



Ex Sede ODCEC Foggia

Via Matteotti, 4

Anno 2019 n. 1

Rivista di consulenza aziendale e tributaria Il Commercialista di Capitanata

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circonscrizione del Tribunale di Foggia



Editoriale

Editoriale
di Mario Cardillo 3

Primo Piano

Sulla natura giuridica dei tributi ambientali
di Giuseppe Mazzuti 4

La continuità aziendale nelle procedure
concorsuali in Usa e in Italia
*di Gian Matteo Ciampaglia e
Glaucio Giacobbe* 16

La soggettività tributaria nel fallimento
di Maria Laura Salvatore 29

Una introduzione alla Pianificazione
Fiscale
di Andrea Mongelli 37

Atti del Convegno

Atti del Convegno del
08.03.2019 - “Il processo tributario”
La rappresentanza dell’AE Riscossione e
degli Enti locali nel processo tributario
di Raffaele Di Giovine 42

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo
gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero
dell’autore.

Editore

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Foggia**

Direttore responsabile
Francesca Romana Cicolella

Direttore editoriale
Iolanda Battiante

Comitato scientifico

**Presidente: Claudio Nigro - Componenti: Antonio Corvino, Annamaria Dentamaro,
Giampiero Maci, Giuseppe Mazzuti**

Comitato di redazione

Gioacchino De Sandoli, Alfredo Di Noia, Ada Lattanzio, Marika Longo, Antonio Netti

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Foto in copertina
Palazzo ex sede ODCEC Foggia
Foto ultima pagina di Enrico Lo Storto
Bovino “Tetti”

Redazione e amministrazione

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12
www.odcefoggia.it - odcefoggia@gmail.com
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P
ISSN 2611-3694



Editoriale

di Mario Cardillo

Caro lettore,

il caos che caratterizza il contesto in cui siamo chiamati ad operare, mette a dura prova la professione del commercialista e dell'esperto contabile.

Ai consueti adempimenti prefissati da tempo (liquidazioni IVA, bilanci con annesse relazioni e depositi, ecc.), si aggiungono gli ulteriori connessi alla rottamazione e alla pace fiscale e, come se non bastasse, il clima elettorale (si vota a Foggia e in tanti comuni della provincia di Foggia oltre che per le europee), che vede molti di noi impegnati direttamente (candidati sindaci e consiglieri) o indirettamente (parenti e amici), contribuisce fomentare questo turbinio di eventi che ci coinvolge e, a volte, travolge.

Questo, però, non deve essere motivo per disincentivare il nostro operato. Io dico coraggio e andiamo avanti!

Bisogna continuare a lavorare con serietà, impegno e dedizione in onore a una professione che affonda le sue radici in una tradizione antica (i primi commercialisti sono stati gli scribi egiziani), che si è evoluta tanto e che ha reso il commercialista una figura fondamentale nella società e di cui è difficile farne a meno.

In questa prospettiva, l'ODCEC di Foggia che mi pregio di rappresentare, continuerà a stare a fianco ai giovani iscritti e a promuovere una professione tanto difficile ma in grado di regalare

immense soddisfazioni.

E consentitemi di fare un piccolo plauso a questo Ordine, che proprio grazie al suo impeccabile operato è uno dei pochi che non ha subito contrazioni di iscritti.

Questa è la strada che intendiamo continuare a percorrere, nell'ambito della quale di fronte al caos che ci circonda, vogliamo rappresentare il logos ovvero un sistema lineare di ricostruzione di nessi e relazioni esprimendo una dimensione statica (ma in divenire) che ci aiuta a dare ordine al tutto.

Ed in ragione di ciò, mi piace pensare ai professionisti che rappresento come ad un "Noi", ad un gruppo unico ed unito, in grado di ritrovare (anche nell'Ordine di appartenenza) supporto, equilibrio, criteri e regole per vivere insieme.

Sulla natura giuridica dei tributi ambientali

di Giuseppe Mazzuti

Sommario: 1. Principi alla base della tutela dell'ambiente in ambito europeo. 1.1. segue: “*chi inquina paga*”. 1.2. segue: Principi in materia ambientale recepiti nel nostro ordinamento. 2. I tributi ambientali quali strumenti economici di protezione ambientale. 3. Evoluzione della nozione di tributo ambientale nell'ambito dell'Unione Europea. 4. Obblighi degli Stati Membri in relazione ai tributi ambientali. 5. Tributo ambientale: imposta o tassa?

Abstract: *il presente lavoro intende chiarire la portata applicativa nel nostro Ordinamento delle direttive e dei regolamenti in materia ambientale derivanti dall'Unione Europea e intende approfondire e verificare quale natura giuridica deriverebbe dal recepimento delle norme europee, tenendo debitamente conto che in un ordinamento positivizzato come il nostro, il problema del recepimento della normativa dell'Unione Europea non è trascurabile, potendosi recepire i prelievi coattivi tanto sotto forma di tassa quanto di imposta.*

1. Principi alla base della tutela dell'ambiente in ambito europeo.

In ambito europeo la politica ambientale è materia di competenza concorrente dell'Unione Europea e dei suoi Stati membri (ex art. 4 TFUE) ed è volta alla salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, protezione della salute umana, utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali e promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o

mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici, ispirata dai principi fondamentali codificati nell'art. 191 TFUE¹.

Il predetto articolo 191 (ex art. 174 del Trattato della Comunità Europea) prevede che la politica dell'Unione Europea in tema di tutela ambientale debba essere fondata sui seguenti principi:

1. il principio della precauzione²;
2. il principio dell'azione preventiva;
3. il principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente;
4. il principio “*chi inquina paga*”.

I primi due principi (quello di precauzione e dell'azione preventiva) presuppongono che a fondamento di una azione non ci sia un pericolo concreto e scientificamente provato, bensì un'ipotesi di mera incertezza³ in ordine a situazioni di rischio per l'ambiente e per la salute.

Secondo la Commissione Europea e la Corte di Giustizia, il principio di precauzione consente agli Stati membri di adottare misure protettive senza dover attendere che siano esaurientemente dimostrate la realtà e la gravità dei rischi, tuttavia, la valutazione del rischio non può comunque fondarsi su considerazioni

1 Nella fase iniziale i Trattati istitutivi delle Comunità europee non si erano occupati direttamente della questione ambientale in quanto gli obiettivi prioritari erano quelli della tutela della concorrenza e della realizzazione di un mercato unico, più approfonditamente, tra gli altri, BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 22.

2 Il Tribunale di I grado dell'Unione Europea – Sezione I – con Sentenza del 17 maggio 2018 n. 584/2013, in materia di prodotti fitosanitari, si è preoccupata in primo luogo di definire il principio di precauzione come un generale principio dell'Unione Europea che impone a determinate autorità l'adozione delle necessarie azioni cautelari per impedire il verificarsi di rischi non certi ma comunque potenziali.

3 Tale principio pertanto legittima l'imposizione di determinate cautele in un momento anteriore, in un momento prima del quale devono essere disposti gli interventi preordinati alla difesa dal pericolo.

puramente ipotetiche, né su semplici supposizioni.

Dal principio di precauzione deriva, peraltro, che una misura preventiva può essere adottata esclusivamente qualora il rischio, senza che la sua esistenza e la sua portata siano dimostrate “pienamente” da dati scientifici concludenti, appaia nondimeno sufficientemente documentato sulla base dei dati scientifici disponibili al momento dell’adozione di tale misura⁴.

La stima scientifica, in altre parole, per quanto insufficiente a supportare una previsione completa e fidata degli eventi futuri e delle loro esatte probabilità, deve però almeno convalidare una preoccupazione ragionevole, deve quantomeno dimostrare la sussistenza di motivi plausibili per nutrire timori.

Tale anticipazione del pericolo si configura anche in riferimento al principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente il quale anticipa:

- la soglia di tutela al fine di evitare il cd *deterioramento ambientale*;
- l’intervento correttivo alla fonte al fine di evitare l’aggravamento delle conseguenze, fermando sul nascere le alterazioni ambientali.

Una simile anticipazione cautelare impone necessariamente il sacrificio di determinati diritti (quali ad esempio l’iniziativa economica privata⁵) a

4 Sul punto si veda la Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea dell’11 settembre 2002, Pfizer Animal Health SA, T-13/99.

5 Al fine di evitare problemi in materia concorrenziale è necessario applicare il principio *polluter pays principle* in maniera uniforme in tutti gli Stati membri (a mero titolo esemplificativo si pensi agli operatori economici la cui attività determina un inquinamento ambientale che sostengono personalmente i costi versati a titolo di prelievo per i danni presenti e futuri e poi si pensi ad altre aziende analoghe la cui attività è favorita da aiuti di Stato che permettono pertanto alle aziende degli “*sconti*” in tema di tributi ambientali; orbene tali situazioni determinerebbero delle lesioni a livello concorrenziale).

beneficio di altri, quali la salute e l’ambiente, il cui danneggiamento ne provocherebbe un danno irreparabile.

È da evidenziare come il principio di precauzione oltre ad imporre l’applicazione di determinate cautele in un momento precedente a quello che determinerebbe un danno irreversibile, ha comportato l’introduzione in ambito europeo del cd. principio *polluter pays principle*, la cui definizione risale alla Raccomandazione Ocse del 3 marzo 1975, n. 436, in base al quale l’inquinatore deve sostenere i costi necessari per le misure di controllo dell’inquinamento, senza peraltro ricevere alcun sussidio per la predisposizione di tali strumenti⁶.

1.1. segue: “chi in quina paga”.

Il suddetto principio comunitario - “*polluter pays principle*” - persegue una politica ambientale volta alla prevenzione dei danni⁷ attraverso strumenti giuridico-amministrativi attraverso i quali possa essere introdotta una regolamentazione diretta e, più precisamente, tramite un programma realizzato su di un sistema definito *Command and Control* (ossia divieti, autorizzazioni, controlli e sanzioni), ovvero per mezzo di strumenti con contenuto economico - finanziario⁸.

Da tali considerazioni discende che

6 Più approfonditamente sull’evoluzione storica dell’adozione di detti principi, tra gli altri, MAURO M., *Fiscalità ambientale e principi Europei: spunti critici*, Revista de Estudios Jurídicos, n. 17/2017.

7 SELICATO P., “Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”, in “Rassegna tributaria”, n. 4/2005, p. 1159, il quale rileva che la tutela ambientale in ambito comunitario europeo inizialmente era realizzata solo in via mediata, in assenza di precise disposizioni, in quanto funzionale alla realizzazione degli obiettivi della tutela della concorrenza e della realizzazione di un mercato unico.

8 Per le correlazioni tra il principio *polluter pays principle* e il sistema definito *Command and Control*, tra gli altri, ALLENA M. *Tributi ambientali: Profili nazionali ed Europei*, Siena, 27 settembre 2014; MELI L. M., “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 218.

il presupposto del tributo ambientale consista principalmente nell'utilizzo improprio dell'ambiente, nel consumo di una risorsa naturale ovvero nella produzione di emissioni inquinanti nocivi per l'ambiente.

In applicazione del principio "*chi inquina paga*" è possibile distinguere tra tributi ambientali in senso stretto che ricomprendono nel presupposto il fattore inquinante alla base del danno ambientale e i tributi ambientali in senso funzionale in cui l'ambiente si colloca in un piano esterno alla fattispecie, su di un piano extrafiscale⁹. Nel caso dei cd. tributi ambientali in senso funzionale parte della dottrina¹⁰ ha rilevato come la tutela ambientale, essendo un elemento esterno alla fattispecie tributaria, sia un effetto strumentale al prelievo fiscale che, essendo improntato all'aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, impone naturalmente il consumatore verso beni che abbiano un minore impatto ambientale e conseguentemente un costo meno elevato¹¹.

La *ratio* sottesa al principio di precauzione mira, in presenza di un rischio o di un pericolo potenziale, all'anticipazione della soglia di tutela di determinati interessi (quali la salute pubblica, la sicurezza e l'ambiente) meritevoli di una maggiore tutela rispetto agli interessi economici.

Non è necessaria che la gravità dei rischi alla salute sia condizionata da alcun elemento di certezza o da alcuna concretizzazione dei rischi nocivi alla salute.

La giurisprudenza dell'Unione europea sentenza, però, non si è limitata a fornire

la semplice definizione del principio di precauzione, ma ha provveduto a delineare le varie fasi per l'adozione di un provvedimento atto a depotenziare o eliminare le attività con rischi tali da porre in pericolo gli interessi della salute pubblica, della sicurezza e dell'ambiente.

La prima fase attiene alla valutazione scientifica del rischio demandata ad esperti scientifici e fondata sui migliori dati possibili e disponibili¹².

12 Tribunale di I grado dell'Unione Europea – Sezione I – con Sentenza del 17 maggio 2018 n. 584/2013- Sulla valutazione scientifica "62 La valutazione scientifica dei rischi è un procedimento scientifico che consiste, per quanto possibile, nell'identificare e nel caratterizzare un pericolo, nel valutare l'esposizione e nel connotare il rischio [v. sentenza Du Pont de Nemours (Francia) e a./Commissione, T-31/07, non pubblicata, EU:T:2013:167, punto 138 e giurisprudenza ivi citata]. 63 Nella sua comunicazione COM (2000) 1 def. sul principio di precauzione, del 2 febbraio 2000 (in prosieguo: la "comunicazione sul principio di precauzione"), la Commissione ha definito tali quattro elementi costitutivi di una valutazione scientifica dei rischi nel seguente modo (v. allegato III della citata comunicazione):

"Con identificazione del pericolo s'intende l'identificazione degli agenti biologici, chimici o fisici che possono avere effetti negativi. (...) La caratterizzazione del pericolo consiste nella determinazione, in termini quantitativi e/o qualitativi, della natura e della gravità degli effetti nocivi collegati con gli agenti o le attività causali (...) La valutazione dell'esposizione consiste nella valutazione quantitativa o qualitativa della probabilità di esposizione all'agente in questione (...) La caratterizzazione del rischio corrisponde alla stima qualitativa e/o quantitativa, tenendo conto delle inerenti incertezze, della probabilità, della frequenza e della gravità degli effetti negativi sull'ambiente o sulla salute, conosciuti o potenziali, che possono verificarsi. Tale caratterizzazione viene stabilita sulla base dei tre componenti precedenti ed è strettamente collegata alle incertezze, variazioni, ipotesi di lavoro e congetture effettuate in ciascuna fase del procedimento. Quando i dati disponibili sono inadeguati o non conclusivi, una strategia prudente e di precauzione per la protezione dell'ambiente, della salute o della sicurezza potrebbe essere quella di optare per l'ipotesi più pessimista. Quando tali ipotesi si accumulano, vi è indubbiamente un'esagerazione del rischio reale ma, correlativamente, una certa garanzia che il rischio non venga sottovalutato". [...] 65 La valutazione scientifica dei rischi non deve obbligatoriamente fornire alle istituzioni prove scientifiche decisive sull'effettività del rischio e sulla gravità dei potenziali effetti nocivi in caso di avveramento di tale rischio. L'ambito di applicazione del principio di precauzione corrisponde infatti per ipotesi ad un ambito di incertezza scientifica. Inoltre, l'adozione

9 URICCHIO A. I tributi ambientali la fiscalità circolare – Dir. e Prat. Trib. 2017, 5, 1849.

10 GALLO F. e MARCHETTI F. La tassazione ambientale, Rassegna tributaria, 1999, pag. 115, nello stesso senso URICCHIO A. I tributi ambientali la fiscalità circolare – Dir. e Prat. Trib. 2017, 5, 1849.

11 GALLO F. e MARCHETTI F. La tassazione ambientale, Rassegna tributaria, 1999.

Una seconda fase inerente, invece, alla determinazione del livello di rischio giudicato dalle istituzioni preposte alla salvaguardia dei beni tutelati, sui quali grave l'obbligo di provvedere al massimo grado di tutela degli interessi protetti

L'identificazione di una soglia di tollerabilità tale da impedire lesioni alla salute pubblica e la determinazione di intollerabilità non permettono a tali enti di procedere all'applicazione di azioni cautelative in forza di valutazioni scientifiche ipotetiche il cui rischio sia pari allo zero; invero, non essendo suscettibile di realizzazione un'attività dotata di un grado di certezza in ordine al rischio pari allo zero, sarà necessario far dipendere la determinazione del livello di rischio giudicato inaccettabile per la società *“dal giudizio espresso dall'autorità pubblica competente sulle particolari circostanze di ciascuna fattispecie. A tale proposito, detta autorità può considerare, in particolare, la gravità dell'impatto della sopravvenienza di tale rischio sulla salute, la sicurezza e l'ambiente, ivi compresa la portata dei possibili effetti nocivi, la persistenza, la reversibilità o*

di una misura preventiva o, al contrario, la sua revoca o riduzione non può essere subordinata alla prova dell'assenza di qualsiasi rischio in quanto una siffatta prova è di regola impossibile da fornire dal punto di vista scientifico, giacché un livello di rischio zero in pratica non esiste [v. sentenza del 12 aprile 2013, Du Pont de Nemours (Francia) e a./Commissione, T-31/07, non pubblicata EU:T:2013:167, punto 140; v., altresì, in tal senso, sentenza del 21 ottobre 2003, Solvay Pharmaceuticals/Consiglio, T-392/02, EU:T:2003:277, punto 130]. Tuttavia una misura preventiva non può essere validamente motivata con un approccio puramente ipotetico del rischio, fondato su semplici supposizioni non ancora accertate scientificamente [sentenze dell'11 settembre 2002, Pfizer Animal Health/Consiglio, T-13/99, EU:T:2002:209, punti 142 e 143, e del 12 aprile 2013, Du Pont de Nemours (Francia) e a./Commissione, T-31/07, non pubblicata, EU:T:2013:167, punto 140; v. anche, in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2007, Svezia/Commissione, T-229/04, EU:T:2007:217, punto 161]. 66 Infatti, la valutazione scientifica dei rischi deve fondarsi sui migliori dati scientifici disponibili e deve essere effettuata in modo indipendente, oggettivo e trasparente [v. sentenza del 12 aprile 2013, Du Pont de Nemours (Francia) e a./Commissione, T-31/07, non pubblicata, EU:T:2013:167, punto 141 e giurisprudenza ivi citata]. [...]”

gli effetti tardivi eventuali di tali danni nonché la percezione più o meno concreta del rischio sulla base dello stato delle conoscenze scientifiche disponibili”¹³.

L'ultima fase riguarda la gestione del rischio, che attiene al profilo concreto del procedimento cautelare, trattandosi delle azioni concretamente esperibili affinché il rischio sia eliminato o diminuito.

Analogo orientamento si ritrova nel nostro Ordinamento, difatti, il Consiglio di Stato, con la Sentenza n. 2495/2015 si è pronunciata su di un ricorso avente ad oggetto una valutazione negativa di impatto ambientale¹⁴ argomentando la propria decisione sul principio di precauzione ritenendo lecita e dovuta l'azione dei pubblici poteri preposti alla salvaguardia degli interessi costituzionalmente tutelati ogniqualvolta, a causa della carente documentazione e valutazione scientifica, le attività potenzialmente pericolose siano tali da determinare una prevenzione anticipata¹⁵.

13 Sentenza del 12 aprile 2013, Du Pont de Nemours (Francia) e a./Commissione, T-31/07, non pubblicata, EU:T:2013:167, punto 147; v., altresì, in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2002, Pfizer Animal Health/Consiglio, T-13/99, EU:T:2002:209, punto 153

14 Il caso di specie riguardava il ricorso avverso una valutazione negativa di impatto ambientale per la costruzione di un centro di raccolta e trattamento gas con annessa costruzione di un metanodotto di allacciamento alla rete. La VIA negativa si fondava sui rischi collegati all'attività estrattiva ossia sprofondamento dell'area (cd. subsidenza) e cedimento strutturale della diga.

15 Consiglio di Stato Sez. IV, Sent., (ud. 21-12-2017) 28-02-2018, n. 1240, “Invero, condividendo sul punto quanto espresso dalla costante giurisprudenza (ex multis, Consiglio di Stato, sez. V, 27/12/2013, n. 6250; Cons. giust. amm. Sicilia sez. giurisd., 3/09/2015, n. 581), il Collegio ritiene che il principio di precauzione : a) i cui tratti giuridici si individuano lungo un percorso esegetico fondato sul binomio analisi dei rischi-carattere necessario delle misure adottate, presuppone l'esistenza di un rischio specifico all'esito di una valutazione quanto più possibile completa, condotta alla luce dei dati disponibili che risultino maggiormente affidabili e che deve concludersi con un giudizio di stretta necessità della misura; b) non può legittimare un'interpretazione delle disposizioni normative, tecniche ed amministrative vigenti in un dato settore che ne dilati il senso fino a ricomprendervi vicende non significativamente pregiudizievoli; c) non conduce automatica-

1.2. segue: Principi in materia ambientale recepiti nel nostro ordinamento.

Il principio comunitario “*chi inquina paga*” e il cd. principio di precauzione, estranei al nostro Ordinamento¹⁶ sino alla fine degli anni ‘90, sono stati recepiti anche dal Legislatore nazionale rispettivamente nell’art. 3-ter D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 – cd. Codice dell’ambiente¹⁷ e nell’art. 301¹⁸,

mente a vietare ogni attività che, in via di mera ipotesi, si assuma foriera di eventuali rischi per la salute delle persone e per l’ambiente, privi di ogni riscontro oggettivo e verificabile, richiedendo esso stesso una seria e prudente valutazione, alla stregua dell’attuale stato delle conoscenze scientifiche disponibili, dell’attività che potrebbe ipoteticamente presentare dei rischi, valutazione consistente nella formulazione di un giudizio scientificamente attendibile”.

16 Più diffusamente DELLI CARRI A., Il ruolo degli enti locali e la fiscalità ambientale, www.finanze.territoire.it, 30 dicembre 2017, che rileva che: “Nell’ordinamento interno il concetto di tutela ambientale trova i suoi fondamenti normativi nel divieto di immissioni intollerabili (di cui all’art.844 c.c.) e nella più generale tutela della salute (art. 32 Cost.), trovando, poi, specifico spazio oltre che in leggi di settore anche tra le materie di tutela costituzionale in seguito alla riforma del Titolo V Cost. (L. Cost. n. 3/2001).”.

17 “La tutela dell’ambiente e degli ecosistemi naturali e del patrimonio culturale deve essere garantita da tutti gli enti pubblici e privati e dalle persone fisiche e giuridiche pubbliche o private, mediante una adeguata azione che sia informata ai principi della precauzione, dell’azione preventiva, della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché al principio “chi inquina paga” che, ai sensi dell’articolo 174, comma 2, del Trattato delle unioni europee, regolano la politica della comunità in materia ambientale”

18 “1. In applicazione del principio di precauzione di cui all’articolo 174, paragrafo 2, del Trattato CE, in caso di pericoli, anche solo potenziali, per la salute umana e per l’ambiente, deve essere assicurato un alto livello di protezione. 2. L’applicazione del principio di cui al comma 1 concerne il rischio che comunque possa essere individuato a seguito di una preliminare valutazione scientifica obiettiva. 3. L’operatore interessato, quando emerge il rischio suddetto, deve informarne senza indugio, indicando tutti gli aspetti pertinenti alla situazione, il comune, la provincia, la regione o la provincia autonoma nel cui territorio si prospetta l’evento lesivo, nonché il Prefetto della provincia che, nelle ventiquattro ore successive, informa il Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare. 4. Il Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare, in applicazione del principio di precauzione, ha facoltà di adottare in qualsiasi momento misure di prevenzione, ai sensi dell’articolo 304, che risultino: a)

rubricato “*attuazione del principio di precauzione*”, D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 – cd. Codice dell’ambiente, che, in realtà, non aggiungono alcuna disposizione particolare volta all’applicazione dei detti principi ma riproducono sostanzialmente il contenuto delle norme dell’Unione Europea, richiamando, quale mera petizione di principio l’attenzione (da parte delle Autorità amministrative e politiche del nostro Stato) sulla necessità della loro applicazione.

Tant’è che prima della positivizzazione dei principi di cui ci si occupa nell’ordinamento italiano, la Corte Costituzionale in più occasioni è intervenuta con una serie di Sentenze, in quanto è del tutto evidente che l’anticipazione cautelare, quale quella descritta nei precedenti paragrafi imposta dall’applicazione dei principi contenuti nel Trattato sul funzionamento dell’Unione europea in materia ambientale, impone necessariamente il sacrificio di altri concorrenti diritti o interessi qualificati (quali ad esempio l’iniziativa economica privata¹⁹) a beneficio di altri, quali la salute e l’ambiente, il cui danneggiamento ne provocherebbe un danno irreparabile²⁰.

proporzionali rispetto al livello di protezione che s’intende raggiungere; b) non discriminatorie nella loro applicazione e coerenti con misure analoghe già adottate; c) basate sull’esame dei potenziali vantaggi ed oneri; d) aggiornabili alla luce di nuovi dati scientifici. 5. Il Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare promuove l’informazione del pubblico quanto agli effetti negativi di un prodotto o di un processo e, tenuto conto delle risorse finanziarie previste a legislazione vigente, può finanziare programmi di ricerca, disporre il ricorso a sistemi di certificazione ambientale ed assumere ogni altra iniziativa volta a ridurre i rischi di danno ambientale”.

19 Al fine di evitare problemi in materia concorrenziale è necessario applicare il principio *polluter pays principle* in maniera uniforme in tutti gli Stati membri (a mero titolo esemplificativo si pensi agli operatori economici la cui attività determina un inquinamento ambientale che sostengono personalmente i costi versati a titolo di prelievo per i danni presenti e futuri e poi si pensi ad altre aziende analoghe la cui attività è favorita da aiuti di Stato che permettono pertanto alle aziende degli “sconti” in tema di tributi ambientali; orbene tali situazioni determinerebbero delle lesioni a livello concorrenziale).

20 D’altra parte il bilanciamento di interessi è

Proprio per questi motivi la Corte Costituzionale si è spesso imbattuta in fattispecie di conflitto tra gli effetti dell'applicazione del principio di precauzione, chiamata a risolvere casi di bilanciamento fra interessi di rilievo costituzionale, in particolare chiamata a decidere su casi in cui il diritto all'iniziativa economica confligge con i diritti dell'ambiente e della salute.

In particolare con la Sentenza n. 116 del 2006 la Corte Costituzionale ha affermato, risolvendo proprio una questione di conflitto come sopra descritta, che *“l'imposizione di limiti all'esercizio della libertà di iniziativa economica, sulla base dei principi di prevenzione e precauzione nell'interesse dell'ambiente e della salute umana, può essere giustificata costituzionalmente solo sulla base di «indirizzi fondati sulla verifica dello stato delle conoscenze scientifiche e delle evidenze sperimentali acquisite, tramite istituzioni e organismi, di norma nazionali o sovranazionali, a ciò deputati, dato l'essenziale rilievo che, a questi fini, rivestono gli organi tecnico-scientifici»”*²¹.

In materia ambientale, quindi il conflitto tra i diversi interessi in gioco deve essere regolato dallo Stato, il quale attualizza delle regole di condotta attraverso degli interventi legislativi che garantiscano adeguatamente l'osservanza delle cautele necessarie.

Ovviamente la scelta di determinate condotte non può essere affidata alla pura discrezionalità del Legislatore,

tanto più necessario quando nel conflitto sono coinvolti diritti costituzionalmente codificati, Più diffusamente DELLI CARRI A., Il ruolo degli enti locali e la fiscalità ambientale, www.finanzaterritoriale.it, 30 dicembre 2017.

²¹ Corte Costituzionale, Sentenza n. 116 del 2006 avente ad oggetto nel giudizio di legittimità costituzionale degli articoli 1, 2, 3, 4, 5, commi 3 e 4, 6, 7 e 8 del decreto-legge 22 novembre 2004, n. 279 (**Disposizioni urgenti per assicurare la coesistenza tra le forme di agricoltura transgenica, convenzionale e biologica**), convertito, con modificazioni, in legge 28 gennaio 2005, n. 5.

bensì deve essere affidata alla *“verifica dello stato delle conoscenze scientifiche e delle evidenze sperimentali acquisite, tramite istituzioni e organismi - di norma nazionali o sovranazionali - a ciò deputati, dato l'essenziale rilievo”* che, a questi fini, rivestono *“gli organi tecnico-scientifici”*²².

2. I tributi ambientali quali strumenti economici di protezione ambientale.

I tributi ambientali, istituiti di diretta applicazione dei principi precedente descritti, sono tradizionalmente annoverati fra gli strumenti economici per la tutela dell'ambiente, difatti l'OCSE²³ ha definito *“strumenti economici di protezione ambientale”* tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati”, includendovi: a) le tasse (o imposte) e le tariffe, con funzione disincentivante e/o di gettito; b) i sussidi, con funzione incoraggiante di attività o condotte rivolte alla riduzione dell'inquinamento; c) i depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti, eventualmente restituibili in caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti; d) le penalità e altre misure di deterrenza applicabili ai soggetti inquinanti; e) i permessi negoziabili e altri strumenti di mercato volti a limitare le produzioni inquinanti ovvero a favorire processi di innovazione produttiva verso procedure con minore impatto ambientale.

In base alla predetta classificazione, i tributi ambientali sono del tutto equiparati agli altri strumenti economici ed appaiono, pertanto, relegati ad una

²² Corte Costituzionale, Sentenza n. 282 del 2002

²³ Nel testo si fa riferimento alla prima definizione dei tributi ambientali che risale alla Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE *“Guiding principle concerning international economic aspects of environmental policies”* del 1972.

funzione di mero reperimento di risorse finanziarie per l'ambiente (senza peraltro alcuna differenziazione fra strumenti tariffari, altri interventi e strumenti tributari).

In realtà, come rilevato da parte della dottrina²⁴ i tributi ambientali soprattutto se paragonati ai sussidi ed ai permessi negoziabili, presentano un grado di ingerenza nel mercato decisamente maggiore, mediante modificazione autoritativa dei costi di accesso al sistema ambientale (per indiretta assegnazione di un prezzo alle condotte o attività inquinanti, ai servizi ed alle risorse naturali, altrimenti gratuiti o liberamente accessibili) ed interferenza condizionante sul giudizio di convenienza dell'operatore, nella comparazione del prezzo imposto con quello derivante dall'opzione per una scelta alternativa.

Quindi nelle Raccomandazioni OCSE i tributi non sono strumenti volti alla tutela di un bene protetto (l'ambiente) ma piuttosto una delle tante misure che possono semplicemente consentire di "internalizzare" le cosiddette "esternalità" ambientali²⁵, e, pertanto, il bene ambientale rimane estraneo alla fattispecie tributaria ed al presupposto del tributo²⁶.

24 Sulla disamina della Raccomandazione OCSE, tra gli altri, più approfonditamente GUIDO V., Tributi ambientali, in «Tourism taxation». Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, a cura di FICARI V., SCANU G., Torino, 2013, pag. 277 e segg..

25 Conseguenza tratta da GUIDO V., Tributi ambientali, in «Tourism taxation». Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, a cura di FICARI V., SCANU G., Torino, 2013, pag. 277, che conclude "lo strumento tributario non assume la qualificazione di misura direttamente volta alla tutela dell'ambiente considerato di per sé come bene protetto, ma piuttosto di una delle tante misure che possono semplicemente consentire di "internalizzare" le cosiddette "esternalità" ambientali, agendo sul costo dei prodotti inquinanti per indirizzare le scelte dei consumatori".

26 Tant'è che il tributo ambientale, per come descritto nelle Raccomandazioni OCSE può configurarsi unicamente come tributo di scopo, che, rispondendo nella sua costruzione giuridica ai canoni tributari classici, persegue anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente, in tal senso GUIDO V., Tributi ambientali, in

3. Evoluzione della nozione di tributo ambientale nell'ambito dell'Unione Europea: applicazione dei principi della c.d. economia circolare.

Dal 1997²⁷ l'evoluzione compiuta in seno alla Unione Europea²⁸ nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale è giunta alle seguenti conclusioni: la necessità di attribuire al bene ambientale natura di elemento essenziale e strutturale della fattispecie tributaria e la misurabilità scientifica del danno ambientale, che deve essere matematicamente esprimibile mediante una specifica unità fisica²⁹.

Nel settimo Programma europeo per l'ambiente³⁰, coerentemente, si chiede, sulla base del principio di sussidiarietà, agli Stati membri di modificare i comportamenti dannosi per l'ambiente attraverso l'utilizzo di strumenti di mercato economici e fiscali, dando attuazione ai quattro principi fondamentali

«Tourism taxation». Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, a cura di FICARI V., SCANU G., Torino, 2013, pag. 277.

27 Ci si riferisce alla lettera del 26 marzo 1997 che la Commissione ha trasmesso al Consiglio e al Parlamento Europeo intitolata "Tasse e imposte ambientali nel mercato unico", con la quale si proponeva l'adozione di una prima Risoluzione volta, tra l'altro, si chiedeva alla Commissione di presentare senza indugio proposte concernenti l'applicazione da parte di tutti gli Stati membri di strumenti economici volti a ridurre l'inquinamento e l'utilizzazione non sostenibile delle risorse naturali e che i livelli minimi dei tributi ambientali debbono essere adottati mediante un coordinamento efficace tra gli Stati membri, onde accelerare l'applicazione del principio "chi inquina paga".

28 Per una ricostruzione dettagliata, non oggetto della presente indagine, dell'evoluzione dei prelievi ambientali in ambito europeo si rinvia per tutti a ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, Giappichelli, Torino, 2012, pp. 7 e ss. e DORIGO S., MASTELLONE P., La fiscalità per l'ambiente, Aracne editrice, Roma, 2013, pp. 9 e ss..

29 Si veda GALLO F. – MARCHETTI F., "I presupposti della tassazione ambientale", in "Rass. trib.", n. 1/1999, p. 118, ove si è evidenziato che l'unità fisica alla base del tributo potrebbe consistere in un'unità di sostanza emessa, sostitutiva o consequenziale per emissioni, oppure un'unità di specifiche risorse naturali (ad esempio di acqua dolce).

30 Il Programma citato è stato approvato nel 2013 con Decisione n. 1386/2013/UE del 20/11/2013 ed è in vigore fino al 2020.

in tema di politica ambientale esplicitati dall'art. 191 TFUE: precauzione, azione preventiva, correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e principio "chi inquina paga".

La Commissione Europea in data 2 dicembre 2015 ha adottato un piano di azione per l'Unione Europea basato esclusivamente sulla cd. *economia circolare*, cioè quella economia basata su strumenti fiscali che stimolano processi virtuosi di tutela ambientale³¹.

Le due principali tipologie di interventi fiscali (tributi e agevolazioni) a contenuto ambientale sono speculari: i tributi ecologici che tendono a colpire l'inquinamento e il deterioramento ambientale e le agevolazioni che stimolano la riduzione dell'inquinamento attraverso la predisposizione diretta o indiretta di esternalità positive³².

La ricostruzione della nozione di tributo ambientale contenuta negli atti della

31 Nel testo si utilizza il termine economia circolare nel senso definito dalla ELLEN MACARTHUR FOUNDATION (www.ellenmacarthurfoundation.org): "è un termine generico per definire un'economia pensata per potersi rigenerare da sola. In un'economia circolare i flussi di materiali sono di due tipi: quelli biologici, in grado di essere reintegrati nella biosfera, e quelli tecnici, destinati ad essere rivalorizzati senza entrare nella biosfera", e cioè un sistema economico pensato per auto-rigenerarsi, in particolare, pensando in maniera olistica, avendo attenzione all'intero sistema e considerando le relazioni causa-effetto tra le diverse componenti, potendo in tal modo rivestire un ruolo importante il tributo ambientale per orientare i consumatori verso prodotti autorigeneranti e meno dannosi per l'eco-sistema, attraverso l'aumento dei prezzi determinati dalla tassazione della produzione di beni e servizi.

32 Più diffusamente sull'utilizzo da parte degli Stati degli incentivi o agevolazioni, GUIDO V., Tributi ambientali, in «Tourism taxation». Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, a cura di FICARI V., SCANU G., Torino, 2013, pag. 278, la quale rileva che: "Tradizionalmente, la politica economico-ambientale ha privilegiato l'applicazione di un sistema di incentivazioni, basato su un'articolata e variegata combinazione di agevolazioni fiscali, rispetto all'impiego di imposte; queste ultime hanno infatti costantemente riscontrato forti resistenze presso l'opinione pubblica e un diffuso sentimento di diffidenza e repulsione verso meccanismi di accentuazione del prelievo fiscale".

Commissione europea si discosta da quella contenuta nella Raccomandazione OCSE, in quanto la Commissione europea non si limita a valorizzare la funzione disincentivante di condotte inquinanti svolta dall'applicazione dei tributi ambientali ma soprattutto la necessità di commisurare la base imponibile del tributo in base all'entità dell'impatto³³ negativo sull'ambiente delle condotte inquinanti.

Detto approccio in sede europea ha consentito alla stessa Commissione di poter distinguere tra prelievi tributari veri e propri e tariffe (operando attraverso i classici concetti di coattività e/o sinallagmaticità) e distinguendo tra tributi sull'inquinamento (quelli per i quali è possibile individuare una unità fisica per quantificare gli effetti delle immissioni) dai tributi sui prodotti (quelli per i quali è il prodotto ad essere in diretta relazione con il deterioramento o danno).

L'utilizzo di tributi ambientali nelle raccomandazioni dell'Unione europea, pertanto, si pone negativamente, in quanto volto a tassare la causa dello spreco e dell'inquinamento e positivamente, trattandosi di concessioni di agevolazioni fiscali al fine di incentivare l'innovazione del prodotto e per il processo di sviluppo sostenibile³⁴.

4. Obblighi degli Stati Membri in relazione ai tributi ambientali.

L'Unione Europea, in assenza di un autonomo sistema di finanziamento, in materia fiscale riveste una competenza concorrente rispetto a quella degli Stati membri, svolgendo un ruolo di

33 Si precisa che negli atti della Commissione Europea per impatto negativo sull'ambiente va inteso un deterioramento/inquinamento di beni finora liberi, facendo riferimento soprattutto alle sostanze emesse nell'ambiente (per esempio, CO₂), alla quantità di riduzione dei beni offerti, al rischio di non poter riprodurre i beni deteriorati, etc..

34 URICCHIO A., I tributi ambientali la fiscalità circolare, Dir. e Prat. Trib., 2017, 5, 1849

coordinamento delle politiche fiscali dei diversi Stati membri (cd. principio di sussidiarietà)³⁵ volte all'armonizzazione fiscale della Unione Europea, definita come quel procedimento attraverso il quale si rendono affini più discipline normative di diversi tributi appartenenti a diversi Stati membri.

L'obbiettivo in detta materia non è quello dell'unificazione bensì dell'adeguamento ad un determinato tipo comune, in particolare: presupposto, base imponibile e aliquote) al fine di evitare possibili divergenze di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico.

L'armonizzazione è uno strumento fondamentale in quanto le imposte sulle transazioni commerciali (IVA) o l'imposta sulle accise che anch'esse mostrano un intrinseco valore ambientale, sono in grado di influire sul mercato nazionale qualora vi fossero delle disparità tra i vari Stati membri³⁶.

Dal quadro normativo della fiscalità europea emerge che il tributo ambientale deve essere compatibile con gli obiettivi e i principi europei, ossia con il principio di non discriminazione stabilito dall'art. 18 TFUE, il divieto degli aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 ss. TFUE in base al

35 Nell'Unione Europea vige il principio della divisione di competenza: l'art. 112 TFUE (ex art. 93 TCE) dispone la competenza degli organi dell'UE in materia di armonizzazione, prevedendo una competenza concorrente in capo agli Stati membri da esercitare ogni qual volta l'Unione non abbia esercitato la propria, sulla base del cd. criterio di attribuzione, sempre nel rispetto del principio di sussidiarietà, che assegna comunque alla Unione la potestà di agire se e nella misura in cui gli obiettivi non possano essere adeguatamente raggiunti dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale o locale. La preferenza accordata dunque all'intervento nazionale deve però essere coordinata con i principi fondamentali comunitari, rinvenibili essenzialmente nel Trattato, ma anche in fonti derivate, che non possono essere in alcun modo violati o disattesi dalle politiche statali, più diffusamente ALLENA M. *Tributi ambientali: Profili nazionali ed Europei*, Siena, 27 settembre 2014.

36 MAURO M., *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, *Revista de Estudios Juridicos* n. 17/2017

quale si devono comparare le eventuali agevolazioni previste al fine di tutelare l'ambiente.

Sono numerose le occasioni in cui la Corte di Giustizia dell'Unione Europea³⁷ ha dichiarato l'incompatibilità della legge nazionale con l'ordinamento comunitario, si pensi al caso della cd. "tassa sul tubo siciliana"³⁸, il cui presupposto era individuato dalla presenza di gasdotti sul territorio regionale e il soggetto passivo era individuato nel proprietario del gasdotto che effettuava attività di trasporto, distribuzione e vendita di gas, mentre la base imponibile era costituita dal volume di metri cubi trasportato del gasdotto ed il quantum determinato dalla grandezza pecuniaria fissa per metro cubo. Il tributo avente quale scopo la prevenzione del danno ambientale causato dalla presenza dei condotti di gas, è stato censurato dalla Corte di giustizia europea per incompatibilità con il diritto dell'Unione in quanto imponeva una restrizione alla libera circolazione delle merci e adottava una politica commerciale e tariffaria diversa da quella comunitaria.

Al fine di realizzare una politica fiscale ecologicamente orientata è necessario un'azione sinergica sia a livello europeo sia a livello nazionale, anche per mezzo dei diversi livelli di governo e sulla base del principio di sussidiarietà.

Sembra che anche nel caso di tributi ambientali, pertanto, si debba parlare di armonizzazione fiscale, dal momento che la mancata integrazione delle condizioni e dei presupposti fiscali in materia ambientale non garantirebbe il corretto funzionamento del mercato interno.

Il Parlamento Europeo e il Consiglio del 27 giugno 2001, con l'introduzione

37 Per l'evoluzione della giurisprudenza europea si vedano l'esame svolto in *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia ambientale*, in AA.VV. (a cura di CASSESE S.), *Diritto ambientale comunitario*, Giuffrè, Milano, 1995.

38 Sentenza della Corte di Giustizia Europea del 21 giugno 2007 nella causa C-173/05.

della direttiva 2001/42/Ce (cd. direttiva VAS), concernente la valutazione degli effetti di determinati piani e programmi sull'ambiente, sono intervenuti a livello comunitario in modo da fissare un quadro minimo per la valutazione ambientale che sancisca i principi generali del sistema di valutazione ambientale e lasci agli Stati membri il compito di definire i dettagli procedurali tenendo conto del principio della sussidiarietà.

Tale procedura di valutazione ambientale strategica (VAS) aiuta i responsabili delle politiche a prendere decisioni consapevoli, basate su informazioni oggettive e sui risultati delle consultazioni che coinvolgono pubblico, parti interessate e autorità competenti.

Solo alcuni degli Stati membri hanno recepito la cd. Direttiva VAS, mentre altri hanno integrato le sue prescrizioni negli obblighi già esistenti in materia, inclusi quelli derivanti dal recepimento della direttiva sulla valutazione dell'impatto ambientale (cd. Direttiva VIA).

6. Tributo ambientale: imposta o tassa?

Gli Stati Membri sono tenuti, pertanto, ad introdurre prelievi coattivi al fine di tutelare l'ambiente. Ovviamente l'introduzione di simili prelievi nel nostro Ordinamento deve rispettare il principio costituzionale della capacità contributiva³⁹.

39 Tant'è che in Italia parte della dottrina, al fine di al solo fine di sfuggire all'ambito di applicazione dell'art. 53, comma 1 della Costituzione hanno qualificato i c.d. tributi ambientali come una sanzione o come una misura risarcitoria, ad esempio PATTI S., *La tutela civile dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1979, pp. 178 e ss.; CARAVITA B., "I principi della politica comunitaria in materia ambientale", in "Riv. giur. amb.", 1991, pp. 207 e ss. lo riconducono all'istituto della responsabilità civile di natura extracontrattuale. Tuttavia, come correttamente rilevato (PEVERINI L., *I tributi ambientali in L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, MELIS G., SALVINI L. (a cura di), Padova, 2014, pag. 720), tale impostazione è certamente infondata in quanto le attività inquinanti non sono tutte attività vietate e, pertanto, non è possibile ri-

Il principio comunitario "*chi inquina paga*" è stato interpretato da alcuni come onere risarcitorio gravante sugli autori di un danno ambientale provato, da altri come rimedio per internalizzare i costi dell'inquinamento, onerando dei costi necessari al miglioramento, alla tutela e al ripristino ambientali coloro che incidono in maniera rilevante sull'ambiente.

Si è soliti differenziare, nell'ordinamento italiano, i tributi ambientali in senso proprio, ossia quelli rispondenti al principio comunitario chi inquina paga che ricomprendono nel presupposto il fattore inquinante alla base del danno ambientale, dai i tributi ambientali in senso funzionale, che si riferiscono a presupposti di tipo tradizionale (ad esempio reddito, patrimonio, consumo, ecc.) ma hanno la finalità di incentivare o disincentivare lo svolgimento di attività o l'utilizzo e la produzione di beni che interessano l'ambiente⁴⁰.

I tributi ambientali sono forme di imposizione che assumono ad elemento strutturale comportamenti dei contribuenti che hanno manifestati effetti negativi sull'ambiente e sono rivolti a realizzare il concorso alla spesa pubblica (ex art. 53 Cost.) da parte di tali soggetti, ancorché non esclusivamente preordinati a tale fine.

Il tributo ambientale porrebbe in essere un primo fine di natura chiaramente fiscale, essendo volto a procurare entrate, ed in secondo luogo un fine di natura extrafiscale⁴¹ in quanto ispirato da valori di

collegare alle stesse l'obbligo di risarcimento dei danni o l'applicazione di una sanzione. In detto contesto si precisa che alcuni Autori (ad esempio DE CESARIS A. L., "Le politiche comunitarie in materia di ambiente", in *Diritto ambientale comunitario* (a cura di CASSESE S.), Giuffrè, Milano, 1995, pp. 46 e ss.) ritengono che il principio possa essere attuato indifferentemente mediante forme di risarcimento del danno ambientale basate sulla responsabilità civile, di sanzioni amministrative cd. riparatorie oppure attraverso l'istituzione di tributi ambientali.

40 GALLO F., "Profili critici della tassazione ambientale", in "Rass. trib.", n. 2/2010, p. 303.

41 URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fisca-*

promozione ai comportamenti o ai processi ecocompatibili o di disincentivizzazione di prodotti inquinanti.

Il tributo per sua natura è definito come un prelievo di ricchezza (cd. prestazione patrimoniale) effettuata coattivamente da un Ente pubblico non collegato sinallagmaticamente ad alcun corrispettivo.

A secondo del presupposto dal quale scaturiscono i tributi - siano essi fatti, eventi ovvero situazioni - si differenzia il tributo con funzione solidaristica ossia l'imposta dal tributo con funzione paracommutativa ossia la tassa.

Secondo la tradizionale dottrina nazionale⁴², la funzione tipica dell'imposta si traduce in una obbligazione di riparto tra tutti i consociati delle spese pubbliche⁴³.

Pertanto, l'imposta ha quale funzione il riparto delle spese pubbliche per il mantenimento della *res pubblica*, ossia il riparto delle spese che permettono l'esistenza e il mantenimento dello Stato ovvero assicurino la vita dell'Ente preposto al raggiungimento del bene comune, precisando che nell'imposta la ripartizione *pro-quota* non avviene in base a ciò che ciascun soggetto passivo riceve, bensì sulla base degli indici economici (*rectius*: ricchezza monetaria) di ciascun contribuente/consociato.

lità circolare, Dir. e Prat. Trib., 2017, 5, 1849

42 FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, 2017, parte generale, pag. 157, il quale afferma, trattando il tema sulla capacità contributiva che: "Compito dello Stato non è ... unicamente quello di garantire l'uguaglianza formale dei cittadini davanti alla legge, ma vieppiù quello di assicurare l'uguaglianza sostanziale dei cittadini stessi, correggendo gli squilibri sociali dovuti a situazioni sperequate di partenza".

43 Dall'analisi della sua struttura si evince che l'istituto dell'imposta è disciplinato secondo il criterio della capacità contributiva strettamente correlato al principio di solidarietà ex art. 2 Cost., ossia fondato su fatti espressivi di forza economica in cui la ricchezza spendibile di ciascun consociato concorre nel finanziamento delle spese pubbliche anche in luogo di tutti quei contribuenti che siano privi di tale capacità contributiva.

La tassa, invece, per sua definizione è prevista a carico di tutti quei soggetti passivi che beneficiano di un determinato servizio pubblico o di attività pubblica (giurisdizionale o amministrativa)⁴⁴.

Alla luce delle su esposte definizioni occorre ora verificare quale qualificazione giuridica il tributo ambientale di matrice europea possa rivestire nel nostro ordinamento.

Nel caso in cui si trattasse di una tassa, il soggetto passivo inquinante sarebbe tenuto al versamento della tassa ambientale a fronte dell'attività svolta dallo Stato in forza del danno ambientale provocato dal soggetto stesso. Presupposto per far sì che al tributo ambientale possa essere data la qualifica giuridica di tassa è l'attività dello Stato che consisterebbe in un'attività volta a porre rimedio ad una situazione dannosa per l'ambiente ovvero ad una situazione con effetti potenzialmente negativi sull'ambiente. Un'obbligazione pecuniaria in materia ambientale nasce per la semplice immissione nell'ambiente di sostanze nocive, indipendentemente dalla controprestazione dello Stato.

Se, invece, si dovesse accogliere la teoria del tributo ambientale come imposta ci si troverebbe immediatamente di fronte ad una incongruenza tra il principio del *chi inquina paga* di matrice europea e il principio della capacità contributiva ex art. 53 Cost.. La teoria tradizionale dell'art. 53 Cost. prevede che vi sia una stretta correlazione tra la capacità contributiva e la funzione altruistica della solidarietà economica e sociale; tale teoria riconnette la capacità contributiva al concetto di ricchezza spendibile e valorizza altresì gli elementi patrimoniali attivi⁴⁵.

44 Si tratta pertanto di una prestazione patrimoniale dovuta per l'espletamento di un determinato servizio pubblico richiesto dal soggetto passivo.

45 Si veda per tutti agli scritti di FALSITTA G., L'imposta confiscatoria, in Riv. dir. trib., n. 2/2008, I, pp. 89 e ss..

Un'altra tesi più recente⁴⁶ interpreta la capacità contributiva senza limitarsi all'inclusione nel presupposto del tributo di componenti patrimoniali e reddituali, ma sulla base di scelte di ordine sociale fondate sul perseguimento di un interesse generale che prescindono dalla ricchezza del contribuente, volendo in tal modo sottoporre all'imposizione fiscale anche tutti quei comportamenti socialmente rilevabili e valutabili economicamente.

Sulla base di tale teoria sono rientrati nell'alveo del principio di cui all'art. 53 Cost. alcuni tributi ambientali propri, ossia tutti quei tributi ambientali rispondenti al principio del "*chi inquina paga*", compresi quelli che si riferiscono alle unità fisiche costituite dall'utilizzo di beni ambientali scarsi⁴⁷ ovvero dalla produzione di gas inquinanti, cioè ad entità non reddituali, non patrimoniali e non ricollegabili al principio di beni scambiabili.

La dottrina⁴⁸ ha pertanto ritenuto socialmente rilevanti quella potenzialità economica alla base dell'equo riparto delle spese pubbliche nell'unità fisica che incide negativamente sull'ambiente, applicando il criterio di riparto delle cd. esternalità negative⁴⁹ richiamate dalla regola comunitaria del "*chi inquina paga*"⁵⁰.

Alla luce di ciò si precisa che una parte della dottrina ha ritenuto che il mancato coordinamento tra il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

e il principio comunitario del chi inquina paga è un problema solo apparente⁵¹, dal momento che il diritto comunitario impone che l'inquinatore sia assoggettato ad una prestazione pecuniaria imposta in base al principio "*polluter pays principle*" ma non impone che tale prescrizione sia osservata attraverso misure qualificate come tributo da parte degli Stati membri. Ovviamente tale presupposto non esime il legislatore nazionale dall'emanazione di leggi in materia di prelievi ambientali conformi ai principi comunitari.

46 Per tutti GALLO F., "Profili critici della tassazione ambientale", in "Rass. trib.", n. 2/2010, p. 303.

47 MAURO M. "Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici" Revista de Estudios Juridicos n. 17/2017, pag. 9.

48 VERRIGNI C., "La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali", in "Rass. trib." n. 5/2003, p. 1614.

49 La teoria economica considera l'inquinamento (dell'aria, dell'acqua, del terreno, ecc.) un'esternalità negativa, un effetto collaterale di attività economiche con conseguenze avverse per la collettività.

50 MAURO M. "Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici" Revista de Estudios Juridicos n. 17/2017.

51 MAURO M. "Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici" Revista de Estudios Juridicos n. 17/2017, pag. 9, si veda anche in posizione analoga di BATISTONI FERRARA F., "I tributi ambientali nell'ordinamento italiano", in "Riv. dir. trib.", n. 12/2008, I, p. 1090.

La continuità aziendale nelle procedure concorsuali in Usa e in Italia

di Gian Matteo Ciampaglia
e Glauco Giacobbe

Sommario:

1 Premessa - 2 Le procedure concorsuali di composizione di crisi in Usa - 2.1 Il Chapter 11, Title 11, U.S. Code - 2.2 Il piano del Chapter 11 - 3 L'estensione del chapter 11 alle PMI: cenni storici; - 4 Conclusioni

Prime Riflessioni

La nuova riforma della legge fallimentare prevede che entro il 16 marzo 2019 dovranno innanzitutto essere applicate le novità relative all'istituzione dell'albo dei soggetti chiamati a svolgere le funzioni di curatore, commissario giudiziario e liquidatore.

Le altre principali novità contenute nel testo (*che sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 14 febbraio 2019*) della riforma contenuta nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza prevedono le seguenti modifiche alla legge fallimentare:

- ✓ si sostituisce il termine fallimento con l'espressione "liquidazione giudiziale" in conformità a quanto già avviene in altri Paesi europei, come la Francia o la Spagna, al fine di evitare sia il discredito sociale sia quello personale che da sempre si accompagna alla parola "fallito". Scompaiono, oltretutto, gli effetti sanzionatori della procedura di insolvenza dell'imprenditore, per lasciare spazio alla salvaguardia dei valori aziendali.
- ✓ si introduce, inoltre, un sistema di allerta e prevenzione finalizzati a consentire la pronta emersione della

crisi, nella prospettiva del risanamento dell'impresa e comunque del più elevato soddisfacimento dei creditori. Un sistema procedimentale, a gestione non giudiziaria, che vuole garantire una emersione anticipata della crisi di impresa ed evitare (come purtroppo molto di frequente è accaduto in questi ultimi anni) che l'imprenditore acquisisca coscienza della crisi con grande ritardo, quando non vi siano più effettivi valori aziendali da salvaguardare. Tale sistema è alquanto innovativo, infatti tale riforma porrà a carico degli organi di controllo interni e di alcuni creditori pubblici qualificati (*es.: l'Agenzia delle entrate, l'INPS e l'agente della riscossione*) l'obbligo di segnalare l'insorgenza della crisi ad un organismo che sarà istituito presso le Camere di Commercio, ovvero l'OCRI (*Organismo di composizione della CRisi di Impresa*). Quest'ultimo sarà chiamato a "guidare" l'imprenditore all'interno della fase di crisi e ad aiutarlo a ricercare una soluzione: secondo i critici, sia la struttura dell'organismo sia il percorso prefigurato dalla legge segnalano un "dirigismo" a forte tensione giurisdizionale, che comporterebbe un ritorno indietro nel tempo rispetto alle riforme del 2005.

- ✓ si dà priorità di trattazione alle proposte che comportino il superamento della crisi assicurando continuità aziendale;
- ✓ si privilegiano, tra gli strumenti di gestione delle crisi e dell'insolvenza, le procedure alternative a quelle dell'esecuzione giudiziale. Creando in tal modo un rafforzamento del concordato preventivo in continuità, a discapito di quello liquidatorio: mentre il primo viene ampliato, consentendo che sia individuato anche nella cosiddetta continuità indiretta (*quando cioè l'azienda prosegue, anche se sotto una diversa guida imprenditoriale*), il secondo viene relegato ad ipotesi più residuali;

- ✓ si uniforma e si semplifica la disciplina dei diversi riti speciali previsti dalle disposizioni in materia concorsuale;
- ✓ un'altra novità di grande impatto concreto e di più prossima efficacia, riguarda le diverse modifiche del diritto societario: da un lato, con l'introduzione di nuovi canoni comportamentali per gli organi di gestione societaria, che dovranno approntare specifici sistemi ("adeguati assetti organizzativi"), finalizzati ad accertare tempestivamente la crisi; dall'altro con l'ampliamento dei casi di obbligatorietà dell'organo di controllo interno nelle s.r.l. (*il che avrà un effetto immediato sul tipo societario più diffuso nel nostro Paese*); dall'altro ancora con l'introduzione di nuove regole in materia di risarcimento dei danni nell'ambito delle azioni di responsabilità.
- ✓ si prevede la riduzione della durata e dei costi delle procedure concorsuali;
- ✓ si istituisce presso il Ministero della Giustizia un albo di soggetti destinati a svolgere, su incarico del tribunale, funzioni di gestione o di controllo nell'ambito di procedure concorsuali, con l'indicazione dei requisiti di professionalità, esperienza e indipendenza necessari all'iscrizione;
- ✓ infine, si armonizzano le procedure di gestione della crisi e dell'insolvenza del datore di lavoro, con forme di tutela dell'occupazione e del reddito di lavoratori.

Le novità contenute nella riforma coinvolgeranno in maniera diretta le tante SRL che saranno chiamate a modificare statuti o atti costitutivi entro il termine di nove mesi (*cfr. le modifiche inerenti la nomina del collegio sindacale e la revisione legale dei conti introdotte all'articolo 2477 del Codice Civile*).

Dai cambiamenti che entreranno in vigore dal 16 marzo 2019, appare evidente che

c'è una sorta di orientamento, da parte degli organi di giustizia, ad aiutare le imprese in difficoltà ed anche una sorta di protezione dell'immagine sociale dell'imprenditore, volta ad evitare il discredito di quest'ultimo, da qui il termine di "liquidazione giudiziale" per coloro i quali sono interessati da una tale procedura, che un tempo era definita procedura concorsuale (cioè fallimento) e l'imprenditore era definito "fallito". È inoltre evidente la priorità che verrà data alle proposte che comporteranno un piano volto al superamento della crisi, assicurando la cosiddetta continuità aziendale.

Per cui chi viene chiamato a gestire una situazione di crisi, deve avere una forma mentis più imprenditoriale e meno giuridica; per cui, un tempo si chiedeva al curatore di interpretare ed applicare la legge fallimentare, senza porsi il problema del discredito dell'immagine sociale e personale dell'imprenditore, oggi, invece, si deve tenere presente che bisogna evitare di ledere l'immagine pubblica del malcapitato imprenditore, incappato nelle maglie della crisi di impresa. Pertanto, si può dire che oggi si pone molto l'accento sulla salvaguardia dell'immagine sociale pubblica e personale dell'imprenditore stesso, quasi andando ad addolcire una definizione, ovvero quella di fallito/fallimento, che in passato non lasciava spazio a repliche di nessun genere.

Per cui, possiamo riassumere il tutto dicendo che la nuova riforma vuole che ci siano più aiuti, meno punizioni, maggior continuità aziendale e più salvaguardia dei livelli occupazionali.

1. Premessa

La tematica della continuità aziendale è stata, negli ultimi tempi, di centrale interesse nell'analisi e nelle riforme che hanno interessato il diritto concorsuale

del nostro Paese e negli Usa.

La tematica della salvaguardia della continuità aziendale si è affermata dapprima con le leggi sull'amministrazione straordinaria, al fine di salvaguardare i livelli occupazionali mediante il mantenimento in vita, più o meno artificioso, delle grandi imprese dissestate; successivamente, la visione conservativa è diventata un obiettivo da perseguire con la riforma del 2005, anche se tale principio aveva un riscontro marginale nella pratica.

Il più importante contributo alle soluzioni della crisi d'impresa, finalizzate alla salvaguardia dei complessi aziendali si è avuto con i cc.dd. Decreto Sviluppo e Decreto Crescita del 2012/2013, che, per la prima volta, introducono in modo esplicito il concetto di continuità aziendale. Il giudice delle ultime riforme ed i progetti di legge attuali si muovono nella direzione tracciata dal legislatore del 2012, nell'ottica della valorizzazione del risanamento aziendale e delle procedure negoziate della crisi.

Le ultime riforme, invece, stanno tentando di muoversi sempre di più nella direzione opposta, nella speranza di intercettare più precocemente i fenomeni di crisi e di salvaguardare maggiormente i valori aziendali ancora recuperabili. Emblematici in tal senso sono l'introduzione dell'istituto del concordato con continuità aziendale, quest'ultimo espressamente volto a prevedere e a disciplinare la continuità dell'azienda in concordato, e la previsione della Commissione Rordorf di adeguati meccanismi di allerta e prevenzione della crisi.

Il favore con cui l'odierno legislatore guarda al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione come strumenti di possibile superamento della crisi d'impresa si spinge fino a

consentire la continuazione dell'attività pur quando la perdita di capitale porrebbe altrimenti la società nell'alternativa tra ricapitalizzazione o scioglimento e i presupposti della continuità aziendale, dal punto di vista della disciplina del bilancio, potrebbero essere venuti meno (art. 182-sexies, L. Fall.).

In presenza di "patologie aziendali", quali possono essere considerate le situazioni di crisi, la tempestività nell'individuazione della perdita della continuità aziendale e la predisposizione di adeguati strumenti di allerta assumono un ruolo centrale ai fini dell'opportunità di fare ricorso a strumenti già presenti nel *chapter 11* statunitense.

Non vi può essere dubbio che le ultime riforme intervengano dunque al fine di ampliare le possibilità di costruire un percorso di risanamento dell'impresa in crisi, cercando di garantire una ripartenza dell'impresa, al fine di evitare che l'attuale periodo di recessione (che ha portato ad una contrazione generalizzata del sistema imprenditoriale) comporti il fallimento anche di imprese per le quali sarebbe ipotizzabile il recupero.

La ripartenza dell'impresa in crisi è consentita dal legislatore in due modi: una continuità diretta oppure una continuità indiretta.

Occorre tenere presente che ciò che giustifica il perseguimento dell'obiettivo della continuità aziendale, nonostante la crisi in cui versi l'impresa, è pur sempre l'interesse dei creditori.

In tal senso appare inequivoca la formulazione dell'art. 186-bis, comma II, lett. b), L. Fall., che impone l'attestazione, da parte del professionista, della funzionalità della prosecuzione dell'attività d'impresa, prevista dal piano concordatario, al miglior soddisfacimento dei creditori. Qui si evince come è fondamentale la presenza di un esperto

aziendalista che attesti la presenza di economicità.

Se quindi nella società *in bonis* e, dunque, nella disciplina del bilancio, la continuità aziendale è il naturale requisito perché possa realizzarsi lo scopo sociale a beneficio dei soci, essendo l'interesse dei creditori un mero limite esterno alla legittima perseguibilità di quell'interesse, il medesimo interesse dei creditori assume invece un ruolo centrale quando si manifesta la crisi dell'impresa: non più un limite esterno ma la stessa ragion d'essere dell'operare dell'azienda in continuità.

2 Le procedure concorsuali di composizione di crisi in Usa

Il *Leitmotiv* della regolazione della crisi d'impresa statunitense può individuarsi nell'efficiente allocazione delle risorse dell'impresa debitrice tra i vari gruppi di creditori, ovvero nell'obiettivo di eliminare la crisi d'impresa, soddisfacendo i creditori nel miglior modo possibile. La predisposizione di un sistema concorsuale efficiente ha effetti positivi sul costo del capitale e crea un ambito favorevole d'investimento per gli operatori economici, in quanto sono consapevoli di potersi affidare a un'esecuzione efficiente sul patrimonio del debitore che si trova in uno stato di crisi.

Il *Bankruptcy Code* è strutturato in nove capitoli (*Chapters*), dal *Chapter 1* al *Chapter 9*: i primi tre capitoli contengono provvedimenti comuni a tutte le procedure concorsuali, vengono disciplinate nei capitoli successivi in modo particolare le procedure concorsuali riservate a specifiche categorie di soggetti. Le procedure sono suddivise a seconda se perseguono uno scopo liquidatorio o continuativo dell'impresa del debitore in crisi. Per quanto interessa il presente

lavoro, si analizzano le norme disciplinanti le procedure concorsuali delle imprese commerciali contenute nei *Chapters 7 (Liquidation)* e *11*. I *Chapters 7 e 11* contengono invece le norme disciplinanti rispettivamente la liquidazione e la riorganizzazione dell'impresa (*Reorganization*). Generalmente, entrambe le procedure possono essere avviate in modo diretto su istanza dal debitore (*voluntary case – 11 U.S. Code § 301 (a)*), ovvero in modo indiretto su istanza di un creditore (*involuntary case – 11 U.S. Code § 303 (a)*).

2.1 Il Chapter 11, Title 11, U.S. Code

Il Chapter 11 persegue l'obiettivo di ristrutturare l'impresa e di soddisfare i creditori attraverso la prosecuzione dell'attività d'impresa, lasciando la gestione e l'amministrazione dell'impresa in capo al debitore, il quale si qualifica pertanto come *debtor in possession (DIP – 11 U.S. Code, § 1107)*. Il *DIP* deve gestire l'impresa nell'interesse dei creditori e può compiere tutti gli atti di natura ordinaria, mentre per il compimento degli atti di natura straordinaria occorre l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria (11 U.S. Code, §§ 1106 e 1107). Prima di iniziare una descrizione dettagliata degli aspetti generali del Chapter 11 è d'obbligo definire alcuni profili sulla funzione e sulla struttura del diritto fallimentare statunitense, innanzitutto, procedura disposta in una legge, nella fattispecie di natura federale, la procedura è governata da un'autorità giudiziaria e i suoi destinatari sono «persons», questa procedura viene attivata se l'impresa si trova in uno stato di insolvenza, ovvero si trova in una situazione di impossibilità finanziaria ad adempiere un'obbligazione pecuniaria o di altro tipo, e ha lo scopo di soddisfare i creditori a mezzo della liquidazione del patrimonio del debitore o della *reorganization* dello stesso; alla

soddisfazione dei creditori, considerati come un unico soggetto articolato in classi, si presenta speculare la liberazione del debitore perseguendo obiettivi di efficacia e distribuzione.

Notevole importanza riveste, nella procedura di bankruptcy, il relief del debitore, che, soddisfacendo al massimo i propri creditori, si realizza attraverso due strumenti distinti e a carattere generale, la liquidation e la reorganization. Quest'ultima si tratta di una variante della procedura, una sottoclasse della rehabilitation, che consiste in un procedimento di riorganizzazione degli affari finanziari così che il debitore possa [234]continuare la sua esistenza come un'entità finanziaria, con il soddisfacimento dei suoi creditori attraverso la richiesta dei guadagni futuri del debitore, che si concreta con l'approvazione, l'omologazione e l'esecuzione di un piano di pagamento dei creditori. La giustificazione alla scelta del legislatore per le due forme alternative di relief sta sul piano dell'efficienza.

L'attivazione della procedura di reorganization spetta al debitore quando ci si trova di fronte ai voluntary case, mentre se si è al cospetto di involuntary case, sono i creditori a dare il via alla procedura.

Nel primo caso il debitore ha l'onere di depositare un'istanza, petition, redatta secondo i dettami dell'Official Form[255], nella cancelleria della Corte fallimentare competente, allegando dei documenti, come la lista dei propri creditori, di conseguenza possiamo osservare che gli organi fallimentari rimangono estranei all'attivazione della procedura. Al deposito della petition, segue di diritto la concessione dell'order of relief.

L'inizio della reorganization, come già esaminato in precedenza in questo capitolo, è ispirato dalla volontà dei

soggetti che sono coinvolti nel dissesto.

Prima di iniziare ad analizzare dettagliatamente le norme sulla procedura del Chapter 11, soprattutto quelle che riguardano il cosiddetto plan occorre riportare quelli che sono considerati[262] i pro e i contro della scelta per una petition, sia da parte del debitore che da parte dei creditori spiegando in poche parole le possibili alternative percorribili.

Nella reorganization il debitore rimane nella disponibilità della property of the estate, diventando debtor in possession (DIP), è lo stesso debitore ad assumere gli obblighi ed a svolgere gli uffici del Bankruptcy Trustee. Tale soggetto viene nominato dalla Corte soltanto nei casi di frode, disonestà, incompetenza o di cattiva gestione del debitore da parte della gestione attuale, prima o dopo l'inizio della causa o di cause simili, fermo restando che deve essere negli interessi dei creditori, dei soci e di tutti i soggetti coinvolti.

Il DIP continua lo svolgimento dell'attività produttiva senza che la Corte lo autorizzi, in coerenza con la finalità della reorganization per la quale la premessa centrale del Chapter 11 è quella di permettere alle parti finanziarie interessate di incrementare il valore della continuità aziendale delle attività del debitore: tale valore deve essere preservato prima che possa sparire[265].

Se un soggetto coinvolto tende a limitare l'attività del DIP questo deve specificatamente adire la Corte; per gli atti che eccedono all'amministrazione ordinaria, il Code prevede una notificazione alle parti interessate e, in caso di opposizione a esse, un'udienza apposita: in assenza di una tempestiva opposizione, la Corte autorizza l'atto senza tenere udienza. Il debitore, quale DIP, svolge, inoltre, i compiti propri del Trustee, rappresentando il patrimonio,

ma soprattutto deve procedere alla ristrutturazione finanziaria dell'attività, negoziando con i creditori ed i soci il plan; non può non essere legittimato a chiedere o concedere prestiti ad usare, vendere o affittare i beni del patrimonio.

Contro questi atti sono esperibili due tutele: una individuale al soggetto titolare di una pretesa sul patrimonio che risulta pregiudicato, per cui si dispone un intervento della Corte per proibire o modulare l'atto de quo affinché sia garantita una protezione adeguata; una generale volta ad impedire al DIP di vendere tutti i beni del suo patrimonio prima della confirmation del plan, a meno che non provi una buona ragione economica, da valutare relativamente all'interesse dei creditori.

Quest'ultima regola è in linea alla reorganization, l'obiettivo della quale è la soddisfazione dei creditori e dei soci con i proventi dell'attività prodotti con qualunque modalità.

Un ruolo molto importante nella dialettica negoziale della reorganization è assegnato al comitato dei creditori chirografari che può essere coadiuvato da altri comitati e da un comitato dei soci, alla cui nomina è, nel sistema vigente, competente lo United States Trustee. La funzione di negoziazione dei comitati dei creditori e dei soci si esplica principalmente nella partecipazione alla formulazione del plan, fornendo indicazioni ai propri rappresentanti sulla votazione, in molti casi concernenti il Chapter 11 in cui il plan è stato omologato, l'accordo sul plan era stato raggiunto prima con i comitati, i quali avevano inviato i propri rappresentanti ad approvarlo.

Altro soggetto coinvolto nella procedura è la Securities and Exchange Commission (SEC)[266] che è destinataria del disclosure statement prima dell'udienza di approvazione e titolare del potere di

sollevare ogni problema e essere ascoltata su un qualsiasi argomento riguardante un caso del Chapter 11.

Ora possiamo concentrarci sull'analizzare quello che viene definito l'elemento centrale della procedura di reorganization, ovvero il plan. È attraverso questo che si realizza lo scopo della procedura cioè di ristrutturare le finanze di un business, così che il debitore possa continuare ad operare, fornendo lavoro ai propri dipendenti, pagare i propri creditori e fornire un ritorno agli azionisti. La premessa di una riorganizzazione aziendale è che le attività in continuità hanno più valore rispetto a quelle che vengano liquidate[267].

La ragione economica che sta alla base della reorganization è che ogni soggetto coinvolto nell'impresa in crisi tragga vantaggio dal buon esito dell'operazione rispetto a un'ipotesi liquidatoria.

Il Code riformato prevede una limited exclusivity per il debitore, quindi decorsi centoventi giorni dall'inizio della procedura ciascun soggetto interessato può proporre un plan. Il Codice, inoltre, rende la disposizione flessibile, infatti è possibile contestare la proroga del termine, in presenza di valide motivazioni, tramite provvedimento della Corte. Il Code prevede due tipi differenti di contenuto del plan: uno obbligatorio e uno facoltativo.

Il plan, visto lo scopo della reorganization, deve dare origine ad una nuova costituzione finanziaria dell'impresa, riordinando i creditori ed i soci attraverso una classificazione di soggetti portatori di interessi omogenei. Essendo tendenzialmente fisiologico la penalizzazione di alcuni creditori o soci si deve indicare la classe o le classi che subiscono un peggioramento delle proprie pretese, pregiudizio, quest'ultimo, definito con il termine impairment.

Nel contenuto obbligatorio del plan vi è anche l'indicazione dei mezzi per utilizzare per la riorganizzazione finanziaria dell'attività, nonché le disposizioni che sono coerenti con gli interessi dei creditori e l'equità garantita ai titolari dei diritti e con una politica pubblica con il rispetto alle selezioni di professionisti, *supervisors e trustees* incaricati di ruoli nella procedura.

2.2 Il piano del Chapter 11

Anche negli Stati Uniti l'esecuzione della procedura di Chapter 11 deve essere basata su un piano industriale che indichi dettagliatamente le strategie della ristrutturazione e le azioni rivolte ad attuare tali strategie. L'aspetto focale del piano è costituito dall'indicazione delle modalità di soddisfacimento dei creditori, spiegando accuratamente come saranno acquisiti e impiegati i mezzi finanziari necessari ai fini della realizzazione degli obiettivi del piano.¹

A differenza dell'ordinamento italiano, il debitore non è l'unico soggetto legittimato alla presentazione di un piano di *Chapter 11*. Il debitore conserva però un diritto di esclusiva (*exclusive period o exclusivity*) per la presentazione del piano. Tale diritto dura 120 giorni dalla presentazione della c.d. *petition* (11 U.S. Code, § 1121 (b)). La norma dovrebbe incentivare il debitore affinché elabori tempestivamente una valida strategia per ristrutturare l'impresa in crisi. Decorsa l'*exclusivity* senza che il debitore abbia presentato un piano, tutte le parti interessate sono legittimate a presentare un piano di *Chapter 11*, ammesso che ricorrano contestualmente la prima e, alternativamente, una delle due seguenti condizioni previste da 11

¹ Eccezioni al divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive o cautelari individuali possono essere concesse solo in situazioni particolari dal tribunale fallimentare (sezione alla quale si rimanda per una consultazione della normativa sull'automatic stay). Cfr. Sullivan & Cromwell LLP (a cura di), pp. 10-11.

U.S. Code, § 1121 (c).

Affinché il piano possa essere omologato dal Tribunale, si prevede che il Plan sia in grado di dimostrare in modo trasparente e dettagliato le strategie da implementare e gli effetti auspicati dall'implementazione dei provvedimenti contenuti nel piano. Entrando nel merito del contenuto del piano, quest'ultimo è suddiviso in un contenuto necessario (11 U.S. Code, § 1123 (a) – a plan shall ...) e in un contenuto eventuale o facoltativo (11 U.S. Code, § 1123 (b) – a plan may **(a) (1)**).²

In ogni piano industriale, specialmente se l'impresa si trova in uno stato di crisi, è essenziale riportare la provenienza dei mezzi che servono per implementare le strategie proposte e indicare il piano d'azione che funge da *roadmap* ai fini della ristrutturazione e della riorganizzazione. In quest'ottica, il legislatore statunitense ha predisposto un elenco (non esaustivo) di possibili strategie e azioni che il piano potrebbe prevedere (11 U.S. Code, § 1123 (a)).

Una particolarità del diritto concorsuale statunitense riguarda i poteri attribuiti all'autorità giudiziaria con riferimento all'intervento diretto nella procedura di *Chapter 11*. L'autorità giudiziaria possiede *de facto* il controllo ed il potere direttivo su tutta la procedura. 11 U.S. Code, § 105 (a) le attribuisce tutte le competenze di "*issue any order, process, or judgment that is necessary or appropriate to carry out the provisions of this title. No provision of this title providing for the raising of an issue by a party in interest shall be construed to preclude the court from, sua sponte, taking any action or making any determination necessary or appropriate*

² Per un esempio della strutturazione di un piano di riorganizzazione all'interno di una procedura di Chapter 11 v. il piano industriale predisposto da AMR Corporation, una società holding di compagnie aeree statunitensi, disponibile su <http://phx.corporate-ir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NTAxMjk5fENoaWxkSUQ9MjExNzQzFR5cGU9MQ==&t=1> (2006) (ultimo accesso 7 luglio 2015).

to enforce or implement court orders or rules, or to prevent an abuse of process". Nell'esercizio delle proprie competenze e funzioni, il tribunale è legittimato a entrare nel merito del *Chapter 11*, avendo un'influenza determinante sull'esecuzione della procedura e potendo intervenire anche nell'esercizio dell'impresa. Il Tribunale è unicamente vincolato dagli obiettivi della procedura di *Chapter 11*, i quali, si ribadisce, sono individuati nella risoluzione dello stato di crisi e nel migliore soddisfacimento dei creditori secondo l'ordine delle cause legittime di prelazione. Al fine di raggiungere i predetti obiettivi, il Tribunale è anche legittimato ad agire contro la volontà della maggioranza dei creditori. (cfr. (11 U.S. Code, § 1129 (a) (7) (A)).

Sovente, il *chapter XI* non prevede la designazione del curatore, infatti, il debitore continua ad amministrare la sua azienda sorvegliato dal Tribunale.

L'Amministratore Fiduciario nomina, tuttavia, uno o più Comitati di Creditori incaricati di controllare il debitore e di negoziare con lui un piano di riorganizzazione. Questo piano sarà sottoposto all'esame del Tribunale fallimentare che si pronuncerà anche in merito alle proposte. Il Comitato dei Creditori è costituito da non meno di tre e non più di undici creditori.

Affinché il programma possa essere approvato dal Tribunale, è necessario che sia preventivamente promosso dalla maggioranza dei creditori che si pronunciano su di esso e che costituiscono i 2/3 del totale dei crediti. In alcuni casi, comunque, qualora il Tribunale ritenga che il piano sia stato proposto in buona fede dal debitore in maniera equa ed onesta, può approvarlo prescindendo dalla volontà espressa dal voto dei creditori. In caso di mancata approvazione la procedura è convertita e trattata ai sensi

del capitolo VII.³

Il *Chapter 11* è utilizzabile sia dalle

3 11 U.S. Code § 1108 - Authorization to operate business <<Unless the court, on request of a party in interest and after notice and a hearing, orders otherwise, the trustee may operate the debtor's business.

The debtor may file a plan with a petition commencing a voluntary case, or at any time in a voluntary case or an involuntary case.

(b) Except as otherwise provided in this section, only the debtor may file a plan until after 120 days after the date of the order for relief under this chapter.

(c) Any party in interest, including the debtor, the trustee, a creditors' committee, an equity security holders' committee, a creditor, an equity security holder, or any indenture trustee, may file a plan if and only if—

(1) a trustee has been appointed under this chapter;

(2) the debtor has not filed a plan before 120 days after the date of the order for relief under this chapter; or

(3) the debtor has not filed a plan that has been accepted, before 180 days after the date of the order for relief under this chapter, by each class of claims or interests that is impaired under the plan.

(d)

(1) Subject to paragraph (2), on request of a party in interest made within the respective periods specified in subsections (b) and (c) of this section and after notice and a hearing, the court may for cause reduce or increase the 120-day period or the 180-day period referred to in this section.

(2)

(A) The 120-day period specified in paragraph (1) may not be extended beyond a date that is 18 months after the date of the order for relief under this chapter.

(B) The 180-day period specified in paragraph (1) may not be extended beyond a date that is 20 months after the date of the order for relief under this chapter.

(e) In a small business case—

(1) only the debtor may file a plan until after 180 days after the date of the order for relief, unless that period is—

(A) extended as provided by this subsection, after notice and a hearing; or

(B) the court, for cause, orders otherwise;

(2) the plan and a disclosure statement (if any) shall be filed not later than 300 days after the date of the order for relief; and

(3) the time periods specified in paragraphs (1) and (2), and the time fixed in section 1129(e) within which the plan shall be confirmed, may be extended only if—

(A) the debtor, after providing notice to parties in interest (including the United States trustee), demonstrates by a preponderance of the evidence that it is more likely than not that the court will confirm a plan within a reasonable period of time;

(B) a new deadline is imposed at the time the extension is granted; and

(C) the order extending time is signed before the existing deadline has expired.

imprese, in forma societaria o individuale, sia da privati cittadini (nell'ordinamento statunitense, infatti, anch'essi sono soggetti al fallimento).

L'utilizzo di gran lunga prevalente è però quello da parte delle società. È grossomodo equivalente all'amministrazione controllata, un tempo prevista nella legislazione italiana e reintrodotta dal Decreto Sviluppo (Decreto Legge 22.06.2012 n° 83).

Il *Chapter 11* è una procedura di riorganizzazione e non di liquidazione. Il suo scopo è quindi quello di risanare l'impresa. A tale scopo viene impostato un piano industriale che nel giro di alcuni mesi o anche anni, a seconda della dimensione e della complessità della procedura, dovrebbe risanare la situazione aziendale e far uscire l'impresa dal *Chapter 11*. Il piano di risanamento deve essere proposto dall'impresa stessa e approvato dal giudice. Nel caso in cui un piano non venga accettato o non si riesca a portarlo avanti, il giudice può convertire la procedura nel *Chapter 7* e iniziare la liquidazione.

Nel *Chapter 11*, come nelle altre procedure, il pagamento dei debiti avverrà seguendo un ordine di priorità, prima i creditori garantiti (*secured creditor*) poi i dipendenti e i fornitori di beni ed infine tutti gli altri. Il *creditore garantito* è, nella legislazione Americana, un creditore con il beneficio di una garanzia frutto di, o in accordo a, una azione di legge fatta per assicurare la performance di una obbligazione, operata verso alcuni o tutti gli asset del debitore. Nell'eventualità di fallimento del debitore, il creditore garantito può far valere questa "assicurazione" nei confronti degli asset del debitore ed evitare di competere nel momento della liquidazione con i creditori che non godano di tale beneficio.

3 L'estensione del chapter 11 alle PMI: cenni storici

Nel 1994 il Congresso degli Stati Uniti ha riformato il *Chapter 11* del *Bankruptcy Code*, inserendo una nuova categoria di debitori: la piccola impresa. Questa modifica è motivata dal fatto che le procedure di *reorganization* non funzionavano in modo efficiente nei casi che riguardavano le società di dimensioni ridotte. Le modifiche si basano inoltre sulla presunzione secondo la quale le società debtrici di ampie dimensioni hanno obiettivi completamente differenti rispetto a quelle dalle dimensioni più contenute che vengono gestite direttamente dai loro proprietari, con attività molto meno complesse e con un numero relativamente piccolo di creditori. Dato che le imprese di dimensioni modeste costituiscono un'importante componente della vita economica statunitense, inoltre rappresentano la maggioranza dei casi di *Bankruptcy* societario, il Congresso degli Stati Uniti ritenne opportuno rendere maggiormente efficienti le disposizioni in materia di *Bankruptcy* delle piccole imprese.

Tale riforma, però non ha ottenuto i risultati sperati, infatti la maggioranza dei debitori continua a utilizzare il trattamento convenzionale previsto dal *Chapter 11*. Inoltre, le norme previste per le imprese piccole sono state fortemente criticate perché non offrono alcun incentivo che giustificerebbe il loro uso.

Nel 1997 la Commissione per la Riforma del *Bankruptcy Code* tentò di mettere in atto ulteriori modifiche per superare i problemi derivanti dalle clausole relative alla piccola impresa; innanzitutto richiedevano l'abolizione del comitato dei creditori e (*richiedevano*) che la *United States Trustee* tenesse sotto controllo gli affari del debitore. Si voleva accrescere il limite dei debiti chirografari da due milioni di dollari a cinque milioni

di dollari, infine, si sarebbe richiesto al debitore, per essere trattato come una piccola impresa, di soddisfare determinati *standard*.

4 Conclusioni

Negli Stati Uniti la disciplina della reorganization contenuta nel Chapter 11 del Bankruptcy Code, rispetto alle tre discipline italiane si può considerare molto più datata, visto che è stata introdotta con la Public Law No. 95-598, promulgata dal Presidente Carter il 6 novembre del 1978 e riformata definitivamente nel 1994. Per questo motivo e per il fatto soprattutto che con tale disciplina negli Stati Uniti è stata utile per salvare imprese che si trovavano in crisi e che senza reorganization sarebbero fallite, il legislatore italiano ha tratto spunto dal Chapter 11 per apportare al nostro ordinamento gli accordi, il piano e per modificare il concordato preventivo.

Bibliografia

- G. ALESSI, Il nuovo concordato preventivo, in: *Diritto fallimentare*, Vol. 1, 2005, p. 1147
- S. AMBROSINI, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti: prime riflessioni, in: *Il fallimento*, Vol. 8, 2005, p. 949
- S. AMBROSINI, Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, CEDAM, 2008
- S. AMBROSINI, La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina, Zanichelli, 2006
- S. AMBROSINI e P. DEMARCHI, Il nuovo concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, Giuffrè, 2005
- C. ANGELICI, *Diritto commerciale*, quarta edizione, Laterza, 2003
- C. ANGELICI, La riforma delle società di capitali, CEDAM, 2006
- M. ARATO, Gli accordi di salvataggio o di liquidazione dell'impresa in crisi, in: *Il fallimento*. Vol. 11, 2008, p. 1237
- U. AZZOLINA, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, UTET, 1961
- P. BASTIA, *Sistemi di pianificazione e controllo*, 2 edizione, Il Mulino, 2008
- V. BELLUCCI, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (prima e dopo il decreto correttivo n. 169 del 12 settembre 2007), in: *Rivista del diritto commerciale*, Vol. 4,5,6, 2008, p. 483
- A. BONECHI, Gli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis, in: *Italia oggi*, serie speciale numero 17, 27 settembre 2007, p. 157
- F. BONELLI, Nuove esperienze nella soluzione stragiudiziale della crisi delle imprese, in: *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 1, 2002, p. 488
- G. BONELLI, *Del fallimento*, Vallardi, 1938
- S. BONFATTI e L. ANZANI, *La riforma organica delle procedure concorsuali*, IPSOA, 2008
- S. BONFATTI e P. CENSONI, *La riforma della disciplina dell'azione revocatoria fallimentare del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione*, CEDAM, 2006
- A. BONSIGNORI, *Concordato preventivo*, Zanichelli, 1979
- G. BOZZA, Le condizioni soggettive ed oggettive del nuovo concordato, in: *Il fallimento*, Vol. 8, 2005, p. 952
- M. CAFFI, Considerazioni sul nuovo art 182-bis della legge fallimentare, in: *Diritto fallimentare*, Vol. 1, 2005, p. 876
- A. CASTAGNOLA, *La nuova disciplina*

del fallimento negli Stati Uniti, in: *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 1, 1987, p. 319

A. CASTIELLO D'ANTONIO, *Riflessi disciplinari degli accordi di ristrutturazione e dei piani attestati*, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 5, 2008, p. 605

P. CENSONI, *Il «nuovo» concordato preventivo*, in: *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 1 2005, p. 723

E. CHANNING, *History of the United States*, Vol. 3, University Press of America, 1925

F. CORSI, *Il concetto di amministrazione nel diritto privato*, Giuffrè, 1975

U. DE CRESCENZO e L. PANZANI, *Il nuovo diritto fallimentare*, IPSOA, 2005

G. DEVOTO e G.C. OLI, *Il dizionario della lingua italiana*. 1 ed. Firenze: Le Monnier S.p.a., 1990

F. DIAMUNDO, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: la meno incerta via italiana alla reorganization*, in: *Il fallimento*, Vol. 6, 2007, p. 703

D. G. EPSTEIN, *Bankruptcy and other Debtors-Creditors Law*, seventh edition, West, 2005

M. FABIANI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: l'incerta via italiana alla «reorganization»*, in: *Il Foro italiano*, Vol. 1, 2006, p. 263

M. FABIANI, *L'alfabeto della nuova revocatoria fallimentare*, in: *Il fallimento*, Vol. 5, 2005, p. 575

M. FABIANI, *Le trasformazioni della legge fallimentare*, in: *Il Foro italiano*, Vol. 4, 2005, p. 161

M. FABIANI, *Ristrutturazione dei debiti con omologazione obbligatoria*, in: *Il sole* 24 ore, 6 gennaio 2006

G. FAUCEGLIA, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti nella legge n. 80/2005*, in: *Il fallimento*, Vol. 12, 2005, p.1445

G. FAUCEGLIA, *La risoluzione e l'annullamento del concordato preventivo*, in: *Il fallimento*, Vol. 9, 2006, p. 1107

G. FAUCEGLIA e L. PANZANI, *Fallimento e altre procedure concorsuali*, tomo 3, UTET, 2009

M. FERRO, *I nuovi strumenti di regolazione negoziale dell'insolvenza e la tutela giudiziaria delle intese fra debitore e creditori: storia italiana della timidezza competitiva*, in: *Il fallimento*, Vol. 5, 2005, p. 587

M. FERRO: *Il piano attestato di risanamento*, in: *Il fallimento*. Vol 12, 2005, p. 1353

M. FERRO, *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, CEDAM, 2007

A. FLESSNER, *La conservazione delle imprese attraverso il diritto fallimentare. Uno sguardo di diritto comparato*, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 1, 2009, p. 1

E. FRASCOLI SANTI, *Glia accordi di ristrutturazione dei debiti*, CEDAM, 2009

F. GALGANO, *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, CEDAM, 1997

D. GALLETTI, *I piani di risanamento e di ristrutturazione*, in: *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, Vol. 4, 2006, p. 1212

B. A. GARNER, *Blak's Law Dictionary*, ninth edition, West, 2009

G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti*,

- piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali: prime riflessioni, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 6, 2005, p. 1156
- M. GUERNELLI, La riforma delle procedure concorsuali in Francia e in Italia, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 2, 2008, p. 256
- L. GUGLIELMUCCI, La riforma in via d'urgenza della legge fallimentare, *Linea Professionale*, 2005
- F. INNOCENTI, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti nel quadro dell'intervento correttivo del 2007: una possibile soluzione alla crisi dell'impresa, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 6, 2007, p. 917
- L. JEANTET, L'accordo di ristrutturazione dei debiti e la privatizzazione dell'insolvenza, in: *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 34.1, 2007, p. 210
- A. JORIO, *Il nuovo diritto fallimentare*, Zanichelli, 2006
- A. JORIO, Le soluzioni concordate della crisi dell'impresa tra «privatizzazione» e tutela giudiziaria, in: *Il fallimento*, Vol. 12, 2005, p. 1453
- A. JORIO e M. FABIANI, *Il nuovo diritto fallimentare*, Zanichelli, 2007
- F. R. KENNEDY, Foreword: a brief history of the Bankruptcy Reform Act, in: *North Carolina Law Review*, Vol. 58, 1979-1980, p. 667
- E. H. LEVI e J. W. MOORE, Bankruptcy and Reorganization: A Survey of Changes, in: *University of Chicago Law Review*, Vol. 5, 1937, p. 1
- G. LO CASCIO, Concordato preventivo e soci illimitatamente responsabili, in *Giustizia civile*, Vol. 1, 1988, p. 752
- G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, sesta edizione, Giuffrè, 2007
- G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, settima edizione, Giuffrè, 2008
- D. MANENTE, Non omologabilità degli accordi ex art. 182-bis l. f. e procedimento per la dichiarazione di fallimento del debitore, in: *Diritto fallimentare*, Vol. 2, 2008, p. 297
- P. MARANO, Le ristrutturazioni dei debiti e la continuazione dell'impresa, in: *Il fallimento*. Vol. 1, 2006, p. 101
- F. MARELLI, La procedura di riorganizzazione prevista nel capitolo 11 del Bankruptcy Code degli Stati Uniti, in: *Rivista di diritto processuale*, 1995, p. 809
- R. MASSA, Il diritto concorsuale statunitense fra risanamento e liquidazione, in: *Il fallimento*, Vol. 9, 2003, p. 954
- S. MICHELOTTI, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, in *Nuovo diritto delle società*, Vol. 1 2005, p. 18
- G. B. NARDECCHIA, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti, in: *Il fallimento*, Vol. 6, 2006, p. 673
- G.B. NARDECCHIA, Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ed il procedimento per la dichiarazione di fallimento, in *Il fallimento*, Vol. 6, 2008, p. 703
- P. L. NELA, Sulla reorganization nel nuovo diritto fallimentare statunitense, in: *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1985, p. 1024
- A. NIGRO e M. SANDULLI, *La riforma della legge fallimentare*, tomo secondo, Giappichelli, 2006
- N. NISIVOCCIA, *Le procedure diverse*

- dal fallimento nel decreto correttivo, in: *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 1, 2009, p. 101
- J. M. OLMSTEAD, *Bankruptcy a Common Regulation*, in: *Harvard Law Review*, Vol. 15, 1902, p. 829
- M. ORLANDI e P. BAGAGLIO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis l. f.): effetti di natura civilistica, fiscale e contabile*, in: *Fisco*, Vol. 10, p. 3771
- S. PACCHI, *Il nuovo concordato preventivo. Dallo stato di crisi agli accordi di ristrutturazione*, IPSOA, 2005
- I. PAGNI, *Il procedimento di omologa (profili processuali)*, in: *Il fallimento*, Vol. 9, 2006, p. 1077
- P. PAJARDI, *Codice del fallimento*, 6 edizione, Giuffrè, 2009
- L. PANZANI, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, UTET, 2000
- P. S. PARTEE e S. H. BERNSTEIN, *Confirmed Chapter 11 Plan, But in Distress Again. The available option under the Bankruptcy Code*, in www.hunton.com
- A. PEZZANO: *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f.: una occasione da non perdere*, in: *Diritto fallimentare*, 2006, p. 687
- R. PROIETTI, *I nuovi accordi di ristrutturazione dei debiti*, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 2, 2008, p. 136
- C. PROTO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in: *Il fallimento*, Vol. 2, 2006, p. 129
- R. PROVINCIALI, *Trattato di diritto fallimentare*, quarta edizione, Giuffrè, 1974
- C. PUNZI e E.F. RICCI, *Le nuove norme processuali e fallimentari*, CEDAM, 2005
- G. RAGO, *Il concordato preventivo dalla domanda all'omologazione*, CEDAM, 1998
- V. ROPPO, *Profili strutturali e funzionali dei contratti di salvataggio (o di ristrutturazione dei debiti d'impresa)*, in: *Diritto fallimentare*, Vol. 1, 2008, p. 364
- G. SCHIANO DI PEPE, *Il diritto fallimentare riformato. Commento sistematico*, CEDAM, 2007
- F. SILLA, *Con gli accordi stragiudiziali di ristrutturazione sta al debitore trovare una soluzione alla crisi*, in: *Guida normativa del Sole 24 Ore*, Vol. 58, 4 aprile 2005, p. 21
- E. STASI, *I piani di risanamento e di ristrutturazione nella legge fallimentare*. In: *Il fallimento*, Vol 7, 2006, p. 861
- C. J. TABB, *The Law of Bankruptcy*, second edition, Foundation Press, 2009
- G. VERNA, *Sugli accordi di ristrutturazione ex art.182-bis legge fallimentare*, in: *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Vol. 5, 2005, p. 872
- A. VICARI, *I finanziamenti delle banche a fini ristrutturativi*, in *Giurisprudenza commerciale*, Vol. 3, 2008, p. 478
- C. WARREN, *Bankruptcy in United States History*, BeardBooks, 1935
- V. ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, UTET, 2006

La soggettività tributaria nel fallimento

di Maria Laura Salvatore

SOMMARIO: 1. Premessa. Il profilo soggettivo nel diritto fallimentare e nel diritto tributario: le interconnessioni. - 2. Soggettività impositiva e natura del reddito prodotto nel fallimento. - 3. Il ruolo del curatore fallimentare in materia tributaria. - 4. Le sanzioni tributarie amministrative nel fallimento. - 5. Conclusioni.

1. Premessa. Il profilo soggettivo nel diritto fallimentare e nel diritto tributario: le interconnessioni

Gli studi sull'imposizione fiscale nel fallimento originano, nell'ambito tributario, una serie di profili che coinvolgono sia aspetti strettamente impositivi sia principi fondamentali della materia tributaria.

Tali profili problematici sono connaturati alla particolarità della procedura fallimentare, la quale è sempre stata finalizzata, in estrema sintesi, alla soddisfazione dei creditori mediante un procedimento di liquidazione del patrimonio del fallito, eseguito dal curatore fallimentare sotto la vigilanza del giudice, che assicurasse uguale trattamento a tutti i creditori concorrenti¹.

¹ L'istituto del fallimento ha trovato la prima importante sistemazione legale nella codificazione napoleonica del 1807; caduta la denominazione francese, cessò quasi ovunque anche l'impero di quel Codice e si tornò alle vecchie leggi. Dopo un primo Codice di commercio albertino modellato sul Codice francese del 1383, si ebbe il primo Codice di Commercio italiano nel 1865, improntato a quello albertino. Tuttavia, non tardò a notarsi l'insufficienza di tale Codice, ce fu riformato dal Codice di Commercio del 1882, in cui si dettava la disciplina del fallimento. Già all'epoca, si individuò la ragione e il fine ultimo dell'istituto del fallimento nella liquidazione del patrimonio del commerciante insolvente e nella successiva erogazione dello stesso a soddisfazione dei creditori con uguale trattamento di essi, in virtù dell'identica alea di fiducia personale risposta nel debitore che i creditori medesimi avevano corso: cfr., G. BONELLI, *Del Fallimento*, I, 2° Ed. Milano, 1923 pp. 2 e 590-592.

La medesima funzione primaria del fallimento è stata confermata dalla riforma della legge fallimentare che, anziché coordinare adeguatamente le norme fallimentari e quelle tributarie, ha generato ulteriori incertezze. Sotto il profilo soggettivo, ad esempio, proprio con riguardo all'individuazione degli imprenditori commerciali sottoposti al fallimento sono stati introdotti determinati requisiti dimensionali nell'ambito dei quali figura una connessione tra la disciplina fallimentare e l'ambito tributario. Invero, l'art. 1, comma 2, L.F. stabilisce che non sono soggetti al fallimento gli imprenditori che dimostrino il possesso congiunto di determinati requisiti tra i quali: "l'aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila". Come emerge dal D.Lgs. n. 169/2007, la determinazione dei ricavi lordi ai fini della verifica del requisito di non fallibilità si riferisce sia all'accertamento compiuto in sede fallimentare che a quello eventualmente compiuto in ambito tributario².

Tuttavia, da nessuna parte è stato chiarito a quali tipologie di accertamento tributario si riferisca la norma in questione, ossia se riguardi soltanto i ricavi risultanti dalla contabilità fiscale e dalle informazioni della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle entrate o se prenda in considerazione anche ricavi risultanti da strumenti di stima quali gli studi di settore di cui all'art.10, L.n. 146/1998. In proposito, nel silenzio della norma, ancorché quest'ultima disponga testualmente "in qualunque modo risulti", sembra imprudente riconoscere agli studi di settore una valenza dimostrativa tale da produrre effetti con riguardo al delicato profilo dell'assoggettabilità

² Cfr. M.SANDULLI, *Commento art.1, in M.SANDULLI-A.NIGRO, La riforma della legge fallimentare*, cit., p.9.

al fallimento di taluni imprenditori commerciali di ridotte dimensioni, specie in considerazioni delle criticità che hanno indotto la dottrina maggioritaria a ridimensionare la forza probatoria di tale strumento³.

Dunque, in virtù di quanto osservato, la trattazione di diversi profili tributari nell'ambito del fallimento non può che partire dall'analisi delle problematiche che si riscontrano in relazione alla soggettività tributaria durante la procedura concorsuale.

2. Soggettività impositiva e natura del reddito prodotto nel fallimento

La questione riguardante l'imposizione sui redditi nelle procedure concorsuali, ed in particolare, l'imputazione soggettiva di tali redditi, è datata⁴. In particolare, fino alla riforma tributaria del 1973, gli aspetti fiscali del fallimento non erano normativamente regolati. Il vuoto legislativo aveva indotto dottrina e giurisprudenza a far emergere un dibattito incentrato su due tematiche. Da un lato, l'opinione di chi riteneva opportuna l'eventuale tassabilità dei proventi, per lo più plusvalenze, conseguiti nell'ambito della procedura concorsuale nonostante con essa cessasse lo svolgimento dell'attività d'impresa; sotto diverso profilo, erano evidenziate le difficoltà di attribuire i proventi sopra citati al fallito a causa dell'impossibilità di riconoscere in capo a tale soggetto, in considerazione del fenomeno dello "spossessamento" previsto dalla legge fallimentare⁵, il

3 Cfr. A.MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributari: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

4 Si vedano, in particolare, gli studi di M.MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 1 ss. e, con specifico riferimento alla soggettività impositiva, p. 49 ss.

5 Si ricordi che l'art.42 L.F. (R.D. n.267/1942) prevede che, a seguito della dichiarazione di fallimento, il debitore è privato del potere di disporre dei suoi beni e, quindi, anche dei relativi redditi. Con riguardo all'oggetto dello spossessamento si rinvia a F.FERRARA, *Il fallimento*, 4 ed., Milano, 1989, p.303

presupposto impositivo ai fini delle imposte dirette consistente nel "possesso del reddito"⁶.

D'altro canto, va ricordato che l'Amministrazione finanziaria, sin dall'inizio degli anni 70 (circolare n. 302580/1971), aveva affermato l'obbligo del curatore di operare le ritenute di acconto sul presupposto della persistenza dell'impresa dopo la dichiarazione di fallimento.

Successivamente, a seguito della disciplina dettata dai decreti delegati della riforma tributaria e dal successivo testo unico delle imposte sui redditi⁷, con l'art.73 D.P.R. n. 597/1973 (IRPEF), l'art.10 D.P.R. n.598/1973 (IRPEG) e l'art.10 D.P.R. n. 600/1973 si fa luce su alcuni aspetti fiscali prima oggetto di dibattito.

L'impresa, individuale o collettiva (sia di persone, sia di capitali), non perde la soggettività passiva durante il fallimento. Ne sono riprova la presenza di una norma (art. 731) contenuta nel D.P.R. n. 597/1973 (regolante l'imposta sul reddito delle persone fisiche e richiamata dall'art. 10, comma 1, D.P.R. n. 598/1973), secondo cui la procedura avrebbe potuto acquisire soggettività impositiva solo ai fini dell'IRPEG, nonché la disposizione (art. 10, D.P.R. n. 600/1973) disciplinante l'obbligo di dichiarazione finale del curatore che accomuna (da un punto di vista tributario) il fallimento alla liquidazione volontaria, alla fusione e alla trasformazione di società (l'obbligo della dichiarazione finale opera anche "se si tratta di imprese individuali"). Ma, soltanto con l'art.183, commi 2 e 3

ss.

6 In dottrina vi è stato chi ha escluso l'imponibilità dei redditi fallimentari facendo leva proprio sull'assenza del presupposto impositivo in capo al fallito, il quale, privato del potere di disporre del suo patrimonio e dei redditi conseguenti, non poteva realizzare quel collegamento in termini di possesso e disponibilità della ricchezza che avrebbe consentito di considerare quest'ultima imponibile: cfr. N.D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, I, p. 273 ss.

7 Le norme riguardanti il fallimento erano l'art.73, D.P.R.n. 597/1973 (IRPEF), l'art.10, D.P.R.n. 598/1973 (IRPEG) e l'art. 10, D.P.R.n. 600/1973 (accertamento delle imposte sui redditi).

TUIR del 1986 disciplinante la modalità di determinazione e tassazione dei redditi d'impresa e non conseguiti durante il fallimento, l'imprenditore e i soci falliti in proprio sono stati espressamente individuati quali soggetti passivi del tributo.

Invero, le richiamate norme hanno sancito esplicitamente la valenza reddituale dei proventi fallimentari indicando le modalità di determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo concorsuale ed hanno altresì chiaramente ascripto il presupposto impositivo in capo al fallito⁸. Dunque, si è stabilito espressamente le modalità di determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo concorsuale mentre la riferibilità di tale reddito era desunta dalla dottrina principalmente, per un verso, dalla collocazione della suddetta disposizione nell'ambito del tributo dovuto dalle persone fisiche che escludeva la soggettività passiva della procedura e, per altro verso, dal fatto che il fallimento, sia nella norma sull'IRPEF sia in quella sull'IRPEG e sull'accertamento, era accomunato nello stesso contesto normativo alle ipotesi di liquidazione volontaria, trasformazione e fusione delle società, per cui era posto sullo stesso piano di fasi particolari dell'impresa che non determinavano la sostituzione ad essa di un soggetto nuovo ai fini impositivi⁹.

Con la sentenza dichiarativa di fallimento, ai sensi dell'art.42 L.F., il fallito viene spossessato dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti alla

predetta data, restando altresì coinvolti dalla procedura concorsuale anche i beni che pervengono al fallito durante il fallimento. La procedura, dunque, acquista tali beni in detenzione, senza cioè l'effettivo possesso¹⁰, allo scopo di amministrarli ed alienarli per soddisfare le ragioni dei creditori concorrenti, mentre il fallito, che conserva comunque la propria capacità giuridica e la capacità di agire, non può compiere atti che incidono sui beni compresi nel fallimento. Pertanto, il fallito non perde, a seguito del fallimento, la sua veste di contribuente e rappresenta il soggetto passivo d'imposta che, in senso tributario, diventa presupposto delle imposte sui redditi¹¹. Invero, è stata respinta dalla dottrina la concezione del fallimento come persona giuridica volta alla conservazione e liquidazione concorsuale del patrimonio del fallito ed alla ripartizione del ricavato tra i creditori, la quale, nella vigenza dei decreti delegati degli anni 70', aveva consentito di affermare la soggettività impositiva della procedura in base alla qualificazione del debito tributario relativo al periodo concorsuale alla stregua di debito della massa da assolvere in "predeuzione". A tal proposito, una dottrina ha continuato a negare l'imputazione al fallito dei redditi prodotti nell'ambito della procedura concorsuale evidenziando la mancanza, in capo a tale soggetto, del requisito del "possesso" di tali redditi che, dovendosi intendere in senso civilistico, veniva a cadere a seguito del fenomeno dello spossessamento del debitore provocato dal fallimento. I citati orientamenti che, in un certo senso si coniugherebbero

8 In particolare l'art.73, comma 1, D.P.R. n.597/1973, richiamato per gli enti soggetti ad IRPEG dall'art.10, D.P.R. n.598/1973, prevedeva che " Nel caso di fallimento, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento, è determinato in base alle risultanze del conto di profitto e perdite allegato alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore. Le disposizioni valgono anche per la determinazione, in base alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore dopo la chiusura del fallimento, del risultato finale delle relative operazioni". Cfr. E.ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, p.159 ss.

9 Cfr. G.PUOTI, *Procedure concorsuali e imposte sui redditi*, in Riv.dir.fin., 1977,I, p.569.

10 Cfr. F.TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in Rass.trib., 1990, p. 243. La custodia e l'amministrazione delle attività fallimentari non costituiscono attività corrispondenti all'esercizio di un diritto reale e quindi integranti una legittima espressione di possesso inteso in senso civilistico, ma sono soltanto espressione di un diritto processuale-strumentale finalizzato alla concretizzazione della pretesa espropriativa che trova titolo nella sentenza dichiarativa di fallimento: *Diritto processuale civile*, III, Milano, 2000, p.74.

11 A.E. GRANELLI, *Pretesa soggettività passiva del fallito per l'imposizione di plusvalenze realizzate in fase liquidatoria*, in Boll.trib., 1983, p. 863.

con la scelta disposta dall'art.183 TUIR n.917/1986 di tassare soltanto l'eventuale residuo attivo dell'esecuzione tornato nella disponibilità del fallito, sono stati ampiamente confutati¹². Pertanto, al fine di sgombrare definitivamente il campo da ogni fraintendimento, è bene ribadire che la scelta legislativa di tassare soltanto l'eventuale residuo attivo della procedura (ai sensi del più volte citato art.183, TUIR n. 917/1986) non può tradursi nella negazione della soggettività impositiva del fallito durante il fallimento.

Un altro aspetto strettamente correlato al profilo della soggettività impositiva durante la procedura concorsuale riguarda l'esistenza o meno dell'impresa durante la procedura fallimentare¹³. In passato, precisamente nel vigore del T.U. n. 645/1958, al fine di escludere

12 In particolare, si evidenzia come «< i redditi conseguiti nel fallimento, ancorché sottratti alla libera disponibilità del fallito, vadano comunque ad accrescere il patrimonio di tale soggetto in quanto impiegati per estinguere i suoi debiti, per cui in definitiva il vincolo di destinazione grava su tali redditi in pendenza di fallimento è irrilevante ai fini della negazione del loro "possesso", inteso in termini di disponibilità effettiva della ricchezza, da parte del fallito, il quale, proprio in virtù della destinazione dei proventi concorsuali al soddisfacimento dei propri interessi, manifesta capacità contributiva. Anche nelle trattazioni più recenti, l'imputazione del reddito ai fini tributari è risolta in funzione della titolarità giuridica della ricchezza che consente al soggetto di disporne in relazione al proprio interesse»>. M.MICCINESI, L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali, cit. p. 66 ss.

13 In passato, tale questione era legata alla risoluzione dei dubbi circa l'imponibilità delle plusvalenze realizzate nel corso della procedura, l'assoggettamento a ritenuta dei redditi erogati da parte della medesima e l'applicazione o meno dell'IVA alle cessioni di beni appartenenti alla procedura concorsuale. Oggi, a seguito degli interventi normativi, la menzionata problematica assume rilevanza soprattutto al fine di individuare la natura, d'acconto o d'imposta, delle ritenute operate sui crediti tributari sorti in favore dell'attivo fallimentare a seguito di attività svolte dal curatore, come il credito derivante dalle ritenute d'acconto sugli interessi maturati sui depositi bancari intestati alla procedura concorsuale. Invero, l'importanza di individuare la natura delle ritenute, origina un'ulteriore problematica riguardante le difficoltà da parte del curatore nel conseguire il rimborso del menzionato credito al fine di destinare le relative somme al soddisfacimento dei creditori concorrenti. A.FANTOZZI, Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA, 91982, p.227 ss.

l'imponibilità delle plusvalenze conseguite nel corso della procedura concorsuale, si considerava presupposto di cessazione dell'attività di impresa la dichiarazione di fallimento.

Successivamente, è stato dimostrato come il fondamento dell'imponibilità delle plusvalenze risiedesse nell'appartenenza dei beni al patrimonio aziendale e nel successivo distacco di essi dal suddetto patrimonio con la conseguente manifestazione dell'incremento di valore dei beni per effetto dell'attività imprenditoriale, senza considerare l'esistenza di un'impresa in funzionamento. Invero, il connotato qualificante dell'impresa in senso tributario è costituito dalla permanenza del patrimonio nell'impresa a prescindere dalle interruzioni o dalla definitiva cessazione dell'esercizio dell'attività d'impresa, permettendo così di giungere alla conclusione che l'impresa cessa di esistere soltanto al termine della liquidazione dell'azienda del fallito impedendo così la ripresa dell'attività produttiva¹⁴. Non è infatti scontata la circostanza per cui la chiusura del fallimento determini necessariamente la cessazione d'impresa, dal momento che non sempre la procedura concorsuale comporta la totale e definitiva disgregazione del patrimonio del fallito¹⁵. Ciò appare ancora più vero a seguito dell'introduzione, da parte del D.Lgs. n. 5/2006, del nuovo istituto dell'esdebitazione, il quale si prefigge l'obiettivo di recuperare l'attività economica del fallito per concedergli un'ulteriore possibilità di fare impresa dopo aver azzerato tutte le posizioni debitorie. Dunque, mediante l'esdebitazione, è stata mutata l'idea di

14 A. FANTOZZI, Imprenditore e Impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA, cit., p.231.

15 La liquidazione concorsuale dell'impresa, attuando il distacco del patrimonio dalla medesima, costituisce la fase di chiusura dell'intero ciclo impositivo. In proposito, con riguardo alle società di capitali, nell'art.2484 riformato dal D.Lgs. n. 6/2003, il fallimento è stato espunto dalle cause di scioglimento della compagine sociale. Il fallimento delle società: alcuni aspetti fiscali, in *Il Fallimento*, 2000, p.34.

fondo del previgente sistema in base al quale il fallimento era preordinato all'eliminazione delle imprese insolventi e ciò è avvenuto attraverso il rilevante ampliamento della tutela dell'interesse del debitore.

Pertanto, ove la chiusura del fallimento non comporti la totale disgregazione del patrimonio aziendale, l'imprenditore fallito potrà ripristinare la funzione della propria azienda al fine di riprendere l'attività imprenditoriale interrotta, ovvero potrà ultimare la liquidazione del patrimonio residuo dell'impresa applicando la disciplina tributaria della liquidazione volontaria¹⁶.

Anche con riguardo all'IVA, infine, l'art.74-bis, D.P.R. n.633/1972 ha definitivamente risolto la questione dell'imponibilità delle vendite fallimentari, affermando, mediante attribuzione al curatore degli obblighi connessi all'applicazione del tributo relativamente alle operazioni post-fallimento ed anche in caso di esercizio provvisorio, l'esistenza dell'impresa durante la procedura concorsuale e la definitiva cessazione della stessa al termine delle operazioni di liquidazione¹⁷.

3. Il ruolo del curatore fallimentare in materia tributaria

Analizzata la soggettività tributaria del fallito durante la procedura concorsuale, occorre definire la funzione del curatore fallimentare al fine di cogliere le implicazioni in ordine tributario.

In particolare, analizzando in via preliminare il profilo soggettivo di tale organo durante la procedura, è necessario tener presente come il curatore non è un rappresentante *ex lege* del fallito, il quale a seguito della dichiarazione di fallimento

16 L'istituto è stato strutturato in modo da evitare distorsioni nel comportamento nei comportamenti del debitore insolvente che avrebbero potuto tradursi in privilegi a suo favore in contrasto con la finalità di sviluppo dell'economia.

17 Cfr. F.TESAURO, Le procedure concorsuali, l'IVA e l'imposta di registro, in AA.VV., Problemi attuali delle procedure concorsuali, cit. pp. 334-335.

non perde la propria capacità giuridica e di agire; dunque, non risulta esonerato dagli obblighi tributari senza l'intervento di un rappresentante legale¹⁸. Le diverse dichiarazioni di natura tributaria che il curatore è tenuto a presentare non sono riferibili al fallito in qualità di rappresentato ma, bensì, sono atti del curatore che producono effetti in capo al fallito. Inoltre, è bene evidenziare come il curatore non si sostituisce al fallito con riguardo agli obblighi tributari, sempre che il fallito non perda la propria veste di contribuente durante la procedura concorsuale. Semmai, una funzione sostituiva attribuibile al curatore durante la procedura, potrebbe essere riferita ai creditori in favore dei quali agisce sul patrimonio del debitore¹⁹. In passato, il curatore era quasi sempre nominato dai creditori dai quali era stipendiato, dando vita ad un rapporto equivalente allo schema del mandato. A seguito della riforma della legge fallimentare assume rilevanza il potere di sostituzione del curatore che il comitato dei creditori può esercitare nella fase iniziale della procedura ai sensi del nuovo art. 37-bis L.F.²⁰.

Altrettanto inadeguata, risulta la qualificazione del curatore quale sostituto d'imposta per la mancanza, nel rapporto tra l'organo della procedura e il fallito, del presupposto cardine ossia del rapporto credito-debito richiesto nell'istituto della sostituzione di imposta. Di conseguenza non assumono rilevanza gli obblighi di versamento posti a carico del curatore poiché non avvengono né a titolo di acconto ma seguono la liquidazione dell'imposta né a titolo d'imposta in quanto è tassazione non prevista nel fallimento. Tuttavia, la recente normativa ha espressamente attribuito al curatore fallimentare la qualifica di sostituto

18 G.FALSITTA, La responsabilità fiscale del curatore, in AA.VV., La responsabilità del curatore: aspetti fiscali, civili e penali.

19 F.TESAURO, Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare, cit., p.243.

20 G.FALSITTA, La responsabilità fiscale del curatore, cit. p.77.

d'imposta, annoverandolo tra i soggetti sottoposti a reati in caso di omesso versamento.

Volendo in conclusione definire il profilo soggettivo del curatore fallimentare, non si può che riaffermare le conclusioni della dottrina moderna del fallimento, secondo le quali il curatore è dotato di poteri originari con la stessa natura giuridica degli altri organi del fallimento e pertanto non derivanti dai poteri del fallito o dei creditori, né coincidenti con essi²¹. In particolare, il curatore assolve una funzione pubblica finalizzata a garantire il soddisfacimento dei creditori mediante la migliore realizzazione del patrimonio del debitore e subentra al fallito in luogo del quale agisce per la conservazione e liquidazione dei beni dell'attivo fallimentare, potere derivante direttamente dalla legge, per cui il rapporto debitore e curatore non può essere un rapporto di successione²².

Il mutato contesto normativo di riferimento ha ridisegnato il ruolo del curatore, attribuendogli funzioni di natura gestionale bilanciata dalla funzione di vigilanza espletata dal giudice delegato e dal tribunale fallimentare nonché dai poteri del comitato dei creditori, i quali possono chiedere la sostituzione del curatore medesimo. In virtù di quanto suesposto, il curatore risulta esclusivamente soggetto a obblighi tributari espressamente imposti dalla legge in quanto non è un rappresentante del fallito, né il suo sostituto. In altri termini, in ragione del fatto che il legislatore ha imposto espressamente l'obbligo fiscale della ritenuta al curatore, ne deriva che non è consentito ampliare in via interpretativa agli obblighi tributari incombenti sull'organo gestorio secondo il quale "*ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*"²³.

21 Cfr. F.FERRARA, Il fallimento, cit., p.273 ss.

22 Cfr. S.SATTA, Diritto fallimentare, cit., p.127.

23 G.TARELLO, L'interpretazione della legge, in Trattato di dir.civ. e comm.

4. Le sanzioni amministrative tributarie nel fallimento

Tralasciando la sfera della responsabilità del curatore fallimentare per le violazioni commesse nell'ambito degli adempimenti tributari cui è soggetto, occorre porre particolare attenzione alle sanzioni amministrative tributarie.

In particolare si tratta di sanzioni il cui importo si insinua al passivo del fallimento in concorso con gli altri crediti verso l'imprenditore insolvente, irrogate al soggetto fallito a causa dell'omesso versamento di tributi prima della dichiarazione di fallimento proprio in ragione della crisi di liquidità dell'impresa che precede l'apertura della procedura concorsuale²⁴.

Le normative che si sono succedute nel tempo in relazione alla disciplina delle sanzioni hanno evidenziato diverse incongruenze presenti nei vari modelli di riferimento che hanno ispirato il legislatore. Nello specifico, l'aspetto che ha creato maggiormente tensioni nel passato è stato il problema dell'individuazione del responsabile delle violazioni nel caso in cui il trasgressore non coincidesse con il contribuente. Nell'ambito tributario, il legislatore ha attribuito alle sanzioni una funzione afflittiva e non risarcitoria, in riferimento al principio secondo cui alla lesione dell'interesse pubblico debba corrispondere una lesione anche per l'autore della violazione. Di conseguenza, l'adozione del menzionato principio provoca gravi inconvenienti nel caso in cui l'autore della violazione sia un soggetto diverso dal contribuente poiché riversa sulla sfera economica di coloro che sono in grado di rispondere a titolo di concorso nelle violazioni, punizioni proporzionali al vantaggio economico conseguito da un altro soggetto.

In altri termini, il legislatore né ha previsto

24 Con riferimento alla concorsualità del credito, la giurisprudenza ha ritenuto valida la circostanza per cui all'atto della dichiarazione di fallimento sia già commessa l'infrazione anche se la sanzione è stata irrogata successivamente alla dichiarazione stessa. Cfr., Cass, in Il fallimento, 1987, p.1235.

opportune rettifiche legate all'esigenza tributaria di proporzionalità tra imposta e sanzione nel caso in cui il trasgressore non fosse coinciso con il soggetto beneficiario della violazione né è apparso adeguato al fine di porre rimedio. D'altronde, il legislatore è nuovamente intervenuto in relazione a tale profilo modificando il regime di responsabilità per le sanzioni amministrative di società ed enti dotati di personalità giuridica e originando una rottura con il sistema definito dalla riforma precedente. Tale norma ha previsto che le sanzioni amministrative tributarie relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, sono esclusivamente a carico della persona giuridica diversamente da quanto disposto dal decreto sopracitato ove la posizione del contribuente beneficiario dei vantaggi economici era scissa da quella dell'autore materiale della violazione il quale supportava il peso delle sanzioni tributarie²⁵.

Per di più, la norma legislativa inseritasi nell'ottica di attuazione dei nuovi principi dettati in materia di sanzioni tributarie dalla recente legge delega del sistema fiscale, tralasciando precedenti disposizioni secondo cui «la sanzione fiscale amministrativa deve concentrare esclusivamente sul soggetto che ha tratto l'effettivo beneficio dalla violazione», ha previsto le sanzioni a carico delle persone giuridiche a prescindere dal fatto che le violazioni da esse connesse avessero prodotto un beneficio loro od altrui.

Con la procedura fallimentare, il debito tributario per sanzioni irrogate all'imprenditore insolvente finisce per compromettere la possibilità di soddisfazione degli altri creditori concorrenti, che subiscono in concreto la punizione connessa ad una violazione tributaria con la quale non vi è relazione. Di conseguenza, la funzione afflittiva delle sanzioni amministrative tributarie è completamente disattesa

25 Cfr. L.MURCIANO, La "nuova" responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica, cit., p.664 ss.

in caso di fallimento, originando altresì un trattamento privilegiato in favore dell'erario. Oltre agli effetti del citato intervento normativo, che ha esclusivamente attribuito all'ente collettivo la responsabilità sanzionatoria per le violazioni da chiunque commesse, con riferimento alle imprese individuali o collettive, accanto alla responsabilità dell'autore della violazione, è prevista anche la responsabilità solidale del contribuente fallito allorché abbia beneficiato dell'illecito²⁶.

A seguito delle inadempienze dell'autore della violazione con riguardo al pagamento della pena irrogata, possono dunque essere penalizzate le ragioni dei creditori concorrenti per un illecito a loro non ascrivibile. Dunque, emerge l'esigenza di evitare la traslazione dell'obbligazione sanzionatoria su soggetti diversi dall'autore dell'illecito ed in specie sugli altri creditori concorrenti alla cui soddisfazione è predisposto il fallimento, in quanto verrebbe meno la funzione afflittiva delle sanzioni amministrative tributarie accolta dal legislatore²⁷. In proposito, la soluzione praticabile sembra essere il differimento dell'esigibilità del credito sanzionatorio nel momento in cui il fallito tornerà *in bonis*.

Coerentemente a quanto affermato, proprio al fine di non incentivare comportamenti disinvolti tali da stimolare illeciti amministrativi e penali, il legislatore ha escluso espressamente i debiti da fatto illecito o da sanzione pecuniaria non accessoria a debiti estinti dall'ambito di applicazione del nuovo istituto dell'esdebitazione. In tale esclusione, appaiono essere ricomprese le sanzioni amministrative tributarie in argomento, la cui natura afflittiva le differenzia dai debiti tributari per imposte impedendo di considerarle accessorie a quest'ultimi²⁸.

26 G.FALSITTA, La recente riforma delle sanzioni tributarie non penali, cit., p.478.

27 Cfr. F.DAMI, Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali, cit., p. 1284 ss.

28 F.TESAURO, Il privilegio per le imposte sui

5. Conclusioni

La disamina delle questioni e delle tematiche di cui ai paragrafi precedenti, consente di affermare che, forse, ad oggi il dibattito sulla soggettività tributaria appare ancora non del tutto chiaro e pacifico, in quanto, dagli studi sulla citata tematica, emergono diverse correnti di pensiero circa il riconoscimento di una soggettività autonoma nell'obbligazione tributaria da parte di soggetti ai quali l'ordinamento civilistico non ha fornito alcun riconoscimento nell'ambito delle sue finalità.

Nell'ambito della nostra disciplina, emerge il diverso ruolo che, a differenza dell'ambito civilistico, assume la soggettività, riconosciuta ormai come funzione o momento tecnico legislativo (piuttosto che come questione generale del sistema giuridico) onde anche il termine "soggetto di diritto tributario" appare utile non più ad indicare *"determinate fattispecie soggettive individuate in relazione a singole norme di settore aventi per obiettivo dei normali centri di imputazione degli effetti giuridici"*.

Dunque, nella concreta realtà normativa, il legislatore fiscale o adotta e fa proprie figure soggettive previste dall'ordinamento civilistico o fa ricorso, nella costruzione delle sue fattispecie giuridiche, a formule vaghe al punto da rendere inevitabile l'individuazione del centro di imputazione degli effetti giuridici secondo le categorie e termini della soggettività in materia civilistica: di qui la conclusione che *"lo spazio per fattispecie soggettive trattate in modo diverso nel diritto tributario rispetto al diritto civile appare esiguo"*.

Tuttavia, nonostante le divergenze, è possibile adottare la sostanziale coincidenza tra soggettività civilistica e tributaria, atteso che seppur profilatisi spazi per una non identità tra le due

soggettività qui in esame, questi ultimi sono di dimensioni esigue e significativamente limitate rispetto a quanto si argomentava sulla specialità della soggettività tributaria negli anni Settanta, ove parte della dottrina tendeva verso un'accezione più ampia della soggettività tributaria sulla base dell'art.2 del T.U., il cui dettato assoggettava ad imposizione sui redditi ogni individuo o ente morale, nel quale rientravano non solo le persone giuridiche di diritto comune ma ogni altro ente societario o collettivo in genere, idoneo a produrre separatamente reddito agli effetti del tributo.

redditi non si applica alle sopratasse, ed. in Riv. Dir. Fin., 1993, II, p.45.

Una introduzione alla Pianificazione Fiscale¹

di Andrea Mongelli

Il contesto economico e giuridico di riferimento

La perdita di corporeità dell'esistenza costituisce il tratto caratteristico dei tempi che viviamo. Tale defezione della materialità riverbera i propri effetti nelle tante sfaccettature della vita sociale degli individui e delle comunità all'interno delle quali essi si organizzano.

Sotto il profilo economico, i processi e le attività le quali hanno condotto a tale dematerializzazioni sono noti. Ma lo stesso non può dirsi delle loro implicazioni in termini tributari.

Dapprima, il fenomeno, ad un tempo, economico e giuridico della delocalizzazione ha comportato la *migrazione* degli operatori economici e produttivi e la realizzazione di un progetto di internazionalizzazione delle attività produttive. La delocalizzazione ha avuto luogo mediante due operazioni essenziali: la cessazione, totale o parziale, dell'attività di impresa all'interno dello Stato di origine e di avvio dell'attività; il trasferimento, totale o parziale, dell'attività di impresa in un (o più) mercati ed ordinamenti giuridici.

Tale progetto di internazionalizzazione ha comportato una triplice produzione di fenomeni: una delocalizzazione produttiva, finalizzata alla riduzione del costo del lavoro; una delocalizzazione commerciale, orientata all'ingresso in nuovi mercati; una delocalizzazione fiscale, teleologicamente diretta a beneficiare di un regime fiscale meno oneroso.

In seguito, la rivoluzione digitale

¹ La restante parte del lavoro verrà pubblicata in prosieguo

ha travolto il settore economico. La digitalizzazione non si è limitata a mutare le modalità tecniche di produzione dei beni, nei termini di una rivoluzione industriale, essa ha trasformato la natura e l'ontologia dei medesimi. La rivoluzione digitale ha così segnato un passaggio fondamentale miliare, quello avvenuto dalle *res* alle *new properties*, i cosiddetti beni *intagibles*.

La dispiegazione giuridica di tali effetti ha permeato anche i sistemi fiscali ed ha determinato conseguenze imprevedibili, le quali potrebbero ridisegnare l'ordinamento tributario. Si rende perciò indispensabile delineare i tratti, i caratteri e gli elementi costitutivi di tale rinnovato panorama².

Il passaggio da una ricchezza materializzata e localizzata ad una ricchezza dematerializzata ha mutato in termini liquidi gli scenari economico – giuridici – fiscali ed ha causato una asimmetria fra i confini territoriali, quelli economici e quelli giuridici.

In termini soggettivi, si rileva di fondamentale importanza comprendere quali siano i soggetti idonei ad aver determinato tali effetti ed ad essere autori di tale nuovo panorama. L'attitudine ad impiegare meccanismi quali la delocalizzazione e ad applicare la digitalizzazione costituisce appannaggio dei grandi gruppi societari, i quali, a prescindere dal contenuto digitale o meo dei propri servizi, hanno investito in tale prospettiva. Il riferimento va ai gruppi *Starbucks*, *Apple* ed *Amazon*. Tali operatori economici, dalla combinazione dei due fattori *supra* delineati hanno conseguito un risultato straordinario: il raggiungimento di una caratura totalmente nuova.

Tali società risultano in grado non solo

² Cfr. BERNARDI L., *Internet e fiscalità nell'Unione Europea: un'introduzione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2015 fasc. 3, pt. 1, pp. 307 – 323

di operare e generare profitto in plurime aree territoriali, ma di spostare capitale a velocità dapprima inimmaginabili, da uno Stato all'altro, da un ordinamento all'altro.

In quanto operatori giuridici, persone giuridiche nella fattispecie, tali società appaiono evanescenti e ridisegnano i rapporti all'interno dell'ordinamento fra Amministrazione e singolo contribuente. Soggetti così destrutturati hanno acquisito i caratteri di "Ricchezze senza Nazione", vale a dire di soggetti slegati da un ordinamento, privi perciò di un collegamento territoriale. Per di più, è necessario evidenziare un altro aspetto rivoluzionario, l'effetto provocato dalle condotte di tali "Ricchezze senza Nazione" è quello di generare "Nazioni senza Ricchezze"³. Il riferimento è alle imprevedibili conseguenze sul piano tributario di tali fenomeni: estero - vestizione, pianificazione fiscale, erosione ed evanescenza della base imponibile.

Ma quali sono le modalità mediante le quali questi giganti digitali realizzano tale rivoluzione? È il momento di tracciare una tassonomia.

La Pianificazione fiscale: una ingegneria giuridica altamente sofisticata

Lo strumento impiegato da tali gruppi è rappresentato dalla pianificazione fiscale. L'oggetto di tale termine è plurimo e conduce ad un insieme di attività.

La pianificazione fiscale costituisce un complesso di iniziative aventi ad oggetto l'organizzazione sul piano operativo dell'onere fiscale. È doveroso sottolineare come la pianificazione fiscale non costituisca un istituto giuridico, bensì la progettazione di una sequenza coordinata di comportamenti

3 Cfr. CASSESE – GALGANO – TREMONTI, *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazione*, Bologna, Il Mulino

finalizzata alla creazione di rapporti e situazioni giuridiche orientate alla realizzazione dell'ottimizzazione fiscale. In tali termini, la pianificazione fiscale costituisca una quota della più generale pianificazione aziendale, vale a dire l'esercizio programmatico e programmato dell'attività economica di impresa⁴.

L'ottimizzazione fiscale rappresenta la realizzazione del risparmio di imposta, la possibilità riconosciuta dall'ordinamento di scegliere liberamente, ma all'interno delle condotte lecite previste dall'ordinamento medesimo, fra le diverse soluzioni messe a disposizione dal sistema stesso al fine di ottenere un trattamento fiscale meno oneroso.

L'interprete si trova così innanzi a due realtà: la prima, un fenomeno giuridico complesso e non unitario, lecito; la seconda, l'assenza di una tipizzazione normativa all'interno dell'ordinamento giuridico.

È assolutamente ragionevole ritenere che il diritto alla pianificazione sia saldamente ancorato e costituisca estrinsecazione del principio di libertà di iniziativa economica, ai sensi di quanto previsto dall'art. 41 della Costituzione. Così inquadrata, la pianificazione costituisce il braccio operativo della libertà economica.

La libertà economica rappresenta l'insieme di un molteplice, variegato e dinamico svolgersi di percorsi di iniziativa economica, impresa e di percorsi fiscali alternativi: tale panorama definisce il perimetro dello spazio decisionale all'interno del quale il soggetto di diritto estrinseca le proprie attività inerenti all'autonomia negoziale.

Dai rilievi *supra* operati, è possibile concludere che sia riconosciuto al soggetto di imposta, la possibilità di poter intraprendere percorsi fiscali

4 Cfr. ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008 fasc. 3, pp. 481 – 496

alternativi orientati ad una ottimizzazione dell'onere fiscale, determinato alla luce del principio e del modulo della capacità contributiva, così come disposto dall'art. 53 della Costituzione, condizionato alla morfologia lecita della capacità contributiva.

È perciò ragionevole sostenere come non sussista all'interno dell'ordinamento un divieto a ricorrere alla pianificazione fiscale, vale a dire a circoscrivere l'onere tributario ai fini di una sua ottimizzazione.

Sul punto, anche all'interno della più generale dimensione europea, sia il formante legislativo che quello giurisprudenziale hanno ampiamente riconosciuto e ricostruito la pianificazione fiscale in termini di legittimità e liceità. L'inquadramento della pianificazione fiscale è avvenuto all'interno del complesso di articoli dal 49 al 54 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Pianificazione fiscale, Elusione dell'imposta ed Abuso del diritto: rapporti di attinenza e continenza

L'interrogativo sorge spontaneo: qual è il limite alla pianificazione fiscale? La risposta alla domanda è rintracciabile in una linea di demarcazione fra condotte lecite e condotte illecite. Purtuttavia, è necessario individuare l'oggetto di tale linea di demarcazione. Se da una parte è possibile riconoscere una pianificazione fiscale lecita, di sistema, dall'altra è altrettanto possibile rinvenire una pianificazione fiscale illecita, contro il sistema.

Come delineato *supra*, la pianificazione fiscale mira alla realizzazione di una ottimizzazione fiscale interante i requisiti del risparmio di imposta.

La pianificazione fiscale illecita risulta teleologicamente orientata

all'apprensione di un trattamento fiscale meno oneroso integrante i requisiti di un vantaggio fiscale indebito, perciò contrario alla *ratio* dell'ordinamento tributario. All'interno della formulazione di una siffatta perifrasi è possibile scorgere agevolmente gli elementi denotanti l'elusione fiscale⁵.

La fattispecie elusiva⁶ consiste nel porre in essere una concatenazione, una serie, una sequenza anomala di atti ed operazioni giuridiche. L'anomalia di tale sequenza mira alla realizzazione di una asimmetria, riscontrabile sul piano sostanziale ed effettivo, fra la condotta del contribuente ed il contenuto precettivo della norma tributaria, la quale risulta essere *aggirata, recte elusa*⁷. Su di un livello squisitamente formale, i singoli atti e le singole operazioni giuridiche posti in essere risultano leciti e legittimi. Tuttavia, è la loro concatenazione a costituire l'operazione di elusione del contenuto precettivo della disposizione tributaria e a costituire l'oggetto di attività accertativa da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'adozione di una prospettiva di sistema nella ricostruzione e decostruzione della fattispecie elusiva consente di scorgere un rapporto di continenza ed afferenza fra l'elusione e l'abuso del diritto e di sostenere perciò, come l'elusione altro non sia che una manifestazione dell'abuso di diritto all'interno della fenomenologia tributaria.

L'abuso di diritto⁸ indica al tempo

5 È ai lavori scientifici di studiosi quali GRIZIOTTI, VANONI, e JARACH che l'interprete oggi può costruire lo studio del diritto tributario, sotto il profilo patologico della condotta del contribuente, alla luce della distinzione strutturale tra evasione ed elusione

6 Cfr. GAROFOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Nel Diritto Editore, 201710 pg. 1044 ss.

7 Cfr. GRIZIOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, Pavia, 1924-1925.

8 Numerose ricerche storiche in materia hanno evidenziato come l'istituto dell'abuso del diritto fosse sconosciuto nel mondo giuridico romano. Fatta esclusione ad alcuni editti di GAIO, nei quali è tratteggiato

medesimo una fattispecie giuridica ed un fenomeno giuridico verificantisi allorchando il soggetto giuridico ponga in essere un esercizio di una situazione giuridica soggettiva non conforme rispetto alle disposizioni dell'ordinamento⁹. Tale esercizio risulta perciò abnorme alle finalità per le quali l'ordinamento ha riconosciuto l'*agere licere* di tale potere. In tali termini, è perciò possibile sostenere come le modalità di esercizio della situazione giuridica soggettiva si pongano in netto contrasto con la *ratio* della disposizione e con la politica di diritto alla base del complesso di disposizioni dell'ordinamento.

È evidente perciò come il nucleo rigido essenziale ed imprescindibile dell'elusione e della pianificazione

un primo e primigenio riconoscimento all'istituto. Il celebre giurista afferma come sia possibile che l'esercizio di un diritto possa tangere in termini di nocimento un interesse altrui, tuttavia a tale eventualità non è collegata alcuna conseguenza sanzionatoria. Tale affermazione avviene sulla base della seguente considerazione: colui che agisce nell'esercizio del proprio diritto e causa danno ad altri, non agisce né per *dolus* né per *vis*, né commette *damnum iniuria datum*.

Intorno alla fine del XIX secolo, la dottrina francese, fra tutti SAIELLES, nota come la responsabilità civile venga connessa all'esercizio del diritto soggettivo, il quale seppure oggettivamente conforme a quanto previsto dall'ordinamento, sia compiuto con l'intenzione di nuocere o sia comunque contraria alla *destination économique ou social du droit subjectif*. Di parere medesimo PLANIOL il quale ritiene che le *droit ne sont presque jamais absolus*, ma sono limitati nel loro scopo e sottoposti a diverse condizioni nel loro esercizio. Il superamento di tali condizioni comporta il verificarsi dell'abuso del diritto. Nella teorizzazione della dottrina francese l'abuso del diritto non costituisce una categoria distinta dall'atto illecito.

L'esigenza di ricondurre l'abuso del diritto nell'ambito dei principi della teoria della responsabilità tramandati dalla dottrina tradizionale, fondata sul dogma secondo il quale all'esercizio del diritto non si ricollegerebbe una situazione di irresponsabilità, è alla base del pensiero di PLANIOL.

Al contrario secondo DABIN, sul piano della legalità, l'abuso è inconcepibile per la contraddizione logica in cui si potrebbe cadere, in quanto sarebbe necessario parlare di un atto *tout à la fois conforme au droit et contraire au droit*. La plausibilità dell'abuso del diritto risulterebbe concepibile esclusivamente in riferimento ad una *legitimité* morale.

⁹ Cfr. CARINGELLA, *Manuale di diritto civile*, Dike Giuridica, 20177, pag. 164 ss

consista nella realizzazione di una *aporía* fra il livello formale ed il livello sostanziale.

All'interno del rapporto di continenza delineato *supra*, è possibile costruire una definizione attuale di elusione fiscale¹⁰. Tale fattispecie è rinvenibile allorchando il soggetto di imposta ponga in essere un ricorso agli schemi negoziali realizzantesi nella strumentalizzazione degli istituti fiscali orientata al conseguimento di un risultato non conforme, abnorme, perciò illecito¹¹. I formanti della scienza giuridica hanno rinvenuto gli elementi essenziali all'individuazione dell'elusione fiscale¹²: l'assenza di sostanza economica delle operazioni poste in essere; l'assenza di valide ragioni extra – fiscali, vale a dire la circostanza che il vantaggio costituisce l'effetto sostanziale dell'operazione; la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito¹³.

La mancanza di sostanza economica

¹⁰ Definizione, la quale non può certo dimenticare il contributo della giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione, in particolare il riferimento è alle sentenze del 16 febbraio 2010 n. 3571, del 26 febbraio 2010 n. 4737, del 12 novembre 2010 n. 22994.

¹¹ Diverse pronunce della Corte suprema di Cassazione possono essere ricondotte a tale acquisizione concettuale, strutturalmente condivisa dai tre formanti giuridici. Cfr. Cass., Sez. Unite del 29 maggio 2014 n. 33451; Cassazione del 29 luglio 2014, n. 33451; Cassazione del 5 marzo 2015, n. 9726.

¹² Sul punto cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario Parte generale*, Milano, 2016, pag. 250 ss; per un commento BEGHIN, *La clausola generale anti-abuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, 2015, pag. 2207ss; MIELE, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in Corriere Tributario, 2015, pag. 243; MANZITTI e FANNI, *La norma generale antiabuso nello schema del decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in Corriere Tributario, 2015, pag. 2597; GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in Rassegna tributaria, 2015, pag. 1315; LEO, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in Fisco, 2015, pag. 915; CARINCI e DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella*, in Fisco, 2015, pag. 3107; VERSIGLIONI, *Abuso del diritto Logica e Costituzione*, Pisa, 2016, pag. 7.

¹³ Il testo dell'art. 10-bis, della Legge del 27/07/2000 n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, disciplina l'abuso del diritto e l'elusione fiscale.

rappresenta il carattere attribuito e qualificante l'insieme degli atti giuridici e degli schemi negoziali contenuti nella sequenza realizzata dal contribuente. Sono definibili operazioni prive di sostanza economica gli schemi negoziali non idonei alla produzione di significativi effetti di natura economica, vale a dire costruzioni di puro artificio.

Per definire un atto negoziale in tale senso, è necessario impiegare gli indici di mancata sostanza economica. Tali indici consentono perciò di riscontrare l'artificiosità della sequenza posta in essere, di una manipolazione sul piano formale.

In primo luogo, l'incoerenza fra la qualificazione delle singole operazioni giuridiche ed il fondamento giuridico del loro insieme. In tali casi è possibile riscontrare nelle sequenze effetti di compensazione ed annullamento reciproci: il riferimento è ad operazioni circolari, all'interno delle quali, come conseguenza di un reciproco bilanciarsi, compensarsi ed annullarsi, non si verifica alcuna modificazione sostanziale della situazione *ex ante* del contribuente¹⁴. La mancanza di sostanza economica concerne l'adeguatezza e la congruità degli schemi negoziali adoperati rispetto agli obiettivi economici perseguiti dal soggetto.

In secondo luogo, altro indice è rappresentato dalla mancata conformità degli strumenti giuridici alle normali logiche di mercato. L'oggetto di valutazione è rappresentato in tale caso dall'adeguatezza e dalla congruità della strumentazione giuridica utilizzata rispetto agli obiettivi economici del soggetto.

L'assenza di valide ragioni extra – fiscali designa come dal complesso di operazioni

negoziali poste in essere emerge come unico risultato la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Tale elemento opera in termini negativi. Sarà perciò necessario ricercare la sussistenza di valide ragioni extra – fiscali dalla natura non marginale, le quali giustifichino la sequenza di operazioni poste in essere dal contribuente per escludere la natura elusiva dell'operazione posta in essere. La sussistenza di valide ragioni extra – fiscali concernono il profilo soggettivo, vale a dire i motivi contingenti alla realizzazione della sequenza negoziale da parte del contribuente.

Il vantaggio fiscale indebito consiste nell'apprensione di un beneficio realizzato in contrasto la finalità alla base del contenuto precettivo previsto all'interno delle disposizioni tributarie. Alla luce dello schema negoziale adottato, il contenuto precettivo risulta aggirato ed eluso.

¹⁴ Per una distinzione fra operazioni circolari ed operazioni lineari, interessante lo studio di ZIZZO, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corriere Tributario*, n. 39/2006, pag. 3087.

Intervento sul tema

"La rappresentanza dell'AE Riscossione e degli Enti locali nel processo tributario"

L'oggetto del presente intervento è rappresentato dall'analisi delle problematiche emerse nella giurisprudenza di legittimità, a seguito della soppressione disposta *ope legis* del concessionario della riscossione Equitalia S.p.a. e del subentro, nei compiti e nelle funzioni, di un nuovo Ente denominato "Agenzia delle Entrate Riscossione".

Invero, con il D.L. n. 193/2016, convertito in Legge n. 225/2016, il Legislatore ha disposto all'art. 1, comma 1, la soppressione dell'Equitalia S.p.a., a far data dal 1° luglio 2017, mediante la cancellazione della predetta società d'ufficio dal registro delle imprese e, quindi, l'estinzione *ope legis* anche delle società del relativo gruppo che, per circa un decennio, avevano svolto sull'intero territorio nazionale l'attività di concessionarie della riscossione.

Le funzioni originariamente svolte dall'Equitalia S.p.a. sono state contestualmente assegnate all'Agenzia delle Entrate, per il tramite della neo costituita "Agenzia delle Entrate-Riscossione", la quale nella veste di ente pubblico economico di natura strumentale, è sottoposta al costante monitoraggio della stessa Agenzia delle Entrate, nonché all'indirizzo ed alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il Legislatore nel disposto normativo di cui al D.L. n. 193/2016 ha inteso perseguire il precipuo scopo di garantire all'attività di riscossione una continuità di funzioni, tant'è che al comma 3 della citata disposizione normativa ha espressamente statuito che: "*...l'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1...*".

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate Riscossione è succeduta, senza soluzione di continuità, in tutti i rapporti di carattere sostanziale e processuale ed in tutte le posizioni attive e passive, già facenti capo al gruppo Equitalia.

Con specifico riferimento ai rapporti di carattere processuale, la giurisprudenza di legittimità ha inteso escludere che, per effetto della soppressione dell'Equitalia S.p.a., si determini l'interruzione dei giudizi pendenti, i quali quindi proseguono nei confronti del nuovo Ente successore.

In particolare, la Suprema Corte di Cassazione ha statuito che: *"...in tema di riscossione dei tributi, per effetto della cancellazione d'ufficio delle società del gruppo Equitalia dal registro delle imprese, a decorrere dalla data del 10 luglio 2017, in virtù dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 193 del 2016, conv. nella Legge n. 225 del 2016, la successione a titolo universale, prevista dal comma 3 di tale disposizione, in favore dell'Agenzia delle Entrate-riscossione, non costituisce successione nel processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c., bensì successione nei rapporti giuridici controversi ex art. 111 c.p.c., poiché, in ragione del "venir meno" della parte, è stato individuato sul piano normativo il soggetto giuridico destinatario del trasferimento delle funzioni precedentemente attribuite alla stessa, sicché i giudizi pendenti proseguono, con il subentro del successore, senza necessità di interruzione"*. (Cass. n. 15869 del 15 giugno 2018)

Tale fenomeno successorio è stato ricondotto anche nel passato, sul piano processuale, nell'alveo dell'art. 111 c.p.c., trovando diretti ed analoghi precedenti nel trapasso di funzioni disposte ex art. 57 D.Lgs. n. 300/1999 dal Ministero delle Finanze alle Agenzie fiscali (Cass. SS.UU. n. 3116/2006; Cass. n. 1925/2008), come anche nel caso della soppressione delle preesistenti concessionarie per la riscossione, con il conseguente passaggio di funzioni in capo alla stessa Equitalia S.p.A., così come previsto dall'art. 3 D.L. n. 203/2005, convertito in Legge n. 248/2005 (Cass. n. 7318/2014).

Un'ulteriore conferma del subentro dell'Ente successore in sede processuale, con conseguente continuità del processo, è rinvenibile anche nel giudizio di Cassazione, sia sotto il profilo della successione nel rapporto sostanziale controverso ex art. 111 c.p.c., ma anche in ragione della stessa struttura ufficiosa del processo di legittimità e nella correlata inapplicabilità ad esso dell'istituto dell'interruzione ex artt. 299 e ss. c.p.c.. (ex multis Cass. n. 7477/2017; Cass. n. 19864/2017; Cass. n. 1757/2016; Cass. n. 24635/2015).

L'affermata continuità del rapporto processuale esplica i propri effetti anche sul mandato difensivo conferito dall'Equitalia S.p.a. nei giudizi pendenti al momento della sua estinzione.

Il Legislatore è intervenuto sul punto affermando all'art. 1, comma 8, del citato D.L. che: *"L'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'articolo 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale"*; in particolare, è previsto che il nuovo Ente possa *"...avvalersi ed essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente..."* e che *"ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici"*, l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, possa in ogni caso *"...assumere direttamente la trattazione della causa"*.

Resta immutata l'applicazione alle fattispecie *de qua* del disposto di cui all'art. 11, comma 2, del D.Lgs n. 546 del 1992, concernente la costituzione in giudizio *"diretta"* innanzi alle Commissioni Tributarie.

Infine, il Legislatore ha previsto che l'Agenzia Entrate Riscossione possa avvalersi del patrocinio degli avvocati del libero foro, ma esclusivamente *"...sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo"* e secondo i parametri selettivi di affidamento previsti dal D.Lgs. n. 50 del 2016 (Codice dei contratti pubblici).

Pertanto, la regola della successione universale nei rapporti giuridici pregressi, anche di carattere processuale e già instaurati alla data di estinzione dell'Equitalia, trova applicazione anche con riferimento all'efficacia e validità del mandato difensivo; quindi, il giudizio pendente potrà proseguire, senza interruzione e senza necessità di costituzione del nuovo Ente, fino all'emanazione della sentenza, che esplicherà i propri effetti direttamente nei confronti dell'Ente subentrante.

La *ratio* della disposizione in esame è, infatti, quella di assicurare l'ordinaria stabilità dei rapporti processuali in funzione della massima fluidità dell'azione di riscossione, nell'ottica del miglior perseguimento dell'interesse pubblico sotteso alla materia.

Invece, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione potrà avvalersi dell'assistenza dell'Avvocatura dello Stato ed, allorchè ricorrano determinate condizioni, degli "avvocati del libero foro", nei casi in cui l'Ente intenda effettuare una nuova costituzione nel giudizio, sia in conseguenza di una valutazione di carattere discrezionale, sia per un particolare evento del processo, come nell'ipotesi in cui l'Ente abbia la necessità di svolgere ulteriore attività di carattere difensivo ovvero nel caso di diretta instaurazione del giudizio o di un grado di esso.

La possibilità per l'Ente di conferire l'attività defensionale in alternativa tra l'Avvocatura dello Stato ovvero per il tramite degli avvocati del libero foro, si pone in una relazione di regola ed eccezione.

Tanto emerge dall'analisi del dettato normativo di cui al D.L. 193/2016, nonché dal generalizzato recepimento del R.D. n. 1611/1933 sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato ed, infine, dagli orientamenti emersi nella giurisprudenza di legittimità.

Quanto innanzi, trova conferma nel pronunciamento reso dalla Suprema Corte di Cassazione a SS.UU., che in una fattispecie analoga a quella oggetto d'analisi ha riconosciuto che l'art. 43 R.D. n. 1611/1933 cit., così come modificato dall'art. 11 della Legge n. 103/79, preveda la facoltà di derogare al "*patrocinio autorizzato*" spettante per legge, "*in via organica ed esclusiva*", all'Avvocatura dello Stato solo "*in casi speciali*", poiché solo il patrocinio conferito alla predetta Avvocatura è in grado di determinare ed assicurare "*...rilevanti vantaggi sul piano economico che conseguono all'affidamento del patrocinio all'Avvocatura dello Stato sia per l'omogeneità e l'uniformità degli indirizzi defensionali che l'Avvocatura dello Stato è in grado di assicurare*". (Cass. S.u. n. 24876/2017)

Infatti, l'affidamento dell'incarico difensivo ad avvocati del libero foro è sottoposto ad una serie di condizioni riconducibili non solo a criteri di selezione previsti dal Codice dei

contratti pubblici, ma anche da *"specifici criteri definiti negli atti di carattere generale dell'ente ai sensi del comma 5 del presente articolo"*, ex art.1, comma 8, D.L. n. 193/2016.

I predetti criteri di selezione devono rinvenirsi all'interno dello statuto dell'Ente ed irraggiungibili negli atti di carattere generale, di competenza del Comitato di gestione, *"che disciplinano l'organizzazione e il funzionamento dell'ente"*.

In particolare, nel *"Regolamento di amministrazione"* dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, deliberato dal Comitato di Gestione il 26 marzo 2018 ed approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 19 maggio 2018, all'art. 4 è previsto che l'Ente debba avvalersi per regola del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ex art. 43 del D.L. n. 1611/1933 e che la sua attività sia sottoposta al controllo della Corte dei Conti.

Il predetto Regolamento stabilisce, inoltre, che l'Ente stesso possa *"continuare ad avvalersi degli avvocati del libero foro"*, ma soltanto *"in via residuale"* e *"nei casi in cui l'Avvocatura dello Stato non ne assuma il patrocinio"*, secondo le modalità operative concordate in un'apposita convenzione.

Dunque, la possibilità per un Ente di avvalersi di avvocati del libero foro ha carattere eccezionale ed è subordinata, pena la nullità del mandato difensivo, all'adozione di una specifica e motivata deliberazione dell'Ente da sottoporre agli organi di Vigilanza.

In conclusione, la procura alle liti rilasciata dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione agli avvocati del libero foro, pena la sua nullità, deve indicare non solo l'atto organizzativo generale del nuovo Ente, con l'indicazione dei criteri specifici che hanno determinato la necessità di ricorrere a tale nomina in alternativa all'assistenza da parte dell'Avvocatura dello Stato, ma anche la specifica e motivata deliberazione del nuovo Ente, nella quale sono rappresentate le ragioni del singolo caso concreto.

In assenza delle suddette indicazioni e in mancanza di allegazione in sede processuale degli atti summenzionati, ne discende la nullità del mandato difensivo per contraria disposizione imperativa, che non può essere sanata in Cassazione facendosi riferimento all'assegnazione del termine per la relativa regolarizzazione ex art. 182 c.p.c., in quanto tale disposizione codicistica opera esclusivamente nell'ambito della fase istruttorie.

gradi di merito e non anche nel giudizio di legittimità. (Cass. SS.UU. n. 10266/2018; Cass. n. 28449/2017; Cass. n. 15895/2017; Cass. n. 20016/2016; Cass. n. 27519/2017).

Da ultimo occorre segnalare l'intervento della Suprema Corte di Cassazione, che con sentenza n. 1992 del 24 gennaio 2019 ha ribadito il principio di diritto sul tema della rappresentanza e difesa in giudizio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, confermando la regola generale, già evidenziata anche con le pronunce n. 28684 e n. 28741 del 9 novembre 2018, n. 33639 del 28 dicembre 2018, secondo cui "*...la difesa dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione deve avvenire a cura dell'Avvocatura dello Stato e solo in via eccezionale da parte di avvocati del libero foro, con un esborso economico in termini di compensi professionali che, ove non adeguatamente giustificato nella deliberazione dell'Ente, potrebbe dar luogo a profili di danno erariale*".

* * * * *

Con riferimento alla rappresentanza processuale degli Enti locali nel processo tributario deve necessariamente farsi riferimento al combinato disposto di cui agli artt. 10 e 11 del D.Lgs. n. 546/1992.

Infatti, la prima delle citate disposizioni prevede che l'Ente locale abbia la capacità di essere parte nel processo, mentre il successivo articolo 11, comma 3, stabilisce che: "*...L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento...*".

Dunque, ai sensi dell'articolo 50 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, al Sindaco spetta il potere di rappresentanza dell'Ente, sia esso parte ricorrente ovvero parte resistente nel processo tributario. (Cass. n. 27579 del 30 ottobre 2018)

In via di principio, i dirigenti comunali non hanno alcun potere di agire o di resistere in giudizio in mancanza di un'espressa previsione contenuta nello Statuto comunale o, in alternativa, nel Regolamento dell'ente, ma solo nell'ipotesi in cui lo Statuto contenga un rinvio espresso alla norma regolamentare.

Sul punto, la Suprema Corte di legittimità, in conformità ai suoi precedenti arresti, ha ribadito che, qualora sussista una specifica previsione statutaria o regolamentare, il Comune può legittimamente affidare la rappresentanza a stare in giudizio ai dirigenti,

nell'ambito dei rispettivi settori di competenza e del loro potere gestionale, ovvero ad esponenti che rivestano posizioni apicali della struttura amministrativa dell'Ente, a condizione che *"...ove una specifica previsione statutaria non sussista, il sindaco conserva l'esclusiva titolarità del potere di rappresentanza processuale del Comune, ai sensi del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con il D.lgs 18 agosto 2000, n.267..."*.
(Cass. n. 27579 del 30 ottobre 2018)

Infine, la Corte di Cassazione ha concluso riconoscendo al dirigente dell'Ufficio legale la titolarità a stare in giudizio, nell'ipotesi in cui lo Statuto o, nei limiti innanzi espressi, il Regolamento affidino a questi la rappresentanza del Comune e, pertanto, in presenza dei dovuti requisiti, lo stesso potrà *"... costituirsi senza bisogno di procura, ovvero attribuire l'incarico a un professionista legale interno o del libero foro(salve le ipotesi, legalmente tipizzate, nelle quali l'ente locale può stare in giudizio senza il ministero di un legale) e, ove abilitato alla difesa presso le magistrature superiori, può anche svolgere personalmente attività difensiva nel giudizio di cassazione (Cass.S.U.n.12868/2005; Cass.n.4556/2012; Cass.n.7402/2014)"*.

Avv. Raffaele Di Giovine



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circostrizione del Tribunale di Foggia

