni conclusive.

1. Premessa

Tra le più recenti innovazioni apportate al processo tributario dalla L. 130/2022, una tra le più rilevanti è quella relativa all'onere della prova, ossia la regola di giudizio del fatto incerto che in precedenza veniva importata applicando, anche in ambito tributario, quanto previsto dall'art. 2697 c.c. e che oggi, invece, trova compiuta disciplina all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92¹.

Invero, nonostante l'estrema importanza pratica-operativa del criterio di ripartizione dell'onere probatorio, in realtà per lungo tempo – fino alla riforma del 2022 – il settore tributario ne è rimasto sfornito: in precedenza, varie teorie e interpretazioni concorrevano a modellare l'onere probatorio, talvolta ponendolo a carico dell'Amministrazione finanziaria, talvolta in capo al contribuente. Persino, in base ad un passato (e fortunatamente superato) orientamento che presumeva legittimi gli atti dell'Amministrazione finanziaria, quale riflesso del potere imperativo ed esecutivo di tali atti, veniva giustificata l'incombente dell'onere probatorio esclusivamente e per l'intero sul contribuente: in sostanza, gli atti impositivi, emessi dall'Amministrazione finanziaria, erano *ex sé* legittimi e conformi alla legge e, per l'effetto, era il contribuente a doverne dimostrare l'illegittimità ovvero l'infondatezza. L'atto impositivo, dunque, era considerato legittimo per "principio generale"². Di conseguenza, qualora il contribuente non riuscisse a fornire la prova della sua illegittimità e/o infondatezza, l'atto doveva

¹ Il comma 5-bis è stato introdotto dall'art. 6, comma 1, della L. 31 agosto 2022, n. 130 e recita come segue: "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

² G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, 156 ss.

ritenersi legittimo e la pretesa azionabile: la posizione di vantaggio dell'Amministrazione finanziaria era evidente.

Superata questa teoria³, il problema della ripartizione dell'onere probatorio è stato per lungo tempo risolto affidandosi a quanto disposto dall'art. 2697 c.c., in base al quale *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*⁴.

L'applicazione di tale criterio generale al rito tributario ha generato non pochi orientamenti contraddittori che – sino alla recente introduzione del comma 5-bis – hanno di fatto reso particolarmente complesso individuare con certezza ed in via univoca il soggetto gravato dell'onere probatorio e le conseguenze derivanti dal mancato assolvimento dell'onere della prova.

In ambito tributario, infatti, il soggetto che aziona la pretesa fiscale è senza dubbio l'Amministrazione finanziaria, la quale

³ La teoria della presunzione di legittimità degli atti dell'Amministrazione finanziaria è stata abbandonata a seguito di una pronuncia della Corte di Cassazione del 1979, cfr. Cass. civ. Sez. I, Sent., (ud. 28/02/1979) 23/05/1979, n. 2990, ove si legge che *“...ove in sede giudiziaria insorga controversia circa la esistenza dei presupposti di fatto della imposizione, il giudice ordinario non può limitarsi a prendere atto di quanto risulta dal provvedimento ma deve procedere in via autonoma al controllo circa l'effettiva esistenza dei presupposti. D'altra parte, non operando l'accennata presunzione, tutto l'onore probatorio non può porsi esclusivamente a carico del destinatario del provvedimento...”*. Per un commento, cfr. G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 1998, 3, 671, il quale osserva che con tale pronuncia *“venne finalmente abbandonato il mito della presunzione di legittimità degli atti amministrativi. Per la corte, il fatto che il provvedimento amministrativo fosse imperativo e in grado, come tale, di realizzarsi da sé senza l'intervento dell'autorità giudiziaria non influiva sulla diversa verifica giudiziale della pretesa della PA e, quindi, sulla questione di chi dovesse fornire la prova in giudizio. La corte osservò che la PA, nell'ambito del rapporto obbligatorio esistente tra essa e il destinatario dell'atto “è un soggetto che vanta un credito nei confronti di un altro”. Essa quindi alla stregua di ogni altro creditore deve fornire in giudizio, in base al principio generale posto dall'art. 2697, comma 1, c.c. la prova dei fatti costituiti del proprio diritto”*. Cfr. in particolare *ibidem*, nota 43, per la successiva giurisprudenza di merito contro la presunzione di legittimità.

⁴ Sulla possibilità di applicare l'art. 2697 c.c. nel rito tributario in considerazione del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/92 alle norme del codice di procedura civile, cfr. S. MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2021, 3, par. 1. Per osservazioni critiche sull'applicabilità concreta di tale disposizione, cfr. M. TARUFFO, *Onere della prova*, Dig. Civ., 1995, 68, per cui il criterio di cui all'art. 2697 c.c. è *“in effetti un criterio di rinvio. ... l'art. 2697 cc è in grado di determinare la decisione del caso concreto solo combinandosi con la norma sostanziale che regola la fattispecie su cui interviene il giudizio”*.

interviene nel giudizio quale attore in senso sostanziale⁵ – eppure per lungo tempo si è ritenuto che l’onere della prova gravasse sul contribuente, poiché è quest’ultimo che assume l’iniziativa processuale, impugnando l’atto adottato dall’Amministrazione finanziaria⁶. Ma anche superata questa impostazione – riconoscendo che l’attore sostanziale del processo tributario è ovviamente l’Amministrazione finanziaria e non il contribuente, che si difende in giudizio da una pretesa creditoria formalizzata nell’atto impositivo impugnato – il problema della ripartizione dell’onere probatorio ha continuato a sussistere e a svilupparsi in varie direzioni⁷, influenzato dalla presenza di molteplici presunzioni legali relative e dall’elaborazione di presunzioni giurisprudenziali che operano come le prime (pur in assenza di una base normativa).

Un aspetto che richiede particolare attenzione nella presente disamina riguarda proprio l’impatto che il nuovo comma 5-bis dell’art. 7, D.Lgs. 546/92, è suscettibile di avere con riguardo alla diffusissima prassi – in parte legislativamente prevista – dell’Amministrazione Finanziaria di adottare presunzioni legali, semplici e financo semplicissime ed in particolare di impiegare presunzioni di origine giurisprudenziale quale base della propria tesi accertativa per il recupero delle imposte.

⁵ Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 30/11/2021) 06/04/2022, n. 11101: *“la natura impugnatoria del processo tributario, siccome rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, faccia sì che sia l’Ufficio ad essere attore in senso sostanziale e che la pretesa impositiva debba risultare dall’atto impugnato sia sul piano del petitum che su quello della causa petendi (Cass., Sez. 5, 27/6/2019, n. 17231), tanto è vero che è proprio la necessità di delimitare le contestazioni proponibili dall’Ufficio nel successivo giudizio di merito e correlativamente di garantire il diritto di difesa del contribuente, mettendolo in grado di conoscere l’an e il quantum della pretesa tributaria, a costituire lo scopo dell’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento o di rettifica gravante sull’Amministrazione finanziaria, presidiato dall’art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212 (Cass., Sez. 5, 7/5/2014, n. 9810), motivazione che non può non contemplare anche le ragioni che consentono di indirizzare la pretesa dell’Amministrazione finanziaria verso un particolare soggetto, in quanto incluse nel «fondamento giustificativo» della stessa”*.

⁶ Per una critica a tale impostazione, cfr. cfr. G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull’onere della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 1998, 3, 673, il quale osservava che *“Gli effetti prodotti da tale imposizione erano particolarmente gravi, soprattutto nei casi di ricorso contro atti privi di motivazione: in tali casi infatti era onere del contribuente proporre ricorso per impedire che l’atto amministrativo divenisse definitivo ma, dall’altro lato, anche quello di contestare nel merito la fondatezza di una pretesa di cui però ignorava le ragioni giustificative”*.

⁷ Per una recente critica, anteriore all’introduzione del comma 5-bis che – come si vedrà – ha avuto un notevole impatto sulla disciplina della ripartizione dell’onere probatorio, cfr. G. VANZ, *Criticità nell’applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della “vicinanza della prova”*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6.

Un tanto diventa rilevante per due ordini di ragioni, che discendono precisamente dalla struttura bipartitica del predetto comma 5-bis: da un lato, infatti, per l'Amministrazione finanziaria l'utilizzo delle presunzioni non è certo stato *in toto* precluso, tuttavia può sollevare criticità e trasformarsi in un aspetto debole dell'atto impositivo, qualora le presunzioni impiegate non siano in grado di soddisfare l'onere probatorio cui è ora più rigidamente, rispetto al passato, vincolata; per altro verso, la decisione del giudice deve basarsi sugli elementi di prova raccolti dall'Amministrazione finanziaria ed egli dovrà optare per l'annullamento dell'atto non solo qualora la prova manchi, bensì anche quando sia contraddittoria, insufficiente, non circostanziata né puntuale, ovvero non coerente con la normativa tributaria sostanziale. Ed in tale seconda prospettiva, si comprende come l'uso disinvolto di presunzioni (soprattutto se semplici o semplicissime) possa condurre a generare atti intrinsecamente contraddittori ed incoerenti, che verrebbero (*rectius*: dovrebbero essere) quindi annullati in giudizio.

Pertanto sia l'Amministrazione finanziaria prima, sia l'eventuale giudice successivamente adito, sono tenuti a verificare come i mezzi di prova siano stati sviscerati negli atti impositivi ed a testare la tenuta degli argomenti fondati su presunzioni; ciò assume massima rilevanza anche per i contribuenti destinatari di atti impositivi, poiché nel caso in cui l'atto sia formato sulla base di presunzioni, sarà per loro necessario comprendere se queste si sono formate correttamente, se il risultato proposto è coerente con la disciplina tributaria sostanziale, se devono rendere controprove "diaboliche" e, in definitiva, nel caso in cui siano state impiegate presunzioni, se queste siano sufficienti a provare la pretesa impositiva o meno.

La tematica risulta particolarmente delicata e presenta indubbi profili di interesse, poiché il sistema tributario è costellato di molteplici presunzioni di varia natura, la cui possibilità di impiego può dipendere da altrettanti svariati fattori, quali la tipologia di accertamento effettuata (si pensi agli accertamenti di natura sintetica), le violazioni riscontrate (si pensi, ad esempio, alla mancata tenuta della contabilità, che giustifica accertamenti induttivi), i poteri accertativi impiegati (si pensi alle indagini bancarie) e via discorrendo.

L'analisi del possibile impatto del nuovo comma 5-bis non può quindi che partire da una visione generale per poi scendere nel particolare, ipotizzando la portata della nuova disciplina in base alla natura delle presunzioni, legali ovvero giurisprudenziali,

che di volta in volta possono essere utilizzate, soffermandosi in particolare su queste ultime, per le maggiori criticità che esse comportano. In questa sede si è quindi ritenuto di selezionare le fattispecie di maggiore interesse, a partire dalle evidenze empiriche e dalla potenziale numerosità dei contribuenti coinvolti: si fa riferimento alla presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base; all'inversione dell'onere probatorio gravante sui contribuenti quando vengono sollevate nei loro riguardi contestazioni in tema di inerenza e deducibilità di costi nell'ambito del reddito d'impresa; ed infine all'onere della prova nel caso di contestazioni aventi ad oggetto l'inconsapevole coinvolgimento del contribuente in frodi Iva altrui. Come segue.

2. L'utilizzo di presunzioni e la loro coerenza con la normativa tributaria sostanziale

Come noto l'Amministrazione finanziaria fa ampio uso di presunzioni, nei propri atti impositivi, che le permettono di ricostruire fatti, vicende e addebitare eventuali violazioni commesse dai contribuenti a distanza di anni da quando si sono effettivamente verificati, considerato che nella maggior parte dei casi l'accertamento dei redditi avviene a ridosso del termine di decadenza per l'Amministrazione finanziaria.

Le presunzioni sono a tal fine certamente preziose, poiché permettono di risalire al fatto ignoto (e.g. il reddito imponibile posseduto in un certo periodo d'imposta) a partire da un fatto noto (e.g. possesso di determinati beni, sostenimento di certe spese, struttura societaria, etc.), saldandoli in un collegamento inferenziale che talvolta è stabilito direttamente dalla legge, talvolta può derivare dal perpetuarsi di osservazioni di prassi che poi trovano conferma nelle decisioni dei giudici, dando così origine alla categoria delle presunzioni giurisprudenziali.

Certo è che le presunzioni non sono tecnicamente delle prove di evasione, sotto-dichiarazione, occultamento di reddito imponibile o che dir si voglia, né strumenti di "vera" né tantomeno "certa" conoscenza dei fatti⁸; bensì più propriamente

⁸ G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008, 740, secondo cui "Le presunzioni legali non sono prove, in quanto non rappresentano strumenti di conoscenza del fatto. Una conoscenza predeterminata dalla legge e dalla legge imperativamente imposta non è una vera conoscenza". Nello stesso senso, cfr. altresì A. BULLO, E. DE CAMPO, *La riforma del processo tributario: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 merita qualche riflessione*, Fin. e Fisc., 2022, 30, 1603: per gli A., "le presunzioni sono e possono essere molto utili a fini accertativi, tuttavia rimangono sempre

rappresentano un elemento a sostegno della tesi accertativa ed uno strumento a disposizione per verificare le condotte dei contribuenti in maniera semplificata.

Spesse volte le presunzioni sono state invocate e giustificate alla luce della pretesa asimmetria informativa tra Fisco e contribuenti posto che l'attività istruttoria di controllo spesso avviene a distanza di diverso tempo da quanto gli eventi e i fatti che riguardano la posizione fiscale del contribuente si sono verificati. Di conseguenza, si rilevava che *“nessuno meglio del contribuente sa come sono andati i fatti e nessuno meglio di lui è in grado di distorcere la realtà”*⁹ e si giustificava quindi un'inversione probatoria a carico del contribuente, considerata anche la difficoltà, per il Fisco, di accedere alle informazioni fiscalmente rilevanti. Si tratta di un'argomentazione che, tuttavia, non si ritiene pienamente soddisfacente posto che l'Amministrazione finanziaria è per legge dotata di variegati poteri istruttori di indagine e controllo che dovrebbero consentirle di apprendere appieno la situazione del soggetto verificato¹⁰. Il gap conoscitivo (ammesso che esista ancora) che giustificava tale approccio è di fatto oggi ridottissimo: l'Amministrazione finanziaria ha infatti a disposizione un'infinità di banche dati cui attingere informazioni (anche in tempo reale), può eseguire accessi sui conti correnti online, scambiare informazioni con le amministrazioni estere, etc.. Persino, l'Agenzia delle Entrate predispone le dichiarazioni precompilate, che rendono veramente difficile parlare di adempimento effettivamente “spontaneo” da parte del contribuente: come può quindi dirsi che il Fisco sia in una posizione di svantaggio quanto alle informazioni che riguardano

un gradino sotto le prove, altrimenti si qualificherebbero diversamente”. Contra, cfr. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 18/03/2024, n. 7199, per cui “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza ai fini della formazione del proprio convincimento e la “contabilità in nero”, costituita da documenti informatici (files), costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, legittimamente valutabile in relazione all'esistenza delle operazioni non contabilizzate (Cass. 3 ottobre 2010, n. 20902)”.

⁹ G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008.

¹⁰ In tal senso, quindi, si ritiene che un'errata valutazione a monte imputabile all'Amministrazione finanziaria circa la scelta (discrezionale) dei poteri istruttori da impiegare nel caso concreto, non possa tradursi in una penalizzazione per il contribuente, come ad esempio accadrebbe se venissero impiegate presunzioni per superare la mancata raccolta di documenti non richiesti ed egli fosse costretto a fornire contro-prove “diaboliche”. In proposito, cfr. G. VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della “vicinanza della prova”*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6.

i contribuenti, quando ha a disposizione un potere di acquisizione di informazioni incommensurabilmente esteso?

Peraltro, la circostanza che le presunzioni di fatto determinino una cristallizzazione dell'inferenza tra fatto noto e fatto ignoto in via astratta, ha dato adito a non certo infondati dubbi di legittimità costituzionale delle stesse, soprattutto ove applicate in modo automatico¹¹.

Proprio il profilo dell'automatismo nell'applicazione delle presunzioni – circostanza che ricorre in maniera particolarmente frequente e con rilevanti profili di rischio per i contribuenti, con riferimento a quelle di origine giurisprudenziale – costituisce uno degli aspetti che potrebbe (e dovrebbe) essere interessato da un deciso cambio di rotta.

Invero, ove il nuovo comma 5-bis stabilisce che il giudice procederà all'annullamento dell'atto impugnato “*se la prova della fondatezza ... è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva*”, il riferimento al carattere circostanziato, puntuale e coerente con la normativa tributaria sostanziale che deve contraddistinguere le prove, induce a ritenere che l'impiego di presunzioni incontrerà delle naturali limitazioni (ovviamente, il discorso in questione non vale per le presunzioni legali, ove il nesso inferenziale è stabilito dalla legge).

La vigente disciplina ora richiede all'Amministrazione finanziaria un quadro probatorio più consistente e robusto rispetto al passato, ove lo sfruttamento delle presunzioni appare di conseguenza perdere *appeal*: non saranno quindi sufficienti meri indizi di, ad esempio, evasione, al fine di poter ritenere un avviso di accertamento validamente “confezionato”, ma sarà necessario dar conto degli indizi raccolti e delle presunzioni che si intendono impiegare, argomentando come, in riferimento allo specifico caso concreto, essi interagiscano tra loro in modo tal da far ipotizzare (presumere) l'esistenza di imposte non dichiarate. In altri termini, durante l'attività di verifica, l'Amministrazione finanziaria dovrà richiamarsi ad aspetti sostanziali del caso in esame e chiarire in maniera puntuale e circostanziata come e perché intendere applicare

¹¹ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008, 741, secondo cui “*per assicurare la pronta ed effettiva riscossione del tributo, la legge si spinge fino al punto di fissare più volte in via generale ed astratta, i collegamenti inferenziali tra fatto noto e fatto ignoto, attraverso presunzioni, la cui conformità al principio costituzionale di ragionevolezza è in alcuni casi fortemente dubbia.*”.

una certa presunzione alla fattispecie concreta: il nesso inferenziale deve quindi essere forte, concreto e dimostrato, non trovando più spazio gli automatismi accertativi che calano osservazioni generali su casi specifici, semplicemente ipotizzandone la valenza¹².

Si può dire che forse si tratta di osservazioni al limite dell'ovvietà, e che ogni atto dell'Amministrazione dovrebbe sempre rispecchiare la realtà dei fatti, sì da rendere la pretesa impositiva giusta e non abnorme ovvero incoerente. Ed in effetti già in passato l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di rilevare che *“l'utilizzo delle presunzioni deve essere attentamente valutato e portare a risultati realistici e coerenti con la effettiva capacità contributiva del soggetto”*¹³, con tale affermazione facendo intendere una certa ponderazione dell'impiego di indizi e dei risultati presuntivi.

Tuttavia dalla prassi operativa emergono condotte in contrasto con le intenzioni dichiarate: è sufficiente pensare a tutti quegli accertamenti che si basano su ricostruzioni induttive del volume d'affari, ove il maggior reddito imponibile viene determinato a partire dall'applicazione di percentuali di ricarico presunte per effetto delle quali si ricostruisce un reddito evaso la cui entità è chiaramente incompatibile con la struttura dell'impresa, il numero di lavoratori dipendenti, i locali adibiti all'attività imprenditoriale, etc.. Questo tipo di accertamenti, alla luce del nuovo comma 5-bis, dovrebbero ora impugnarsi ed essere annullati proprio per manifesta infondatezza della ricostruzione effettuata rispetto alla realtà sostanziale. Quindi, per carenza di prova della pretesa.

D'altra parte l'intervento normativo stesso attesta la necessità di disporre di indicazioni operative sul punto, proprio in risposta alla diffusa prassi accertativa di operare diversamente, nonostante i non appena menzionati propositi. Il pregio dell'inciso *“in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”* consiste proprio nell'aver riportato al centro dell'attività

¹² D. MIRARCHI, *La Corte di Cassazione sul nuovo (immutato) onere probatorio*, L'iva, 2023, 2, 42, per cui a seguito dell'introduzione del comma 5-bis *“non dovrebbero ritenersi giustificabili automatismi. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a ripensare l'uso di presunzioni generiche e astratte, nonché a rafforzare la motivazione e il fondamento probatorio degli accertamenti, dedicando maggiore attenzione alle indagini e migliorando il vaglio critico delle prove”*.

¹³ Ag. Entrate, circ. n. 16 del 28.04.2016, p. 15. Il paragrafo prosegue affermando che *“Le presunzioni fissate dalla norma a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'ufficio secondo logiche di proporzionalità e ragionevolezza, avulse da un acritico automatismo e ricorrendo in via prioritaria alla collaborazione del contribuente ed alle dimostrazioni che questi potrà addurre a titolo di giustificazione”*.

accertativa la necessità di verificare ed accertare la capacità contributiva dei soggetti passivi, abbandonando l'utilizzo di presunzioni avulse dalla realtà ovvero non calate sulla fattispecie specifica¹⁴: tutto ciò, infatti, che prescinde da e non rispetta i parametri di puntualità e coerenza farà sì che l'atto impositivo sia considerato infondato ed annullato dal giudice.

Ma, forse, avrà anche un altro effetto – forse più importante – a monte: ossia è possibile, ed auspicabile, che già la stessa Amministrazione finanziaria, al momento di redigere l'atto impositivo, si astenga dall'utilizzo di presunzioni il cui nesso inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto non trovi riscontro nel caso concreto, poiché di fatto in tal caso mancherebbe *in toto* la prova della pretesa impositiva.

3. L'impiego di presunzioni legali (cenni)

Come noto le presunzioni possono distinguersi, in base alla loro natura ed agli effetti sulla ripartizione dell'onere probatorio che conseguono alla loro applicazione, tra presunzioni legali (assolute o relative), presunzioni semplici e semplicissime, ed infine presunzioni giurisprudenziali.

Mentre le presunzioni legali assolute non rappresentano una casistica particolarmente interessante per la materia tributaria e di tutto sommato limitata applicazione¹⁵, le presunzioni legali relative sono invece ampiamente utilizzate dal legislatore fiscale, sì predeterminando gli effetti (fiscali) di una data condotta e al tempo stesso lasciando al contribuente la possibilità (o meglio, l'onere) di dimostrare l'insussistenza del nesso inferenziale nel caso di specie: si pensi alla disciplina relativa ai prelievi bancari ex art. 32, comma 1, n. 2, D.p.r. 600/73, in base alla quale i prelievi dai conti correnti, superiori a certe soglie, possono essere riqualeficati quali ricavi o

¹⁴ Come osservato da S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. CARINCI, F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 98: “L'apprezzamento degli elementi probatori dev'essere basato su elementi riscontrati precisamente, con nesso inferenziale forte tra elementi di fatto accertati e prova da fornire. Quindi vanno scartate soluzioni che raggiungono un livello di affidabilità non alto”.

¹⁵ È appena il caso di osservare che le presunzioni legali assolute, non ammettendo prova contraria, arrecherebbero un immediato pregiudizio al contribuente, posto che per legge non gli verrebbe attribuita alcuna *chance* di individuare un esito diverso da quello normativamente stabilito, in chiaro contrasto con il diritto di difesa ed il principio costituzionale di capacità contributiva. In proposito sul tema, cfr. A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Giappichelli, 2008, parte I, sez. II.

compensi¹⁶; alla presunzione di cessione d'azienda di cui all'art. 15, comma 1, lett. d), D.p.r. 131/86, per cui a certe condizioni può essere eseguita la registrazione d'ufficio, ai fini dell'imposta di registro, dei contratti verbali; o ancora alle ipotesi di applicazione dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38, comma 4 e 5, D.p.r. 600/73; o anche alla presunzione di residenza fiscale in Italia per le società estere di cui all'art. 73, comma 5-bis, Tuir nonché per le persone fisiche ex art. 2, comma 2-bis, Tuir¹⁷; all'art. 30, comma 1, L. 724/94, per effetto del quale il mancato superamento della soglia di operatività costituisce una presunzione legale relativa della natura non operativa della società contribuente¹⁸.

Le presunzioni legali relative, infatti, intervengono proprio sul tema della ripartizione degli oneri probatori, invertendo l'assetto che sarebbe invece, in loro assenza, applicabile: in sostanza, è la legge stessa ad individuare e stabilire il nesso inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto¹⁹, di conseguenza sollevando la parte a favore della quale la presunzione è operativa dal dover provare l'esistenza del collegamento nel caso concreto e l'entità del fatto ignoto (e.g. il maggior reddito accertato)²⁰.

¹⁶ La disposizione prevede testualmente che “sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili...”. Per approfondimenti sull'operatività della presunzione, anche alla luce della più recente giurisprudenza, cfr. S. ZAGA', *Prelevamenti bancari e metodi di accertamento*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1 e A. MONACI, *L'autorizzazione alle indagini bancarie nella sua evoluzione storico-normativa: gli interessi sottesi e la sua progressiva svalutazione ad opera del Legislatore e dei Giudici di legittimità*, Dir. Prat. Trib., 2023, 5.

¹⁷ Sulla presunzione di cui al comma 2-bis, cfr. G. MELIS, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1998*, n. 448, in Rass. Trib., 1999, 4 e C. LOLLIO, *El tratamiento fiscal de la residencia de conveniencia en Italia*, in Rev. Esp. Der. Finan., 2018, 177.

¹⁸ Per una disamina delle varie presunzioni legali relative, anche in riferimento alla nuova disciplina dell'onere probatorio, cfr. C. CAUMONT CAIMI, N. PARDINI, *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, Corr. Trib., 2023, 1; in precedenza, cfr. M. DAMIANI, *Presunzioni legali relative e onere della prova: uso e abuso*, Corr. Trib., 2020, 6; G. FRANSONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, Rass. Trib., 2010, 3; A. BENAZZI, *L'utilizzo del modello presuntivo come strumento di prova*, Corr. Trib., 2001, 42; G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 1998, 3.

¹⁹ Come recita l'art. 2727 c.c., “Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”.

²⁰ Per un approfondimento sul tema delle presunzioni legali relative, anteriormente all'introduzione del comma 5-bis, cfr. M. TARUFFO, *Onere della prova*, Dig. Civ., 1995 e G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008.

In tal senso, quindi, la presenza di una presunzione legale relativa a favore dell'Amministrazione finanziaria la sgraverà dalla necessità di dover dar conto degli effetti, predeterminati dalla legge, dovendo esclusivamente fornire prova dell'esistenza del fatto noto posto alla base della presunzione, invocando la norma che la pone per beneficiare delle conseguenze favorevoli individuate dalla legge: l'alleggerimento del carico probatorio è così evidente. Trattandosi di presunzione legale relativa, il contribuente che intendesse contestare l'applicazione della presunzione nel caso concreto, potrà sempre fornire prova contraria: in ciò si concretizza l'inversione dell'onere probatorio, poiché egli sarà onerato di provare ed argomentare, ad esempio, l'inesistenza ovvero l'errata qualificazione del fatto noto posto alla base della presunzione, l'inoperatività del nesso inferenziale nel caso concreto, l'insussistenza del fatto ignoto come determinato dalla presunzione. In assenza di tale attività difensiva, infatti, la regola presuntiva individuata dalla legge sarà automaticamente operativa e si considererà provato il fatto ignoto.

Chiaramente tale caratteristica delle presunzioni legali relative pone un delicato problema al momento della loro configurazione: stabilire l'inversione dell'onere probatorio, invero, richiede particolare accortezza nell'identificazione del fatto noto che si vuole porre a base della presunzione, il quale deve essere puntuale, nonché del nesso inferenziale che si intende utilizzare, il quale dovrà chiaramente rispettare i canoni di ragionevolezza ed il principio di capacità contributiva.

Un compito, questo, che può rivelarsi particolarmente critico per il legislatore tributario, poiché significa tradurre in un testo normativo astratto elementi che poi saranno applicabili ad una moltitudine di casi concreti.

Con il rischio che l'operatività della presunzione legale relativa possa rendere eccessivamente oneroso, per il contribuente, fornire prova contraria: un tanto è precisamente quanto accade quando il contribuente si trova nella situazione di poter contestare l'operatività della presunzione solo fornendo una prova negativa del fatto, ossia una prova "diabolica", concretamente impossibile da rendere, che di fatto trasforma una presunzione legale relativa in una presunzione, negli effetti, assoluta poiché invincibile.

In tale ottica, una presunzione di tal genere ovviamente si pone in contrasto non solo con il principio di capacità contributiva – poiché finirebbe per attrarre a tassazione componenti reddituali in realtà indimostrati, se non dalla presunzione stessa, che però non è nella pratica contestabile – ma altresì con il diritto di

difesa del contribuente, che si troverebbe irrimediabilmente ed in maniera irragionevole compresso.

In ogni caso, come anticipato, numerose sono le presunzioni legali relative nell'ordinamento tributario, la cui "costruzione" come visto richiede un fondamento nei dati di comune esperienza, ed è lecito chiedersi quale impatto possa avere il novello comma 5-bis sulla loro operatività.

In proposito deve rilevarsi, concordemente alla prima dottrina che si è interrogata sul tema²¹, che le presunzioni legali relative continueranno ad essere pienamente applicabili, non ponendo la nuova disciplina dell'onere probatorio alcun vincolo al riguardo. Anzi, all'opposto, è proprio il comma 5-bis a fare salva, nel giudizio di fondatezza della prova posta alla base dall'atto impositivo impugnato, la normativa tributaria sostanziale, ove per l'appunto sono collocate le presunzioni di natura relativa.

Quindi dovrebbe ritenersi che la loro operatività continui senza particolari soluzioni di continuità²², ad eccezione, chiaramente, di eventuali ipotesi di illegittimità per contrasto con il principio di capacità contributiva e di ragionevolezza, ovvero per lesione del diritto di difesa. L'inferenza presuntiva legislativamente predeterminata non sarà quindi scalfita dal novello comma 5-bis, ma il contribuente potrà chiaramente contestarne

²¹ Cfr. C. GLENDI, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, GT, 2023, 6, 476 il quale, in particolare, rileva che il comma 5-bis "fa salva la normativa sostanziale in cui si prevedono speciali regole di superamento dell'incertezza del fatto, quali sono le norme in cui si assumono precisi fatti a fonte di presunzioni legali, che di per sé fanno venir meno ed eliminano in radice ogni incertezza ai fini del decidere"; Lovisolo A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1; D. DEOTTO, L. LOVECCHIO, *L'amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, Fisco, 2022, 39, 3717, secondo cui le presunzioni legali relative "anche nel nuovo assetto delineato nella riforma, continueranno a invertire la regola di base". Gli A. immaginano inoltre che le medesime osservazioni valgano altresì per le presunzioni di origine giurisprudenziale, su cui tuttavia non si è d'accordo (in proposito, cfr. *infra*, par. 3.3.).

²² Per completezza, si evidenzia che altri autori hanno ipotizzato un affievolimento della portata delle presunzioni legali relative. Per un approfondimento sul tema, cfr. A. BULLO, E. DE CAMPO, *Nel nuovo comma 5-bis (art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) la puntualizzazione «comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale» merita qualche approfondimento*, Fin. e Fisc., 2022, 33, 1881: "Vanno del pari assolutamente evitate ricostruzioni induttive, soprattutto se di ammontare particolarmente rilevante, effettuate senza valutare in modo attento e preciso la coerenza del risultato ottenuto con il profilo del contribuente e con l'attività dallo stesso svolta... significa, a maggior ragione oggi dopo il nuovo comma 5-bis, che le stesse presunzioni sono inferiori (e di gran lunga) all'art. 53 Cost. (inteso quale oggettiva bussola per giungere ai risultati realistici e coerenti)".

l'applicazione, deducendo appositi motivi, ed il giudice dovrà valutarne la logicità e la puntualità.

Dello stesso avviso è anche la giurisprudenza che ha avuto modo di confrontarsi con l'operatività di presunzioni legali relative in seguito all'introduzione del comma 5-bis.

Un caso interessante riguarda l'applicazione della presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.p.r. 600/73, in tema di accertamenti bancari, nei confronti di un contribuente che aveva effettuato dei versamenti in contanti sui propri conti correnti personali, ritenuti "sospetti" dall'Agenzia delle Entrate la quale aveva già verificato la Società di cui era socio e legale rappresentante, ritenendo che, in virtù della ristretta base societaria, il maggior reddito accertato a livello societario fosse transitato proprio attraverso quei versamenti nella disponibilità del socio.

Il contribuente aveva quindi impugnato l'avviso di accertamento personale, deducendo, tra gli altri motivi, l'inoperatività della presunzione di cui all'art. 32, D.p.r. 600/73 ed in particolare affermando che i versamenti contestati dall'Agenzia delle Entrate sarebbero stati riferibili a donazioni ricevute da altri familiari.

A prescindere da valutazioni di merito circa la bontà dell'accertamento ovvero dei motivi di impugnazione, l'aspetto rilevante per la presente trattazione risiede nella valutazione operata dai giudici del rapporto tra applicabilità della presunzione ed il novello comma 5-bis. Da un lato, infatti, i giudici hanno ritenuto non sufficientemente provate le deduzioni del contribuente; dall'altro lato, il collegio giudicante ha espressamente escluso che l'inversione dell'onere probatorio – posto a carico del contribuente per effetto dell'art. 32 – presenti profili di contrasto con quanto previsto in tema di prova dal comma 5-bis. Nel dettaglio, i giudici hanno rilevato che *“non assume rilievo, nel senso di alterare la ripartizione dell'onere della prova, la sopravvenienza del comma 5-bis... Infatti, quanto alla fattispecie prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1972, essa integra, a carico del contribuente, una inversione legale dell'onere della prova in merito alla provenienza, ovvero all'impiego, delle somme risultanti dai rapporti finanziari, in mancanza della quale il fisco sarebbe legittimato ad accertare un maggiore imponibile ... e quindi detta disciplina sostanziale non può dirsi venuta meno per effetto della suddetta novella”*²³.

²³ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. VIII, Sent., (data ud. 20/06/2023) 31/08/2023, n. 4987.

E, avuto specifico riguardo alla portata dell'inciso normativo *“in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”*, in tale occasione i giudici hanno rilevato che esso *“conduce a ritenere anche che essa faccia salve, in ogni caso, tutte le discipline sostanziali precedenti, laddove vi fossero disposizioni che avessero ripartito diversamente l'onere probatorio, come accade nel caso presente”*²⁴.

Da questa disamina si può quindi rilevare la perdurante operatività delle presunzioni legali relative, in costanza del nuovo comma 5-bis, naturalmente anche ove siano poste a favore del contribuente²⁵.

Oltre alle presunzioni legali relative, molto comuni nell'ordinamento tributario sono altresì le presunzioni semplici e financo semplicissime le quali, al ricorrere di taluni requisiti e circostanze, vengono ampiamente impiegate dagli Uffici verificatori quando si tratta di giustificare il recupero impositivo. Ed anche con riferimento a queste si impone un ragionamento di compatibilità rispetto al novello comma 5-bis posto che, rispetto alle presunzioni legali relative, quelle semplici e semplicissime appaiono certamente meno robuste o costruite, per cui può legittimamente chiedersi se le ragioni della pretesa impositiva possano ritenersi validamente esplicate – e siano, quindi, circostanziate e puntuali – quando l'atto impositivo si basa su tali tipologie di presunzioni.

Quanto alle presunzioni semplici, è necessario ricordare che il relativo fondamento trova prima di tutto i propri cardini nella disciplina civilistica, ed in particolare all'art. 2729 c.c.,

²⁴ Per le medesime conclusioni, cfr. Cass. Civ., Sez. V, Ord., (data ud. 23/01/2024) 30/01/2024, n. 2746, in tema di accertamento sintetico, per cui il menzionato inciso *“salvaguarda le presunzioni legali... previste dalla normativa sostanziale tributaria, la cui persistenza non può quindi ritenersi in contrasto con le disposizioni sull'onere della prova...”*. Per un commento, cfr. M. GABELLI, *Osservatorio fiscale - Nel processo tributario il giudice deve valutare la prova in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*, Le Soc., 2024, 4, pp. 508 e ss.

²⁵ In proposito, cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce, Sez. II, Sent., (data ud. 25/01/2023) 25/05/2023, n. 850, ove viene rilevato che *“Nel connotare il deficit probatorio che conduce all'annullamento dell'atto la norma si dilunga nello specificare che la "mancanza", la "contraddittorietà" o "l'insufficienza" debbono essere correlate alla dimostrazione, in modo circostanziato e puntuale, delle ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, impegnando così l'organo giudicante alla valutazione del risultato istruttorialmente acquisito della prova incombente sull'Amministrazione, "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale". Assegnando, in tal modo, alla "normativa sostanziale tributaria" un ruolo di contorno particolarmente significativo, che, per quanto è dato capire, salvaguarda le presunzioni "legali" non soltanto a favore dell'Amministrazione, ma talvolta, quand'anche raramente, pure, a favore del contribuente”*.

rubricato “presunzioni semplici”, il quale stabilisce che *“Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti”*. Si intuisce quindi che si è di fronte ad una presunzione semplice quando il nesso inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto non è predeterminato dalla legge, bensì piuttosto da massime di comune esperienza: ma stante l’aleatorietà di tale inferenza, su cui la legge non si esprime, la presunzione potrà essere vagliata solo in presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Analogo requisito è altresì posto dalla disciplina tributaria, ove l’utilizzo di presunzioni semplici, ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi, ed in particolare l’esistenza di attività non dichiarate ovvero l’inesistenza di passività dichiarate, è consentito *“purché queste siano gravi, precise e concordanti”*²⁶.

In tal senso è quindi chiaro che non sarà sufficiente, per l’Amministrazione finanziaria, reperire meri indizi, tra loro disarticolati ovvero imprecisi, seppure la situazione del contribuente appaia distonica, al fine di redigere un atto accertativo: il fatto ignoto deve, in definitiva, rappresentare una conseguenza necessaria del fatto noto. Come anche recentemente affermato dalla Suprema Corte, infatti, una pluralità di indizi può assurgere a presunzione semplice in grado di soddisfare i requisiti normativi – allorquando *“si qualifichi sotto il profilo della "gravità", quale continuità logica tra il fatto noto e l’ignoto, della "precisione" (storica dei fatti noti) e, in caso di pluralità di fonti, della "concordanza”*²⁷.

Sinora si tratta di osservazioni che sono già assodate nel panorama tributario, ed anche per la stessa Amministrazione finanziaria la quale, già in una risalente risoluzione, aveva affermato che *“il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un’induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignorato. Pertanto, nel caso in cui il fatto ignorato che si vuole porre a base dell’accertamento non si presenta come la conseguenza necessaria, e quindi univoca e sicura, emergente*

²⁶ Così l’art. 39, comma 1, lett. d), D.p.r. 600/73. In ambito Iva, vige il principio analogo per cui *“Le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte da tali risultanze, dati e notizie a norma dell’art. 53 o anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”* (cfr. art. 54, comma 2, D.p.r. 633/72).

²⁷ Cfr. Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/10/2023) 17/11/2023, n. 32009, e precedenti giurisprudenziali ivi richiamati.

*da tutti i dati in possesso dei verbalizzanti l'accertamento non potrà ritenersi fondato*²⁸.

Rimane quindi da verificarne la compatibilità rispetto al tenore normativo del comma 5-bis.

In proposito il reale banco di prova delle presunzioni semplici appare riferibile al loro effettivo possedere i requisiti di gravità, precisione e concordanza negli specifici casi in cui sono posti a base degli atti impositivi. Invero il comma 5-bis non ha escluso, come è già stato osservato, l'utilizzo di presunzioni ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio, affermando tuttavia, al contempo, che esso non può ritenersi compiuto qualora – ad esito di un esame che non può che consistere in una valutazione caso per caso – si riveli contraddittorio, non puntuale né circoscritto ovvero incoerente.

Quel che si cerca di rilevare che è se, da un lato, le presunzioni semplici continueranno ad avere una intrinseca rilevanza, dall'altro lato il giudice sarà chiamato ad una più permeante verifica, analisi e comprensione degli indizi posti dall'Amministrazione finanziaria e di come questi siano correlati ed interagiscano “trasformandosi” in presunzioni semplici legittimamente ammesse e quindi idonee a soddisfare l'onere della prova posto in capo all'Amministrazione finanziaria. Un tanto significa, peraltro, che non solo gli atti impositivi ma anche le sentenze dovranno specificatamente motivare sull'utilizzo di presunzioni semplici.

Invero, come è stato rilevato da attenta dottrina, “*nella prospettiva di rafforzamento della capacità dimostrativa della prova, l'inferenza tra fatto noto e presunto non pare potersi desumere secondo un criterio di normalità, bensì sulla base di un legame di necessità causale*”²⁹: un tanto fa quindi ritenere

²⁸ Ag. Entrate, Risoluzione del 16.04.1981, n. 421842.

²⁹ C. CAUMONT CAIMI, N. PARDINI, *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, Corr. Trib., 2023, 1, 72. Gli A. infatti evidenziano che “*l'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria e la valutazione del giudice di questo mezzo di prova dovrà strettamente attenersi ai requisiti di gravità, precisione e concordanza già previsti dall'art. 2729 cc. e ciò in ragione del testo stesso della novella, che richiama il carattere circostanziato e puntuale delle prove e la non contraddittorietà delle stesse*”. Come evidenziato da altra dottrina, infatti, “*La presunzione semplice può continuare a fondare la verità giuridica del processo, ma è necessario che possieda il tratto della più alta approssimazione possibile del fatto ricostruito dalla storicità degli accadimenti*”, cfr. A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, RTDT, 2023, 2. Quest'ultimo, peraltro, correttamente pone in raffronto il comma 5-bis con l'art. 192, comma 2, cpp, rilevando che “*in entrambi l'accento cade sulla necessità che gli elementi indiziari determinino nel giudice un'elevata intensità persuasiva di ogni singolo strumento gnoseologico indiziario*”.

che il fatto noto dovrà quindi essere concreto, determinato e specifico e gli elementi indiziari, posti alla base del processo inferenziale, non potranno prestarsi a diverse interpretazioni o condurre a più effetti tra loro alternativi ed incompatibili, bensì dovranno univocamente condurre al risultato proposto nell'accertamento.

Di conseguenza, può riconoscersi la perdurante utilizzabilità delle presunzioni semplici³⁰ ma, al tempo stesso, non può non notarsi come la loro portata possa risultare concretamente affievolita a causa del più circoscritto onere, posto in capo al giudice, in tema di valutazione della tenuta della prova, che dovrà integrare gli standard indicati dal comma 5-bis.

La giurisprudenza che si è espressa in proposito a seguito dell'introduzione del comma 5-bis non sembra, in realtà, aver appieno colto questo aspetto: spesse volte, invero, viene sostenuto che il comma 5-bis non abbia una reale e significativa maggiorata portata rispetto al passato³¹ e, soprattutto, sembra mancare una appropriata riflessione su quella parte del comma 5-bis che si rivolge direttamente al giudice, fornendo i criteri di orientamento per la valutazione di fondatezza o meno della pretesa sulla base delle prove offerte in giudizio dall'Amministrazione finanziaria, di cui deve naturalmente dar conto in sentenza.

Anche in un recente caso in tema di fatturazioni fittizie, ove il contribuente ricorrente aveva censurato gli indizi raccolti dall'Agenzia delle Entrate rilevando l'assenza di gravità, precisione e concordanza e, di conseguenza, la non conformità dell'atto all'onere probatorio richiesto dal novello comma 5-bis, il collegio giudicante ha in realtà rigettato il motivo, rilevando che la nuova disposizione "*non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia*"³². Ma se di primo acchito tale inciso potrebbe ritenersi condivisibile, in realtà in sentenza è del tutto assente una appropriata valutazione degli indizi su cui l'accertamento si basava, i quali sono meramente elencati e nemmeno si dà conto delle controprove offerte dal ricorrente, semplicemente giudicandole inidonee.

³⁰ In tal senso anche S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. CARINCI, F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 89.

³¹ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, Sez. V, Sent., (data ud. 18/09/2023) 10/10/2023, n. 3025, per cui "*l'introduzione del comma 5-bis non deroga al microsistema di presunzioni semplici...*".

³² Corte di giustizia tributaria di primo grado Piemonte Torino, Sez. III, Sent., (data ud. 20/04/2023) 05/05/2023, n. 334.

Ecco, non dovrebbero rinvenirsi sentenze di tale tenore a seguito dell'introduzione del comma 5-bis, posto che tale disciplina ora richiede precisi riscontri di compatibilità tra gli indizi che vogliono impiegarsi quali presunzioni semplici e la realtà concreta, su cui il giudice non può non soffermarsi. Quel che si cerca di rilevare, in definitiva, è che il comma 5-bis non rappresenta una norma di interesse solo per l'Amministrazione finanziaria, ma anche per il giudice: sulla prima è posto l'onere probatorio, sul secondo l'onere di verificarne il soddisfacimento in termini di coerenza, puntualità, etc.: gli indizi, per assurgere al rango di prova e soddisfare l'onere probatorio, dovranno quindi essere precisi e non contraddittori.

Non mancano, tuttavia, alcuni casi di corretta applicazione delle prescrizioni poste dal comma 5-bis. Ci si riferisce, in particolare, a due recenti pronunce aventi ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento ove l'Ufficio deduceva un maggior reddito d'impresa a fronte di una stima del numero di cocktail per persona in base al numero di accessi al locale e la disponibilità di un certo numero di lettini da mare. In entrambi i casi, i collegi giudicanti hanno infatti annullato gli atti impositivi proprio sulla base della violazione del comma 5-bis, poiché le affermazioni dell'Ufficio erano in realtà generiche, non puntuali né coerenti: si trattava, in definitiva, di indizi che però non "dialogavano" tra loro in senso univoco³³.

Per altro verso, l'anticipata questione relativa all'utilizzo delle presunzioni semplicissime – ossia quelle presunzioni che sono in realtà prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – sembra più nettamente risolvibile, nel senso di doverne affermare l'incompatibilità con la nuova disposizione probatoria.

Invero le presunzioni semplicissime rappresentano fuor di dubbio una fonte dimostrativa anomala, poiché non assistite da alcuna particolare garanzia di verosimiglianza ed inferenza tra fatto noto e fatto ignoto – ed infatti sono tollerate in situazioni particolarmente gravi, connotate da un elevato grado di probabilità che sia stata commessa un'evasione³⁴.

³³ Cfr. rispettivamente Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano Sez. V, Sent., (ud. 28/06/2023) 28/06/2023 e Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce Sez. II, Sent., (ud. 25/01/2023) 25/05/2023.

³⁴ Ad esempio, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 39, comma 2, D.p.r. 600/73 stabilisce che *"l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche*

Pertanto dovrebbe ritenersi che il loro isolato impiego non possa soddisfare gli standard posti dal comma 5-bis, essendo viceversa necessaria maggiore accortezza sia nell'identificazione degli indizi sia nel motivare la loro correlazione e gli effetti impositivi che si intendono far discendere dal loro utilizzo.

4. Verso il tramonto delle presunzioni giurisprudenziali?

Un fenomeno di importanza non trascurabile concerne la formazione di presunzioni in via giurisprudenziale, il che può accadere quando, nel tempo, si consolidino orientamenti giurisprudenziali che accolgono determinati nessi inferenziali proposti dall'Amministrazione finanziaria nei propri atti accertativi. La peculiarità di tali presunzioni risiede nella circostanza che l'inferenza tra fatto noto e fatto ignoto non è affatto predeterminata dalla legge, bensì emerge unicamente dalla prassi accertativa, che trova in seguito avallo presso le Corti di giustizia tributaria.

Per l'effetto, ci si può trovare in una situazione in cui la legge nulla dispone circa la correlazione tra fatto noto e fatto ignoto, si intendendo che valgano le consuete regole di ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, mentre l'orientamento giurisprudenziale capovolge siffatta prospettiva, invertendo l'onere della prova: di fatto, la presunzione giurisprudenziale opera alla stregua di una presunzione legale relativa, salvo per il fatto che non è "legale"³⁵. Un tanto implicando, altresì, notevoli profili di rischio per il contribuente accertato in termini, soprattutto, di compressione del diritto di difesa, determinando spesse volte tale inversione dell'onere probatorio la produzione di controprove impossibili o diaboliche³⁶.

di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma" qualora il reddito d'impresa non sia stato indicato in dichiarazione, ovvero qualora il contribuente non abbia tenuto o abbia sottratto all'ispezione le scritture contabili ovvero da esse emergano gravi, numerose e ripetute irregolarità.

³⁵ Tant'è che ci si è riferito alle presunzioni giurisprudenziali anche in termini di "presunzioni senza legge o contra legem, perché la legge c'è (l'art. 2697 c.c.) ma la giurisprudenza stabilisce l'esatto contrario, determinando così per via giurisprudenziale un'inversione dell'onere della prova legislativamente previsto", cfr. G: VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6, 2586 e nota 7. A tal proposito, meriterebbe interrogarsi anche sulla compatibilità di tali presunzioni rispetto all'art. 23, Cost..

³⁶ Come accade, nel caso che si vedrà *infra* sulla giurisprudenza relativa alla cd. "ristretta base", quando al socio di società a ristretta compagine

Si potrebbe comunque obiettare che le presunzioni giurisprudenziali, anche se normativamente non riconosciute, non sono comunque totalmente avulse dalla realtà, trovando una qualche base in osservazioni fattuali ovvero in condotte o fatti normalmente riscontrabili e che, pertanto, probabilmente non avrebbero bisogno di essere appositamente provati.

Così argomentando, tuttavia, si finirebbe per accordare alla giurisprudenza la possibilità di plasmare presunzioni più o meno in qualsiasi ambito ed in relazione a qualsiasi fattispecie che, almeno a prima vista, appaia “normale”, con il rischio che, una volta “ottenuto” l’avallo della Corte di Cassazione, non sia più possibile, ovvero sia estremamente arduo, un ripensamento della validità del nesso inferenziale.

Il che chiaramente, però, non può essere, alla luce di svariate considerazioni.

Intanto, poiché la validità del nesso inferenziale potrebbe essere giudicata regolare od ordinaria in base alla mera sensibilità del giudice che in un dato momento esamina una certa causa, la quale tuttavia non può certo avere pretesa di esaustività di un dato fenomeno: così facendo si tradirebbe quindi lo spirito e la funzione delle presunzioni, la cui operatività può essere ammessa solo per effetto di un ragionato intervento normativo.

Ed invero il fenomeno delle presunzioni giurisprudenziali è stato altamente criticato in dottrina. Già prima dell’introduzione del comma 5-bis in tema di onere probatorio, infatti, era stato posto il problema della sostanziale insensatezza di siffatte presunzioni: se alla loro base sono posti fatti o circostanze generali o normali, perché privilegiare sotto il profilo dell’onere probatorio la parte che le invoca?³⁷ Naturalmente, in assenza di base normativa, tali presunzioni ed i relativi effetti sono più facilmente suscettibili di manipolazione e di fatto restringono notevolmente le opportunità difensive del contribuente.

Siffatto quadro critico potrà auspicabilmente trovare composizione con l’introduzione del comma 5-bis.

In dottrina c’è chi ha ipotizzato che la collocazione della regola sulla prova nel decreto sul processo – e non, invece, nello statuto dei diritti del contribuente³⁸ – sia precipuamente

societaria viene indicato di provare di non aver percepito i maggiori redditi accertati presso la società.

³⁷ M. TARUFFO, *Onere della prova*, Dig. Civ., 1995.

³⁸ Per completezza si rappresenta che anche lo Statuto dei diritti del contribuente è stato di recente interessato da sostanziali modifiche, per

funzionale ad “*impedire la creazione giurisprudenziale di presunzioni, spesso fondate sulla regola della vicinanza della prova e dirette ad addossare al contribuente l’onere di dimostrare circostanze contrastanti con un’inferenza probabilistica di fonte applicativa*”³⁹.

Ma oltre a questo dato formale, vi è un aspetto decisamente più interessante da considerare. Infatti, il comma 5-bis correla la fondatezza dell’atto con la coerenza e puntualità della prova, mettendo nuovamente in risalto il principio di capacità contributiva: in questa prospettiva, è chiaro che le presunzioni giurisprudenziali non possono che essere meri indizi su cui l’atto impositivo non può far ricorso in maniera isolata ed automatizzata⁴⁰.

Tra le molteplici presunzioni giurisprudenziali esistenti, alcune più di tutte alimentano il dibattito tributario: quella relativa alla presunzione di distribuzione degli utili delle società a ristretta base azionaria, quella relativa all’inversione dell’onere probatorio nelle contestazioni aventi ad oggetto l’inerenza e la deducibilità dei costi nel reddito d’impresa e quella relativa alle contestazioni aventi ad oggetto l’inconsapevole coinvolgimento del contribuente nelle frodi Iva altrui. Di seguito verranno esaminate, prospettando i mutamenti di orientamento – di cui alcuni segnali sono già visibili – a seguito del tenore del novello comma 5-bis.

effetto delle disposizioni di cui al D.Lgs. 219/2023. Ivi tuttavia non troviamo una compiuta disciplina delle prove procedurali o processuali, né delle regole di riparto probatorio, bensì solo qualche riferimento di “collegamento”: a titolo esemplificativo nella nuova formulazione dell’art. 3, comma 1, L. 212/2000 viene stabilito al secondo periodo che “*Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente*”; l’art. 7, comma 1, prescrive la sanzione dell’annullabilità per gli atti impugnabili carenti di “*presupposti e mezzi di prova*” ed il novello comma 1-bis stabilisce che “*i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell’atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l’adozione di un ulteriore atto...*”.

³⁹ G. TINELLI, *L’evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, Dir. Prat. Trib., 2023, 3, 933.

⁴⁰ Nel senso che il comma 5-bis determina un superamento delle presunzioni giurisprudenziali, cfr. C. GLENDI, *L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, Dir. Prat. Trib., 2022, 6; A. LOVISOLO, *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1; D. LIBURDI, M. SIRONI, *La riforma del contenzioso tributario: strategie processuali per le norme immediatamente in vigore*, Fisco, 2022, 40.

4.1. La presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili “occulti” ai soci di società di capitali a ristretta base: verso una doverosa inversione di rotta

Una delle presunzioni giurisprudenziali in assoluto più criticate dalla dottrina, e tuttavia “protetta” da un orientamento di Cassazione che sino a qualche tempo fa sembrava inamovibile, concerne la presunzione di distribuzione del maggior reddito imponibile accertato presso una società di capitali, qualora il numero di soci sia esiguo. In tale circostanza, infatti, la giurisprudenza è incline nel ricostruire l’esistenza del fatto ignoto (i.e. la percezione di utili da parte dei soci) a partire dal fatto noto consistente nella ristrettezza della base societaria. Il nesso inferenziale, in questo caso, sarebbe individuato nel fatto che qualora il numero di soci sia esiguo (e magari i soci siano legati da vincolo di parentela), dovrebbe essere maggiormente probabile che essi esercitino un certo controllo nell’amministrazione e gestione della società e possano, altresì, accordarsi per la spartizione degli utili occulti che sarebbero da questa ritratti⁴¹. Il canone di normalità, in definitiva, poggia su un elemento dalla connotazione altamente negativa, ossia l’accordo tra i (pochi) soci per dividersi profitti conseguiti in nero.

Tale presunzione giurisprudenziale viene applicata dagli Uffici verificatori essenzialmente in automatico, senza alcuna valutazione delle circostanze fattuali peculiari ai singoli casi: in presenza di una società a ristretta base, l’accertamento societario di un maggior reddito imponibile viene immediatamente imputato anche ai soci, alla stregua di una tassazione per trasparenza. Tant’è che l’avviso di accertamento personale dei soci viene solitamente motivato succintamente *per relationem* a quello societario.

A fronte di contestazioni di tal sorta, la difesa e le prospettive di successo per i contribuenti-soci sono essenzialmente scarse e

⁴¹ In base all’orientamento della Corte di Cassazione, infatti, la ristrettezza della compagine sociale “*implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza della esistenza di utili extra bilancio, alla cui distribuzione è ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano partecipato in misura conforme al loro apporto sociale, fatta salva l’anzidetta possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la prova contraria*”. Cfr., *ex multis*, Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 08/02/2023) 01/03/2023, n. 6202; Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 21/10/2020) 19/01/2021, n. 752; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 24/01/2019, n. 1947; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 29/01/2016) 29/07/2016, n. 15824; Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 16/10/2014) 28/11/2014, n. 25271.

colme di insidie⁴²: in base all'orientamento giurisprudenziale prevalente, infatti, l'operatività della presunzione può essere decostruita e superata solo qualora il socio dimostri che il maggior reddito accertato a livello societario è stato accantonato o reinvestito nella società⁴³ ovvero che egli ricopriva un ruolo marginale nella gestione della società o era ad essa del tutto estraneo⁴⁴. Senza contare ulteriori problematiche che possono insorgere: quando ad esempio per qualsiasi motivo l'avviso di accertamento societario non sia stato impugnato e quindi sia divenuto definitivo, la giurisprudenza nega la possibilità di contestare nel merito l'avviso di accertamento personale⁴⁵.

Ora, come anzidetto, tale presunzione è stata criticata dalla dottrina sotto innumerevoli punti di vista⁴⁶, alcuni dei quali meritano menzione.

⁴² Come rilevato da G. VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6, 2586, la presunzione in commento "si è irrigidita sempre più trasformandosi in una vera e propria presunzione de facto assoluta, in quanto pressoché invincibile".

⁴³ *Ex plurimis*, cfr. Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 16/06/2021) 25/10/2021, n. 29794; Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 28/06/2018) 20/12/2018, n. 32959; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 16/11/2017) 07/12/2017, n. 29412.

⁴⁴ Tra la giurisprudenza di legittimità, *ex multis*, cfr. Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20/09/2022) 26/09/2022, n. 28048; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 26/01/2022) 11/07/2022, n. 21790; Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 16/06/2021) 25/10/2021, n. 29794; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/02/2018) 27/09/2018, n. 23247; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 02/02/2016, n. 1932. Nella giurisprudenza di merito, cfr. a titolo esemplificativo Comm. trib. regionale Toscana Firenze Sez. I, Sent., 20/05/2022, n. 724.

⁴⁵ Per un commento di tale aspetto, cfr. R. SCHIAVOLIN, *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta di utili nelle società di capitali a base ristretta si allontana sempre più dai dati normativi*, Dir. Prat. Trib., 2023, 4, par. 2. Tra la giurisprudenza più recente, cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Napoli, Sez. III, Sent., (data ud. 12/05/2023) 29/05/2023, n. 7491.

⁴⁶ Tra i più recenti contributi, cfr. F. GARGANESE, C.M. FALCONE, *Presunzione di distribuzione degli utili di società di capitali a ristretta base e nuovo riparto dell'onere della prova*, Corr. Trib., 2024, 1; A. VOZZA, *Presunzione di distribuzione degli utili di società a ristretta base: occorre provare l'effettiva erogazione*, Fisco, 2023, 40; G. GUARNIERO, *Redditi societari non dichiarati e presunzione di distribuzione ai soci: il giusto approccio per controlli fondati*, Fisco, 2023, 34; F. DAMI, *Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" processo tributario*, GT, 2023, 1. Cfr. altresì A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle cd. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, GT, 2016, 1; S. DE MARCO, *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, Dir. Prat. Trib., 2008, 6; A.

Un aspetto che suscita molte perplessità nell'applicazione di siffatta presunzione riguarda il profilo della pretesa di trattare la società di capitali alla stregua di un ente trasparente, come se fosse una società di persone. Solo queste ultime, infatti, sono soggetti fiscalmente trasparenti per legge ed i redditi da queste ritratti possono quindi essere attribuiti, anche in assenza di distribuzione e sulla base della sola approvazione del bilancio d'esercizio, ai soci. In tal senso, quindi, l'applicazione della presunzione in parola ben confligge con la "*normativa tributaria sostanziale*".

Non solo, sempre sul punto anche un altro aspetto desta notevole preoccupazione: infatti, mentre nel caso delle società di persone il reddito da queste conseguito viene direttamente attribuito ai soci pro-quota quale reddito d'impresa, nel caso degli accertamenti da cd. ristretta base prima viene accertato un maggior reddito societario soggetto ad Ires e, in seguito, il maggior reddito imponibile viene attribuito ai soci, quale dividendo rilevante ai fini Irpef⁴⁷, senza che tra i due livelli di tassazione vi sia alcuna forma di integrazione o scomputo. Anche in questi casi, censure di doppia imposizione sono state correttamente sollevate dalla dottrina⁴⁸.

Ma il profilo operativo più critico della presunzione in commento è rappresentato dalla deriva giurisprudenziale che ne sostiene l'applicazione anche quando l'accertamento societario individui l'esistenza di un maggior reddito imponibile non a partire dal rinvenimento di ricavi occulti o extracontabili, ovvero dalla deduzione di costi inesistenti o fittizi, bensì anche quando esso contesti la deducibilità di costi per mancanza di inerenza o li consideri semplicemente "non provati", seppur effettivi ed esistenti⁴⁹. In tal caso l'irragionevolezza della

PICCARDO, *Sul valore meramente indiziario della ristretta base azionaria ai fini della prova della distribuzione ai soci del maggiore reddito accertato a carico della società*, Dir. Prat. Trib., 2000, 1.

⁴⁷ Per completezza giova rammentare che a seguito della riforma relativa alle modalità di tassazione degli utili societari distribuiti da società di capitali ai soci persone fisiche, gli stessi sono soggetti alla ritenuta societaria del 26%: di conseguenza, gli accertamenti a ristretta base relativi ai periodi d'imposta successivi al 2017, riguarderanno gioco forza esclusivamente la società per eventuale mancata effettuazione della ritenuta (e non già i soci persone fisiche, per mancato computo nel reddito imponibile Irpef dei maggiori utili societari accertati).

⁴⁸ Cfr. G. GUARNIERO, *Redditi societari non dichiarati e presunzione di distribuzione ai soci: il giusto approccio per controlli fondati*, Fisco, 2023, 34, nota 2.

⁴⁹ Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 24/05/2022) 25/08/2022, n. 25322, commentata da P. COPPOLA, *Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria*, Riv. Dir. Trib., 18.10.2022.

presunzione è palese: invero, se un utile occulto (distribuibile ai soci) può derivare dalla presenza di ricavi non dichiarati (c.d. “ricavi in nero”) e/o di costi oggettivamente inesistenti (c.d. costi fittizi), i quali, come i primi, andando artatamente a ridurre l’utile dichiarato e tassato si traducono non solo in una sottrazione di materia imponibile, ma altresì in un occultamento dell’utile civilistico effettivamente disponibile per la distribuzione, non altrettanto si può dire in relazione ai costi effettivi, anche se (in ipotesi) erroneamente dedotti. Infatti, anche a seguito della ripresa a tassazione di costi illegittimamente dedotti, ma realmente sostenuti dall’impresa, al maggior reddito imponibile accertato non corrisponde un maggior utile di bilancio suscettibile di distribuzione, posto che la rettifica fiscale opera alla stregua di una “variazione in aumento” dell’utile societario, tenendo luogo di quella che la società avrebbe dovuto effettuare in dichiarazione⁵⁰.

Tuttavia, solo parte della giurisprudenza di merito ha compreso siffatta differenza⁵¹, mentre l’orientamento della Corte di

⁵⁰ A.I.D.C. di Milano, Nota di Comportamento n. 198 del 2017, “Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società con ristretta compagine sociale”, ove si osserva che la presunzione di distribuzione di utili occulti “può trovare applicazione solo e nei limiti in cui il maggior reddito accertato in capo alla società discenda da fattispecie che implicano una comprovata formazione di risorse finanziarie occulte, quindi da ricavi non dichiarati o da costi fittiziamente sostenuti (oggettivamente inesistenti)”. Tale presunzione, quindi, “non può trovare applicazione nei casi in cui il maggior reddito imponibile accertato nei confronti della società non sia chiaramente rappresentativo di una disponibilità finanziaria occulta che possa essere stata distribuita ai soci; in tali casi, infatti, manca del tutto il presupposto di imponibilità dei dividendi in capo ai soci ex art. 47 TUIR, rappresentato dalla percezione degli stessi”.

⁵¹ Cfr. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. I, Sent. del 7.05.2021, n. 133: “è noto, o dovrebbe esserlo, come l’utile societario dell’esercizio, art. 2425 cc., ed il reddito complessivo societario dell’anno d’imposta, siano due concetti ontologicamente diversi derivando il secondo dal primo dopo le variazioni in aumento ed in diminuzione apportate ex D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e segg.; di talché può essere accertato un maggior reddito che non equivalga, legittimamente, ad un maggior utile ove l’Agenzia non ritenga soddisfatte le condizioni di cui all’art. 109 TUIR per la deducibilità di alcuni costi; si pensi, in ipotesi, a costi non inerenti, non di competenza, non certi nell’ammontare e nell’esistenza; viene accertato un maggior reddito complessivo dell’anno d’imposta ma l’utile dell’esercizio non muta e, poiché può essere distribuito, cioè ‘passato’ ai soci, solo il maggior utile prodotto ‘in nero’ ma, certo, non il maggior reddito, la presunzione di distribuzione ‘in nero’ può reggersi solo nel caso in cui dall’accertamento emerga un maggior utile ‘in nero’ e, non, solo, un maggior reddito; maggior utile formatosi, extracontabilmente, in modo tale che consenta, anche, altro snodo fondamentale, l’acquisizione di provvista da passare ‘in nero’ ai soci; il che può, necessariamente, conseguire solo a maggiori ricavi ‘in nero’ o costi cui sia conseguito o possa conseguire, il ‘ritorno’ in nero di utilità ai soci”; Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. V, Sent. del 13.11.2019, n. 1099: “La determinazione di costi indeducibili comporta un

Cassazione non sembra riuscire a cogliere la differenza tra reddito imponibile rilevante ai fini fiscali e utile d'esercizio distribuibile ai soci⁵².

In definitiva, per riassumere, siamo di fronte ad una presunzione che: è di origine giurisprudenziale ma opera alla stregua di una presunzione legale; determina un'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente – spesso diabolico; per di più, nella prassi viene applicata in automatico, essendo ancora limitati i casi in cui viene effettuata una valutazione concreta della sua operatività, ed addirittura in casi in cui è evidente che l'accertamento di maggiori utili societari non potrebbe mai comportare una maggiore provvista finanziaria suscettibile di distribuzione ai soci.

In tale contesto, quale può essere l'impatto del novello comma 5-bis?

L'introduzione del comma 5-bis rappresenta una luce di speranza per riportare la presunzione entro i limiti che le dovrebbero essere attribuiti.

Oltre a quanto già rilevato con generale riferimento alle criticità poste dalle presunzioni giurisprudenziali, infatti, è evidente che i requisiti individuati dal comma 5-bis al fine di riconoscere la fondatezza (o meno) dall'atto impositivo restringeranno notevolmente l'ambito di applicazione della presunzione in parola.

In primo luogo, infatti, sarà onere dell'Ufficio dimostrare che vi è stato un passaggio di disponibilità finanziarie dalla società accertata ai soci. La prova della fondatezza dell'atto, cioè, non potrà più essere il mero rinvio in automatico all'accertamento

accrescimento del reddito fiscale ma non crea una provvista finanziaria. Solo i ricavi occulti, oppure i costi inesistenti generano un flusso monetario e pertanto la loro quantificazione può essere considerata una distribuzione di utili extrabilancio in capo ai soci. Ma nel caso in discussione non è stata creata una provvista proprio perché la ripresa fiscale riguarda costi ritenuti indeducibili solo ai fini fiscali". Ancora, è stato giustamente affermato che la presunzione in esame "fonda la sua «credibilità» (...) sul fatto che sia ipotizzato, in sede accertativa a carico della società a ristretta base azionaria, che l'utile extracontabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili e non a minori costi deducibili; invero è solo dai maggiori, eventuali, ricavi «in nero» che i soci possono trarre la provvista per dividersi l'utile extra contabile non, certo, dai minori costi deducibili che, di per sé, non creano una provvista finanziaria" (Comm. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. II, Sent. dell'11.05.2018, n. 63; nello stesso senso, cfr. Comm. Trib. Prov. Belluno, Sez. II, Sent. del 19.10.2020, n. 41, Comm. Trib. Reg. di Torino, Sez. VI, Sent. del 23.10.2019, n. 1127, Comm. Trib. Reg. Abruzzo, Sez. II, Sent. del 13.11.2017, n. 973 e Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, Sent. del 29.09.2010, n. 574).

⁵² F. DAMI, *Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" processo tributario*, GT, 2023, 1.

societario e il richiamo alla presunzione in parola (quasi come fosse una presunzione legale), ma bisognerà dar conto di quali e quante, nel caso specifico, somme siano transitate nella disponibilità dei soci, ed in che modalità. Non solo, ai fini della “tenuta” dell’attribuzione patrimoniale ai soci, il collegio investito della causa personale dei soci dovrà altresì preoccuparsi che l’Agenzia delle Entrate abbia adempiuto all’onere della prova a monte, i.e. abbia compiutamente motivato e provato – secondo i canoni del comma 5-bis – la ripresa societaria⁵³.

A tale conclusione milita non solo la portata del comma 5-bis, ma anche altre disposizioni, tra cui il novellato art. 7, comma 1, secondo periodo, L. 212/2000, in base al quale, per gli atti impositivi motivati *per relationem*, “*la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali dati e gli elementi contenuti nell’atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati*”. In tal senso, quindi, per l’Ufficio non sarà sufficiente confezionare l’atto personale del socio sulla base di quello societario, in quanto dovrà per l’appunto essere provato il trasferimento di risorse finanziarie.

Qualche recente pronuncia già milita in tal senso.

A titolo esemplificativo, i giudici del collegio milanese, infatti, hanno correttamente evidenziato l’illegittimità dell’inversione dell’onere probatorio in assenza di una presunzione legale relativa e accolto il ricorso del contribuente, il quale lamentava, tra gli altri motivi, anche la carenza probatoria dell’atto impugnato, posto che dall’atto “*non risultava in alcun modo indicata la ragione e le modalità che portano all’attribuzione del dividendo*”⁵⁴. I giudici emiliani, similmente, hanno evidenziato

⁵³ Così Cass. civ., Sez. I, Ordinanza, 20/03/2024, n. 7491, per cui “*prima di ipotizzare una presunzione a carico del socio, la CTR avrebbe dovuto accertare se l’Agenzia delle entrate avesse comunque adempiuto all’onere della prova del fatto noto del maggior imponibile societario. I giudici di appello sembrano porre a carico del socio l’onere della prova contraria rispetto all’imponibile sociale, con evidente inversione dell’onere della prova, dovendosi invece procedere innanzitutto all’accertamento in fatto in ordine alla prova del fatto noto del maggior imponibile societario, e solo in caso di positivo accertamento, alla verifica della esistenza e idoneità della prova contraria offerta dal socio*”.

⁵⁴ Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano, Sez. XV, Sent., (data ud. 26/05/2023) 24/08/2023, n. 2969: “*Posto che nella fattispecie esaminata non vi sono presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere a carico del contribuente, il Collegio ritiene che l’Agenzia non abbia assolto il proprio onere probatorio in merito alla cd. presunzione di distribuzione di utili in società di capitali a base ristretta, violando i principi in tema di prova, incumbente sugli Uffici, che il nuovo comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992, ha reso diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia*”, commentata da A. VOZZA, *Presunzione di distribuzione*

le pericolosità insite in tale presunzione, trasformata ormai in una presunzione legale, cassando l'orientamento precedente che avallava l'automatismo accertativo senza una valutazione caso per caso⁵⁵. Ed anche in un'altra recentissima occasione il collegio giudicante ha aspramente criticato l'automatismo legato all'utilizzo della presunzione in parola, osservando che *"la giurisprudenza di legittimità ha confermato un uso "automatico" di questa presunzione, così da renderla una presunzione legale senza la verifica della presenza, come nella fattispecie concreta dedotta in esame, di quegli elementi di "gravità precisione e concordanza" che debbono sempre qualificare le presunzioni se si vuole che le stesse assurgano al rango di prova"*⁵⁶.

Ulteriormente, nel caso specifico la presunzione di attribuzione di utili occulti ai soci in presenza di un accertamento basato su costi privi del requisito di inerenza o effettivi ma indeducibili dovrebbe ora essere fermamente rigettata⁵⁷. Un tanto poiché non può che mancare la prova della distribuzione di tali utili ai soci: ad un maggior reddito imponibile derivante dalla mancata deduzione di costi non inerenti non può mai corrispondere un maggior utile di bilancio suscettibile di essere avvocato dai soci. Qualsiasi altro tentativo nell'argomentare diversamente non potrebbe che condurre a risultati contraddittori o incoerenti con la normativa sostanziale.

Parte della giurisprudenza successiva all'introduzione del comma 5-bis sembra già essersi assestata su questa linea.

A titolo esemplificativo, in un caso di accertamento personale conseguente all'applicazione della presunzione di distribuzione in parola, il contribuente aveva contestato l'infondatezza dell'atto per carenza di prova poiché l'Agenzia non aveva dimostrato come, a fronte di una contestazione societaria in tema di costi fiscalmente indeducibili, sarebbe emersa una

degli utili di società a ristretta base: occorre provare l'effettiva erogazione, Fisco, 2023, 40.

⁵⁵ Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, Sent., (data ud. 18/04/2023) 24/04/2023, n. 72; nei medesimi termini, cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, Sent., (data ud. 25/10/2022) 27/12/2022, n. 281.

⁵⁶ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Puglia Taranto, Sez. XXVIII, Sent., (data ud. 05/07/2023) 02/01/2024, n. 3.

⁵⁷ In attesa del recepimento del principio posto dall'art. art. 17, comma 1, lett. h, n. 4, L. 111/2023, ed in specie: *"assicurare la certezza del diritto tributario, attraverso: ... 4) la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti..."*.

provvista finanziaria per i soci. Ed in tale occasione il collegio giudicante, accogliendo sul punto il ricorso e annullando l'atto, ha ben spiegato che *“l’Agenzia avrebbe dovuto dimostrare ... che: * il costo, ritenuto fiscalmente indeducibile, avrebbe fornito alla società la liquidità sufficiente per distribuire ai soci il maggior reddito ...; ** lo stesso, sarebbe stato distribuito pro quota ai soci ... Ma l’Agenzia non fornisce alcuna prova di come: * la Società si sia procurata la provvista per distribuire ai soci il maggior reddito accertato; ** di come un tale ammontare di maggior reddito sia poi stato girato al ricorrente (bonifici bancari, contanti,...?)”*⁵⁸.

Chiaramente non mancano, purtroppo, pronunce che permangono nel solco precedente, di solito argomentando attraverso una svalutazione della portata del comma 5-bis – ritenuto non aggiungente né specificante alcun maggior onere probatorio per l’Amministrazione finanziaria⁵⁹: tali pronunce, tuttavia, si ritengono di scarso rilievo, essendo solitamente la decisione breve e sintetica, senza alcuna reale e concreta valutazione del merito. Si ritiene, pertanto, che rimarranno precedenti isolati.

4.2. La valutazione di inerenza e deducibilità dei costi quale onere posto a carico dell’Amministrazione Finanziaria

Un altro caso rappresentativo di un’inversione dell’onere probatorio susseguente alla prassi accertativa e all’orientamento giurisprudenziale consolidatosi nel tempo riguarda le contestazioni, in tema di reddito d’impresa, aventi ad oggetto l’asserita indeducibilità, spesso per difetto di inerenza, dei costi sostenuti dai contribuenti.

⁵⁸ Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, Sent., (data ud. 18/04/2023) 24/04/2023, n. 72, commentata da Glendi C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull’onus probandi nel processo tributario*, GT, 2023, 3. Nello stesso senso, cfr. altresì Corte di giustizia tributaria di secondo grado Puglia Taranto, Sez. XXVIII, Sent., (data ud. 05/07/2023) 02/01/2024, n. 3.

⁵⁹ Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Napoli, Sez. III, Sent., (data ud. 12/05/2023) 29/05/2023, n. 7491, secondo cui *“Neppure può valere il principio di cui all’art. 7 comma 5 bis D.Lgs. n. 546 del 1992 invocato dalla difesa della ricorrente in sede di discussione orale ai fini della valutazione dell’onere probatorio. La disposizione, infatti, non deroga ai consolidati principi né esclude che la prova possa avvenire in via presuntiva, restando l’istituto della presunzione idoneo, come in passato, ad assolvere al relativo onere attraverso un processo logico-deduttivo”*. Per una critica, cfr. R. SCHIAVOLIN, *La giurisprudenza sulla distribuzione di utili nelle società di capitali a base ristretta si allontana sempre più dai dati normativi*, Dir. Prat. Trib., 2023, 4.

Invero, in costanza dell'importazione del principio di cui all'art. 2697 c.c. in ambito fiscale, l'Amministrazione finanziaria che intendeva disconoscere la deducibilità fiscale delle componenti negative del reddito d'impresa argomentava a partire dall'osservazione che il contribuente, *in primis*, avrebbe dovuto comprovare la sussistenza dei requisiti posti dalla disciplina fiscale ai fini di attestarne la corretta deducibilità dal reddito d'impresa. Un orientamento, questo, avallato poi anche dalla giurisprudenza, per la quale tutti quei fatti che determinano una riduzione del carico fiscale – quali il sostenimento di costi nell'esercizio dell'attività d'impresa ovvero di spese che danno luogo a detrazioni ovvero oneri deducibili, il compimento di operazioni che fanno sorgere il diritto alla detrazione Iva, etc. – devono essere provati dal contribuente che intende avvalersene⁶⁰.

Si tratta(va), chiaramente, di un indirizzo interpretativo che affondava le proprie radici in una particolare lettura dell'art. 2697 c.c., in base alla quale tali componenti reddituali negativi venivano assimilati a fatti impeditivi ovvero estintivi dell'obbligazione tributaria, in quanto comportanti una riduzione dell'onere fiscale finale. Di conseguenza, essendo qualificati alla stregua di un "diritto" per il contribuente, a quest'ultimo veniva richiesto di fornire prova della loro sussistenza. Un tanto con il paradossale effetto – su cui probabilmente non vi è stata una compiuta riflessione, se non da parte della dottrina⁶¹ – di "scomposizione" della base imponibile: da un lato, infatti, la rettifica dei componenti positivi di reddito richiedeva che la relativa prova fosse fornita dall'Amministrazione finanziaria; dall'altro lato, la deducibilità dei componenti negativi di reddito era rimessa alla dimostrazione fornita dal contribuente. Il tutto senza considerare, tuttavia, l'arbitrarietà insita in tale impropria distinzione, che diventa palese se solo si rammenta che l'obbligazione tributaria è determinabile solo "a valle", ad esito di un procedimento di calcolo e stima ove componenti positivi e

⁶⁰ *Ex multis*, Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 10/01/2022) 17/02/2022, n. 5177; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 28/09/2021) 30/11/2021, n. 37417; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 26/06/2018) 20/07/2018, n. 19368; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 25/01/2016) 15/04/2016, n. 7501; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 13/12/2012) 06/03/2013, n. 5494; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 09/03/2011) 08/06/2011, n. 12424.

⁶¹ Di recente, cfr. S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. CARINCI, F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 93, ove viene anche riepilogata la principale giurisprudenza della Suprema Corte.

negativi si contrappongono e consentono di identificare il reddito imponibile e quindi l'imposta dovuta.

Si noti che, per lungo tempo, alle medesime conclusioni della giurisprudenza giungeva anche la dottrina, pressoché unanime, per la quale era sempre il contribuente a dover dar conto dell'inerenza e deducibilità dei componenti negativi di reddito e delle operazioni per effetto delle quali sorge la detrazione Iva⁶².

Questa sorta di "presunzione di colpevolezza" artificialmente posta a sfavore dei contribuenti dovrà essere ridimensionata a seguito della portata del comma 5-bis, che, in assenza di presunzioni legali relative, colloca l'onere probatorio *in primis* in capo all'Amministrazione finanziaria per ciò che attiene l'intera obbligazione tributaria, cioè sia per gli elementi attivi sia per quelli passivi⁶³.

⁶² Cfr. M. BEGHIN, *Atti di gestione anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, Riv. Dir. rib., 1996, 1; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, Boll. Trib. 1986; A. GIOVANNINI, *Onere della prova e deduzione ai fini Ilor*, Rass. Trib. 1996. Si rinvia anche a G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 1998, 3, per l'interessante passaggio a commento di altra dottrina, minoritaria, in base alla quale l'onere della prova già sarebbe gravato per intero sull'Amministrazione finanziaria: "si può continuare a sostenere che l'onere della prova dei costi grava sulla finanza purché sia chiaro che ciò vale nel caso in cui quest'ultima non abbia richiesto al contribuente, in sede amministrativa, alcuna documentazione o non abbia ritenuto sufficientemente attendibile la documentazione prodotta in tal sede dal privato". Dopo la ponderazione delle varie tesi (da un lato l'inversione probatoria a carico del contribuente, dall'altro l'attribuzione dell'onere probatorio all'Amministrazione finanziaria), l'A. sembra giungere a questo compromesso che, tuttavia, non pare soddisfacente: spesso le richieste istruttorie sono infatti al limite del generale (diventando difficile affermare cosa, nello specifico, non viene richiesto) e quanto alla valutazione di attendibilità, è ben noto che spesso la motivazione rafforzata non viene esplicitata.

⁶³ Concorde anche la prima dottrina sul punto, cfr. P. FORMICA, C. GUARNACCIA, *Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare*, Fisco, 2022, 41.

Nonostante qualche pronuncia sia di merito⁶⁴ che di legittimità⁶⁵ successiva all'introduzione del comma 5-bis persista nell'affermare il precedente orientamento, altre sentenze hanno ricostruito in maniera corretta il rapporto tra l'onere probatorio previsto dalla citata disposizione e l'eventuale contro-prova a carico del contribuente in relazione a contestazioni afferenti all'inerenza e alla deducibilità di componenti negative del reddito d'impresa.

Nel dettaglio, valorizzando proprio il comma 5-bis, è stato infatti osservato che *“in base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa”*⁶⁶, posto che *“la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa non può che riguardare sia gli elementi attivi che quelli passivi”*⁶⁷.

⁶⁴ Cfr. Corte di giustizia tributaria di secondo grado Friuli-V. Giulia Trieste, Sez. I, Sent., (data ud. 24/07/2023) 16/08/2023, n. 215, in base alla quale *“Trova dunque piena attuazione – quand'anche si volesse evocare l'immediata applicabilità del disposto dell'art. 7, comma 5 bis, D.Lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 6 della legge n. 130/2022 - il consolidato portato della giurisprudenza di legittimità, in base al quale, appunto, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (ex multis, Cass., sez. 5[^], 18.10.2021 n. 28628)”*.

⁶⁵ Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 27/09/2023) 05/12/2023, n. 34029, per la quale il comma 5-bis sarebbe addirittura *“irrelevante”*.

⁶⁶ Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce, Sez. II, Sent., (data ud. 25/01/2023) 25/05/2023, n. 850.

⁶⁷ Corte di giustizia tributaria di primo grado Sicilia Siracusa, Sez. V, Sent., (data ud. 11/11/2022) 23/11/2022, n. 3856. In particolare, i giudici criticano esplicitamente l'orientamento della Corte di Cassazione ed affermano che *“l'orientamento della Corte di Cassazione, anche prima della modifica introdotta dal novellato comma 5-bis, articolo 7, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in ogni caso non era condivisibile atteso che il mancato riconoscimento di un costo (o della sua inerenza) determinava comunque una maggior pretesa da parte dell'Amministrazione Finanziaria che pertanto anche nell'ottica dell'art.2697 cod. civ. l'Amministrazione Finanziaria era comunque tenuta a provare la fondatezza della propria pretesa.”* Inoltre, prosegue: *“La lettura dell'orientamento della Suprema Corte era quindi fondato su un equivoco, ovvero ritenere che l'onere della prova in ordine alla deduzione di un costo dovesse essere posto a carico del contribuente limitando l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria solo alle componenti positive del reddito d'impresa. Ma se così fosse, considerando che il reddito d'impresa è il risultato di componenti positive e negative, tale orientamento apparirebbe assolutamente strabico ed illogico. A maggior ragione la nuova disposizione sull'onere della prova introdotta dalla L. n. 130 del 2022 consente senz'ombra di dubbio di superare questo equivoco, per cui anche per i componenti negativi di reddito l'onere probatorio non può che incombere sull'Amministrazione Finanziaria”*.

Un tanto poiché, giova ribadirlo, si è al di fuori dei casi di inversione dell'onere della prova⁶⁸: invero, l'onere probatorio ricade *in primis* sull'Amministrazione finanziaria – la quale deve dar conto dei motivi per cui ritiene che il costo non sia fiscalmente rilevante – e, “*solo ove il ricostruito quadro probatorio porti a ritenere come valide le argomentazioni... ricade sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza effettiva, e non meramente probabilistica delle operazioni oggetto di contestazione*”⁶⁹.

Quanto al profilo della documentazione, è di rilievo un caso deciso dai giudici emiliani relativo ad un avviso di accertamento per mezzo del quale l'Ufficio aveva proceduto a rettificare il reddito d'impresa in via analitico-induttiva, a partire dall'osservazione che la società contribuente appariva aver compiuto degli “aggiustamenti contabili”, senza tuttavia avvalersi di presunzioni gravi, precise e concordanti. Nel dettaglio, l'Ufficio riteneva che un costo per consulenze, imputato a conto economico, non fosse deducibile a causa della genericità della fattura, per cui non era possibile risalire all'oggetto e alla consistenza della prestazione. Il contribuente aveva quindi contestato la violazione delle regole sull'onere della prova, poi rilevata anche dai giudici, i quali hanno avuto modo di chiarire il rapporto tra l'art. 109 Tuir e il profilo dell'onere probatorio. A fronte di quanto sostenuto dall'Ufficio – in base al quale affinché un costo sia deducibile, è necessario che sia documentato nella sostanza, per valutarne la congruità e l'inerenza – il collegio ha accolto l'appello della società contribuente, rilevando come l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria finisca per stravolgere la ratio dell'art. 109 Tuir. Tale disposizione, infatti, individua “*la regola della deducibilità generale integrale in base all'imputazione a conto economico, a meno di espresse limitazioni di legge e a meno che l'Ufficio non provi specificamente e legittimamente - ed è qui la questione - l'incompletezza, falsità o inesattezza dei componenti negativi di reddito. In definitiva, l'asserzione ‘un*

⁶⁸ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Emilia-Romagna Bologna, Sez. IV, Sent., (data ud. 09/02/2023) 14/04/2023, n. 499.

⁶⁹ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. XIII, Sent., (data ud. 24/05/2023) 16/06/2023, n. 3639. La pronuncia prosegue, nel dettaglio, rilevando che “*l'inesistenza ovvero le false asserite indicazioni esposte nel documento contabile, devono essere giustificate da elementi forniti, in primis, dall'Amministrazione finanziaria, per cui solo a fronte di presunzioni dotate dei congiunti requisiti della gravità, precisione e concordanza, ricade sul contribuente l'onere di provare il contrario assunto; e ciò ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2727 e seguenti del cod. civ. e 2697 cod. civ., 2 comma*”. Pur considerando ancora applicabile la precedente disciplina, la pronuncia coglie nel segno nel distinguere gli oneri probatori.

*costo per essere deducibile deve essere documentato anche nella sostanza' contenuta nella sentenza di primo grado si risolve nel caso di specie in un'ultrapetizione, non prevista dalla legge, che serve solo a sollevare ingiustamente l'Ufficio dall'onere della prova, certamente a suo carico anche in sede processuale*⁷⁰.

In definitiva, alla luce dell'evoluzione normativa e dell'emergente orientamento giurisprudenziale sulla prova relativa all'inerenza e alla deducibilità dei componenti negativi del reddito imponibile, si può affermare che in costanza del comma 5-bis ricade senza dubbio sull'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire prove e validi elementi, tra loro coerenti e non contraddittori, a sostegno dell'indeducibilità di un costo.

4.3. L'onere della prova nelle contestazioni aventi ad oggetto il coinvolgimento del contribuente in frodi Iva altrui

Un altro ambito in cui potranno annoverarsi significativi mutamenti negli indirizzi giurisprudenziali circa la ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria concerne le contestazioni di indetraibilità dell'Iva mosse nei confronti di contribuenti che sono rimasti coinvolti in frodi Iva perpetuate da loro partner commerciali.

Comunemente, invero, accade che l'autorità fiscale identifichi schemi frodatori ai fini Iva posti in essere da taluni soggetti e che, a cascata, al cessionario venga negata la detraibilità dell'Iva assoluta sugli acquisti, sostenendo che quest'ultimo fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto essere a conoscenza utilizzando l'ordinaria diligenza, delle irregolarità e violazioni Iva commesse dal cedente o prestatore di servizi. In tali occasioni, la posizione del cessionario è alquanto delicata, poiché gli viene richiesto di dimostrare la propria buona fede nell'aver intrattenuto rapporti commerciali con il soggetto inadempiente ovvero di provare di non essere stato a conoscenza, o di non aver potuto avere conoscenza, della condotta omissiva o fraudolenta della controparte: nella maggior parte dei casi, una vera e propria prova diabolica!

⁷⁰ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Emilia-Romagna Bologna, Sez. VIII, Sent., (data ud. 18/11/2022) 12/01/2023, n. 90. Nello stesso senso, sempre sulla presunta generalità della descrizione della fattura, cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano, Sez. V, Sent., (data ud. 28/06/2023) 28/06/2023, n. 2380 e Corte di giustizia tributaria di secondo grado Emilia-Romagna Bologna, Sez. IV, Sent., (data ud. 09/02/2023) 14/04/2023, n. 499.

Il problema che si pone, in definitiva, riguarda la prova della mancata conoscenza, da parte del contribuente, della frode Iva realizzata dalla controparte commerciale⁷¹. Secondo l'orientamento giurisprudenziale che si è andato consolidando nel tempo e la prassi accertativa degli Uffici, ciò si traduce nel fatto che al contribuente è richiesto di dimostrare la propria diligenza provando, ad esempio, di aver richiesto al fornitore copie dell'atto costitutivo, di documenti contabili e della registrazione ai fini Iva, di aver richiesto delle referenze da parte di terzi soggetti indipendenti che intrattengono rapporti con il fornitore (di natura commerciale e finanche bancaria), di essersi informato sulla storia dell'impresa fornitrice, di aver valutato una serie di indicatori di rischio: in definitiva, il contribuente deve aver in qualche modo indagato sulla propria controparte commerciale. Questo approccio è stato ampiamente criticato⁷², poiché non è evidentemente corretto attribuire al contribuente un onere probatorio così gravoso: egli non dispone di poteri di indagine e verifica su altri contribuenti, non può monitorare il corretto adempimento fiscale di clienti e fornitori, può non disporre della forza contrattuale per richiedere informazioni interne di altre aziende – le quali in ogni caso non hanno nessun obbligo di ottemperare a tali richieste, e via discorrendo. Insomma, il contribuente non può trasformarsi in un investigatore privato.

Tuttavia, innumerevoli sono i giudizi conclusi a sfavore di contribuenti ritenuti “colpevoli” di aver scarsamente vigilato sull'operato dei propri fornitori, diventando estremamente complesso per il soggetto cessionario/committente difendersi a fronte di riprese fiscali di tale tenore ed avere contezza degli esatti comportamenti da porre in essere al fine di poter essere considerato accorto e prudente nell'organizzare i propri affari. L'orientamento giurisprudenziale maggioritario, infatti, chiede al contribuente di dimostrare di aver vigilato sul proprio partner commerciale, rimanendo tuttavia estremamente vago su quali azioni positive possano concretamente soddisfare questo (indebito) onere; ed anche nei (pochi) casi in cui viene riconosciuto che il contribuente non è dotato di poteri di

⁷¹ In dottrina, sul tema, cfr. P. CENTORE, *Responsabilità del soggetto passivo: effetti delle frodi IVA*, Fisc. Comm. Int., 2015, 3; *ibidem*, *Forma e sostanza ai fini dell'identificazione del soggetto passivo IVA*, Corr. Trib., 2017, 13; A. SBROIAVACCA, *Sulla detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti in presenza di violazioni commesse dal cedente nella giurisprudenza della Corte Edu*, Giur. Imp., 2020, 2.

⁷² Tra i contributi più recenti, cfr. F. FALCONE, *Frodi “carosello”: la CGE “impone” un rigoroso onere probatorio alle Autorità fiscali*, L'iva, 2024, 4, pp. 21-26.

indagine e verifica analoghi a quelli dell'Amministrazione finanziaria, le conclusioni sono le medesime⁷³.

In questo panorama, l'introduzione del comma 5-bis offre un'opportunità per un cambio di prospettiva.

Come invero rilevato, l'accento posto sull'Amministrazione finanziaria implica che dovrà essere essa stessa, *in primis*, a dimostrare l'attivo coinvolgimento del contribuente nella frode altrui; ed in caso di impugnazione dell'atto accertativo da parte del contribuente, il giudice dovrà valutare gli elementi probatori adottati ed in particolare se siano sufficienti a dimostrare in modo circostanziato, puntuale e non contraddittorio la compartecipazione nell'altrui violazione rilevante ai fini Iva. Come si intuisce, l'approccio a tale tipologia di contestazioni muterà significativamente: non sarà più sufficiente, per l'Amministrazione finanziaria, genericamente affermare che il contribuente non ha sufficientemente vigilato sulla propria controparte commerciale, ovvero che avrebbe dovuto reperire determinati documenti o informazioni; al contrario, l'Ufficio dovrà rintracciare elementi fattuali e documentali – tra loro coerenti – che facciano ritenere, oltre ogni ragionevole dubbio, che il contribuente accertato abbia inteso compartecipare alla frode, ovvero l'abbia in qualche modo avallata. E la raccolta di tali elementi non potrà considerarsi positivamente svolta – come fino ad oggi ritenuto – a mezzo del semplice rinvio alle indagini e verifiche svolte presso il partner commerciale “realizzatore” della frode, ma dovrà necessariamente coinvolgere un'istruttoria nei confronti del cedente/committente⁷⁴.

⁷³ Tra le pronunce più recenti, cfr. Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. VI, Sent., (data ud. 15/01/2024) 12/02/2024, n. 981, per cui “*seppur al destinatario non compete conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile*”, ove ben si comprende la contraddittorietà dell'orientamento giurisprudenziale.

⁷⁴ Nel medesimo senso, in dottrina, cfr. P. FORMICA, C. GUARNACCIA, *Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare*, Fisco, 2022, 41, per cui “*in tali casi l'ente accertatore sarà tenuto a dimostrare in modo puntuale, circostanziato e non contraddittorio la partecipazione del contribuente alla frode. Una carenza in tal senso dovrebbe avere (o almeno si auspica che abbia) come effetto l'automatico accoglimento delle ragioni del contribuente, non dovendo quest'ultimo fornire alcuna controprova*”; cfr. altresì D. LIBURDI, M. SIRONI, *La riforma del contenzioso tributario: strategie processuali per le norme immediatamente in vigore*, Fisco, 2022, 40, i quali osservano che “*in molti atti appare evidente come la ricostruzione formulata dall'ente impositore si fondi su una ricostruzione probatoria carente in virtù di elementi che, in concreto, hanno riguardato soggetti terzi rispetto a quello destinatario di un*

Qualche recentissima pronuncia di merito ha già abbracciato questa linea.

In un primo caso, più *soft*, il contribuente aveva raccolto qualche informazione circa il proprio cliente – nella specie, le visure dell’impresa, una verifica sui prezzi applicati e le condizioni di pagamento, che erano risultate in linea con il mercato –, il quale aveva dichiarato di avvalersi del regime dell’esportatore abituale; a seguito di una verifica fiscale, risultava tuttavia inapplicabile il predetto regime e l’Agenzia delle Entrate intendeva disconoscere la detrazione Iva, sostenendo che il contribuente non avesse posto in essere tutti gli adempimenti necessari per accertare lo status di esportatore abituale del proprio cliente – senza tuttavia premurarsi di identificare quali e quante altre informazioni l’avrebbero messo al riparo da siffatta contestazione. Il contribuente, impugnando l’atto, denunciava un vizio di carenza probatoria dell’illegittimità della detrazione Iva per le operazioni poste in essere con il proprio cliente. Ebbene, in tale caso, il collegio giudicante ha annullato l’atto impositivo, accogliendo proprio il motivo della mancata prova della consapevolezza o colpevole inconsapevolezza del contribuente circa lo schema frodatorio: invero, è stato osservato che *“l’Amministrazione Finanziaria non può esigere in maniera generalizzata che il soggetto faccia delle verifiche al fine di assicurarsi che il cliente abbia adempiuto regolarmente ai propri obblighi dichiarativi (peraltro spesso molto spostati in avanti nel tempo rispetto alla data delle cessioni), documentali e di pagamento dell’imposta. Tali verifiche sono di competenza e devono essere effettuate dalle Amministrazioni Finanziarie che sono i soggetti naturalmente preposti ad effettuare tutti i controlli presso gli operatori commerciali al fine di rilevare eventuali irregolarità ed evasioni d’imposta”* e, in conclusione, è stato rilevato che *“neanche l’Amministrazione Finanziaria più neghittosa possa venire meno ai propri obblighi e doveri di controllo demandando gli stessi ai contribuenti”*⁷⁵.

Vi è anche un altro caso recente – sempre conclusosi a favore del contribuente – di palmare interesse poiché la Corte investita della causa ben delinea il rapporto tra il comma 5-bis, l’istruttoria probatoria e le conseguenze per il contribuente.

a.a. Sotto questo aspetto la novella normativa potrà essere utilizzata utilmente in tutta la sua efficacia in quanto, in base al dettato letterale, il giudice appare maggiormente vincolato ad una analisi profonda dell’impianto probatorio come esistente”.

⁷⁵ Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Caserta, Sez. XI, Sent., (data ud. 24/05/2023) 06/06/2023, n. 2426.

Nel dettaglio, il caso scaturisce dalla circostanza che, secondo l'Agenzia delle Entrate, il contribuente non aveva vigilato sui suoi partner commerciali, che avevano indebitamente fruito di dichiarazioni d'intento evadendo l'Iva: l'Ufficio infatti attribuiva al contribuente la colpa di non aver effettuato alcun monitoraggio, e conseguentemente disconosceva le operazioni effettuate. Il contribuente impugnava quindi l'atto di accertamento e tra le varie doglianze ne sollevava anche una relativa alla carenza probatoria della tesi accertativa, come anticipato accolta dai giudici. E la motivazione resa è davvero interessante: in primo luogo, infatti, il collegio rileva che *“nel mutato quadro normativo l'operatore ha diritto di presumere, in presenza della dichiarazione di intenti regolarmente trasmessa, la credibilità fiscale del cessionario, senza che sia necessario qualsiasi ulteriore adempimento o indagine, essendo onere dell'amministrazione finanziaria attivarsi tempestivamente per prevenire la frode anche impedendo la operazione, mediante la sospensione del cessionario dagli esportatori abituali”*; successivamente, individua nell'Agenzia delle Entrate il soggetto obbligato a *“dedurre come causale in accertamento e poi dimostrare con prove oggettive, anche indiziarie, che il cedente era in possesso - prima della operazione - di altri elementi per presumere oggettivamente la inaffidabilità (fiscale) o che abbia, conoscendo lo stato del cessionario, partecipato alla frode e non solo che avrebbe potuto procurarseli secondo diligenza anche minima”*. Conclude il collegio annullando l'avviso impugnato, proprio per assenza di prova in giudizio circostanziata e puntuale della conoscenza da parte del contribuente, prima delle operazioni contestate o durante queste, della preordinazione alla frode compiuta a valle ovvero della sua partecipazione allo schema frodatario⁷⁶.

⁷⁶ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Campania Napoli, Sez. XVIII, Sent., (data ud. 08/05/2023) 08/06/2023, n. 3653.

Pronunce di analogo tenore si riscontrano anche nei casi di accertamenti relativi a presunte operazioni oggettivamente⁷⁷ o soggettivamente⁷⁸ inesistenti.

L'apertura di queste pronunce ad una nuova tipologia di esame e valorizzazione degli elementi addotti dall'Agenzia delle Entrate non può che essere salutata con favore. È invero indubbio che limitarsi ad affermare l'onere per il contribuente di verificare i propri clienti e fornitori, ovvero di dimostrare la buona fede nella non conoscenza della frode altrui, porta la posizione del contribuente su strade insidiose, onerandolo di vere e proprie prove diaboliche. Invero queste conclusioni ben avrebbero potuto essere raggiunte anche in precedenza dell'introduzione del comma 5-bis; nondimeno la nuova formulazione normativa ha il pregio di porre l'accento sul dovere probatorio dell'Ufficio ed altresì sui criteri di valutazione delle prove che spettano al giudice. Vi sono chiaramente ancora molte pronunce, successive al comma 5-bis, ove ancora manca il corretto

⁷⁷ Corte di giustizia tributaria di primo grado Lazio Latina, Sez. II, Sent., (data ud. 10/03/2023) 08/05/2023, n. 385: *“l'onere probatorio in primis sussistente in capo all'ufficio che intenda contestare l'inesistenza delle operazioni non può ritenersi soddisfatto unicamente con riferimenti alle carenze di strutture, di beni, ed alle irregolarità fiscali rintracciate sul fornitore, elementi che, di tipo presuntivo, non depongono necessariamente sul fatto che le operazioni non erano mai state realizzate. ... Il presupposto indefettibile, per poter operare il recupero di un'operazione oggettivamente inesistente, è che l'amministrazione fornisca la prova che l'operazione commerciale non è mai stata posta in essere. Si verte, in definitiva, in un caso di mancato assolvimento dell'onere della prova che, in siffatta situazione, grava sull'Ufficio che intenda far valere l'inesistenza delle operazioni e di lì la contestazione relativa alle fatture contestate”*.

⁷⁸ Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, Sent., (data ud. 21/02/2023) 02/03/2023, n. 33 : *“Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesta il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto (nella specie di leasing immobiliare), il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. (Nella specie, la decisione ha riguardato un caso di operazione immobiliare complessa, in cui è stata contestata, tra l'altro, l'indebita deduzione, come componenti negativi di reddito, dei costi dei canoni di leasing di un complesso immobile sopravvalutato” (Cass Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5873 del 28/02/2019 (Rv. 653071 - 01)); principii tanto più da condividere e valorizzare alla luce della recente novella in punto di corretta applicazione dell'onere della prova”*.

inquadramento del riparto dell'onere probatorio⁷⁹; tuttavia si confida in una prossima evoluzione giurisprudenziale che spogli il contribuente della veste di investigatore privato, per riporre le "armi" di verifica in mano al soggetto che detiene per legge tale potere, i.e. l'Amministrazione finanziaria, e che richieda all'Ufficio il compimento dello sforzo investigativo.

5. Considerazioni conclusive

Il tema della prova e della conseguente ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria rappresenta uno degli aspetti centrali nella valutazione della fondatezza degli atti di accertamento adottati dagli Uffici, nonché nella prospettiva di elaborare le strategie difensive qualora si scelga di opporvisi adendo il giudice tributario. È invero di tutta evidenza che una pretesa impositiva potrà essere considerata fondata, e quindi giustificata e perciò legittima, qualora supportata da adeguati elementi probatori che attestino e supportino la tesi accertativa; per il contribuente, specularmente, l'evidenza delle prove e dei mezzi di prova impiegati dall'Ufficio consentirà di identificare quali sono i margini di difesa avverso la pretesa e, quindi, di scegliere la strada più opportuna (i.e. impugnazione, adesione, etc.). Ed infine, qualora venga promosso un giudizio per l'annullamento dell'atto dell'Ufficio, anche il giudice sarà chiamato a valutare la bontà delle prove addotte.

Si può ritenere che per effetto del nuovo comma 5-bis ora gli Uffici saranno molto più accorti nel confezionare gli atti impositivi: ad esempio, quanto all'uso di presunzioni semplici e financo semplicissime, il rischio di insufficienza e contraddittorietà o non puntualità di quanto dedotto rispetto al

⁷⁹ Così ad esempio Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Modena, Sez. II, Sent., (data ud. 10/07/2023) 11/07/2023, n. 214, ove si dà atto del fatto che "*debba essere l'amministrazione a provare gli elementi costitutivi dell'evasione perpetrata a mezzo di fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti*", ma al contempo si richiede al contribuente di "*dimostrare di aver esercitato nella scelta dei fornitori la massima diligenza esigibile da un imprenditore di media avvedutezza; massima diligenza esigibile che la giurisprudenza fa coincidere per esempio con il dovere che il contribuente ha di verificare, come del resto è nota prassi tra chi intrattiene affari, la idoneità della struttura e dell'organizzazione imprenditoriale dei fornitori*"; Corte di giustizia tributaria di primo grado Piemonte Torino Sez. III, Sent., (ud. 20/04/2023) 05/05/2023; Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, Sez. XVII, Sent., (data ud. 10/11/2023) 29/11/2023, n. 3525; Corte di giustizia tributaria di secondo grado Abruzzo L'Aquila, Sez. I, Sent., (data ud. 09/02/2024) 09/02/2024, n. 79.

A. Sbroiavacca

fatto noto è molto più elevato rispetto al passato e ben si può ritenere che l'impiego di tali presunzioni sarà meno disinvolto.

Anche i collegi giudicanti dovranno prestare molta attenzione alle censure mosse dai contribuenti a norma del comma 5-bis: come detto l'esame approfondito del quadro probatorio sarà indispensabile; inoltre dovrebbe prospettarsi un deciso depotenziamento e superamento delle rigide presunzioni di stampo giurisprudenziale – per le quali spesso è prevista l'inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente, purtuttavia non più configurabile nei medesimi termini di prima.

ALESSIA SBROIACCA

Corte cost., 25 gennaio 2023 - 17 marzo 2023, n. 46 – Pres. Sciarra
– Rel. Antonini

Sanzioni amministrative – Principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito – Applicabilità alla generalità delle sanzioni amministrative – Necessaria concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito

Il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito è applicabile alla generalità delle sanzioni amministrative, per le quali anche si prospetta l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato, sulla base del disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma. Il principio di proporzionalità postula infatti l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito.

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662», promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Bari nel procedimento vertente tra Trade & Real Estate srl e l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Bari, con ordinanza del 25 marzo 2022, iscritta al n. 54 del registro ordinanze 2022 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 21, prima serie speciale, dell'anno 2022.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;
udito nella camera di consiglio del 25 gennaio 2023 il Giudice relatore Luca Antonini;

deliberato nella camera di consiglio del 6 febbraio 2023.

RITENUTO IN FATTO

1.- Con ordinanza del 25 marzo 2022 (r.o. n. 54 del 2022), la Commissione tributaria provinciale di Bari ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte

dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662».

1.1.- L'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, nella versione successiva alle modifiche apportate dall'art. 15, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n.158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), prevede che «[n]ei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250».

1.2.- A sua volta l'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, dispone che «[c]hi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta della metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo».

1.3.- Il giudice rimettente riferisce che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio riguardante due avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate nei confronti della società consolidante Trade & Real Estate srl, con riferimento agli anni di imposta 2014 e 2015, non avendo essa provveduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato fiscale, pur avendo presentato la propria (come emerge dal fascicolo), come del resto le consolidate, per le quali è pacifico che a tale obbligo «hanno ottemperato».

In particolare, il giudice a quo chiarisce che con i due avvisi sono stati accertati redditi imponibili pari a euro 54.440,00 (anno 2014) e 3.815.165,00 (anno 2015) e comminate sanzioni per omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, rispettivamente, per euro 17.637,60 e 1.256.652,00, pari al centoventi per cento delle imposte accertate.

Il rimettente precisa, però, che la società ricorrente ha dimostrato «di avere pagato integralmente le imposte dovute», unitamente agli interessi e alle sanzioni «ridotte», «avvalendosi del ravvedimento

operoso» e in ogni caso «prima di ricevere gli avvisi di accertamento impugnati».

Nel riferire lo svolgimento dei fatti di causa il giudice a quo evidenzia che la prima doglianza della società consolidante ha riguardato la circostanza che la sanzione per omessa dichiarazione dei redditi, applicata nei suoi confronti, è stata quantificata dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, nella misura del centoventi per cento delle «imposte accertate», invece che «di quelle ancora dovute», con una iniqua applicazione della norma citata.

La seconda doglianza, invece, è imperniata sulla circostanza che l'Agenzia delle entrate non ha ritenuto operante il «ravvedimento operoso effettuato ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 [recte: 472] perché a suo dire consentito solo nel caso di omesso o tardivo pagamento delle imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi, e perciò incompatibile con l'ipotesi di omessa dichiarazione».

2.- Quanto alla rilevanza, il rimettente evidenzia che «[i]l dubbio di legittimità costituzionale della normativa indicata è rilevante ai fini della decisione del presente giudizio, che verte principalmente sulla applicazione delle sanzioni da esse previste».

3.- In punto di non manifesta infondatezza delle questioni, il giudice a quo premette, in particolare, che questa Corte, con la sentenza n. 194 del 1995, avrebbe già evidenziato che l'art. 10, secondo comma, punto 11), della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), aveva previsto la commisurazione delle sanzioni «all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni». La pronuncia avrebbe quindi stigmatizzato, in tema di sanzioni per omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, ma nell'ipotesi in cui sia stato regolarmente versato l'ammontare complessivo delle ritenute d'acconto, «l'incongruenza dell'attuale sistema che assoggetta alla medesima sanzione fattispecie in realtà fra loro diverse, senza distinguere in ragione della loro maggiore o minore gravità». Infine, essa avrebbe espresso «l'auspicio di un intervento legislativo che conferisca al sistema l'invocata razionalità, in modo da eliminare gli inconvenienti che è dato obiettivamente di riscontrare nella normativa vigente».

3.1.- Tali auspici sarebbero però rimasti «ad oggi privi di effetto», al punto di indurre la CTP a sollevare le odierne questioni, data l'impossibilità «di disporre [...] una diversa applicazione, c.d. "costituzionalmente orientata"», non consentita dalla lettera della legge, di ciascuna delle disposizioni censurate.

4.- La CTP dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sotto un primo profilo, con riferimento all'art. 3 Cost., con riguardo ai principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza nella parte in cui prevede che, ove all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi faccia comunque seguito, prima della ricezione dell'avviso di accertamento, il versamento spontaneo dell'imposta, la sanzione dal

centoventi al duecentoquaranta per cento si applichi sull'intero ammontare «di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa», anziché solo sull'«importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente».

Dovrebbe, infatti, rimanere ben distinta l'«offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte» da quella di chi, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, «paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale».

Invece, la sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 «colpisce indiscriminatamente», «senza alcun riguardo all'entità oggettiva e soggettiva della violazione commessa, sottoponendo così al medesimo trattamento condotte fra loro diverse e aventi conseguenze diverse».

In altri termini la suddetta previsione normativa ancorerebbe «la sanzione al criterio meramente formale ed estrinseco della omessa presentazione della dichiarazione fiscale, invece che a quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione del pagamento dell'imposta».

Osserva, quindi, il rimettente che la condotta del contribuente che, pur non presentando la dichiarazione dei redditi, effettui i pagamenti per intero, prima della ricezione dell'avviso di accertamento, sarebbe all'evidenza meno grave di quella di chi, non soltanto ometta la presentazione della dichiarazione dei redditi ma anche il pagamento delle imposte.

4.1.- L'art. 3 Cost., per la CTP, subirebbe un *vulnus* anche sotto un ulteriore profilo, in quanto scoraggerebbe l'adempimento tardivo, ma spontaneo, del pagamento delle imposte, demotivando i contribuenti che non ne ricaverebbero alcun vantaggio.

5.- La norma censurata contrasterebbe, poi, anche con i parametri costituzionali di cui agli artt. 53 e 76 Cost., in quanto divergerebbe «dallo scopo indicato dalla legge delega di riforma tributaria n. 825/1971» e in particolare da quello di commisurare le sanzioni «all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni».

6.- «Per gli stessi motivi sopra evidenziati», prosegue il rimettente, non sarebbe ragionevole l'esclusione dalla possibilità di fruire del «ravvedimento» contemplato «dall'art. 13, co. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1971 [recte: 1997] n. 471 per il contribuente che, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione fiscale, abbia provveduto al versamento spontaneo delle imposte dovute».

Tale disposizione sarebbe quindi in contrasto con gli artt. 3, 53 e 76 Cost. «nella parte in cui prevede che solo chi abbia presentato la dichiarazione fiscale senza eseguire i prescritti versamenti sia soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non pagato e possa fruire delle riduzioni previste nel caso di versamento spontaneo e non anche chi abbia omesso di presentare la dichiarazione fiscale ma abbia poi effettuato spontaneamente il

pagamento delle imposte prima di ricevere un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria».

7.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità delle questioni e deducendone, comunque, la non fondatezza.

7.1.– L'eccepita inammissibilità è basata, in primo luogo, sull'asserita insufficiente descrizione della fattispecie concreta.

Dall'ordinanza di rimessione – osserva sul punto l'Avvocatura generale – non sarebbe possibile comprendere i motivi che avrebbero determinato l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi (i cui termini scadevano, rispettivamente, nel 2015 e nel 2016) per due anni consecutivi, né il rimettente avrebbe precisato se i versamenti delle «imposte dovute» siano stati nella specie eseguiti a ridosso della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione stessa «o invece due anni dopo»: circostanza, questa, che potrebbe «avere la sua rilevanza».

Il rimettente neppure avrebbe chiarito le modalità di computo delle imposte pagate, in quanto, al momento del pagamento, non era stato emesso alcun avviso di accertamento con la quantificazione delle stesse e né vi era una dichiarazione dei redditi da cui emergesse l'importo dei vari tributi da versare.

Le descritte lacune sarebbero, in definitiva, «di ostacolo ad una ricostruzione dei fatti sulla cui base valutare eventuali carenze – sotto il profilo costituzionale – della normativa applicabile».

7.2.– L'Avvocatura eccepisce l'inammissibilità delle questioni anche per insufficiente motivazione sulla rilevanza, in quanto i «precedenti» di questa Corte citati dal giudice rimettente «riguardano questioni diverse da quella oggetto dell'ordinanza di rimessione oggetto di questo giudizio», per cui non sarebbero sufficienti a motivare le ragioni a sostegno delle questioni di legittimità costituzionale sollevate, rendendo «difficilmente comprensibile il suo ragionamento».

7.3.– Inoltre, con particolare riferimento all'asserita violazione degli artt. 53 e 76 Cost., la difesa dello Stato eccepisce l'inammissibilità delle censure per insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza, in quanto l'ordinanza avrebbe affermato, in forma dubitativa, che l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 «sembra ancorare la sanzione al criterio meramente formale ed estrinseco della omessa presentazione della dichiarazione fiscale, invece che a quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione».

7.4.– Le censure formulate sarebbero, poi, inammissibili per omesso esperimento del tentativo di una interpretazione delle norme sospettate in senso costituzionalmente orientato.

Infatti, lo stesso giudice rimettente avrebbe evidenziato che entrambe le disposizioni in esame presenterebbero aspetti di «ambiguità interpretativa» e, pertanto, in presenza di due diverse possibili interpretazioni, egli avrebbe dovuto tentare una lettura adeguatrice

delle norme censurate, mentre, al contrario, si sarebbe limitato ad affermare, apoditticamente, che «la Commissione esclude la possibilità di disporre in questa sede una diversa applicazione, c.d. “costituzionalmente orientata”».

7.5.- Infine, le questioni di legittimità costituzionale sarebbero inammissibili, a giudizio della difesa statale, perché al fine dell’auspicata *reductio ad legitimitatem* sarebbe imprescindibile un intervento del legislatore che, nell’esercizio della sua discrezionalità, dovrebbe graduare le conseguenze delle condotte in esame tenendo conto delle «concrete modalità con cui il contribuente ha quantificato e versato le imposte dovute pur in assenza di dichiarazione, graduandone le conseguenze sotto il profilo punitivo».

7.6.- Nel merito, le questioni sollevate non sarebbero fondate.

L’Avvocatura generale prende le mosse dall’art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, osservando che il ragionamento del rimettente in ordine al minor grado di offensività del comportamento di chi, pur non presentando la dichiarazione, abbia comunque pagato le imposte, non terrebbe conto della importanza e del ruolo che la dichiarazione stessa svolge nel rapporto tra lo Stato e i contribuenti.

Nella dichiarazione, infatti, il contribuente espone i propri redditi e calcola l’imposta dovuta, secondo il principio della autoliquidazione. La dichiarazione, quindi, avrebbe una spiccata rilevanza procedimentale, in quanto condizionerebbe l’attività di controllo dell’amministrazione, i metodi di rettifica del reddito dichiarato e il tipo di avviso di accertamento che dovrà essere eventualmente emesso.

La presentazione della dichiarazione dei redditi, precisa al riguardo la difesa statale, lungi dall’essere un mero adempimento burocratico, agevola invero l’Agenzia delle entrate nell’effettuazione dei controlli sia di natura automatizzata ex art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) sia di natura formale ex art. 36-ter del medesimo d.P.R.

In assenza, quindi, della presentazione della dichiarazione, per l’esatta ricostruzione della materia imponibile l’amministrazione dovrebbe espletare controlli molto più impegnativi, attraverso attività di accertamento complesse, quali l’effettuazione di accessi, verifiche ed ispezioni, oppure mediante l’esame delle scritture contabili, l’invio di questionari e lo svolgimento di indagini bancarie. Ciò implicherebbe un aggravio degli accertamenti sia per la maggiore durata degli stessi, sia per le ingenti spese da sopportare, in termini di risorse umane e mezzi da impiegare.

Anche dinanzi a versamenti spontanei, quindi, l’attività di controllo dell’Agenzia delle entrate sarebbe ostacolata dalla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi.

Alla luce di tali considerazioni non vi sarebbe quindi alcuna violazione dell’art. 3 Cost.

Per le stesse motivazioni, ad avviso della difesa erariale, nemmeno sarebbero violati gli artt. 53 e 76 Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 10, secondo comma, punto 11), della legge delega n. 825 del 1971.

Contrariamente a quanto sostenuto dal rimettente, inoltre, proprio in ragione del ruolo essenziale assegnato dal sistema tributario alla dichiarazione dei redditi, correttamente la sua presentazione sarebbe prevista come condizione indispensabile per l'applicazione dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (con irrogazione della sanzione nella misura del trenta per cento) e, quindi, sarebbe giustificata la differenza tra la sanzione disciplinata dall'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 (dal centoventi al duecentoquaranta per cento) e la sanzione di minore importo prevista per l'omesso versamento di somme dichiarate.

In definitiva, conclude l'Avvocatura generale, il legislatore avrebbe ragionevolmente esercitato la sua discrezionalità nella determinazione delle condotte illecite e delle relative sanzioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.- La CTP di Bari, con ordinanza del 25 marzo 2022 (r.o. n. 54 del 2022) dubita, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., della legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

1.1.- La prima disposizione censurata (nella versione successiva alle modifiche apportate dall'art. 15, comma 1, lettera a, del d.lgs. n. 158 del 2015) prevede che: «[n]ei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250».

1.2.- La seconda disposizione, a sua volta, sancisce l'irrogazione della sanzione pari al trenta per cento degli importi non versati per il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione dei redditi, non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i pagamenti delle imposte dovute.

1.3.- Il giudice rimettente riferisce che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio riguardante due avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle entrate nei confronti di una società consolidante, con riferimento agli anni di imposta 2014 e 2015, non avendo essa provveduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato fiscale, pur avendo presentato la propria (come emerge dal fascicolo), come del resto le consolidate, per le quali è pacifico che a tale obbligo «hanno ottemperato».

In particolare, il giudice a quo chiarisce che con i due avvisi sono state comminate sanzioni per omessa presentazione delle

dichiarazioni dei redditi, rispettivamente, per euro 17.637,60 e 1.256.652,00, pari al centoventi per cento delle imposte accertate.

La CTP precisa, però, che la società ricorrente ha dimostrato «di avere pagato integralmente le imposte dovute», unitamente agli interessi e alle sanzioni «ridotte», «prima di ricevere gli avvisi di accertamento impugnati».

2.- In punto di rilevanza, il rimettente precisa di ritenere di dover fare applicazione delle sanzioni previste dalle disposizioni censurate.

3.- La CTP, dopo aver escluso la possibilità di disporre una diversa applicazione, costituzionalmente orientata, delle due norme censurate, stante il tenore inequivoco delle stesse, si sofferma sulla non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate.

3.1.- Innanzitutto, la CTP dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sotto un primo profilo, in riferimento all'art. 3 Cost., con riguardo ai principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza, nella parte in cui prevede che, ove alla omessa presentazione della dichiarazione dei redditi faccia comunque seguito, prima della ricezione di avvisi di accertamento, il versamento spontaneo dell'imposta, la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento si applichi sull'intero ammontare «di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa», anziché solo sull'«importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente».

Ad avviso del rimettente, infatti, dovrebbe rimanere ben distinta l'«offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte» da quella di chi, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, «paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale».

Invece, la sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 «colpisce indiscriminatamente», «senza alcun riguardo all'entità oggettiva e soggettiva della violazione commessa, sottoponendo così al medesimo trattamento condotte fra di loro diverse e aventi conseguenze diverse».

In altri termini la suddetta previsione normativa avrebbe ancorato «la sanzione al criterio meramente formale ed estrinseco della omessa presentazione della dichiarazione fiscale, invece che a quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione del pagamento dell'imposta».

Osserva, quindi, il rimettente che la condotta di chi, pur non presentando la dichiarazione dei redditi, effettui i pagamenti per intero, prima della ricezione dell'avviso di accertamento, sarebbe meno grave di quella di chi ometta non solo la presentazione della dichiarazione dei redditi ma anche il pagamento delle imposte.

Inoltre, l'art. 3 Cost., per la CTP, subirebbe un vulnus anche sotto un ulteriore profilo, in quanto scoraggerebbe l'adempimento tardivo, ma

spontaneo, del pagamento delle imposte, demotivando i contribuenti che non ne ricaverebbero alcun vantaggio.

3.2.- La norma censurata contrasterebbe, poi, anche con i parametri costituzionali di cui agli artt. 53 e 76 Cost., in quanto divergerebbe «dallo scopo indicato dalla legge delega di riforma tributaria n. 825/1971» e in particolare da quello di commisurare le sanzioni «all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni».

3.3.- In secondo luogo, per «gli stessi motivi sopra evidenziati» non sarebbe ragionevole – prosegue il rimettente – l'esclusione della possibilità di fruire del «ravvedimento» di cui all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 «per il contribuente che, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione fiscale, abbia provveduto al versamento spontaneo delle imposte dovute».

Tale disposizione sarebbe, quindi, in contrasto con gli artt. 3, 53 e 76 Cost. «nella parte in cui prevede che solo chi abbia presentato la dichiarazione fiscale senza eseguire i prescritti versamenti sia soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non pagato e possa fruire delle riduzioni previste nel caso di versamento spontaneo e non anche chi abbia omesso di presentare la dichiarazione fiscale ma abbia poi effettuato spontaneamente il pagamento delle imposte prima di ricevere un accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria».

4.- Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dalla Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inaammissibilità delle questioni.

4.1.- La prima eccezione, sollevata dall'Avvocatura per insufficiente descrizione della fattispecie concreta, non è fondata.

La difesa erariale lamenta un'insufficiente descrizione della fattispecie in quanto l'ordinanza di rimessione: a) non enuncerebbe le ragioni alla base delle omesse dichiarazioni dei redditi per ben due anni consecutivi; b) non indicherebbe le date in cui sarebbero stati eseguiti i pagamenti delle «imposte dovute», in quanto «avere eseguito i versamenti a ridosso della scadenza dei termini per la dichiarazione o invece due anni dopo, può avere la sua rilevanza»; c) non chiarirebbe la modalità di calcolo delle imposte da parte della società.

La mancanza di tali elementi sarebbe, dunque, «di ostacolo ad una ricostruzione dei fatti sulla cui base valutare eventuali carenze – sotto il profilo costituzionale – della normativa applicabile», incidendo, ad avviso della difesa statale, sull'adeguatezza della motivazione in punto di non manifesta infondatezza.

L'assunto non è condivisibile.

Gli elementi a questi fini essenziali, puntualmente riportati nell'ordinanza di rimessione, sono difatti costituiti dall'oggetto degli avvisi di accertamento impugnati nel giudizio a quo, dai motivi di gravame in tale sede formulati dalla contribuente, dall'importo del reddito accertato in ciascuno dei due anni di imposta, dall'ammontare delle sanzioni irrogate e, infine, dall'intervenuto

pagamento integrale delle somme dovute dalla contribuente stessa, prima della ricezione dei due avvisi di accertamento.

L'ordinanza di rimessione contiene, dunque, indicazioni sufficienti per una corretta ricostruzione della fattispecie oggetto del processo principale, necessaria ai fini di valutare tanto la rilevanza della questione di legittimità costituzionale, quanto la sua non manifesta infondatezza.

4.2.- L'Avvocatura ha, poi, eccepito l'inammissibilità delle questioni, per insufficiente motivazione sulla rilevanza, in quanto i precedenti di questa Corte citati dal giudice a quo, riguardando fattispecie diverse da quella oggetto dell'ordinanza di rimessione, non sarebbero sufficienti a motivare le ragioni a sostegno delle stesse.

Anche tale eccezione non è fondata.

In realtà, come si evince dal tenore della doglianza, l'eccezione riguarda, non la rilevanza, ma la non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale.

4.2.1.- Anche a volerle considerare sotto tale profilo, tuttavia, le ragioni per cui l'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 violerebbe l'art. 3 Cost. sono state adeguatamente esposte dal rimettente: con riguardo a tale parametro, quindi, l'eccezione in esame non è fondata (quanto all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 si rimanda, invece, complessivamente al successivo punto 6).

La questione di legittimità costituzionale con la quale il rimettente ipotizza che l'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 contrasti con l'art. 53 Cost. è, invece, inammissibile in punto di non manifesta infondatezza, perché del tutto immotivata: il giudice a quo si è limitato a evocare la suddetta disposizione senza specificare alcuna ragione per la quale la norma censurata violerebbe il parametro evocato (ex plurimis, sentenza n. 178 del 2021).

Con riferimento, infine, alla dedotta lesione dell'art. 76 Cost., va rilevato che il rimettente ha in realtà indicato le ragioni della doglianza, individuandole nel contrasto con i principi e i criteri direttivi dettati dalla legge delega n. 825 del 1971 in materia di sanzioni amministrative e, in particolare, con la previsione di una migliore commisurazione «all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni». Sotto tale profilo, quindi, l'eccezione non è fondata.

4.3.- L'Avvocatura dello Stato eccepisce l'inammissibilità delle questioni anche per omesso tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata.

L'eccezione non è fondata.

Nella specie, il giudice a quo, pur ponendo in evidenza l'ambiguità delle norme censurate, esclude espressamente la possibilità di procedere ad una interpretazione adeguatrice e ciò è sufficiente alla stregua della costante giurisprudenza di questa Corte (tra le tante, sentenze n. 18 del 2022, n. 59 e n. 32 del 2021, e n. 32 del 2020).

4.4.– La difesa erariale eccepisce, infine, l'inammissibilità delle questioni perché l'ambito *reductio ad legitimitatem* richiederebbe un intervento rimesso alla discrezionalità del legislatore.

Si chiederebbe, in particolare, a questa Corte un intervento manipolativo a fronte di una pluralità di soluzioni possibili nel graduare le risposte sanzionatorie.

Anche questa eccezione non è fondata.

Secondo la ormai costante giurisprudenza di questa Corte «la "ammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale risulta [...] condizionata non tanto dall'esistenza di un'unica soluzione costituzionalmente obbligata, quanto dalla presenza nell'ordinamento di una o più soluzioni costituzionalmente adeguate, che si inseriscano nel tessuto normativo coerentemente con la logica perseguita dal legislatore"» (ex plurimis, sentenza n. 62 del 2022).

5.– Va dichiarata d'ufficio la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento all'art. 76 Cost. per erronea individuazione della norma parametro interposta.

5.1.– Il rimettente deduce la lesione dell'art. 76 Cost. in quanto risulterebbero in tesi violati i principi e i criteri direttivi della legge delega n. 825 del 1971; in realtà l'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 trae origine non dalla legge delega n. 825 del 1971, ma dalla delega di cui all'art. 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica).

Il rimettente ha pertanto individuato in modo errato la norma di delega alla cui stregua va apprezzata la sussistenza della violazione dedotta, svolgendo di conseguenza argomentazioni inconferenti ai fini di tale valutazione, sicché la questione è manifestamente inammissibile (sentenza n. 382 del 2004; ordinanze n. 295 e n. 95 del 2010, n. 73 del 2009).

6.– Va infine dichiarata d'ufficio anche l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale aventi ad oggetto l'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, non dovendo il giudice a quo fare applicazione di tale disposizione.

Questa infatti dispone, nei confronti di chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze i versamenti risultanti dalla dichiarazione dei redditi, l'irrogazione della sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

Dall'ordinanza di rimessione emerge, però, che gli avvisi di accertamento emessi, per il biennio in contestazione, semmai recavano quale motivazione il mancato perfezionamento del "ravvedimento operoso" di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), il quale consente la riduzione delle sanzioni, in percentuali diverse,

man mano che ci si allontana dal momento del dovuto adempimento, ma esclusivamente nelle ipotesi in cui non sia stata omessa la dichiarazione dei redditi.

La questione avente ad oggetto l'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 risulta quindi priva di rilevanza, dal momento che, secondo quanto riferito dallo stesso giudice a quo, egli non deve fare applicazione di questa norma, ma solamente di quella di cui all'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Né potrebbe ritenersi che il rimettente, anziché sull'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, abbia in realtà inteso sollevare questione di legittimità costituzionale sull'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, nella parte in cui non consente il "ravvedimento operoso" al contribuente che abbia omesso di presentare la dichiarazione dei redditi.

Infatti, come emerge in modo inequivocabile dall'ordinanza di rimessione, la questione è stata posta in relazione all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, e di ciò è lampante dimostrazione il richiamo alla sanzione amministrativa pari al «30 per cento dell'importo non pagato».

7.- Nel merito le questioni di legittimità costituzionale sollevate sul primo periodo dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, in riferimento all'art. 3 Cost. sotto il profilo della violazione dei principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza non sono fondate, nei termini di cui in motivazione.

8.- Con tali questioni il rimettente pone in discussione una sanzione che ritiene eccessivamente afflittiva, anche nel minimo edittale, in riferimento a un comportamento del contribuente quale quello risultante dal giudizio a quo.

Di qui la richiesta a questa Corte di una sentenza sostitutiva, volta a commisurare la sanzione solo sull'«importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente», anziché sull'ammontare «di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa».

9.- Al riguardo, va innanzitutto premesso che un sistema di fiscalità di massa poggia sull'architettura dell'autoliquidazione delle imposte, cui deve corrispondere, nell'ambito dell'imposta sui redditi, la fedele compilazione e la tempestiva presentazione della dichiarazione, che costituisce uno degli atti più importanti nell'ambito della disciplina attuativa di tale imposta.

Tramite la dichiarazione dei redditi il contribuente è pertanto chiamato a collaborare – in quanto ciò è finalizzato all'adempimento di un dovere inderogabile di solidarietà (ex plurimis, sentenza n. 288 del 2019) – con l'amministrazione finanziaria, esponendosi quindi ai relativi controlli.

Tale dichiarazione ha, infatti, una rilevanza procedimentale: consente all'Agenzia delle entrate, innanzitutto, di attivare i controlli automatizzati e formali, di cui, rispettivamente, agli artt. 36-bis e 36-

ter del d.P.R. n. 600 del 1973; condiziona poi l'accertamento e determina, in particolare, i metodi di rettifica del reddito dichiarato.

In tal modo la presentazione della dichiarazione agevola le attività dell'amministrazione finanziaria, che dovrà invece ricorrere ad altri e più impegnativi strumenti nei confronti di quei contribuenti che, non assumendo tale atteggiamento collaborativo, presumibilmente sono orientati a sottrarsi totalmente al versamento delle imposte dovute.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, infatti, l'Agenzia delle entrate può anche procedere, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, all'accertamento d'ufficio, di carattere induttivo, che consente di determinare il reddito complessivo del contribuente «sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute».

Ma resta fermo che questa attività di accertamento implica, come correttamente rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, un impegno ben superiore, in termini di risorse umane, rispetto a quello normalmente richiesto per la effettuazione degli altri controlli, e in particolare di quelli automatizzati e formali.

Di qui l'esigenza, per il buon funzionamento del sistema tributario, che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia presidiata da una sanzione con un forte effetto deterrente.

10.– Ciò precisato, il problema della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione, sollevato dal rimettente, non può ritenersi sic et simpliciter superato.

Emblematica, al riguardo, è la fattispecie del giudizio a quo, dove si è in presenza di un contribuente che si ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al regime fiscale del consolidato, ma, da un lato, ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione, in tal modo esponendosi inequivocabilmente ai controlli dell'Agenzia delle entrate, e, dall'altro, ha comunque interamente versato, sebbene in ritardo, ma prima di aver ricevuto qualsivoglia avviso di accertamento, le imposte dovute.

La circostanza che, nonostante il comportamento tenuto, tale contribuente, per effetto dell'applicazione del minimo edittale, debba versare una cifra maggiore dell'imposta già versata – il centoventi per cento dell'imposta dovuta: nel caso di specie, quindi, oltre un milione di euro – evidenzia, più in generale, che nella fattispecie sanzionatoria censurata può venir meno, in determinate situazioni, un rapporto di congruità tra il concreto disvalore dei fatti e la misura della sanzione.

11.– La soluzione auspicata dal rimettente non può, tuttavia, essere accolta, in quanto depotenzierebbe gravemente l'effetto deterrente che deve presidiare, per quanto prima detto, la corretta presentazione della dichiarazione dei redditi.

Infatti, tale soluzione porterebbe, addirittura, al risultato estremo che nessuna sanzione sarebbe irrogata ogni qualvolta il contribuente, pur avendo ommesso di presentare la dichiarazione, abbia comunque effettuato, anche dopo anni dalla scadenza dei termini stabiliti, l'integrale pagamento delle imposte dovute.

12.- È invece possibile una lettura sistematica della norma censurata in correlazione con un'interpretazione conforme a Costituzione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997. Tale soluzione, senza minare in radice l'effetto deterrente, è in grado di ricondurre entro i limiti della proporzionalità e della ragionevolezza la sanzione prevista dalla norma censurata in riferimento a situazioni come quella del giudizio a quo.

Al fine di evidenziarla è utile ripercorrere, in estrema sintesi, l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario.

12.1.- La disciplina delle sanzioni tributarie, come è noto, trova le sue radici nella legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), che, effettuando una scelta dalla quale l'ordinamento non si è più discostato, ha previsto due differenti modelli sanzionatori per la repressione dell'illecito fiscale, distinguendo tra le violazioni che danno luogo a reati e quelle che generano obbligazioni di «carattere civile» (l'antecedente storico delle sanzioni amministrative): la pena pecuniaria, che aveva carattere afflittivo, e la soprattassa, a carattere retributivo e risarcitorio (artt. 3 e 5).

Una prima organica modifica di tale disciplina è poi avvenuta con la legge delega n. 825 del 1971, diretta, quanto al sistema delle sanzioni, a introdurre una «migliore commisurazione di esse all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni» (art. 10, secondo comma, punto 11).

Nei relativi decreti attuativi le sanzioni sono state collocate all'interno della disciplina dei singoli tributi, con una partizione specialistica delle stesse e con la creazione di microcosmi sanzionatori separati. Le singole condotte sanzionate, pur costituite da elementi omogenei (omessa presentazione della dichiarazione, dichiarazioni infedele, ommesso versamento e altre), non hanno quindi trovato una collocazione unitaria, ma si sono innestate nella disciplina dei singoli tributi.

Con la delega contenuta nell'art. 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996, il sistema sanzionatorio tributario non penale è stato poi innovato profondamente.

Tale disposizione, infatti, alla lettera q), ha previsto: «adeguamento delle disposizioni sanzionatorie attualmente contenute nelle singole leggi di imposta ai principi e criteri direttivi dettati con il presente comma e revisione dell'entità delle sanzioni attualmente previste con loro migliore commisurazione all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi, tenendo conto

al contempo delle previsioni punitive dettate dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri dell'Unione europea».

In attuazione di tale delega sono stati quindi emanati: a) il d.lgs. n. 471 del 1997, relativo alle sanzioni e nel quale, eliminando la frammentazione che caratterizzava il sistema previgente, sono state inserite unitariamente quelle in materia di imposte dirette e IVA; b) il d.lgs. n. 472 del 1997, in base al quale la sanzione amministrativa tributaria è stata adeguata ai principi generali della legge 24 novembre 1981, n. 689 (Modifiche al sistema penale); c) il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 (Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) dedicato alle sanzioni amministrative relative ai tributi indiretti.

Il nuovo modello di sanzione amministrativa pecuniaria, che è emerso da questa riforma, ha sotto più profili mutuato la propria disciplina dal diritto punitivo, come dimostra, ad esempio, l'introduzione del principio della intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e quello della retroattività della normativa successiva più favorevole.

Secondo la Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 aprile 2022, n. 13145, del resto: «l'impianto sanzionatorio non penale nella materia tributaria risponde a uno stampo penalistico».

12.2.– Nell'ambito di questa evoluzione, ai fini che qui rilevano, va soprattutto considerata l'innovazione rappresentata dall'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Il comma 1 del medesimo articolo ha infatti stabilito, sostanzialmente ricalcando quanto già previsto dall'art. 11 della legge n. 689 del 1981, che «[n]ella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali».

Il comma 4, poi, ha contemplato la facoltà di ridurre in modo consistente la misura della sanzione: «[q]ualora concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo».

12.3.– Nella legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita), infine, l'esigenza di una «migliore commisurazione» delle sanzioni «all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni», considerata, come si è visto, nelle due deleghe precedenti, è stata nuovamente ribadita, ma con un riferimento esplicito al «principio di proporzionalità» delle sanzioni tributarie.

All'art. 8, comma 1, infatti, dopo aver dettato principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, la richiamata legge delega ha previsto la revisione «del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto

del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti».

È in attuazione di tale disposto che l'art. 16, comma 1, lettera c), numero 2), del d.lgs. n. 158 del 2015, ha eliminato, nel menzionato art. 7, comma 4, l'aggettivo «eccezionali», dinanzi al termine «circostanze», rendendo quindi applicabile in via ordinaria la possibilità di riduzione della sanzione.

12.4.– Nonostante questa evoluzione, tuttavia, il criterio di proporzionalità introdotto dal comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, ha ricevuto una ben limitata applicazione, probabilmente anche a causa di una imprecisa e generica formulazione che, di per sé, legando il giudizio sulla sanzione all'entità del tributo, non appare in grado di fornire un chiaro criterio ermeneutico.

Al riguardo, tra i circoscritti casi in cui la citata disposizione è stata presa in considerazione – tra i quali peraltro va segnalato il richiamo normativo avvenuto nell'ambito della disciplina della voluntary disclosure nell'art. 1, comma 1, della legge 15 dicembre 2014, n. 186 (Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di antiriciclaggio) –, nella giurisprudenza, infatti, si può ricordare, essenzialmente, quella di legittimità in tema di sanzioni attinenti al reverse charge.

In tale occasione, però, la sua evocazione è stata solamente funzionale a giustificare, in modo meramente incidentale, la compatibilità con la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di proporzionalità di una sanzione dal novanta al centottanta per cento dell'imposta, in quanto tale sanzione era «ulteriormente graduabile per effetto dell'art. 7, c.4, del d.lgs. n. 472» (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 20 luglio 2022, n. 22727).

In altri limitati casi, inoltre, ne è stata legittimata l'applicazione in presenza di situazioni del tutto particolari, quali l'errore del professionista (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 24 ottobre 2019, n. 27273), o il lieve ritardo nel pagamento dell'acconto dell'imposta sulle attività produttive (IRAP) (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 12 dicembre 2019, n. 32630).

13.– A fronte di questo quadro normativo e giurisprudenziale, la possibilità di ricondurre nell'ambito dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità una sanzione come quella comminata dalla norma censurata, passa attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 che va applicata al sistema delle sanzioni tributarie.

In ipotesi come quella del giudizio a quo, infatti, la risposta sanzionatoria all'omessa presentazione della dichiarazione (relativa alla fiscal unit) della società consolidante, non può trascurare di considerare il comportamento del contribuente che, come detto, da un lato, ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione

(adempimento espletato anche dalle società consolidate), di fatto rendendosi visibile e facilmente intercettabile dal sistema dei controlli fiscali; e dall'altro, sebbene con alcuni anni di ritardo rispetto alle scadenze legali, ma comunque prima di ricevere gli avvisi di accertamento, ha interamente versato le imposte.

In relazione a simili situazioni, la previsione di una sanzione pari al centoventi per cento dell'imposta dovuta, non potrebbe, di per sé, superare il test di proporzionalità.

La frizione, peraltro, si manifesterebbe anche con riguardo al sindacato di ragionevolezza, dal momento che il peso della sanzione potrebbe effettivamente scoraggiare, come evidenziato dal rimettente, il pur tardivo adempimento.

Il vulnus a tali principi è però evitato, senza necessità di incidere sulla dosimetria in astratto definita dal legislatore nella norma censurata, considerando, nella determinazione delle sanzioni, le potenzialità offerte dal citato art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 che, interpretato in correlazione con l'art. 3 Cost., può riportare la norma censurata in termini conformi al volto costituzionale del sistema sanzionatorio, consentendo al giudice a quo di ridurla a una misura proporzionata e ragionevole.

Occorre quindi che, come del resto da tempo auspicato dalla dottrina, il comma 4 non venga letto atomisticamente, ma in rapporto con il comma 1 del medesimo art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997: in questi termini, infatti, il perimetro di applicazione del comma 4 viene dilatato, considerando, tra le «circostanze» – non più necessariamente «eccezionali» – che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, quanto indicato nel comma 1 di tale articolo, e in particolare la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze.

Valorizzato in questi termini, alla luce di una interpretazione costituzionalmente orientata, che fornisce maggiore chiarezza ai criteri di determinazione delle sanzioni in esso stabiliti, l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 si pone come una opportuna valvola di decompressione che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni, come quella stabilita dalla norma censurata, che, strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano.

Peraltro, la riduzione nei sensi indicati ben può essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso ad essa potrà ricorrere il giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirle.

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

15.– Va, infine, incidentalmente considerato che la valorizzazione in questi termini del menzionato art. 7 può anche permettere una più efficace risposta, quando ne ricorrano le condizioni, a quelle esigenze – ad esempio già rilevate dalla ricordata giurisprudenza di legittimità in tema di reverse charge – di conformità del sistema sanzionatorio nazionale ai criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati (Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 26 aprile 2017, in causa C-564/15, Farkas; 26 novembre 2015, in causa C-487/14, Total Waste Recycling; 16 luglio 2015, in causa C-255/14, Chmielewski; 17 luglio 2014, in causa C-272/13, Equoland; 18 dicembre 1997, nelle cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e altri).

La Corte di giustizia, ad esempio, nel contesto dell'IVA, ha stabilito che «una sanzione pari al 100% dell'importo dell'imposta indebitamente detratta a monte, irrogata senza tener conto del fatto che un medesimo importo dell'IVA era stato regolarmente assolto a valle e che l'Erario non aveva subito, in conseguenza, nessuna perdita di gettito fiscale, costituisce una sanzione sproporzionata rispetto all'obiettivo da essa perseguito» (Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione prima, sentenza 8 maggio 2019, in causa C-712/17, En.Sa).

16.– La questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., va dichiarata non fondata nel contesto di un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662», sollevate, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

2) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

3) dichiara manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 76 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

4) dichiara non fondata, nei sensi di cui in motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 febbraio 2023.

Depositata in Cancelleria il 17 marzo 2023.

Il principio di proporzionalità in materia sanzionatoria tributaria alla luce della sentenza della C. Cost. n. 46/2023: riflessioni sistematiche e possibili soluzioni *de jure condendo*, per un diritto tributario sanzionatorio “mite” (*)

ABSTRACT: La sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 17 marzo 2023 è una pronuncia rilevante che afferma la piena rilevanza sistematica del principio di proporzionalità anche nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie. La decisione, inquadrata nel percorso evolutivo della Corte nell'affermazione di tale principio, scrutinata anche alla luce del diritto vivente sovranazionale, sollecita una riflessione circa le prospettive *de jure condito* (e *de jure condendo*, attesa la riforma in fieri delle sanzioni tributarie) per rendere effettivamente coerente l'ordinamento tributario al principio di offensività-proporzione, e – in sostanza – per un sistema sanzionatorio tributario “mite”.

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

The statement of the Supreme Court n. 46 of 17 March 2023 is a relevant ruling which affirms the full systematic relevance of the principle of proportionality also in the context of administrative tax penalties. The decision, framed in the evolutionary path of the Court in the affirmation of this principle, also scrutinized in the light of the “living” supranational law, calls for a reflection on the prospects de jure condito (and de jure condendo, pending the ongoing reform of tax sanctions) to achieve a tax system consistent with the principle of offensiveness-proportion, and - essentially - for a “mEEK” tax penalty system.

PAROLE CHIAVE: Proporzionalità – offensività – illecito tributario – sanzioni tributarie – omessa dichiarazione – consolidato fiscale

KEY-WORDS: Proportionality – Offensiveness – Tax violations – Tax penalties – omitted tax return – tax consolidation

SOMMARIO: 1. La sentenza della Corte Costituzionale n. 46/2023 nell’affermazione del principio di proporzionalità in materia sanzionatoria tributaria. 1.1. *Premessa sistematica: sulla collocazione della sentenza C. Cost., n. 46/2023 nell’ambito dell’attuale assetto normativo e nella prospettiva di riforma.* 1.2. *La fattispecie decisa dalla Corte costituzionale e il relativo percorso motivazionale.* 2. La giurisprudenza costituzionale e sovranazionale: proporzionalità (e ragionevolezza) nell’affermazione di un diritto sanzionatorio tributario “mite”. 3. Riflessioni sulla coerenza della sentenza della Corte costituzionale n. 46/2023 nel percorso (de jure condito) di rafforzare la rilevanza sistematica del principio di proporzionalità nel diritto sanzionatorio tributario. 3.1. *L’omessa presentazione del Modello CNM – Argomenti di riflessione per soluzioni sanzionatorie coerenti con il principio di proporzionalità.* 4. La sentenza della Corte Cost. n. 46/2023 nella prospettiva di riforma del sistema sanzionatorio tributario nel prisma del principio di proporzionalità (appunti per un diritto tributario “mite”).

1. La sentenza della Corte Costituzionale n. 46/2023 nell'affermazione del principio di proporzionalità in materia sanzionatoria tributaria

1.1. Premessa sistematica: sulla collocazione della sentenza C. Cost., n. 46/2023 nell'ambito dell'attuale assetto normativo e nella prospettiva di riforma

La sentenza della Corte Costituzionale depositata il 17 marzo 2023, n. 46 rappresenta un'importante occasione per riflettere *funditus* sugli approdi della giurisprudenza costituzionale in merito alla rilevanza del principio di proporzionalità in materia di determinazione delle sanzioni tributarie¹; esula – invece – dall'analisi offerta dalla Corte, in quanto comunque non oggetto dell'ordinanza di rinvio da parte del giudice del merito, la riflessione in materia di proporzionalità nel procedimento tributario, che pure rappresenta un significativo ambito di applicazione di tale principio².

La decisione in esame è anche utile al fine di inquadrare l'evoluzione del principio di proporzionalità nella giurisprudenza sovranazionale, e in particolare della Corte di

¹ La sentenza, data la sua rilevanza, è stata annotata da diversi Autori: si segnalano i contributi di R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, *Corr. Trib.*, 2023, 8-9, pp. 749 ss., D. COPPA, *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, *Rass. Trib.*, 2023, 3, 614 ss., A. VOZZA, *Sanzioni tributarie proporzionate alla gravità della condotta tenuta dal contribuente*, *Fisco*, 2023, 16, 1563 ss., C. FARELLA, *Proporzionalità delle sanzioni: la "manifesta sproporzione" è la panacea di tutti i mali?*, *Fisco*, 2023, 26, 2635 ss., M. FANNI, *La riduzione delle sanzioni fino alla metà dipende anche dalla condotta dell'agente*, *GT*, *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2023, 7, pp. 580 ss. e, da ultimo, C. BORGIA, *La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte costituzionale, n. 46/2023* *Riv. Dir. trib., sezione telematica*, 28 novembre 2023; D. MAZZAGRECO, *Principio di proporzionalità e sanzioni amministrative tributarie: la soluzione della Corte costituzionale in una sentenza a "rime possibili"*, *Giur. Cost.*, 2023, 2, 584 ss.

² Su tale, fondamentale, profilo, si richiamano, tra gli altri, R. CORDEIRO GUERRA, *La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in AA.VV. Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 230 ss.; F. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Bari, 2015; G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017.

Giustizia³. Si tratta, invero, della prima applicazione da parte della Corte costituzionale del principio di proporzionalità alle

³ I riferimenti nella giurisprudenza comunitaria sono notevoli, per una ricostruzione dei medesimi cfr. A. SALVATI, *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 21 marzo 2023, annotando la sentenza della Corte di Giustizia, Grande Sezione, 8 marzo 2022, in causa C-205/20, *NE*. Tale arresto è stato anche autorevolmente annotato da F. VIGANO', *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, Paragrafo 3 della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di Giustizia*, Sist. Pen., ivi per un inquadramento sistematico dell'arresto della Corte di Giustizia in discontinuità rispetto a precedenti decisioni che avevano negato un effetto diretto nell'ordinamento degli Stati membri del criterio di proporzionalità della sanzione (in particolare, la sentenza della Corte di Giustizia 4 ottobre 2018, in causa C-384/17, *Link Logistic*). Con specifico riguardo alla disciplina sanzionatoria, a partire dal quadro comunitario di riferimento (art. 5 TUE e art. 52, c.1. Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea) cfr. C. BUCCICO, *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, Dir. Prat. Trib. Int., 2020, 3, 933 ss. Si consenta anche il rinvio ad A. ALBANO, *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, Riv. Dir. Trib., sezione telematica, 3 marzo 2020, annotando la sentenza della Corte di Giustizia, Grande sezione, 3 marzo 2020, C-482/18. Tra gli arresti più recenti si segnala la sentenza resa dalla Grande sezione 24 luglio 2023 in causa C-107/23, *PPU*. In tale sentenza la Corte di Giustizia affronta *funditus* la proporzionalità della reazione sanzionatoria alle frodi in materia di IVA, in particolare in relazione alla tematica della possibilità di disapplicare i termini di prescrizione dei procedimenti penali afferenti tali reati. Si consenta incidentalmente di ricordare come l'istituto della prescrizione involge *naturaliter* la riflessione circa la ragionevole durata del processo penale, su cui cfr. C. MARINELLI, *Ragionevole durata e prescrizione del processo penale*, Torino, 2016. La questione del rapporto tra disapplicazione dei termini prescrizionali in tema di frodi IVA rilevanti penalmente è stata già affrontata dalla Corte di Giustizia, con riferimento all'ordinamento italiano, nella sentenza 8 settembre 2015, resa in causa C-105/14, *Taricco*, che ha dato origine a un serrato "dialogo tra Corti", proseguito con l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 26 gennaio 2017, la sentenza della Corte di Giustizia 15 dicembre 2017, resa in causa C-42/17 (c.d. *Taricco-bis*) e conclusosi con la sentenza della Corte Costituzionale 10 aprile - 31 maggio 2018, n. 115. I contributi in argomento sono numerosi, molti dei quali sviluppati in particolare dalla dottrina penalistica; si segnalano, tra gli altri, V. MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, Dir. Pen. Cont.; D. PULITANO', *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sulla sentenza Taricco*, Dir. Pen. Cont. e, del medesimo Autore, successivamente all'ordinanza della Corte costituzionale n. 24/2017, *Ragioni della legalità a proposito di Corte Cost. n. 24/2017*, Dir. Pen. Cont. La sentenza della Corte costituzionale n. 115/2018 è stata commentata da C. CUPELLI, *La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo "certo"*, Dir. Pen. Cont. e, in senso critico, da M. DONINI, *Lettura critica di Corte costituzionale n. 115/2018*, Dir. Pen. Cont. Nella dottrina tributaria, si richiamano i contributi, senza pretesa di

sanzioni amministrative tributarie, principio che trova attuazione nella verifica della corretta ponderazione tra interessi tutelati di rango costituzionale meritevoli di tutela. In tale contesto, per quanto attiene il sistema sanzionatorio tributario l'interesse tutelato è rappresentato dalla corretta attuazione del tributo, in relazione alla capacità contributiva espressa da ciascun contribuente, secondo l'assetto normativo che pone il contribuente al centro del meccanismo di adempimento spontaneo nell'attuazione del tributo, mediante il meccanismo della (necessaria e obbligatoria) autodichiarazione dei tributi e si realizza anche attraverso la valorizzazione dell'attività di controllo (successiva ed eventuale) svolta dall'Amministrazione finanziaria⁴. Il bene giuridico protetto, costituzionalmente orientato (interesse fiscale, riferito sia alla riscossione dei tributi sia alla fase attuativa), da declinare coerentemente al principio di offensività⁵, valorizza la centralità del danno arrecato dall'illecito commesso dal contribuente e non il mero pericolo astratto scaturente dalla condotta del

esaustività, di R. ALFANO, *La vicenda Taricco: controlimiti, principio di legalità ed effettività del sistema sanzionatorio tributario interno*, Dir. Prat. Trib. Int., 2018, 4, 945 ss.; F. FARRI, *Quando i principi supremi dell'ordinamento italiano prevalgono sul diritto europeo: dalla Corte costituzionale italiana una pronuncia storica sulla effettività dei "controlimiti"*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 6 febbraio 2017, in annotazione all'ordinanza della Corte costituzionale n. 24/2017 e, per un inquadramento della tematica nell'ambito più in generale della necessaria repressione delle frodi IVA, M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, Dir. Prat. Trib., 2016, 1, 115 ss. Per una lettura che richiama la tematica del "dialogo tra Corti" che coinvolge anche CEDU, in materia di *ne bis in idem*, cfr. D. CONTI, *Il dialogo tra Corte di Giustizia e Corte dei diritti dell'uomo in materia tributaria: rapporto di convenienza con alcune eccezioni? I casi Taricco e Menci a confronto*, Dir. Prat. Trib. Int., 2019, 4, 887 ss., ivi anche per altri richiami in dottrina. Si consenta, infine, il richiamo ad A. ALBANO, *Il termine assoluto (o relativo) di prescrizione dei reati tributari alla luce della sentenza Taricco: profili sistematici*, Riv. Dir. trib., 2016, IV, 2, 15 ss., in annotazione alla prima sentenza Taricco.

⁴ In merito, cfr. D. MAZZAGRECO, cit., p. 586, nonché G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di) *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, II, 1293 ss., per una ricostruzione del bene giuridico costituzionalmente orientato nell'evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario e per la valorizzazione conseguente del principio di offensività. In argomento cfr. anche C. BORGIA, cit., ivi per una sollecitazione alla rimeditazione della rilevanza degli interessi tutelati nella dinamica della risposta sanzionatoria.

⁵ Cfr. in argomento F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività – proporzione*, Riv. dir. trib., 2017, 4, 471 ss.; L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, Rass. Trib., 2003, 862 ss. e G. ZIZZO, *L'offesa al bene giuridico protetto come presupposto e parametro delle sanzioni amministrative tributarie*, Riv. Guardia di Fin., 2015, 1527 ss.

medesimo (dal che ne discende la non punibilità delle violazioni meramente formali⁶).

Infine, tenuto conto dell'attuale percorso di riforma fiscale, avviato con la legge delega approvata lo scorso agosto dal Parlamento, e considerando gli schemi dei decreti delegati di riforma in materia sanzionatoria approvati dal Governo⁷, la sentenza rappresenta – come peraltro già acutamente segnalato⁸ – un monito al legislatore delegato, al fine di individuare strumenti per rendere maggiormente coerente con la piena valorizzazione del principio di proporzionalità il sistema sanzionatorio tributario nazionale.

Si osserva, peraltro, come tale monito può ritenersi egualmente rivolto all'estensore sia delle norme sanzionatorie volte a reprimere reati tributari, sia di quelle che individuano la reazione dell'ordinamento in caso di violazioni rilevanti esclusivamente come illecito amministrativo, atteso che pacificamente, come ricordato (più che riconosciuto) dalla Corte Costituzionale nella sentenza ivi annotata, la funzione delle sanzioni amministrative tributarie è ascrivibile all'ambito punitivo – afflittivo, e che le condotte sono – per le ipotesi criminose maggiormente rilevanti – caratterizzate da un elemento oggettivo omogeneo.

Si tratta delle ipotesi in cui la violazione del soggetto passivo (contribuente, tipicamente, ma anche sostituto d'imposta) incide sulle fasi di attuazione del tributo (dichiarazione, versamento, effettuazione di ritenute) ostacolando l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, e provocando altresì la lesione dell'interesse erariale (omessa dichiarazione, imposte dichiarate e/o versate in misura inferiore a quella effettivamente dovuta).

Dalle difficoltà che emergono nel necessario coordinamento tra le reazioni in sede penale e in sede amministrativa si richiama incidentalmente come sia scaturita l'ampia e diffusa riflessione in materia di *ne bis in idem* sostanziale, tematica contigua alla

⁶ Cfr. G. MELIS, cit, p. 1309, che valorizza la portata sistematica dell'art. 10, comma 3 Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Per ulteriori riferimenti cfr. L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, Rass. Trib., 2003, 862 ss.

⁷ Ci si riferisce agli schemi di decreti legislativi di riforma del sistema sanzionatorio tributario e, in particolare, allo schema di decreto approvato dal Governo il 21 febbraio 2024.

⁸ R. CORDEIRO GUERRA, *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 28 ottobre 2023, ivi per una riflessione che coinvolge anche il profilo comparato.

riflessione sull'ampiezza del principio di proporzionalità in materia tributaria, che conferma l'urgenza di cogliere – appunto – un'ottica unitaria nella qualificazione delle fattispecie e nella commisurazione della risposta sanzionatoria⁹.

⁹ In tal senso, nel solco del rinnovato interesse sollecitato dalla decisione della Corte costituzionale 10 maggio – 16 giugno 2022, n. 149 in materia di legislazione sul diritto d'autore ha sollecitato un rinnovato interesse nella dottrina, J. DELLA VALENTINA, *Il paradigma del ne bis in idem tra proporzionalità assorbente, rinnovata concezione processuale e overlapping protection*, Sist. Pen., nonché I. GIACONA, *I due ne bis in idem, sostanziale e processuale: omonimi ma non parenti*, Sist. Pen., 2023, 9. In materia, con specifica attinenza alla materia tributaria, si segnalano tra i numerosi contributi A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, Rass. Trib., 2014, 5, 1164 ss., in annotazione alla decisione della CEDU 4 marzo 2014, *Grande Stevens*, e del medesimo Autore, *Il principio del ne bis in idem sostanziale* in A. GIOVANNINI, F. MARZADURI, E. DI MARTINO, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1265 ss.; F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" della Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, Rass. Trib., 2017, 915 ss.; S. DORIGO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, GT, Riv. giur. trib., 2017, 6, 475 ss.; E.A. SEPE, *Il principio del ne bis in idem nella evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee e della Corte costituzionale*, Dir. Prat. Trib. Int., 2018, 4, 1103 ss. e, più recentemente, R. ALFANO, E. TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, Dir. Prat. Trib. Int., 2021, 1, 10 ss.; nonché C. TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?* Rass. Trib., 2021, 3, 731 ss.; L. COSTANZO, *Il principio del ne bis in idem tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 15 ottobre 2021; S.D. LA FERLA, *Il principio di ne bis in idem di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000*, Dir. Prat. Trib., 2020, 5, 2275 ss.; per un approccio legato al rapporto tra fasi giurisdizionali in ambito penale e in ambito tributario, A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, Dir. Prat. Trib., 2020, 5, 1955 ss.. Si vedano poi i contributi di A. CALZOLARI, *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 16 settembre 2020; G. MELIS, M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, Riv. trim. dir. trib., 2020, 3, 579 ss. Nella dottrina straniera, cfr. L. VERMEIRE, L. CASSIMON, *Ne Bis In Idem: The Court of Justice of the European Union Weighs in on the Tax Debate*, European Taxation, 2020, June, 239 ss.; R. ATTARD, *The ECtHR's Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule*, EC Tax Review, 2017, 6, 335 ss.; B. PEETERS, *The Ne Bis in Idem Rule: Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track?* EC Tax Review, 2018, 4, 182 ss. Si dà infine atto di come lo schema di decreto legislativo in materia di riforma del sistema sanzionatorio tributario preveda l'introduzione di una specifica disposizione volta a ridurre (tendenzialmente ad eliminare) il potenziale impatto del "bis in idem", laddove in particolare si prospetta l'introduzione di un nuovo articolo nell'ambito del D. lgs. n. 74/2000 che dispone che il giudice o

Ciò detto, per quanto attiene le prospettive di un riordino sistematico della materia sanzionatoria tributaria (sia in ambito penale sia amministrativo), se il nostro ordinamento tributario contiene, al fine di rendere la reazione sanzionatoria maggiormente proporzionata rispetto all'attuale assetto, alcuni strumenti normativi (e, in tal senso, la Corte costituzionale individua un percorso che valorizza proprio un'applicazione "costituzionalmente orientata" degli stessi), non può comunque essere pretermessa un'analisi *de jure condendo*, alla luce dell'assetto in fieri dell'ordinamento sanzionatorio, alla luce della riforma fiscale in corso di attuazione.

Il monito della Corte Costituzionale è quindi rivolto *naturaliter* al legislatore, sebbene risulti evidente quanto l'Amministrazione finanziaria (e i giudici del merito), e più in generale tutti gli operatori del diritto in materia tributaria debbano tutti sentirsi "responsabilizzati" ad attuare il *dictum* della Corte costituzionale in materia di proporzionalità della sanzione tributaria.

Premessi questi rapidi cenni all'inquadramento della sentenza nell'ambito dell'assetto attuale (ma anche di quello futuro), i punti che si affronteranno, ritenuti fondamentali al fine della corretta comprensione sistematica della decisione della Corte costituzionale, attengono - pertanto - alla descrizione della fattispecie decisa, al suo inquadramento nell'ambito della giurisprudenza domestica, oltre che comunitaria e sovranazionale, ed alle riflessioni che possono essere svolte *de jure condito* e *de jure condendo*.

1.2. La fattispecie decisa dalla Corte costituzionale e il relativo percorso motivazionale

La fattispecie posta all'attenzione della Corte costituzionale è per certi aspetti peculiare, in quanto attiene alla sanzione conseguente all'omessa presentazione della dichiarazione (modello "CNM") della *fiscal unit* da parte della società consolidante, a seguito dell'opzione (evidentemente, validamente presentata) di adesione al regime del consolidato fiscale.

l'autorità amministrativa, qualora per lo stesso fatto è stata già applicata una sanzione penale o una sanzione amministrativa, o una sanzione amministrativa dipendente da reato, al momento di determinazione delle sanzioni di propria competenza e di ridurne la relativa misura, "tiene conto" di quelle già irrogate "con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva".

Si tratta di una fattispecie peculiare in quanto l'obbligo dichiarativo che incombe sulla società consolidante consegue alla realizzazione del presupposto d'imposta non propria della *fiscal unit*, in quanto ciascuna società aderente al consolidato fiscale (compresa la società consolidante, in proprio) è tenuta alla presentazione di una autonoma dichiarazione dei redditi ai fini della individuazione del reddito (o perdita) rilevante ai fini IRES da parte di ciascuna società.

Conseguentemente, la dichiarazione che deve essere presentata dalla società consolidante ai fini della liquidazione dell'IRES di gruppo assolve a un obbligo di tipo procedimentale conseguente alla manifestazione di capacità contributiva (reddito) espressa da ciascuna società consolidata, essendo pertanto qualificabile come un obbligo di natura strumentale, finalizzato ad assicurare il corretto funzionamento del meccanismo di liquidazione dell'imposta su base consolidata¹⁰.

Nel caso di specie, oggetto del giudizio di merito che ha dato origine al rinvio disposto dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, l'Agenzia delle Entrate ha notificato per i periodi di imposta 2014 e 2015 ad una società consolidante (Trade & Real Estate s.r.l.) due distinti atti di accertamento per omessa presentazione della dichiarazione relativa al consolidato fiscale (CNM), recanti l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie nella misura pari al 120% delle imposte conseguenti al reddito del CNM.

Le imposte accertate poste a fondamento degli avvisi di accertamento risultano, da quanto emerge dalla lettura della sentenza, versate integralmente da parte del contribuente avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso¹¹.

Nella sentenza non viene puntualmente illustrato il percorso procedimentale che ha portato alla notifica degli atti di

¹⁰ In tal senso, cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, Torino 2015, 261, ivi per un'ampia ricostruzione teorica del ruolo che assume la società consolidante nell'attuazione della normativa in materia di consolidato fiscale e conseguentemente dei profili di responsabilità che ne discendono. Per un'analisi ampia e approfondita della dimensione soggettiva e dei rapporti all'interno dei gruppi di impresa, nonché sotto i profili anche della responsabilità ai fini tributari, cfr. F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011.

¹¹ L'istituto è disciplinato dall'art. 13, D. lgs. n. 472/1997 e prevede la riduzione delle sanzioni conseguenti; il versamento delle imposte è stato effettuato spontaneamente, spirati i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi, evidentemente confidando nella possibilità di procedervi alla luce di quanto recato dalla Circolare n. 54/E/2002, § 17.1, sub pp. 38-39.

accertamento a carico della consolidante¹²; tuttavia il pagamento delle imposte “dovute” da parte della consolidante è avvenuto “integralmente” prima della notifica degli avvisi di accertamento impugnati; non sono peraltro riportate altre informazioni circa il contenuto degli eventuali atti di accertamento notificati alle singole società consolidate¹³.

Nel caso di specie, le società aderenti al consolidato fiscale nazionale (consolidante e consolidate) hanno presentato validamente le proprie dichiarazioni dei redditi; per quanto attiene la materia impositiva, gli atti di accertamento oggetto di causa sono stati notificati alla società consolidante, dal che se ne desume che essi riguardano profili impositivi (e conseguentemente sanzionatori) ai fini IRES, non anche IRAP, imposta che viene liquidata e versata autonomamente da ciascuna società aderente al consolidato fiscale.

La contestazione dell'Amministrazione finanziaria, che ha portato alla notifica degli atti di accertamento alla società consolidante, riguarda peraltro una fattispecie di dichiarazione omessa in relazione alla quale gli elementi che avrebbero dovuto essere ivi esposti erano tutti sostanzialmente rintracciabili nelle dichiarazioni delle società consolidate, tutte regolarmente presentate; in particolare, in ciascuna dichiarazione delle società aderenti al consolidato fiscale è presente un quadro di raccordo (il quadro “GN”) con la dichiarazione della *fiscal unit* il cui obbligo di presentazione grava in capo alla consolidante¹⁴.

Il quadro “GN” (o, si ricorda per completezza, in caso di operazioni straordinarie che hanno interessato il consolidato, il quadro “GC”), compilato da ciascuna società aderente al consolidato fiscale, oltre che dalla medesima consolidante, fornisce il *set* di informazioni necessarie al fine di procedere alla compilazione (e poi alla presentazione) del modello CNM, per finalizzare la fase di (auto) accertamento del reddito

¹² E' plausibile ritenere che l'Ufficio abbia notificato un avviso di accertamento parziale ex art. 41-bis, D.P.R. n. 600/73, attesa la natura circostanziata della violazione commessa dal contribuente e l'assenza di richiami ad altre tipologie di rilievi nella sentenza della Corte Costituzionale.

¹³ Il procedimento di accertamento nei confronti delle società aderenti al consolidato fiscale è disciplinato dall'art. 40-bis, D.P.R. n. 600/73 e – limitatamente ai profili relativi all'accertamento con adesione – dall'art. 9-bis, D. lgs. n. 218/1997; le indicazioni operative sono contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 giugno 2011, n. 27/E, ivi per richiami alla disciplina previgente.

¹⁴ Non viene confermato puntualmente ma, si ritiene, tutte le società aderenti al consolidato fiscale hanno regolarmente presentato la propria dichiarazione dei redditi che include *naturaliter*, per effetto dell'opzione per la liquidazione dell'IRES su base consolidata, il quadro dichiarativo “GN”.

complessivo della *fiscal unit*, e conseguentemente la liquidazione (e successivo versamento) dell'IRES del gruppo. Pur emergendo, per effetto dell'esercizio dell'opzione al regime del consolidato fiscale nazionale, obblighi specifici (e conseguenti responsabilità) in capo alla società consolidante, non viene comunque a determinarsi una capacità contributiva "di gruppo", in quanto la dichiarazione del consolidato fiscale rappresenta piuttosto *"una sintesi di capacità contributive determinate individualmente e calibrate su un'unica grandezza, il reddito consolidato, la cui determinazione trova giustificazione nell'esistenza di particolari legami partecipativi tra le società del gruppo"*¹⁵.

Il procedimento di liquidazione dell'IRES della *fiscal unit* è pertanto un procedimento principalmente (anche se non esclusivamente) algebrico, consequenziale al recepimento dei quadri GN delle dichiarazioni presentate da ciascuna società aderente al consolidato fiscale, per effetto dell'opzione espressa a tale regime di liquidazione dell'IRES¹⁶.

¹⁵ C. RICCI, cit., p. 237 che, in merito agli obblighi in capo a ciascuna società aderente all'opzione del consolidato fiscale, afferma che *"ciascuna società controllata, per il fatto stesso di essere obbligata a compilare e a presentare la propria dichiarazione dei redditi, conserva piena autonomia impositiva e, nonostante l'esercizio dell'opzione, continua ad essere oggetto di imputazione del presupposto d'imposta"*. La tematica, che verrà ripresa pur senza poterla approfondire in tale sede, riguarda il delicato tema della soggettività passiva nel consolidato fiscale nazionale, su cui in particolare cfr. A. GIOVANNINI, *Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale*, Riv. dir. trib. 2006, I, 645 ss., laddove l'Autore afferma che *"Il reddito globale sul quale si radica l'obbligazione riferita alla controllante, siccome ottenuto dalla somma algebrica degli imponibili e quindi in ragione di un meccanismo "compensativo" tra basi imponibili, costituisce la raffigurazione sintetica delle capacità proprie ai soggetti attratti nel perimetro del consolidamento"*; in tale ottica, conseguentemente, *"L'art. 118 non altera dunque il principio personalistico della tassazione, esprimendo piuttosto una norma di metodo sulla quantificazione della capacità contributiva come unitaria, funzionale alla unitarietà economica dei partecipanti"*. Cfr., inoltre, i contributi di F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, Riv. dir. trib., 2010, I, 1290 ss. e di M. VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, Riv. dir. trib. 2005, I, 427 ss.

¹⁶ Art. 119, TUIR. Sul punto, cfr. le osservazioni riportate da C. RICCI, op. cit., p. 237, sub nota 395, di V. FICARI, *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, Rass. Trib., 2012, 6, 1413 ss., che afferma come *"il legislatore...abbia inteso non individuare una capacità contributiva a livello di gruppo di imprese ma, invece, apprezzare il legame di controllo quale giustificazione per l'imputazione alla controllante di tutta la ricchezza derivante dall'impresa svolta dalle società del gruppo appartenenti al perimetro di consolidamento"* e di G. ZIZZO, *Considerazioni sistematiche in*

Nel caso di specie, pertanto: i) tutte le società aderenti al consolidato fiscale (consolidante e consolidate) hanno tempestivamente presentato le proprie dichiarazioni dei redditi Mod. REDDITI SC ii) la società consolidante non ha presentato la dichiarazione Mod. CNM se non “ultra tardivamente” quindi oltre il 90esimo giorno decorrente dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione; iii) la società consolidante ha versato (in ritardo, comunque successivamente alla presentazione ultra-tardiva della dichiarazione) le imposte dovute a seguito della liquidazione dell’IRES di gruppo.

Premesso tale inquadramento in merito al presupposto impositivo ed agli obblighi dichiarativi nella fattispecie in esame, a seguito delle violazioni commesse da parte della società consolidante l’Ufficio ha proceduto ad irrogare le sanzioni nella misura proporzionale pari al 120% delle imposte non dichiarate, quale conseguenza dell’accertamento della violazione di omessa dichiarazione (Modello CNM) per i periodi di imposta 2014 e 2015, non invece nella misura fissa che si sarebbe evidentemente attesa la società consolidante alla luce di quanto recato nella prassi dell’Amministrazione finanziaria in materia di ravvedimento operoso in caso di omessa dichiarazione¹⁷.

tema di utilizzo delle perdite fiscali, Rass. Trib., 2008, 4, 929 ss., ivi per la precisazione circa il fatto che l’imponibile di gruppo rappresenta “...un’entità economica modellata con criteri peculiari, non ascrivibile ad uno specifico soggetto giuridico, ma ad un insieme di soggetti considerato in modo unitario ed autonomo, pur senza, a sua volta, assurgere alla soggettività. Un’entità apprezzata nella sua oggettività, che rileva solo su opzione, sostituendo l’ordinaria fattispecie del tributo (nella sua duplice dimensione soggettiva ed oggettiva) e che, inevitabilmente, è imputata alla controllante quale polo di aggregazione del predetto insieme”.

¹⁷ Il ravvedimento operoso presuppone, per il suo perfezionamento, oltre che una dichiarazione originaria validamente (e tempestivamente, quindi) presentata, la presentazione di una successiva dichiarazione integrativa c.d. “a sfavore”. Da quanto emerge dalla lettura della decisione, risulterebbe che la società consolidante avrebbe presentato la dichiarazione Modello CNM per il 2014 e il 2015 (ultra - tardivamente) ed effettuato i conseguenti versamenti. Il riferimento considerato dal contribuente è da ritenersi, come riferito in precedente nota 8, alla Circolare n. 54/E/2002. In tale atto di prassi l’Amministrazione ha affermato che, “*riguardo alla violazione relativa all’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l’imposta accertata dall’Ufficio sia stata completamente versata dal contribuente, e dunque non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle versate, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro, ai sensi dell’articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l’imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo.*”

L'Amministrazione finanziaria ha quindi proceduto all'irrogazione delle sanzioni per omessa dichiarazione in misura proporzionale, malgrado la società avesse proceduto a versare (ultra tardivamente ma, comunque, spontaneamente) l'IRES liquidata a livello di gruppo e le sanzioni in misura ridotta.

La CTP di Bari, nell'ordinanza di rimessione, pone la questione della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, primo periodo D.lgs. n. 471/97 in relazione all'art. 3 Cost., con riguardo ai principi di *"eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza"* nella parte in cui non prevede che la sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi vada raggugliata all'importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente, anziché sull'intero ammontare *"di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa"*. La CTP rimettente aggiunge, peraltro, che dovrebbe infatti rimanere *"distinta"* l'offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione *"al fine di evadere il pagamento delle imposte"* rispetto a quella di chi, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione *"paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale"*. La CTP richiama, poi, con il secondo motivo di rimessione la circostanza che l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto operante l'istituto del ravvedimento operoso, in quanto incompatibile con l'ipotesi di omessa dichiarazione¹⁸.

Circa la non manifesta infondatezza delle questioni, la CTP menziona un precedente della Corte Costituzionale (C. Cost. n. 194/1995) che aveva richiamato la disposizione della legge delega n. 825/1971 afferente la necessità di commisurare le sanzioni *"all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni"* e, conseguentemente, ciò porterebbe anche a ritenere la norma censurata contrastante anche con gli artt. 53 e 76 Cost. in quanto divergerebbe dallo scopo di tale legge delega (del 1971).

In conclusione (punto 6 della sentenza), l'art. 1, comma 1, primo periodo, D. lgs. n. 471/1997 – secondo quanto affermato dalla CTP di Bari – sarebbe incostituzionale, con riferimento agli artt. 3, 53, 76 Cost., nella parte in cui non consente di accedere all'istituto del ravvedimento operoso a coloro che, pur non avendo presentato la dichiarazione tributaria, versino spontaneamente le imposte dovute prima della notifica di un

¹⁸ Nell'ordinanza di rinvio la CTP di Bari erroneamente indica l'art. 13, D. lgs. n. 471/97, che disciplina la violazione di omesso versamento delle imposte, mentre il riferimento corretto è all'art. 13, D. lgs. n. 472/97.

atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, mentre è consentito di accedere a tale istituto a coloro che hanno presentato la dichiarazione tributaria¹⁹.

Oltre alle questioni procedurali afferenti la "costruzione" dell'ordinanza di remissione²⁰, l'Avvocatura dello Stato, intervenuta nel procedimento, sottolinea come nella suddetta ordinanza non sia stata adeguatamente valorizzata la rilevanza sistematica della presentazione della dichiarazione tributaria ai fini, normativamente stabiliti, di consentire un completo esame del presupposto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, a partire peraltro dai controlli formali e cartolari, disciplinati dagli artt. 36-bis, 36-ter D.P.R. n. 600/73, ragion per cui - anche in caso di versamento spontaneo delle imposte calcolate autonomamente - *"l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate sarebbe ostacolata"*.

Per tali ragioni, conclude l'Avvocatura, non sarebbero state violate le disposizioni costituzionali come invece censurato nell'ordinanza di remissione (artt. 3, 53 e 76 Cost.), in quanto il legislatore avrebbe esercitato *"ragionevolmente"* la propria discrezionalità, limitando l'accesso al ravvedimento operoso

¹⁹ Si segnala che, anche in base a quanto prospettato nei decreti delegati di riforma, permane la preclusione all'accesso al ravvedimento operoso in caso di omessa dichiarazione. Sulla natura e funzione del ravvedimento operoso, anche con riferimento a talune questioni sollevate dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, cfr. G. MELIS, *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, Dir. Prat. Trib., 2021, 4, 1567 ss.

²⁰ L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito che la fattispecie oggetto dell'ordinanza di remissione sarebbe descritta in maniera *"insufficiente"* e, in particolare, non emergono i *"motivi"* alla base dell'omessa presentazione delle dichiarazioni (relative al CNM) così come non è chiaro quando sono stati eseguiti i versamenti delle imposte dovute, se poco dopo scaduti i termini di legge o *"due anni dopo"*; del resto, non sono nemmeno chiari le *"modalità di computo"* delle imposte pagate, in quanto al momento del pagamento non erano stati notificati avvisi di accertamento e nemmeno risultano presentate le dichiarazioni da parte del contribuente (seppure *"ultra tardivamente"*). L'Avvocatura prosegue contestando poi l'insufficiente motivazione in relazione tra l'altro ai richiami dei precedenti della Corte Costituzionale, non coerenti in quanto riguardanti *"questioni diverse"* da quella oggetto dell'ordinanza di remissione, e in quanto sarebbe imprescindibile un intervento del legislatore; circa l'esame dei punti di diritto, conclude affermando che le questioni di legittimità costituzionale sono inammissibili in quanto *"al fine dell'auspicata reductio ad legitimitatem sarebbe imprescindibile un intervento del legislatore che, nell'esercizio della sua discrezionalità, dovrebbe graduare le conseguenze delle condotte in esame tenendo conto delle concrete modalità con cui il contribuente ha quantificato e versate le imposte dovute, pur in assenza di una dichiarazione, graduandone le conseguenze sotto il profilo punitivo"*.

all'ipotesi di valida presentazione della dichiarazione (relativamente ai tributi periodici).

Entrando nel merito della decisione, la Corte Costituzionale si esprime circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale posta alla sua attenzione, seppure con un distinguo. Le ragioni per cui l'art. 1, comma 1, primo periodo D. lgs. n. 471/97 contrasterebbe con l'art. 3 Cost. sarebbero state, infatti, adeguatamente esposte nell'ordinanza, mentre a diverse considerazioni la Corte Costituzionale giunge per quanto attiene la violazione dell'art. 53 Cost. (non è stata specificata "*alcuna ragione*" per cui la norma censurata violerebbe tale parametro normativo); sarebbe invece teoricamente ammissibile la dedotta lesione dell'art. 76 Cost., considerando che la CTP rimettente ha richiamato i principi e criteri direttivi contenuti nella legge delega n. 825/1971 in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Su tale profilo, peraltro, la Corte Costituzionale (correttamente) dichiara d'ufficio la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale per "*erronea individuazione del parametro normativo*" (emerge *ictu oculi* l'errore di individuazione da parte della CTP rimettente della legge delega di riforma del sistema sanzionatorio tributario attualmente in vigore, non certo la legge n. 825/1971, bensì la delega di cui all'art. 3, comma 133, lettera q), legge 23 dicembre 1996, n. 662).

In senso analogo, la Corte Costituzionale dichiara d'ufficio l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale relative all'art. 13, comma 1, D. lgs. n. 471/97, in quanto tale disposizione disciplina l'assetto sanzionatorio dell'omesso versamento dei tributi, mentre la questione oggetto dell'ordinanza di rimessione attiene al fatto che la sanzione irrogata negli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate recavano nella motivazione il "*mancato perfezionamento del ravvedimento operoso*", disciplinato dall'art. 13, D. lgs. n. 472/97, profilo per la verità non esposto in alcun passaggio dell'ordinanza di rimessione.

Giungendo pertanto all'esame dell'art. 1, comma 1, primo periodo D. lgs. n. 471/97, in relazione all'art. 3 Cost., la Corte Costituzionale ritiene che le questioni di legittimità costituzionale sollevate sotto il profilo della violazione dei principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza non siano fondate.

La Corte sottolinea, in merito, come la richiesta di una sentenza "*sostitutiva*" diretta a commisurare la sanzione all'importo

“*residuo*” delle imposte da versare da parte del contribuente, anziché sull’ammontare “*di tutte le imposte dovute*” sulla base della dichiarazione omessa, non sia infatti percorribile, per le motivazioni illustrate in sostanza dall’Avvocatura dello Stato, condivise dalla Corte, afferenti la rilevanza nel sistema fiscale del meccanismo di auto-liquidazione e auto-accertamento delle imposte da parte del contribuente e di come la violazione di tale obbligo procedimentale essenziale, che si concretizza nella presentazione della dichiarazione delle imposte periodiche, rechi in sé un ostacolo all’attività dell’Amministrazione finanziaria, dovendo questa impegnare risorse umane in termini superiori “*rispetto a quello normalmente richiesto per la effettuazione degli altri controlli, e in particolare quelli automatizzati e formali*”²¹.

Cionondimeno, la Corte non elude il problema, oggettivamente posto dall’ordinanza di rimessione, afferente la violazione dei canoni di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione amministrativa tributaria irrogata nel caso di specie.

Non è, ad avviso della Corte, percorribile la soluzione proposta nell’ordinanza di rimessione (irrogazione della sanzione in base al solo ammontare delle imposte non versate da parte del contribuente), in quanto - accogliendo tale impostazione - non sarebbe adeguatamente sanzionata la condotta posta in essere nel caso di specie (omissione della dichiarazione e versamento ultra tardivo delle imposte auto liquidate). Tale soluzione, infatti, “*depotenzierebbe gravemente l’effetto deterrente che deve presidiare la corretta presentazione della dichiarazione dei redditi*”²².

Si tratterebbe, in sostanza, di una reazione altrettanto “sproporzionata” alla lesione degli interessi posti a presidio dell’obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi

²¹ Il riferimento è all’accertamento d’ufficio e in generale alla necessità di avviare controlli sostanziali, comunque non meramente formali. Tali conclusioni, come vedremo, sono in concreto sostenibili nelle ipotesi di omessa dichiarazione e di versamenti omessi tempestivamente, mentre possono essere più discutibili in caso di versamenti effettuati in autoliquidazione tempestivamente, pur in caso di (successiva, temporalmente) omessa dichiarazione.

²² La Corte costituzionale correttamente evidenzia che il disvalore *ex se* della condotta omissiva in sede dichiarativa conduce *naturaliter* a una reazione dell’ordinamento, la tematica è quindi non tanto se punire, quanto in che misura. In merito alla centralità della dichiarazione tributaria nell’attuazione del tributo, cfr. *inter alia* N. D’AMATI, *Struttura e funzione della dichiarazione tributaria*, Dir. Prat. Trib., 2003, I, 417 ss. e, con riferimento all’obbligazione tributaria, G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, Enc. dir., Milano, 1979, XXIX, 409 ss. nonché, più di recente, M. TRIVELLIN, *Diritto on line*, Enc. Giur. Treccani, 2014.

(soluzione che, qualora accolta, porterebbe a non sanzionare specificamente l'omessa presentazione della dichiarazione²³).

Piuttosto, la Corte privilegia un approccio – a normativa invariata – che valorizza una lettura sistematica della norma censurata (art. 1, comma 1, primo periodo D. lgs. n. 471/97) in correlazione con l'art. 7, D. lgs. n. 472/97, la cui corretta applicazione consentirebbe, secondo la Corte, di ricondurre “entro i limiti della proporzionalità e della ragionevolezza” la sanzione prevista per fattispecie come quella oggetto dell'ordinanza di rinvio.

Al riguardo, la Corte sottolinea come rilevi sia il comma 1 di tale disposizione, laddove si afferma che nella determinazione della sanzione si deve aver riguardo alla “gravità della violazione desunta anche dalla condotta dall'agente” e pertanto dall'opera da lui svolta “per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze” oltre che alla “personalità e alle condizioni economiche e sociali” del medesimo” e il comma 4, che introduce una facoltà di riduzione delle sanzioni alla metà del minimo al ricorrere di concorrenti “circostanze” che rendano “manifesta la

²³ In particolare non sarebbe adeguatamente sanzionata la condotta di omessa presentazione della dichiarazione considerata nel caso di specie, e cioè a dire connotata comunque da un ultra – tardivo versamento (oltre che da una ultra – tardiva presentazione della dichiarazione dei redditi); in tal senso, come tra l'altro sottolineato dall'Avvocatura dello Stato negli atti del giudizio innanzi alla Corte, non è indifferente verificare la tempistica osservata dal contribuente relativamente ai versamenti effettuati. Sotto tale profilo, se da un lato è sempre apprezzabile (come del resto riconosciuto dalla Corte costituzionale) riscontrare la condotta del contribuente che procede, seppure oltre i termini di legge, al versamento spontaneo delle imposte e alla presentazione della dichiarazione tecnicamente già “omessa”, dall'altro non si può pretermettere l'avvenuto perfezionamento delle violazioni, anche in materia di versamento delle imposte (oltre che per quanto attiene la presentazione della dichiarazione).

sproporzione fra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione"²⁴ ²⁵.

La Corte Costituzionale valorizza, quindi, proprio l'ultima disposizione contenuta nell'art. 7, cogliendone le potenziali opportunità applicative anche in relazione all'impulso in tal senso offerto dalla legge delega di riforma fiscale 11 marzo 2014, n. 23, e poi dall'art. 16, comma 1, lett. c), numero 2) D. lgs. n. 158/2015, che ha espunto dal testo del comma in commento l'aggettivo "eccezionali" riferito alle "circostanze" al ricorrere delle quali è facoltà dell'Amministrazione ridurre sino

²⁴ Sull'art. 7, "Criteri di determinazione della sanzione", cfr. F. BATISTONI FERRARA, in FALSITTA, FANTOZZI, MARONGIU, MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, sub art. 7, pp. 742-743. Le "circostanze" richiamate al comma 4 dell'art. 7 non sono specificate nel testo normativo e, per il vero, non sono mai state declinate in atti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (a differenza, ad esempio, di quanto contenuto nella Circolare n. 180/E/1998 per quanto attiene gli indici sintomatici delle "obiettive condizioni di incertezza" sulla portata e l'ambito della normativa tributaria) e sono quindi "lasciate ad un'appropriata valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria", come precisato da F. BATISTONI FERRARA, cit. A tal fine sarebbe quindi opportuno prevedere, anche per rendere coerente l'attuazione della norma tributaria con il principio del legittimo affidamento, da ultimo valorizzato nel D. lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023, in vigore dal 18 gennaio 2024, recante, in attuazione della legge delega n. 111/2023 di riforma del sistema fiscale, modifiche alla legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che un documento di prassi dell'Amministrazione finanziaria siano declinate alcune figure paradigmatiche di "circostanze" che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione irrogata, al riguardo affidandosi anche ad elementi oggettivi, laddove possibile, anche per orientare l'azione dell'Amministrazione finanziaria. Malgrado, infatti, l'eliminazione dell'aggettivo "eccezionali" da parte del D. lgs. n. 158/2015, la disposizione non ha avuto, come invece avrebbe meritato, una effettiva dimensione operativa, ciò essendo (almeno in parte) ascrivibile proprio all'assenza di documenti idonei ad essere un utile orientamento per l'interprete (e per i funzionari dell'Amministrazione).

²⁵ In tal senso, la Corte costituzionale richiama la sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU. Civili, 27 aprile 2022, n. 13145, che ha affermato come l'impianto sanzionatorio non penale in materia tributaria "risponde a uno stampo penalistico", e conseguentemente sottolinea come sia necessario ricondurre la sanzione amministrativa nell'alveo della proporzionalità in relazione alla "effettiva gravità dei comportamenti", proprio valorizzando le disposizioni normative recate nell'art. 7, D. lgs. n. 472/97. La sentenza, riguardante per la verità essenzialmente la tematica della corretta qualificazione (sostanziale, sanzionatoria o procedimentale) della disciplina nel caso di specie dedotta in giudizio, e pertanto l'efficacia della norma tributaria nel tempo, è stata, tra gli altri, annotata da C. FARELLA, *Punibilità della dichiarazione mendace sui previgenti requisiti prima casa: la soluzione delle Sezioni unite tra favor rei, abolitio criminis e (mera) successione delle leggi nel tempo*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1, 175 ss.

alla metà del minimo edittale le sanzioni irrogabili nel caso di specie.

La Corte conferma come, peraltro, di tale disposizione in realtà sia stata data un'applicazione piuttosto limitata (richiama la normativa in materia di *Voluntary Disclosure*, nonché l'arresto della Corte di Cassazione, SS. UU. Civili, n. 22727/2022²⁶, laddove peraltro la disposizione richiamata serviva a "giustificare" la compatibilità comunitaria del sistema sanzionatorio domestico delle sanzioni irrogabili in caso di violazioni della disciplina del *reverse charge*²⁷, nonché infine isolati casi particolari, afferenti l'errore del professionista e il lieve ritardo nel pagamento dell'acconto dell'imposta sulle attività produttive - IRAP).

Per contro, sarebbe necessario dare maggiore impulso operativo a tale disposizione, in quanto "*la possibilità di ricondurre nell'ambito dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità una sanzione come quella comminata dalla norma censurata passa attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 che va applicata al sistema delle sanzioni tributarie*"²⁸; in conclusione la Corte Costituzionale ritiene che il comma 4 dell'art. 7, D. lgs. n. 472/97 possa rappresentare una "*opportuna valvola di decompressione*" del sistema sanzionatorio, volto a evitare che

²⁶ La sentenza è stata annotata su Riv. Dir. trib., sezione telematica, da F. SCRIMIERI, *Può dirsi superato il contrasto giurisprudenziale in tema di sanzioni IVA su operazioni inesistenti in reverse charge?*, 13 dicembre 2022, Per ulteriori commenti cfr. G. GIULIANI, M. SPERA, *Reverse charge: operazioni inesistenti secondo la Cassazione e proroga del regime*, Fisco, 2023, 32-33, pp. 3133 ss.; M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Operazioni inesistenti e reverse charge. Le Sezioni Unite decidono di chiudere la questione*, GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2022, 10, 777 ss. e da M. DELLAPINA, "*Linea dura*" per la trasgressione del *reverse charge* per operazioni (imponibili) inesistenti, IVA, 2022, 11-12, 13 ss.

²⁷ In tale occasione la Corte di Cassazione ha statuito che il regime sanzionatorio più mite stabilito dall'art. 6, comma 9-bis 3, secondo periodo, D. lgs. n. 417/97 in materia di *reverse charge* (riguardante violazioni formali nel sistema IVA) non si applica in caso di contestazioni di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, limitando quindi la portata operativa alle operazioni che siano astrattamente esenti o non soggette a imposta e quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede. La tematica relativa alla reazione dell'ordinamento in caso di violazioni formali è stata affrontata – tra gli altri - da F. MONTANARI, *Le violazioni di obblighi formali, documentali e contabili nelle imposte dirette e nell'IVA*, in A. GIOVANNINI (a cura di) *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Padova, 2016, II, 1729 ss.

²⁸ La Corte opportunamente richiama anche il canone di ragionevolezza, in quanto la sanzione proporzionale pari al 120% (nei minimi edittali) dell'imposta non dichiarata potrebbe in concreto scoraggiare l'adempimento, pur se tardivo, da parte del contribuente.

le sanzioni assurgano una misura tale – in determinate circostanze, come quella dedotta nel caso di specie – da poter essere definite “draconiane” rispetto alla condotta posta in essere dal contribuente²⁹.

La valorizzazione dell’art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/97 quale disposizione idonea a dare corretta attuazione al principio di uguaglianza (3 Cost.) si collocherebbe, peraltro, in logica continuità con alcuni recenti arresti della Corte, richiamati in decisione (C. Cost. n. 161/2018, n. 112/2019, n. 185/2021³⁰) e (afferma la Corte, “*incidentalmente*”) anche “*a quelle esigenze di conformità al sistema sanzionatorio nazionale ai criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia*” in materia di proporzionalità, con riferimento ai tributi armonizzati³¹.

La decisione della Corte, dopo questa diffusa disamina, si conclude affermando che la questione di legittimità costituzionale dell’art. 1, comma 1, primo periodo, D. lgs. n. 471/1997, sollevata in riferimento all’art. 3, Cost., va

²⁹ La Corte sottolinea, infatti, al punto 13. della decisione che - in ipotesi come quella del giudizio *a quo* - (tempestiva presentazione della dichiarazione da parte di ciascuna delle società aderenti al consolidato fiscale e “*seppur con alcuni anni di ritardo*”, ma prima di ricevere gli atti di accertamento, versamento delle imposte dovute) l’irrogazione di una sanzione proporzionale nella misura del 120% dell’imposta dovuta “*non potrebbe, di per sé, superare il test di proporzionalità*”.

³⁰ Per un commento a tale arresto, afferente la disciplina sanzionatoria in materia di *gaming*, cfr. L. TOMASI, *Nuove prospettive per il sindacato costituzionale sulla proporzionalità del trattamento sanzionatorio*, Sist. Pen., 4 ottobre 2021. Nel commento viene valorizzato in particolare come la sentenza n. 185 del 2021 richiami il “test” enunciato inizialmente nella sentenza n. 212 del 2019, elaborato dalla Corte costituzionale per verificare la “*non manifesta sproporzione*” delle sanzioni amministrative fisse. Con riferimento a quanto statuito in tale arresto, in particolare, la Corte ha precisato tale verifica “*va peraltro condotta anche alla luce del principio, costantemente affermato dalla giurisprudenza costituzionale, secondo cui la determinazione del trattamento sanzionatorio per le singole violazioni costituisce oggetto di ampia discrezionalità legislativa, il cui esercizio può essere sindacato, in sede di giudizio di costituzionalità, solo ove si traduca in scelte manifestamente irragionevoli o sproporzionate (ex plurimis, in riferimento alle sanzioni amministrative, sentenza n. 115 del 2019).*”

³¹ Al riguardo, senza pretesa di esaustività, oltre (più in generale) agli arresti già emarginati *sub nota* 3), e la relativa dottrina, ivi per ulteriori richiami, cfr. le sentenze rese dalla Corte di Giustizia in causa C-281/20, *Ferimet SL*, C-610/19, *Vikingo Fovèllalkozò Fkt*, C-285/09, *Halifax*, C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade SpA*. Più recentemente, non con riferimento ai tributi armonizzati ma, comunque, con riguardo al principio di proporzionalità, si ricorda la sentenza resa dalla Grande Sezione, 2 febbraio 2021, in causa C-481/19, *DB*, in materia di sanzioni irrogate da CONSOB per *market abuse*. In dottrina, oltre a rinviare a quanto *sub nota* 3, si richiama anche A.R. CIARCIA, *Sull’applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali*, Dir. Prat. Trib. Int., 2020, 3, 933 ss.

dichiarata non fondata “*nel contesto di un’interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata*” di tale disposizione.

La sentenza della Corte, allora, pur “salvando” la legittimità formale delle norme oggetto dell’ordinanza di rimessione, contiene un monito all’interprete ma, soprattutto, all’Amministrazione finanziaria, tenuto conto della imprescindibile necessità di informare in concreto l’attuazione del rapporto tributario – anche (soprattutto) nella fase patologica, caratterizzata dall’irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie – al principio di proporzionalità (e al canone di ragionevolezza, nell’ottica di non scoraggiare il “*pur tardivo*” adempimento da parte del contribuente³²).

2. La giurisprudenza costituzionale e sovranazionale: proporzionalità (e ragionevolezza) nell’affermazione di un diritto sanzionatorio tributario “mite”³³.

Dopo aver illustrato così la decisione della Corte³⁴, pare opportuno inquadrare rapidamente la medesima nel percorso giurisprudenziale sviluppato nell’ambito della declinazione del principio di proporzionalità in materia sanzionatoria (anche) tributaria³⁵.

³² In tal senso, la Corte costituzionale richiama la funzione premiale delle sanzioni tributarie, funzione che si è sempre più affermata, in affiancamento alla tradizionale funzione punitiva – afflittiva; su tale profilo cfr. inter alia G. MARINO, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria dell’afflittività alla pratica della premialità (nell’insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, Dir. prat. Trib., 2022, 4, 1150 ss., ivi per ampi riferimenti dottrinali e, in precedenza, M. PIERRO, *L’uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 679 ss. e G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, Rass. Trib. 2017, 3, 749 ss.

³³ Il riferimento è mutuato dal titolo del saggio di G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite. Legge diritti giustizia* Torino, 2024 (ristampa aggiornata).

³⁴ La decisione si inquadra nell’ambito delle sentenze interpretative di rigetto, con le quali la Corte pur giungendo a una declaratoria di infondatezza, fornisce una interpretazione costituzionalmente orientata della norma oggetto dell’ordinanza di rimessione. Sulla portata e l’ambito delle sentenze della Corte costituzionale la dottrina è ampia; per una ricognizione delle diverse tipologie di decisioni, cfr. D. DIACO, *Le tipologie decisorie della Corte costituzionale attraverso gli scritti della dottrina*, Quaderno processuale del Servizio Studi della Corte costituzionale, giugno 2016.

³⁵ Non è questa la sede per inquadrare la funzione della Corte costituzionale nell’ordinamento giuridico, le prerogative e le funzioni in divenire della medesima; per una riflessione autorevole sulla funzione della Corte nell’attuale contesto istituzionale e normativo, cfr. M. LUCIANI, *Ogni cosa al suo posto*, Milano, 2023, in particolare sub 181 ss.

Come autorevolmente affermato, “*parlare di ragionevolezza e proporzionalità equivale a parlare del lavoro quotidiano della Corte costituzionale*”³⁶, in quanto tali principi affrontano (esplicitamente o implicitamente) molte questioni affrontate dalla Corte nell’esercizio della sua funzione; di più, essendo che il sindacato di ragionevolezza delle leggi, oltre ad essere invocato dalle parti, è effettuato dalla medesima Corte “*anche a prescindere da ogni riferimento al principio di eguaglianza*”³⁷.

Nell’ambito della giurisprudenza costituzionale italiana in tema di ragionevolezza e proporzionalità, tra gli ambiti di riferimento definiti “emergenti” nelle decisioni della Corte (bilanciamento dei diritti e irragionevolezza degli automatismi legislativi) i giudizi in materia di diritto sanzionatorio tributario (e, in particolare, il giudizio ivi annotato) può essere più propriamente ascritto al secondo, scrutinando la Corte, in tali situazioni, al fine di comminare la declaratoria di illegittimità costituzionale, se le disposizioni legislative poste alla sua attenzione non consentono al giudice di tenere conto delle peculiarità del caso concreto e di modulare gli effetti della regola in relazione alla peculiarità della specifica situazione.

Ciò premesso, per quanto attiene l’estensione del giudizio di proporzionalità da fattispecie che, anche allorché afferenti automatismi legislativi, riguardano diritti fondamentali³⁸, essa, secondo recente dottrina costituzionale³⁹, va rinvenuta nella progressiva affermazione sistematica e non programmatica dell’art. 3, Cost., che si declina sotto il triplice profilo di principio di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità in relazione al potere esercitato dalle istituzioni. Sotto tale profilo, l’estensione della valutazione di proporzionalità all’ambito delle

³⁶ M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Atti della Conferenza trilaterale della Corte costituzionale italiana, portoghese e spagnola, Roma, 2013.

³⁷ M. CARTABIA, cit.; l’Autrice illustra i caratteri del giudizio di ragionevolezza e proporzionalità, suggerendo come nella giurisprudenza costituzionale italiana vi sia una “*incertezza terminologica*”, derivante da un uso promiscuo dei termini “ragionevolezza” e “proporzionalità”, abitualmente utilizzati nell’ambito dei giudizi di legittimità costituzionale di disposizioni normative.

³⁸ CARTABIA, cit., richiama al riguardo la censura costituzionale alla luce del principio di proporzionalità della disposizione legislativa che prevedeva l’automatica perdita della potestà genitoriale per il genitore che avesse commesso il delitto di alterazione di stato (C. Cost., n. 31/2012).

³⁹ F. SEVERA, *La proporzionalità delle sanzioni amministrative nella giurisprudenza costituzionale: questioni di sostanza e questioni di processo (una riflessione a partire da Corte costituzionale, sentenza n. 40 del 2023)*, Consulta Online, 2023, II, 3 luglio 2023

sanzioni amministrative⁴⁰ (e delle sanzioni amministrative tributarie) si colloca nell'alveo delle possibilità consentite alla Corte volti a evitare *vulnera* sistemici che potrebbero essere provocati da una legislazione connotata da una eccessiva discrezionalità sanzionatoria.

Dal punto di vista sistematico, l'arresto che ha contribuito a declinare il "test" di proporzionalità in materia sanzionatoria è rappresentato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 185/2021⁴¹; in tale occasione i giudici hanno precisato che i passaggi sono i seguenti: (1) non può essere ritenuta preclusiva della declaratoria di illegittimità costituzionale delle leggi la carenza di disciplina che da essa può derivarne, in ordine a determinati rapporti, poiché spetterà ai giudici comuni trarre dalla decisione i necessari corollari sul piano applicativo, avvalendosi degli strumenti ermeneutici a loro disposizione, e al legislatore disciplinare le eventuali esigenze normative conseguenti alla decisione della Corte; (2) il principio di proporzionalità è riferibile "[...] anche ai casi in cui lo scrutinio di legittimità costituzionale verta su una norma sanzionatoria e le censure investano l'entità o la strutturazione del trattamento punitivo", restando in capo al legislatore il compito di rimodulare la sanzione nel rispetto dei principi costituzionali; (3) *"l'esigenza di far ricorso a una pronuncia di tipo manipolativo, che sostituisca la sanzione censurata con altra conforme a Costituzione, si pone imprescindibilmente solo allorché la lacuna di punibilità che conseguirebbe a una pronuncia ablativa, non colmabile tramite l'espansione di previsioni sanzionatorie coesistenti, si riveli foriera di insostenibili vuoti di tutela per gli interessi protetti dalla norma incisa: come, ad esempio, quando ne derivasse una menomata protezione di diritti fondamentali dell'individuo o di beni di particolare rilievo per l'intera collettività rispetto a gravi forme di aggressione, con eventuale conseguente violazione di obblighi costituzionali o sovranazionali"*⁴².

Così affermata la necessità, da parte della Corte, di compiere uno sforzo manipolativo, *"la rimozione del vulnus costituzionale resta necessariamente condizionata all'individuazione di soluzioni sanzionatorie che - nel rispetto dei limiti ai poteri di questa Corte, che escludono interventi di tipo "creativo" - possano*

⁴⁰ Cfr. sentenza C. Cost., 11 gennaio 2023, n. 40, in materia di proporzionalità delle sanzioni in materia di qualificazione come "IGT" e "DOP" dei prodotti alimentari, e la successiva - ivi annotata - decisione n. 46/2023 in materia di sanzioni tributarie.

⁴¹ Richiamata *supra*, cfr. nota 27).

⁴² Corte Cost. 10 giugno 2021, n. 185, punto 3 del Considerato in diritto, richiamato da F. SEVERA, cit.

*sostituirsi a quella censurata: soluzioni rinvenibili - secondo la più recente giurisprudenza della Corte stessa, ispirata dall'esigenza di evitare la creazione di "zone franche" intangibili dal controllo di legittimità costituzionale - anche fuori dal tradizionale schema delle "rime obbligate", facendo leva su "precisi punti di riferimento" offerti dal sistema normativo vigente, anche alternativi tra loro, salvo un sempre possibile intervento legislativo di segno differente, purché rispettoso della Costituzione"*⁴³.

Più recentemente⁴⁴, è stata richiamata la sentenza della Corte costituzionale n. 95/2022, che ha precisato come: *"La recente giurisprudenza di questa Corte ha affermato che il principio della proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell'illecito si applica anche al di fuori dei confini della responsabilità penale, e in particolare alla materia delle sanzioni amministrative a carattere punitivo, rispetto alle quali esso trova il proprio fondamento nell'art. 3 Cost., in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione (sentenza n. 112 del 2019). Tali sanzioni «condividono, infatti, con le pene il carattere reattivo rispetto a un illecito, per la cui commissione l'ordinamento dispone che l'autore subisca una sofferenza in termini di restrizione di un diritto (diverso dalla libertà personale, la cui compressione in chiave sanzionatoria è riservata alla pena); restrizione che trova, dunque, la sua "causa giuridica" proprio nell'illecito che ne costituisce il presupposto. Allo stesso modo che per le pene - pur a fronte dell'ampia discrezionalità che al legislatore compete nell'individuazione degli illeciti e nella scelta del relativo trattamento punitivo - anche per le sanzioni amministrative si prospetta, dunque, l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato; evenienza nella quale la compressione del diritto diverrebbe irragionevole e non giustificata» (sentenza n. 185 del 2021; in senso conforme, ancora la sentenza n. 112 del 2019, nonché le sentenze n. 212 e n. 88 del 2019 e n. 22 del 2018)"*⁴⁵.

⁴³ Corte Cost. n. 185/2021, cit.

⁴⁴ A. DI MARIO, *Il principio di proporzionalità, fra ordinamento interno e diritto dell'UE* - Corso di formazione per Magistrati amministrativi di prima nomina - reperibile al seguente link: <https://www.giustizia-amministrativa.it/documents/20142/47941625/Il+principio+di+proporzionalit%C3%A0+%28003%29.pdf/2d149be1-1d50-b1c8-87dd-bb17c611bbe7?t=1690375622381>

⁴⁵ A. DI MARIO, cit., che richiama la centralità del principio di uguaglianza per estendere l'applicazione del principio di proporzionalità anche alle sanzioni amministrative. L'Autore richiama la sentenza della Corte

Vi è quindi una sempre più robusta elaborazione in materia di proporzionalità (sia sotto il profilo sostanziale che processuale)⁴⁶ in materia sanzionatoria, seppure con distinguo rispetto alla reazione all'illecito penale in senso proprio, che correla necessariamente il profilo interno con quello sovranazionale e, in particolare, comunitario.

Sul punto, occorre innanzitutto considerare che il principio di proporzionalità è sancito a livello comunitario dall'art. 5 TUE e dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE)⁴⁷. Si tratta, peraltro, di principio

costituzionale n. 112/2019, laddove è stato affermato che “[...] non può dubitarsi che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito sia applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative”; nel documento si distingue tra proporzionalità “ordinale” che emerge per relazione, e quindi presuppone la comparazione del fatto sanzionato con altri fatti assimilabili, colpiti da una sanzione diversa (lo scrutinio di proporzionalità avviene in tal caso mettendo in relazione lo schema sanzionatorio con un altro presente nell'ordinamento) e proporzionalità “cardinale” che valuta direttamente il rapporto tra gravità della violazione (illecito) commessa e l'afflittività della sanzione; tale proporzionalità si definisce anche “assoluta” o “non comparativa”, in quanto si preoccupa di valutare l'appropriatezza della pena prevista per un reato, a prescindere dalla sua relazione con le pene previste per altri reati nel medesimo ordinamento. In tal senso, cfr. F. VIGANO', *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, 167 ss.

⁴⁶ Cfr., senza pretesa di esaustività, oltre ai precedenti richiami, D. GALLIANI, *Dalla polifunzionalità alla proporzionalità. La Corte costituzionale e gli scopi della pena*, Sist. Pen., 12 settembre 2023, nonché – con riferimento alle sanzioni in materia di abusi di mercato, C. SILVA, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato. Profili problematici di un sindacato diffuso di ri-equilibrio sanzionatorio*, Sist. Pen., 22 giugno 2023

⁴⁷ Per un commento all'art. 5 TUE cfr. L.S. ROSSI, in F. POCAR, M.C. BARUFFI (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione europea*, Padova, 2014, 25 ss. e, nella medesima Opera, per un commento all'art. 49 CEDU, M. CONDINANZI, 1779 ss. In argomento, G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, Rass. Trib., 502 ss. evidenza come – nel contesto della “irresistibile ascesa” del principio di proporzionalità – la Corte europea dei diritti dell'uomo abbia valorizzato la portata dell'art. 1 del Protocollo n. 1 addizionale alla CEDU. Per una riflessione che correla la dimensione sovranazionale offerta dalla Corte di Giustizia con gli arresti della Corte europea dei Diritti dell'Uomo, non limitatamente alla materia sanzionatoria, cfr. P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di) *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 237 ss. nonché, per un inquadramento del principio di proporzionalità nell'ambito del diritto pubblico europeo, e per la sua rilevanza nella disciplina dei rapporti tributari, con particolare attenzione al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, cfr. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012. Cfr. poi

fondamentale e sul quale la Corte di Giustizia (e la Corte europea dei diritti dell'uomo) esercitano uno scrutinio di attenta compatibilità degli ordinamenti domestici, sotto il profilo della ragionevolezza degli scopi della normativa interna rispetto agli obiettivi di contrastare gli illeciti in materia tributaria (questo aspetto è particolarmente espresso nella giurisprudenza comunitaria di contrasto alle frodi al sistema dell'IVA, dovendo compiere la Corte un attento bilanciamento tra l'esigenza di repressione dei fenomeni connotati da maggiore offensività – le

F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, Dir. prat. Trib. Int., 2015, 2, 415 ss. e, del medesimo Autore, *Il coordinamento sovranazionale delle norme procedurali e sanzionatorie tributarie*, Dir. Prat. Trib. Int. 2018, 4, 967 ss. Per quanto attiene a giurisprudenza CEDU, cfr., inter alia, G. MARINO, *Le sanzioni tributarie nella giurisprudenza della CEDU*, Riv. dir. trib. int. 2014, 3, 19 e – per un inquadramento sistematico del diritto vivente sovranazionale, nell'ottica di rafforzare una dimensione unitaria dei principi in materia sanzionatoria tributaria, cfr. F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività – proporzione*, Riv. dir. trib., 2017, cit. Di intatto valore sistematico, ai fini del presente lavoro, è l'opera collettanea di R. SEER, A. L. WILMS, (a cura di) *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam, 2016, ivi – oltre che per una visione comparata – anche per l'analisi di principi fondamentali applicabili alla materia, tra cui in particolare – per quanto attiene il principio di proporzionalità, J. MALHERBE, *Administrative tax surcharges and the proportionality principle*, 65 ss., A. LOPEZ DIAZ, *Comment report: penalties, interest and surcharges under the perspective of proportionality*, 77 ss. e, per una interessante riflessione anche con riferimento all'applicazione del principio di proporzionalità alla misura degli interessi applicati, K-D DRUEN, P. J. BUTLER, *Interests in light of the proportionality principle*, 85 ss. La dimensione comunitaria e sovranazionale viene altresì affrontata diffusamente, in ottica sistematica, da R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020. Più recentemente, con particolare riferimento ai criteri di determinazione delle sanzioni tributarie, nell'ambito di questioni di applicazione intertemporale della normativa, cfr. l'annotazione alla sentenza della Corte di Cassazione, 8 ottobre 2020, n. 21694 di M. CEDRO, *Ius superveniens, lex mitior e criteri di determinazione delle sanzioni: dalla Cassazione una interpretazione rigorista*, Rass. Trib., 2021, 1, 187 ss.; in argomento cfr. anche L. MASERA, *Retroattività in mitius e sanzioni amministrative "punitive": spunti di riflessione a partire da una innovativa decisione di merito*, nota a Trib. Ragusa, Sez. civ., 16 giugno 2021, in Sist. Pen., 13 luglio 2021. In ambito sovranazionale, per una interessante riflessione sul "dialogo tra Corti", a conferma che le dinamiche osservate nel contesto domestico sono riproposte con significative analogie anche in ordinamenti distanti da quello domestico, cfr. A. MUDRECKI, *Impact of the Principle of Proportionality in Tax Law on the Jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Administrative Court in Poland*, in Public Governance, Administration and Finances Law Review, 2018, 3, 1, 46 ss. e – del medesimo Autore – *The Principle of Proportionality in Value Added Tax*, in AA.VV. *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Vilnius, 2018.

frodi, appunto – che compromettono il meccanismo comunitario di funzionamento del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, anche nell'ottica di assicurare l'efficace riscossione delle imposte anche comunitarie e i diritti dei contribuenti, innanzitutto alla detrazione⁴⁸). Un profilo, tra l'altro, che emerge nella giurisprudenza è rappresentato dalla verifica di ragionevolezza e non sproporzione degli adempimenti richiesti ai contribuenti in materia tributaria, anche sollecitati dallo stesso contesto comunitario; si pensi, da ultimo, al riguardo alle direttive attuate dagli Stati membri in materia di rafforzamento della collaborazione tra Autorità fiscali, per favorire la cooperazione fiscale internazionale, ed al conseguente contesto sanzionatorio domestico in caso di inadempimento da parte del contribuente, quale possibile nuovo "terreno" di verifica della compatibilità comunitaria delle discipline nazionali⁴⁹.

In ambito sovranazionale, la tutela del contribuente in materia sanzionatoria è, peraltro, valorizzata nella cornice dei criteri "*Engels*" elaborati ormai circa 50 anni fa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, che ha contribuito ad estendere, sotto il profilo delle tutele, la "materia penale" oltre i confini della reazione alle violazioni consistenti in fattispecie di reato⁵⁰.

⁴⁸ Si osservi da ultimo proprio la decisione della Corte di Giustizia, Grande Sezione, 24 luglio 2023, già più sopra richiamata, resa in causa C-107/23, PPU, sentenza importante anche per quanto rappresentato circa il rapporto tra disposizioni comunitarie e pronunce delle Corti costituzionali degli Stati membri, e sull'applicabilità della *lex mitior*. In argomento cfr. S.M. RONCO, *Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. Trib., 2017, 148 ss. e, per un inquadramento sistematico nell'ambito delle tematiche di dialogo tra le Corti, D. COPPA, *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, Dir. Prat. Trib. Int., 2018, 4, 990 ss.

⁴⁹In argomento, tra gli altri, A. TURINA, *Dac 6, diritto primario europeo e proporzionalità: un equilibrio precario*, Riv. Dir. trib., sezione telematica, 31 dicembre 2021. La tematica, peraltro, si ripropone anche per l'attuazione della Direttiva "DAC 7", Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, su cui per un'attuazione del regime sanzionatorio domestico, cfr. il provvedimento dell'Amministrazione fiscale francese – Direction Générale des Finances Publiques - BOI-INT-AEA-30-50-13/12/2023 – INT – *Accords et échange automatique de renseignements – Obligations des opérateurs de plateforme de mise en relation par voie électronique – Sanctions* – Bulletin Officiel des Finances Publiques – Impôts – 13 dicembre 2023. In Italia è stata data attuazione alla DAC 7 con Decreto legislativo n. 32 del 1^o marzo 2023; all'art. 12 di tale decreto legislativo è recata la disciplina sanzionatoria.

⁵⁰ La Corte europea dei diritti dell'uomo applica le garanzie previste dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in caso di "*accuse in*

Volendo individuare, con particolare riguardo alla materia tributaria, alcuni arresti significativi ai fini dell'attuale elaborazione giurisprudenziale del principio di proporzionalità, si richiama anzitutto la sentenza 8 marzo 2022, resa dalla Grande Sezione in causa C-205/20⁵¹, laddove la Corte richiama che *“il rispetto del principio di proporzionalità, che costituisce un principio generale del diritto dell’Unione, si impone agli Stati membri nell’attuazione di tale diritto, anche in assenza di armonizzazione della normativa dell’Unione nel settore delle sanzioni applicabili.[...]”*. La Corte di Giustizia afferma poi che gli Stati membri, con riferimento alle sanzioni che hanno *“carattere più specificamente penale”*, sono tenuti a osservare *“l’articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), a norma del quale le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato”*; tale arresto è del resto fondamentale in quanto viene affermato, in contrasto rispetto ad un precedente orientamento dei giudici comunitari, che *“il principio di proporzionalità è dotato di effetto diretto e può quindi essere invocato dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membro che l’abbia recepito in maniera non corretto”*⁵².

Tale arresto richiama il precedente, reso in causa C-788/19, il 27 gennaio 2022, con cui la Corte di Giustizia si è espressa in merito alla proporzionalità del regime sanzionatorio in materia di obblighi di monitoraggio fiscale nell’ordinamento tributario spagnolo, censurandone gli aspetti maggiormente afflittivi⁵³;

materia penale” alle sanzioni che, secondo i cd. *“criteri Engel”*, la Corte medesima qualifica come *penali*, tenuto conto, oltre che della qualificazione giuridica della misura da parte del diritto interno, della natura della misura nonché della natura e del grado di severità della sanzione. In argomento, i riferimenti dottrinali sono svariati, molti richiamati anche nella dottrina citata; essi sono comunque incentrati sulla ricognizione del procedimento e delle sanzioni in materia tributaria nell’ambito della giurisprudenza in materia di tutela dei diritti dell’uomo; tra questi si segnala P. BAKER, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, European Taxation, 2000, 298 ss; per una elaborazione sistematica si rinvia a G. KOFLER – M. POIARES MADURO – P. PISTONE (a cura di), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, 2011.

⁵¹ Cfr. *supra*, nota 3, per riferimenti a commenti a tale rilevante arresto della Corte di Giustizia.

⁵² Il profilo di (rilevante) discontinuità è segnalato da R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, cit., p. 754, laddove in nota 8) richiama la precedente sentenza della Corte di Giustizia, in causa C-384/17, *Link Logistik*, che aveva negato l’effetto diretto al principio di proporzionalità negli ordinamenti degli Stati nazionali.

⁵³ L’arresto è, tra gli altri, annotato da A. MARINELLO, *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, Riv. dir. trib. 2022, IV, 142 ss.

più recentemente, in materia armonizzata, si segnala la sentenza del 17 maggio 2023, in causa C-418/22, *CEZAM*, relativa a fattispecie in cui la Corte si è espressa sulla proporzionalità del procedimento tributario e dell'assetto sanzionatorio idoneo a contrastare evasioni all'imposta sul valore aggiunto⁵⁴ e la decisione di poco precedente del 4 maggio 2023, in causa C-97/21, *MV-98*, con cui la Corte ha stabilito l'incompatibilità comunitaria del cumulo di sanzioni interdittive e pecuniarie per una medesima violazione, anche sotto il profilo del principio di proporzionalità⁵⁵. Si osservi, infine, come in fattispecie analoga a quella da ultima segnalata, si è espressa recentemente anche la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo⁵⁶, statuendo la compatibilità della disciplina (e del procedimento sanzionatorio) che prevedeva l'applicazione sia di sanzioni interdittive (sospensione dell'attività commerciale per un determinato periodo di tempo) sia l'applicazione di una sanzione pecuniaria, tenuto conto che la disciplina sanzionatoria è, comunque, prerogativa degli Stati nazionali e la Corte si limita a verificare se la disciplina domestica posta alla sua attenzione è informata a canoni di ragionevolezza e proporzionalità, principi ravvisati sussistenti nel caso di specie, tenuto conto della possibilità per il Giudice nazionale, in base alla legislazione vigente, di rimodulare le sanzioni irrogate dall'Amministrazione, della temporaneità e non "definitività" delle sanzioni interdittive e – in sostanza – della concreta possibilità di accesso per il contribuente al diritto di difesa⁵⁷.

L'analisi sistematica della giurisprudenza sovranazionale consente di apprezzare quindi che - nel complesso - il percorso di rafforzamento del principio di proporzionalità può condurre effettivamente prefigurare un sistema sanzionatorio complessivamente più "mite" (sia sotto il profilo sostanziale, oggetto della decisione della Corte costituzionale, sia sotto il

⁵⁴La decisione è segnalata e brevemente sintetizzata nell'Osservatorio europeo di Le Società, 2023, 8-9, 1039-1040.

⁵⁵ In continuità con tale decisione, si segnala che una domanda pregiudiziale di tenore analogo, ma con una importante differenziazione (accertamento di più infrazioni invece che di una sola violazione per cui è stata irrogata sia una sanzione interdittiva sia una sanzione pecuniaria) la Corte di Giustizia sarà chiamata ad esprimersi nella decisione della causa C-733/23, introdotta con domanda depositata il 1° dicembre 2023.

⁵⁶ ECHR, Application n. 15553/14, *Zorina International s.r.l. v. Romania*, 27 settembre 2023

⁵⁷ Cfr. punti 49 - 56 della decisione sopra richiamata. Per una rassegna aggiornata della giurisprudenza della Corte Edu in materia, si rinvia al seguente link, tratto dal sito web della Corte *Taxation and the European Convention on Human Rights* (www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf).

profilo processuale – procedimentale), seppure con differenziazioni rispetto alle sanzioni penali in senso stretto, essenzialmente dovute alla minore offensività delle reazioni sanzionatorie in ambito amministrativo rispetto a quello propriamente penale, conseguente alla commissione di reati⁵⁸.

In tal senso, il “dialogo tra Corti”, seppure non facile, è necessario⁵⁹ e consente – da un lato – di individuare progressivamente i limiti di proporzionalità della normativa sanzionatoria interna (e dei procedimenti domestici) in materia tributaria e – dall’altro – di meglio orientare la discrezionalità dell’Amministrazione finanziaria nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

3. Riflessioni sulla coerenza della sentenza della Corte costituzionale n. 46/2023 nel percorso (de jure condito) di rafforzare la rilevanza sistematica del principio di proporzionalità nel diritto sanzionatorio tributario

Ciò detto con riferimento all’illustrazione del percorso sviluppato dalla Corte costituzionale nella decisione ivi annotata, al suo inquadramento nel percorso giurisprudenziale della medesima, nel diritto vivente comunitario e sovranazionale, è opportuno innanzitutto evidenziare quali possono essere gli scenari *de jure condito* e – successivamente – *de jure condendo*, alla luce tra l’altro del percorso di riforma del sistema fiscale, che riguarda anche il comparto sanzionatorio.

In merito, la decisione della Corte ha sollecitato diverse reazioni nella dottrina; secondo una prima linea, che valutato complessivamente in senso positivo l’arresto della Corte, come un passo in avanti verso una piena affermazione del principio di proporzionalità in ambito sanzionatorio, è stato osservato che la decisione dei giudici è stata ispirata ad una logica di “*realpolitik*” giuridica, senza invadere la sfera del legislatore, al

⁵⁸ E’ utile a tal riguardo la riflessione relativa alla compatibilità della misura interdittiva con la sanzione pecuniaria, sollecitata dalla giurisprudenza da ultimo richiamata, in considerazione della sostanziale “ragionevolezza” della compressione dei diritti del contribuente in fattispecie – seppur assimilabili alla materia penale – comunque non di natura penale. In merito, per una disamina del progressivo percorso di estensione delle garanzie all’ambito delle sanzioni amministrative con effetti penali, e per una valorizzazione di tale distinzione, con accenti critici, F. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, Torino, 2017, pp. 100 ss.

⁵⁹ Cfr. per una riflessione in argomento F. AMATUCCI, *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, Dir. Prat. Trib. Int., 2018, 4, 990 ss.

quale è stato comunque lasciato il monito a ridisegnare il sistema, ispirandolo più propriamente al principio di proporzionalità⁶⁰; conseguentemente, l'unico vero rimedio all'irrogazione di sanzioni "draconiane" non può che essere un intervento normativo. In linea con tale impostazione, la pronuncia così resa sarebbe stata l'unica via concretamente percorribile da parte del giudice costituzionale, in modo da salvaguardare la centralità della dichiarazione tributaria nel sistema di fiscalità di massa (che, diversamente, sarebbe stato eccessivamente depotenziato da un arresto che avrebbe comportato l'annullamento *ex se* della sanzione proporzionale).

Un altro approccio ermeneutico⁶¹, invece, non condivide gli esiti della sentenza della Corte costituzionale, alla luce della fattispecie (omessa dichiarazione del solo Modello CNM nell'ambito del consolidato fiscale, in costanza delle dichiarazioni presentate da tutte le società aderenti al regime opzionale e del versamento, seppure ultra-tardivo, delle imposte dovute da parte del contribuente) tenuto conto della declinazione del principio di proporzionalità in ambito comunitario, e in particolare in base a quanto statuito nella sentenza resa in causa C-205/20, laddove è stato affermato che *"una sanzione pecuniaria non perde il suo carattere sproporzionato per il solo fatto che le Autorità di uno Stato membro possono, a loro discrezione, diminuirne l'importo"*.

Tale conclusione renderebbe quindi insoddisfacente il (mero) richiamo da parte della Corte costituzionale all'art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/97, al fine di ricondurre a proporzionalità la reazione dell'ordinamento in fattispecie assimilabili a quelle oggetto dell'ordinanza di rimessione (omessa dichiarazione sanata con presentazione ultra tardiva della dichiarazione e – sempre ultra tardivamente – versamento delle imposte dovute). La decisione della Corte costituzionale – secondo tale impostazione – non approfondisce, quindi, i profili di irragionevolezza enunciati dal giudice rimettente, e invero offrirebbe un'interpretazione non coerente con i criteri indicati dalla Corte di Giustizia in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie, laddove a tal fine occorre valorizzare il duplice parametro (astratto e concreto) in relazione al quale tale

⁶⁰ R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, cit., p. 754

⁶¹ D. COPPA, *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione della Consulta*, cit., p. 624

principio deve trovare applicazione in sede di sindacato giurisdizionale⁶².

Riconoscendo che l'espunzione dall'ordinamento tributario della disposizione recante la sanzione in caso di omessa dichiarazione non è una soluzione percorribile, tenuto conto del vuoto normativo che si verrebbe a determinare, in circostanze che invece provocano una significativa lesione dell'interesse fiscale, il suggerimento proposto, anche tenuto conto di quanto recato nella disciplina sanzionatoria in materia di omessa presentazione della dichiarazione IVA⁶³ di valorizzare quanto affermato in passato dall'Amministrazione finanziaria⁶⁴ allorchè in sede di risposta a quesito formulato durante incontri con la stampa specializzata, l'Amministrazione ha precisato che, allorchè il contribuente abbia versato nei termini stabiliti dall'art. 13, D. lgs. n. 471/97 (disciplina del ravvedimento operoso) le imposte dovute *“Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo”*.

Tale soluzione ermeneutica avrebbe il pregio, da un lato, di uniformare la reazione sanzionatoria dell'ordinamento in caso di omessa dichiarazione (sia IVA sia II.DD. e IRAP tenuto conto della non puntuale simmetria lessicale tra art. 1 e art. 5, D. lgs. n. 471/97) e, dall'altro, di rendere ragionevole la sanzione alla violazione commessa, che non risulterebbe comunque privata di presidio punitivo ma, anzi, consentirebbe di assicurare un

⁶² A tal riguardo, D. COPPA, ult. cit., p. 625, nota 58) osserva – a conforto della lettura interpretativa offerta – che la soluzione prospettata dalla Corte costituzionale varrebbe ad assimilare due condotte molto diverse sotto il profilo della concreta offensività, e cioè quella del contribuente che ha versato integralmente l'imposta liquidata in base alla dichiarazione omessa prima dello svolgimento di qualsivoglia attività di accertamento da parte degli Uffici e quella del contribuente che proceda alla presentazione della dichiarazione (ultra tardivamente), ma senza versare le imposte. Entrambe tali situazioni sarebbero assoggettate – ai sensi di quanto recato dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, D. lgs. n. 471/97 – alla sanzione proporzionale dal 60% al 120%.

⁶³ Art. 5, comma 1, D. lgs. n. 471/97

⁶⁴ Circolare 19 giugno 2002, n. 54/E

“*equilibrio sanzionatorio della fattispecie*”⁶⁵ tenuto conto dell’avvenuto versamento (seppur ultra tardivo), da parte del contribuente, delle imposte dovute in base alla dichiarazione (ultra tardivamente) presentata⁶⁶.

Si ritiene che entrambe le letture interpretative prospettate contengano spunti meritevoli di condivisione in quanto, se da un lato la Corte costituzionale non poteva giungere a una declaratoria di incostituzionalità, limitandosi a una sentenza – monito, rivolta al legislatore (ma, per il vero, anche all’interprete, come si vedrà *infra*), ed è quindi comunque in questo senso apprezzabile, perché ha posto al legislatore (ma non solo) un monito, e prima ancora un interrogativo, dall’altro è pur vero che la soluzione offerta dalla Corte non appare soddisfacente in quanto non permette di individuare, con sufficiente grado di certezza giuridica, un parametro di proporzione della reazione dell’ordinamento in caso di versamenti effettuati spontaneamente (ma ultra tardivamente) da parte del contribuente, e di presentazione (sempre ultra tardivamente) della dichiarazione tributaria e, invero, la prassi dell’Amministrazione finanziaria ha suggerito soluzioni maggiormente “proporzionate” alla violazione in concreto commessa dal contribuente⁶⁷.

Prima di prospettare alcune ipotesi di riflessione in materia, per rendere maggiormente coerente con il principio di proporzionalità (e ragionevolezza) l’ordinamento tributario sanzionatorio domestico, in ragione della particolarità della fattispecie (omessa dichiarazione del solo Mod. CNM), si segnala che nei mesi successivi alla pronuncia della Corte costituzionale l’Amministrazione finanziaria, cogliendo il “monito” proveniente dal giudice delle leggi, ha precisato, in risposta a una istanza di interpello, che in caso di ravvedimento operoso attivato da parte del contribuente in costanza di violazioni commesse di omessa fatturazione e omessa dichiarazione IVA (ma le conclusioni, ai nostri fini, si ritiene – fermo restando quanto *infra* precisato - estendibili al comparto delle imposte dirette) “*l’Ufficio, in sede di eventuale controllo, non solo terrà comunque conto delle somme spontaneamente versate*

⁶⁵ D. COPPA, op. ult. cit., sub nota 70, richiamando F. MONTANARI, cit., p. 481

⁶⁶ Ad avviso di chi scrive molto probabilmente la società ha inteso utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso, seppure utilizzandolo in maniera “impropria” proprio alla luce di tale documento di prassi, noto al contribuente; ciò sarebbe confermato dal fatto che il versamento è stato effettuato mediante il “ravvedimento operoso” e la dichiarazione (seppure ultra tardivamente) presentata.

⁶⁷ Il riferimento è sempre alla sopra richiamata Circolare n. 54/E/2002

a titolo di sanzioni – versamento che non trova alcun ostacolo normativo – ma potrà fare applicazione degli articoli 7, comma 4 e 12”⁶⁸ del D. lgs. n. 472/97.

L’Ufficio ha precisato, si ritiene proprio alla luce della sollecitazione “implicita” proveniente dalla Corte costituzionale, che le sanzioni sono applicate in misura fissa, in base a quanto recato dall’art. 5, comma 1, D. lgs. n. 471/97, non solo qualora la dichiarazione IVA, anche se omessa, sia presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo (e comunque prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza), ma anche quando il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione (presentata ultra tardivamente) sia stato effettuato entro il termine di cui agli articoli 8, commi 1 e 6 nonché 2, comma 7” del D.P.R. n. 322/98 “*ovvero entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione*”.

Da tale impostazione dell’Amministrazione finanziaria discende che i versamenti effettuati ultra tardivamente, in costanza di omessa dichiarazione, non sarebbero sufficienti al fine di scongiurare la reazione sanzionatoria proporzionale (nella misura minima, del 60%, al ricorrere delle condizioni di cui all’art. 1, comma 1, D. lgs. n. 471/97) fermo restando che in tal caso la sanzione “potrebbe” comunque essere ridotta della metà (e quindi essere pari al 60% o al 30%) in caso di applicazione da parte dell’Ufficio, in sede di controllo, dell’art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/97 (e ferma restando l’applicazione del cumulo giuridico).

In pratica, a legislazione vigente, e fermo restando quanto si dirà *infra* circa le prospettive di riforma dell’ordinamento sanzionatorio tributario, ritenendo che le conclusioni tratte per un comparto impositivo (IVA) siano estendibili, appunto, alle imposte dirette⁶⁹, in caso di omessa dichiarazione “ultra

⁶⁸ Risposta a interpello n. 450 del 20 ottobre 2023, annotata da D. LIBURDI, M. SIRONI, *Omessa dichiarazione con imposte versate: sempre applicabili le sanzioni proporzionali*, Fisco 2023, 44, 4165 ss.

⁶⁹ Ciò, fermo restando le particolarità delle dichiarazioni ai fini IVA e II.DD., che conseguono a un contesto di adempimenti differente. La nozione di “imposta dovuta” è contenuta nell’art. 5, D. lgs. n. 471/97 – che riguarda le sanzioni in materia di IVA – mentre nell’art. 1, D. lgs. n. 471/97 – che si occupa di sanzioni in materia di imposte dirette ed IRAP – è contenuta la nozione di “maggiore imposta”. Tuttavia, nella sopra richiamata Circolare n. 54/E/2002, con riferimento a quesito afferente omessa dichiarazione dei

tardiva” il versamento spontaneo delle imposte consentirebbe di accedere al regime sanzionatorio più mite connotato da sanzioni fisse (e non proporzionali) solo allorchè i versamenti delle imposte dovute vengano effettuati entro il termine di tolleranza per la presentazione della dichiarazione tardiva (90 giorni decorrenti dalla scadenza del termine ordinario).

Spirato tale termine, il versamento spontaneo delle imposte non produrrebbe altro effetto se non quello di accedere alla riduzione alla metà delle sanzioni irrogabili (in caso di versamento entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, in ogni caso, prima dell'avvio di attività di accertamento a carico del contribuente) e di una ulteriore riduzione affidata alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, alla luce di quanto recato dall'art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/97.

L'attuale assetto lascia indubbiamente delle aree di indeterminatezza non coerenti con il principio di proporzionalità (che tra l'altro discende *naturaliter* dal principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.⁷⁰); mancano, tra l'altro, riferimenti affidabili nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, la cui evoluzione meriterebbe una riflessione anche in relazione alla rilevanza di determinati documenti; in tal senso, sarebbe (anzi è) fondamentale disporre di un documento di prassi applicabile alla generalità dei contribuenti (una circolare che affronti *funditus* e in ottica sistematica la disciplina delle sanzioni tributarie, idonea ad assorbire e sviluppare, aggiornandoli, gli approdi della prassi stratificatisi negli ultimi anni⁷¹), non potendo affidare chiarimenti fondamentali (come quello recato nella risposta a interpello n. 450 del 20 ottobre 2023) a pronunce isolate, prive di una loro sicura valenza nei confronti della generalità dei contribuenti.

Al riguardo, dal punto di vista operativo, sarebbe utile che l'Amministrazione avviasse una consultazione pubblica, secondo un metodo adottato già in passato per altre importanti

redditi, l'Amministrazione ha precisato che “per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo”, in sostanza coincidente con la nozione di maggiore imposta (dovuta all'Erario).

⁷⁰ Aspetto richiamato *inter alia* da D. COPPA, cit. 628 ss.

⁷¹ Sarebbe anche l'occasione per riprendere alcuni temi affrontati anche recentemente a seguito della riforma recata dal D. lgs. n. 158/2015, tra cui – senza pretesa di esaustività – si accenna soltanto alla necessaria sistematizzazione della prassi in materia di cause di non punibilità, nonché in materia di *favor rei*, ravvedimento operoso oltre che, chiaramente, in materia di “circostanze” che possono portare alla riduzione delle sanzioni ex art. 7, comma 4.

Circolari di portata “sistematica” (si pensi, ad esempio, agli atti di prassi in merito all’attuazione nel nostro ordinamento delle Direttive ATAD) in modo da poter rimeditare *funditus* la precedente (ancora fondamentale per la verità) Circolare n. 180/E/1998, pubblicata successivamente all’adozione del D. lgs. n. 472/97.

Nel merito della valorizzazione del comma 4, per come auspicata dalla Corte costituzionale, e per come comunque si rende necessaria, anche alla luce della prospettiva di riforma del diritto sanzionatorio tributario, è infatti particolarmente utile declinare le potenziali ipotesi applicative di tale disposizione, al fine di indirizzare in concreto l’attività amministrativa tributaria su tale profilo.

3.1. L’omessa presentazione del Modello CNM – Argomenti di riflessione per soluzioni sanzionatorie coerenti con il principio di proporzionalità.

Si consenta una breve riflessione sulla peculiarità dell’omessa presentazione del Modello CNM, che forse meriterebbe un’adeguata trattazione anche in via normativa, al fine di rendere pienamente ragionevoli le sanzioni amministrative a tale – peculiare – fattispecie.

L’omessa presentazione del Modello CNM integra tecnicamente la violazione di omessa dichiarazione, pur se con una connotazione specifica, già sopra evidenziata, e cioè il fatto che è preceduta logicamente (e praticamente) dalle dichiarazioni delle società consolidate, che espongono i dati (e il quadro GN di raccordo) che vanno trasferiti alla *fiscal unit*, e poi utilizzati per la compilazione del Modello CNM.

Si tratta di una dichiarazione la cui omissione, “isolata” rispetto a quello delle singole società consolidate, rappresenta certamente un aspetto singolare, difficilmente spiegabile tra l’altro tenuto conto del fatto che l’invio del Modello CNM appare una logica conseguenza rispetto a quello delle singole società consolidate.

Proprio per questo, tenuto quindi conto della specifica natura di tale dichiarazione, un primo strumento normativo per rendere maggiormente coerente con i principi di proporzionalità e ragionevolezza l’ordinamento sanzionatorio tributario potrebbe consistere nell’estensione a tale dichiarazione, seppur autonoma rispetto a quello delle singole società consolidate, la possibilità di accedere al ravvedimento operoso, in caso di tempestiva presentazione delle dichiarazioni da parte delle singole società aderenti al consolidato fiscale..

Ferme restando le altre considerazioni di più ampia portata sul sistema sanzionatorio tributario, in caso di omessa presentazione del Modello CNM potrebbe infatti essere valorizzata la portata di tale dichiarazione tributaria rispetto alle dichiarazioni delle società consolidate, in quanto – seppur il Modello CNM è distinto dai Modelli Redditi presentati dalle società consolidate – tale dichiarazione è direttamente collegata alle medesime mediante i quadri GN, per cui la tempestiva presentazione dei singoli Modelli Redditi delle società consolidate, ivi ricomprendendo i suddetti quadri, dovrebbe consentire la presentazione di un Modello CNM (eventualmente) anche ultra tardivo in quanto si tratterebbe di una dichiarazione solo formalmente distinta da quelle delle singole società consolidate.

Ciò potrebbe essere corroborato anche dal fatto che una tale condotta omissiva sarebbe in concreto difficilmente ascrivibile a un contesto fraudolento, proprio tenuto conto della stretta correlazione con i quadri delle dichiarazioni delle singole società aderenti al consolidato fiscale, come si avrà modo più avanti di precisare.

A conforto di tale eventuale soluzione normativa si può ulteriormente rappresentare, inoltre, come l'assetto in materia di soggettività nel consolidato fiscale porta logicamente a ritenere il modello CNM un adempimento necessario, ma non sufficiente, al fine di declinare il *quantum debeatur* della *fiscal unit*, essendo indispensabili le dichiarazioni delle singole società consolidate, uniche effettivamente responsabili del debito tributario ai fini IRES⁷².

Non si tratterebbe, peraltro, di una soluzione avulsa concettualmente dall'ordinamento tributario: al riguardo, si consenta un richiamo a profilo differente, ma utile al fine di un ragionamento sistematico. L'omessa dichiarazione del quadro RW relativo alle attività finanziarie detenute all'estero può essere oggetto di ravvedimento operoso in caso di dichiarazione originaria tempestivamente e validamente presentata (il quadro RW è un quadro della dichiarazione originariamente presentata ma può essere inviato separatamente).

Nel caso del quadro RW, peraltro, le attività finanziarie detenute all'estero, da riportare nel quadro, non trovano riscontro in altri quadri dichiarativi già presentati con la dichiarazione originaria (a differenza dei redditi generati da tali attività, indicati nei quadri RL o RM della dichiarazione). Per contro, il Modello CNM è una dichiarazione formalmente distinta da quella delle singole

⁷² Cfr. dottrina richiamata in precedenza

società consolidate, pur se nella medesima vengono riportati elementi già indicati nelle singole dichiarazioni delle società consolidate.

Ci troviamo allora di fronte ad una specifica situazione che, a ben vedere, presenta indubbe differenze concettuali, in quanto il modello CNM non è un quadro delle dichiarazioni delle singole società consolidate, a differenza del quadro RW ma, allo stesso tempo – a differenza del quadro RW – i dati che vanno riportati nel Modello CNM sono in sostanza ricavabili dalla lettura dei quadri GN delle singole società consolidate.

Nell'ottica di individuare una soluzione correttamente orientata al principio di proporzionalità, si potrebbe ritenere ragionevole l'accesso al ravvedimento operoso in caso di omesso Modello CNM alla luce del fatto che l'ordinamento contempla la possibilità di accedere al ravvedimento operoso in caso di omessa presentazione del quadro RW, anche se tale violazione si connota per una maggiore offensività rispetto all'omessa presentazione del Modello CNM, tenuto conto del fatto che le attività finanziarie possedute all'estero dal contribuente (da indicarsi nel quadro RW) non sono ricavabili da altri dati già presentati dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, a differenza – per quanto sopra rappresentato – da quelli relativi al Modello CNM.

Tali considerazioni potrebbero logicamente condurre, pertanto, ad ammettere il ravvedimento operoso in caso di omessa presentazione del Modello CNM in costanza della presentazione tempestiva delle dichiarazioni Modello Redditi delle società aderenti al consolidato fiscale; d'altra parte qualora le dichiarazioni delle singole società consolidate siano tempestivamente presentate, ma siano prive del quadro GN, è ammessa la dichiarazione integrativa per presentare (seppure tardivamente) tale quadro.

Trattasi, peraltro, di violazione agevolmente accertabile dall'Amministrazione finanziaria; a fronte della presentazione dei quadri GN nelle dichiarazioni delle società consolidate (ed eventualmente della presentazione per annualità precedenti dello stesso CNM) nella banca dati dell'Anagrafe tributaria non sarebbe presente la dichiarazione della *fiscal unit*, impendendo in pratica la liquidazione dell'IRE del consolidato. E' evidente come la capacità, anche a livello tecnico-informatico, di intercettare tale violazione siano decisamente maggiori rispetto all'omessa dichiarazione di una società *standing alone*. Da ciò consegue la minore offensività in concreto della condotta del contribuente che omette la presentazione del Modello CNM.

In base alla soluzione prospettata, il presidio sanzionatorio sarebbe in grado di adeguare, mediante il ravvedimento operoso, la reazione sanzionatoria alla condotta dell'autore della violazione: la sanzione potrebbe essere variamente modulata tenuto conto della violazione commessa, che attiene ad una dichiarazione formalmente autonoma, anche se strettamente collegata alle dichiarazioni delle singole società consolidate, e della condotta in concreto del contribuente.

Ad adiuvandum di tale impostazione, potrebbe eventualmente essere prevista una misura minima della sanzione irrogabile (es. 50.000 euro, in modo che la reazione dell'ordinamento sia adeguatamente deterrente rispetto alla violazione commessa o in base a un sistema di "quote", su cui vedi *infra* nel seguito) mutuando al riguardo parametri previsti per le ipotesi di violazioni in materia di c.d. costi "black list", disciplina peraltro soggetta a importanti mutamenti nel corso del tempo.

D'altra parte, non si può prescindere dal fatto che l'opzione per la liquidazione dell'IRES di gruppo mediante l'adesione al consolidato fiscale è, appunto, una scelta del contribuente; in caso di omessa presentazione del Modello CNM, per evitare conseguenze sanzionatorie draconiane potrebbe per il vero eventualmente stabilirsi una temporanea sospensione del regime opzionale del consolidato, stabilendo le modalità di riattivazione del regime a seguito della presentazione del Modello CNM⁷³. Qualora peraltro, come nel caso di specie portato all'attenzione della Corte costituzionale, sia stata integralmente versata l'IRES di gruppo, è evidente la conferma dell'opzione per il consolidato, per cui la tematica difficilmente potrebbe porsi per la evidente conferma "in concreto" dell'adesione al regime di consolidato fiscale da parte del contribuente.

L'ipotesi prospettata si ritiene possa anche essere uno spunto di riflessione per valorizzare, nel contesto di riforma delle sanzioni tributarie, il gruppo d'impresa, e il relativo regime interno di responsabilità (e obblighi tributari) alla luce di una sistematizzazione del principio di soggettività.

4. La sentenza della Corte Cost. n. 46/2023 nella prospettiva di riforma del sistema sanzionatorio tributario

⁷³ In tal caso, facendo ricadere sulle singole società aderenti al consolidato fiscale le sanzioni per omesso versamento, riscontrabile mediante liquidazione automatizzata ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/73

nel prisma del principio di proporzionalità (appunti per un diritto tributario “mite”)

L'ordinamento tributario è oggetto di una profonda rivisitazione alla luce delle modifiche prospettate dalla legge delega n. 111 del 16 marzo 2023; le prospettive *de jure condendo* appaiono sostanzialmente favorevoli a realizzare un sistema sanzionatorio maggiormente coerente con il principio di ragionevolezza e proporzionalità nell'azione amministrativa⁷⁴, fermo restando che taluni profili restano da approfondire in maniera sistematica e occorrerà naturalmente attendere il testo finale dei decreti delegati per apprezzarne l'esito conclusivo⁷⁵.

In dottrina, peraltro, il dibattito sull'assetto sanzionatorio amministrativo tributario (e sui rapporti con il sistema sanzionatorio penale) è da tempo oggetto di numerosi e autorevoli interventi, ben comprendendo la centralità della risposta dell'ordinamento alle violazioni tributarie nell'ottica di strutturare un sistema di *tax compliance* efficace, pienamente coerente con l'esigenza di rafforzare l'adempimento spontaneo

⁷⁴ Per prime riflessioni in argomento, cfr. G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, cit. laddove l'Autore evidenzia come al centro della riflessione della legge delega vi è effettivamente il principio di proporzionalità, da intendersi non solo riferito alle sanzioni amministrative tributarie, bensì al sistema sanzionatorio nel suo complesso. Si consenta il rinvio ad A. ALBANO, *Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte seconda)*, Riv. tel. dir. trib., 1[^] giugno 2023. Per ulteriori riflessioni cfr. L. PEVERINI, *Il principio di proporzionalità nelle sanzioni amministrative*, Fisco, 2023, 22, 2130 ss. e R. CORDEIRO GUERRA, *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, cit.

⁷⁵ Ci si riferisce ai profili, che non possono essere in tale sede affrontati, della ricognizione e revisione nell'ordinamento delle reazioni impropriamente sanzionatorie, che tipicamente utilizzano delle presunzioni o introducono delle preclusioni. In materia, cfr. F. MAZZACUVA, cit. nonché L. DEL FEDERICO, *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di) *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., pp. 1317 ss. nonché all'assetto sanzionatorio nei gruppi di impresa (come confermato dalla fattispecie oggetto dell'ordinanza di rimessione nella sentenza ivi annotata, che trae spunto da una contestazione di omessa dichiarazione del Modello CNM). Vi sono poi ulteriori profili meritevoli di attenzione, afferenti alla declinazione del principio di personalità (con riferimento alle sanzioni irrogate agli enti personificati) e al riordino delle violazioni formali (e meramente formali). Da ultimo, ma non irrilevante – anzi cruciale – il coordinamento sistematico tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in ambito tributario, tematica di interesse già risalente; cfr. al riguardo F. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, Giur. comm., 1984, 301 ss.

e con il coevo obiettivo di preservare l'efficacia della deterrenza della sanzione amministrativa tributaria rispetto alla violazione commessa⁷⁶.

Gli schemi dei decreti delegati di riforma del D. lgs. n. 471, 472, 473 del 1997, per quanto di interesse in relazione alla decisione annotata, prevedono innanzitutto la riformulazione dell'art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/1997, rendendo obbligatoria per l'Amministrazione finanziaria la riduzione delle sanzioni (che tra l'altro sarebbe non più alla metà ma a un quarto della misura prevista) in caso di circostanze che “*rendono manifesta la sproporzione*” tra violazione commessa e sanzione applicabile. La medesima disposizione prevederebbe, a contrario, la possibilità di inasprire la sanzione “*fino alla metà*”, in caso di circostanze meritevoli di apprezzamento ai sensi dell'art. 7, comma 1. Si tratta di un significativo passo in avanti che rende ancor più necessario quanto affermato anche in precedenza, e cioè la necessità di adeguare la prassi amministrativa mediante la pubblicazione di una Circolare che sia in grado di offrire anche alcune esemplificazioni al riguardo.

Per quanto attiene la violazione di omessa dichiarazione, le prospettate modifiche all'art. 1, comma 1, D. lgs. n. 471/97 consentirebbero di accedere ad un regime sanzionatorio correlato alle sanzioni per omesso versamento (art. 13, D. lgs. n. 471/97, parimenti riformulato), in caso di presentazione della dichiarazione ultra tardiva, qualora tale “*ravvedimento*” del contribuente venga realizzato nel più ampio lasso temporale coincidente con quello entro cui l'Amministrazione finanziaria può esercitare l'attività di accertamento d'ufficio (art. 43, D.P.R. n. 600/73), ferma restando la preclusione dell'avvio di qualsivoglia attività di controllo a carico del contribuente. Viene confermato che nel caso in cui “*non sono dovute imposte*” si applicano le sanzioni in misura fissa.

Ne discende che, pur se non viene ammesso il ravvedimento operoso della dichiarazione omessa, l'ordinamento consentirebbe di sanare la violazione commessa in un lasso

⁷⁶ Cfr., senza pretesa di esaustività, le riflessioni di A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, Dir. Prat. Trib. 2022, 1, 122 ss. e, del medesimo Autore, *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., pp. 1385 ss.; G. MARINO, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, Dir. Prat. Trib. 2022, 4, 1150 ss., G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, Rass. Trib., 2017, 3, 749 ss.

temporale più ampio, ferme restando le preclusioni legate all'attività di accertamento.

Si ritiene che – tenuto conto della *ratio* complessivamente sottesa alla riforma *in fieri* del sistema sanzionatorio (e più in generale, dell'intero ordinamento tributario) sarebbe opportuno confermare (se non direttamente nel diritto positivo, perlomeno in un atto di prassi dotato di maggiore coerenza rispetto ad una risposta a interpello, quindi in una Circolare, come sopra richiamato) che in caso di versamento avvenuto nei limiti del riformulato art. 1, D. lgs. n. 471/97, in tempistica coeva alla presentazione della dichiarazione originariamente omessa, al riscontro da parte dell'Ufficio di assenza di imposte dovute, il contribuente sarebbe assoggettato a imposte in misura fissa, e non proporzionali e che, a corollario di ciò, le sanzioni proporzionali sarebbero irrogate soltanto sulla porzione di imposte dovute non dichiarate e versate (ultra tardivamente) da parte del contribuente.

In tal modo, fermo restando il necessario corredo nella prassi dell'Amministrazione, si ritiene che vi sarebbe una ulteriore "spinta" in concreto alla piena attuazione del principio di proporzionalità secondo il monito racchiuso nella sentenza della Corte costituzionale⁷⁷, e quindi anche di rafforzamento della *compliance* in materia fiscale, anche da parte dei contribuenti che hanno commesso violazioni potenzialmente molto gravi, nell'ottica – auspicata appunto dall'arresto ivi annotato – di non scoraggiare comunque l'adempimento spontaneo⁷⁸.

Tale impostazione appare coerente con l'auspicio – più sopra richiamato – dell'affermazione di un assetto di riforma del sistema sanzionatorio tributario "mite", che non significa meno determinato nel contrasto degli illeciti, ma non è aggressivo, e proietta l'ordinamento verso "soluzioni miti", cioè "proporzionate", approdo che sarebbe tanto più rilevante in

⁷⁷ Si osservi, per completezza, come sia comunque sempre opportuno, attesa la struttura del procedimento e del processo tributario, un ruolo attivo del contribuente (e del professionista che lo assiste, di conseguenza) nel presentare specifici motivi di doglianza sia in sede endoprocedimentale, sia in sede processuale, invocando l'applicazione (motivandola adeguatamente) dell'art. 7, comma 4, D. lgs. n. 472/97, anche nella versione riformulata dei decreti delegati in corso di discussione.

⁷⁸ L'assetto del sistema sanzionatorio *de jure condendo* appare, quindi, improntato alla tutela del bene giuridico tutelato, coincidente, per il diritto tributario, con le risorse finanziarie proprie della collettività, come sottolineato da A. GIOVANNINI, cit., p. 134, ivi per richiami a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, e G. MELIS, op. ult. cit., 1293 ss.

quanto idoneo anche a informare l'attività interpretativa⁷⁹ (e operativa) dell'Amministrazione finanziaria nell'attuazione del tributo.

ALESSANDRO ALBANO

⁷⁹ Attuata mediante la prassi (tipicamente, le Circolari) dell'Amministrazione finanziaria.