Ex Sede ODCEC Foggia

Via Matteotti, 4

Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale

Anno 2023

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

Editoriale

Editoriale
di Giuseppe Senerchia 3

Primo Piano

Analisi critica della figura del garante del contribuente: margini e prospettive di miglioramento (proposte)
di Antonio Matteo Stoico 5

I tributi ambientali e i tributi con finalità ambientali esterne extrafiscali: nota a Cassazione civile n. 34729/2022 depositata il 25/11/2022
di Laura Di Miscio 19

L'influenza del Morningstar Sustainability Rating sugli investimenti finanziari
di Rocco Russo 31

Contenzioso tributario. il delicato tema della notifica da indirizzo pec non presente nei pubblici elenchi. evoluzione normativa e profili giurisprudenziali
di Francesco Verderosa 35

Un'Analisi Critica: La Posizione della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia e l'Eccessivo Atteggiamento Pro-Fisco
di Antonio Puzzolante 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
Micky De Finis

Direttore editoriale
Italo Maria Scrocchia

Comitato scientifico
Presidente: ***Antonio Corvino*** **- Componenti:** ***Adriana Addante, Romeo Fanelli, Domenico Lamarta, Pierpaolo Magliocca, Giuseppe Mazzuti, Umberto Monarca, Nicolò Zanotti***

Comitato di redazione
Presidente: ***Antonio Netti*** **- Componenti:** ***Donato Cedola, Valentina De Marco, Claudia Maria Sole De Pascale, Gioacchino De Sandoli, Maria Nobiletti***

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Foto in copertina
Palazzo ex sede ODCEC Foggia
Foto ultima pagina
Manfredonia - Castello Svevo Angioino
Foto di Francesco Armillotta

Redazione e amministrazione
via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12
www.odcecfoggia.it - odcecfoggia@gmail.com
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P
ISSN 3035-2304

Editoriale

di Giuseppe Senerchia

Nel precedente numero della nostra rivista, avevo espresso con entusiasmo il nuovo percorso orientato al progresso che stiamo intraprendendo. Tuttavia, questo editoriale si propone come una riflessione più approfondita sulla nostra professione e sulle molteplici sfide che i professionisti affrontano nella contemporaneità.

Nonostante le indiscutibili soddisfazioni che la nostra attività professionale ci riserva, non possiamo ignorare come essa stia diventando sempre più impegnativa e stressante. Le scadenze serrate e le richieste spesso irrealistiche da parte dei clienti contribuiscono a rendere il nostro lavoro più complesso e, talvolta, estenuante. È importante evidenziare, in questo contesto, le difficoltà particolari connesse agli adempimenti del mese di novembre, un periodo critico che mette a dura prova la resilienza e la dedizione dei professionisti.

Tuttavia, proprio queste sfide e le difficoltà quotidiane che incontriamo permettono di sottolineare quanto la nostra professione sia diventata essenziale nel tessuto sociale contemporaneo. In un contesto in cui il Paese ha affrontato sfide significative negli ultimi anni, il ruolo del professionista, e in particolare del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile, emerge come cruciale per il funzionamento e la sopravvivenza di numerose realtà individuali e sociali.

Proprio in relazione a ciò appare fondamentale spendere qualche riga per affrontare la questione della sempre più problematica relazione con gli Uffici della Amministrazione Finanziaria. Centrale nella nostra professione è sempre stato il rapporto con gli Uffici, ma negli ultimi anni (complice il periodo pandemico) la nostra presenza fisica per un confronto vis a vis con gli impiegati pubblici è divenuta quasi una minaccia al corretto svolgimento dell'incarico pubblico. Si deve, invece, auspicare una ripresa delle relazioni all'insegna del dialogo e della reciproca assistenza in pieno adempimento dei principi espressi nello Statuto del Contribuente. A tal fine sono in corso tutta una serie di azioni volte da un lato a dare la necessaria rilevanza al problema e dall'altro ad affrontarlo in un'ottica risolutiva.

Inoltre, è essenziale riconoscere e celebrare l'evoluzione significativa che la nostra professione ha subito nel corso del tempo. Se in passato il ruolo del commercialista era prevalentemente concentrato sugli adempimenti fiscali e contabili, oggi esso si estende a nuove competenze e responsabilità. I professionisti non sono più semplici adempienti, ma consulenti strategici che affiancano privati ed aziende, fornendo servizi indispensabili in un contesto economico complesso, come quello italiano contraddistinto dalla presenza preponderante di micro e piccole imprese.

È incoraggiante notare, nonostante le critiche e le profezie pessimistiche sul destino della nostra categoria, che l›Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia si distingue per un trend in controtendenza rispetto ad altre realtà italiane. Il numero di cancellati dall'Ordine e il numero di nuovi iscritti si equiparano, confermando la vitalità della nostra categoria e il suo ruolo centrale nel tessuto sociale ed

economico della provincia.

Rivolgo un sentito ringraziamento a tutti gli autori che, con il loro contributo, arricchiscono il dibattito e la missione della nostra rivista. La diversità di voci e il contributo di nuove idee sono fondamentali per promuovere una discussione costruttiva e approfondita sui temi cruciali che coinvolgono la nostra professione e la società nel suo complesso. Pertanto, in questo contesto, estendiamo un caloroso invito a tutti coloro che desiderano condividere le proprie esperienze, prospettive e conoscenze a contribuire con articoli e riflessioni, affinché possiamo continuare a crescere e evolverci insieme, nel rispetto della nostra tradizione e guardando al futuro con fiducia. Concludo augurando a tutti voi lettori delle serene festività natalizie e con la speranza che l'anno a venire sia per ciascuno di noi un periodo prospero e proficuo sia dal punto di vista professionale che personale.

Analisi critica della figura del garante del contribuente: margini e prospettive di miglioramento (proposte)

di Antonio Matteo Stoico

1. Premessa

In un moderno sistema fiscale, quale vuole essere quello del nostro Paese, orientato verso la compliance e l'adempimento spontaneo piuttosto che sulla repressione dell'evasione e delle altre violazioni, assume sempre maggior rilievo il dialogo ed il contraddittorio, così da accrescere la fiducia tra Fisco e contribuente, dando, nel contempo, maggiore credibilità e assicurazione di correttezza agli accertamenti.

In questo contesto, anche in presenza di una normativa obsoleta e poco efficace ed un comportamento non sempre benevolo dell'Amministrazione finanziaria ed una scarsa attenzione da parte degli organi politici, il Garante del contribuente esplica un ruolo primario nel portare avanti il dialogo con il contribuente, sebbene i provvedimenti adottati dallo stesso non hanno natura autoritativa né sanzionatoria e non sono finalizzati a sostituire o emendare gli atti di imposizione o di riscossione degli Uffici tributari.

Il Garante del contribuente, che ha natura di organo pubblico caratterizzato da terzietà, e le altre consimili "Authority" preposte alla tutela dei diritti e degli interessi dei cittadini, rappresentano la presa d'atto della mancata realizzazione di un principio costituzionale quale l'imparzialità della pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost., tanto da rendere necessario un "arbitro" a garanzia degli amministrati, e pur con le fortissime limitazioni imposte in ambito tributario dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), il senso ed il significato dell'esistenza di tale figura di garanzia risiedono nella sua funzione di "arbitraggio" nella partita tra contribuenti e fisco[1].

Nel presente articolo, dopo un breve richiamo ai principi generali introdotti dallo Statuto del Contribuente, volti a disciplinare la produzione legislativa in materia fiscale e a improntare il rapporto Fisco-contribuente secondo canoni di trasparenza e buona fede, verranno illustrate le funzioni del Garante del contribuente ed attraverso un'analisi critica saranno evidenziate margini e prospettive di miglioramento della figura dello stesso attraverso elaborazione di proposte.

2. Introduzione

Le disposizioni previste dalla Legge 27 luglio 2000, n.212, il c.d. Statuto dei diritti del contribuente, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, suscettibili di essere derogate o modificate solo in maniera espressa e mai da leggi speciali[2].

Il legislatore ha, non senza ambizione, inteso attribuire alle disposizioni in parola il valore di "principi generali dell'ordinamento tributario", stabilendo dei principi generali nella materia.

Questa "autoqualificazione" trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e

1 Comm. trib. prov. Marche Pesaro Sez. II, 08-04-2019.

2 Ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge n. 212/2000.

dell'ordinamento tributari, nonche' dei relativi rapporti.

A queste specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito, perciò, un preciso valore normativo ed interpretativo sia perche' hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto sia perche' costituiscono "principi generali dell'ordinamento tributario".

Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello statuto, o desumibili da esso una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorita' rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia.

Tuttavia, la Corte Costituzionale, con l'Ordinanza n. 41 del 27 febbraio 2008[3] e con la Sentenza n. 58 del 27 febbraio 2009[4], ha escluso che la Legge 27 luglio 2000, n.212, abbia un valore superiore a quello di una legge ordinaria; ne discende che, non rivestendo rango di legge costituzionale, le disposizioni ivi contenute possono essere oggetto di abrogazione, anche implicita, ad opera di leggi successive di pari livello.

Seppure abbia ribadito più volte la rilevanza delle disposizioni contenute nella Legge n.212/2000, anche la Giurisprudenza di legittimità ha stabilito, con un orientamento consolidato, che le disposizioni contenute nello Statuto in parola, nell'ambito delle gerarchia delle fonti, siano da inquadrare come legge ordinaria.

Secondo la Suprema Corte le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, e che assumono un inequivocabile valore interpretativo delle norme tributarie[5].

Il tratto comune dei distinti significati che può assumere la locuzione "principi generali dell'ordinamento tributario" è costituito, quantomeno, dalla "superiorità assiologica" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla Legge n.212/2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari[6].

Come poi precisato dalla Corte di Cassazione con la Sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004, i principi statutari, costituendo la codificazione, nella materia tributaria, di norme costituzionali già "immanenti" nell'ordinamento, devono ritenersi quali canoni ermeneutici vincolanti per l'interpretazione delle norme tributarie[7].

3 *"""....in quanto dotata della stessa forza della legge n. 212 del 2000 (che non ha valore superiore a quello della legge ordinaria, come sottolineato da questa Corte con le ordinanze n. 180 del 2007, n. 428 del 2006 e n. 216 del 2004), è idonea ad abrogare implicitamente quest'ultima e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva di una espressa autoqualificazione in tal senso."""*

4 *"""....né hanno rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della legge n. 212 del 2000 (ordinanze n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006)."""*

5 Cass., Sez. trib., 30 marzo 2001, n.4760.

6 Cassazione Civile, Sez. V, Sent. n. 17576 del 10 dicembre 2002.

7 *"""Come gia' sottolineato dalla Corte (Cass. civ. 10 dicembre 2002 n. 17576 gia' citata), questo valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su due rilievi, "quello, secondo cui l'interpretazione conforme a statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario", e, quello, diretta conseguenza del primo, "secondo cui (alcuni de)i principi posti dalla*

3. Il Garante del contribuente

Ai sensi dell'art. 13 della Legge n. 212/2000, il Garante del contribuente è un organo monocratico, che opera in piena autonomia, istituito, a differenza di altri organi di garanzia aventi competenza sull'intero territorio nazionale[8], presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e presso le Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano della medesima Agenzia.

In merito alla sua natura giuridica, la dottrina ha elaborato negli anni due orientamenti:

- il primo richiama le funzioni di advocacy, vale a dire di "difesa tecnica dei contribuenti";

- il secondo inquadra il Garante del contribuente nel novero delle autorità indipendenti, seppur debole, raffigurandolo come un "duplicato" del difensore civico ovvero come un organo di autotutela dell'Amministrazione[9].

Successiva dottrina[10], ha sottolineato che ""è certamente azzardata l'opinione che questa indipendenza funzionale induca ad assimilare il Garante al modello (se c'è) delle autorità amministrative indipendenti, perché manca l'attribuzione al Garante di qualcuno dei variegati poteri che le leggi istitutive attribuiscono ai soggetti denominati "Autorità"."

Al difensore civico, figura presa a prestito dall'ombudsman di origine scandinava e presente al livello della fonte statutaria di alcune Regioni, sono, di fatto, spesso affidate dalle amministrazioni territoriali, seppure limitatamente ai tributi locali, funzioni analoghe a quelle svolte dal Garante del contribuente.

E' il caso della Regione Lombardia, laddove il Difensore civico regionale, istituito presso l'Ente ai sensi dell'art. 16 della Legge n.127/1997 (c.d. Bassanini-bis), svolge le stesse funzioni ed assolve agli stessi compiti e con i medesimi poteri del Garante del contribuente[11].

Nelle prime relazioni, i Garanti avevano evidenziato quale fonte di possibile criticità la questione del coordinamento delle due figure.

Tuttavia, negli ultimi anni, tale aspetto sembra aver avuto in minore evidenza, segno che la collaborazione tra le due istituzioni comincia in molti contesti a produrre effetti positivi[12], anche se un intervento legislativo in proposito non sarebbe mal visto.

Legge n.212 del 2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso gia' prima dell'entrata in vigore dello statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioe', del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione".Questo valore opera, peraltro, nei limiti del piu' generale principio dell'irretroattivita' della legge: nell'ambito delle disposizioni statutarie si devono distinguere quelle che sono espressione di principi gia' immanenti nel diritto o nell'ordinamento tributari e quelle che - pur dettate in attuazione delle norme costituzionali richiamate nello statuto del contribuente - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto a quello della legislazione tributaria preesistente.""

8 Garanti della privacy, delle comunicazioni, della concorrenza, delle persone detenute.

9 cfr. B. DI TUCCI, *Il Garante del contribuente: autorità indipendente o difensore civico?*, in *Il fisco*, 2 ottobre 2000, n. 36, 11120 ss.; E. TERZANI, *Il Garante del contribuente: difensore civico o autorità amministrativa indipendente?*, *ibidem*, 6 maggio 2002, n. 18, 1-2795.

10 E. ROSINI, *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 1, 42 ss.

11 Cfr. artt. 22 e ss., legge regionale Lombardia 14 luglio 2003, n. 10.

12 *cfr Garante Lombardia, Relazione annuale 2021, pag. 6; Garante Piemonte, Relazione annuale 2021, pag. 11; Garante Umbria, Relazione annuale 2021, pag. 3).*

Originariamente, l'Organo aveva natura collegiale e non monocratica come oggi.

Nell'ambito di realizzare l'obiettivo del generale contenimento della spesa pubblica, con l'articolo 4, commi 36 e 37, della Legge 12 novembre 2011, n. 183[13], l'Organo, che aveva originariamente natura collegiale, è mutato in monocratico, senza che fossero modificate le funzioni e le modalità di nomina, con conseguenze sulle capacità operative dell'ufficio del Garante.

In particolare, la trasformazione da organo collegiale a monocratico, specialmente laddove il bacino di utenza dell'ufficio comporta la necessità di lavorare annualmente un numero considerevole di pratiche, ha inciso in modo significativo ed è stato foriero di criticità.

Inoltre, come evidenziato da alcuni Garanti[14], il carattere di organo monocratico condiziona la possibilità della sostituzione del Garante in caso di assenza o impedimento che può riguardare, nei casi di incompatibilità o conflitto di interessi, anche l'obbligo di astensione del titolare della funzione, non essendo, peraltro, prevista la funzione vicaria, neanche per situazioni o periodi limitati

Tale criticità potrebbe trovare soluzione attraverso un auspicabile intervento legislativo in merito, teso a prevedere che sia lo stesso Presidente della Commissione Tributaria Regionale ad individuare e nominare, per periodi circoscritti e qualora ne sia ravvisata la necessità, il sostituto del Garante, ovvero, alternativamente, prevedere la competenza del confinante Garante del contribuente.

La scelta del Legislatore è stata quella di stabilire un contatto più diretto e stretto con il territorio, agevolando la vicinanza e semplificando l'accesso alla struttura.

Proprio in ragione di ciò, è stato stabilito che il Garante può essere interpellato dal contribuente o anche da altro soggetto interessato sulla base di una semplice segnalazione inoltrata per iscritto (preferibilmente con posta elettronica).

Il Garante svolge funzioni di tutela dei contribuenti e di mediazione tra i cittadini e l'Amministrazione Finanziaria.

Nell'ultimo triennio, caratterizzato dal perdurare dello stato emergenziale conseguente dalla diffusione della pandemia da Covid 19 e dalle inevitabili ricadute negative che esso ha prodotto nel contesto socio economico, la funzione di "garanzia" del rapporto di fiducia tra fisco e cittadini ha assunto una rinnovata importanza, anche in virtù delle seguenti indicazioni in tema di politica fiscale:

Ø tax certainty, ovvero il raggiungimento di una maggiore certezza fiscale per il contribuente, anche attraverso un'auspicata semplificazione normativa;

Ø riduzione degli adempimenti a carico del contribuente, in modo tale da rendere più semplice ed agevole lattività di dichiarazione, con conseguente aumento del livello di adempimento spontaneo;

Ø rafforzamento delle garanzie procedurali.

Ferme restando le tradizionali attività di controllo e accertamento ex post, si tratta, in buona sostanza, di un rapporto tra fisco e contribuente che, al fine di agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, tende a valorizzare il confronto preventivo con i cittadini, in linea con l'attività di rafforzamento

13 Legge di stabilità per il 2012.

14 cfr. *Garante Lombardia, Relazione annuale 2021, pagine 2-3; Garante Piemonte, Relazione annuale 2021, pag. 12.*

e potenziamento della tax compliance che costituisce, tra l'altro, anche un importante obiettivo di politica fiscale del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)[15].

Con il consolidarsi dell'approccio collaborativo dell'amministrazione finanziaria, il Garante del contribuente, quale soggetto a tutela dei contribuenti e di intermediazione nel rapporto tra cittadino e amministrazione, assume sempre di più un ruolo centrale non solo quale organo di garanzia, ma anche peculiare del rapporto tributario, per accelerare la definizione delle istanze presentate dai contribuenti e dare importanti riscontri sull'attività operativa, sui comportamenti e sulla stessa percezione dell'amministrazione fiscale presso i cittadini.

Il Garante del contribuente è scelto e nominato dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie[16]:

- magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;

- avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

Fino al 31 dicembre 2011, potevano essere nominati anche i Dirigenti dell'amministrazione finanziaria e Ufficiali Generali e Superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, rispettivamente, per i primi, dal Direttore Generale del Dipartimento delle Entrate e, per i secondi, dal Comandante Generale della Guardia di Finanza[17].

Il Garante del contribuente ha il compito di vigilare sul rispetto, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dei diritti e delle garanzie previste dall'ordinamento tributario a tutela dei contribuenti, svolgendo, a tal fine, anche funzioni propulsive nei confronti degli Uffici finanziari.

L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta.

Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle Direzioni Regionali delle Entrate presso le quali lo stesso è istituito.

Tuttavia, la collocazione fisica dell'Ufficio del Garante, di norma stabilita presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, che, con suo personale, scelto nelle persone e nel numero dalla stessa Direzione, provvede anche all'assolvimento delle funzioni di segreteria e tecniche dell'ufficio, costituisce un punto di possibile criticità compromettendo il ruolo di terzietà ed indipendenza del Garante rispetto

15 Il PNRR individua nel rafforzamento della *compliance*, da un lato, e nel potenziamento dell'attività di controllo, dall'altro, le leve imprescindibili nell'ottica del perseguimento di una riduzione strutturale del *tax gap*, obiettivo prioritario per assicurare maggiore efficienza al sistema economico nel suo complesso (V. documento, pagg. 77-78, al *link* https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf).

16 Alinea così sostituito dall'art. 4, comma 36, lett. a), n. 1), L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012 (vedi anche l'art. 4, comma 37, L. n. 183/2011).

17 La lettera b) è stata abrogata dall'art. 4, comma 36, lett. a), n. 2), L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012 (vedi anche l'art.4, comma 37, Legge n.183/2011).

all'amministrazione finanziaria, stabilito dalla Legge allorquando precisa che esso è "operante in piena autonomia".

Il significato di "autonomia" che meglio si attaglia alla natura e alle funzioni del Garante è quello di "indipendenza", vale a dire di estraneità dello stesso a qualsiasi struttura gerarchica.

Proprio al fine di garantire l'immagine di terzietà dell'Ufficio del Garante ed il rispetto dell'autonomia, legislativamente prevista, è stato chiesto da più parti che lo stesso fosse allocato all'esterno delle Direzione Regionali e con la disponibilità di una segreteria scelta non tra il personale dell'Agenzia delle Entrate ma del Ministero dell'Economia e Finanze, con attribuzione di risorse autonome, fissate con decreto annuale del Ministro.

Il rischio in parola appare avvalorato dalla Circolare n. 42465, in data 23 marzo 2011, dell'Agenzia delle Entrate, che ha posto stringenti limiti alle dotazioni del Garante, cui è stata negata l'erogazione di servizi minimi indispensabili per lo svolgimento delle proprie funzioni[18].

Con l' art. 19-septies, comma 1, lett. b), D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 2017, n. 172, a decorrere dal 1° gennaio 2018, il Legislatore sembra abbia preso cognizione di questo rischio e si è mosso nella direzione di ampliare la sfera di indipendenza del Garante del contribuente stabilendo normativamente il compenso spettante allo stesso, così sottraendolo, come avveniva in precedenza, alla discrezionalità del Ministro[19].

Come precisato in precedenza, le dotazioni umane e strumentali sono assicurate dall'Agenzia delle Entrate, con proprie risorse, ed a tal fine, la Convenzione triennale per gli esercizi 2021/2023 tra il Ministro e l'Agenzia (di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300) prevede che quest'ultima, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 212/2000, assicuri al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico ed il personale necessario per lo svolgimento delle sue funzioni, fornendo risposta alle sue segnalazioni entro 30 giorni (articolo 3, comma 12)[20].

Tuttavia, è stato segnalato da più parti che questa posizione di dipendenza nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, per quanto riguarda la dotazione di risorse umane e strumentali, rischia non solo di compromettere la terzietà e l'autonomia riconosciute ex lege all'organo in parola, ma anche l'operatività stessa del Garante del contribuente.

In particolare, una delle richieste più frequenti rivenienti dalla relazioni annuali predisposte da alcuni garnti è quella di avere una gestione autonoma dei protocolli per le pratiche di propria competenza ed una casella Pec dedicata[21].

Di pari passo alla problematica dell'autonomia, da più parti[22] è stata lamentata la scarsa visibilità del ruolo e della figura del Garante del contribuente e la necessità di una maggiore promozione dell'istituto e delle sue attribuzioni nei

18 Fornitura di testi in materia giuridico-fiscale, abbonamenti a riviste specializzate, l'accesso a banche dati per la ricerca di leggi o precedenti giurisprudenziale e persino la consultazione di fonti d'informazione via Internet.

19 Il compenso ed i rimborsi spettanti al Garante venivano determinati con Decreto del Ministero delle Finanze ed erano quindi soggetti agli umori ed alla disponibilità di quest'ultimo Ente (nell'anno 2012 il compenso era stato dimezzato e poi ulteriormente ridotto in anni successivi).

20 L'articolo 3 della citata Convenzione, al comma 12, stabilisce che: "*L'Agenzia, in attuazione delle previsioni di cui alla L. 212/2000, assicura al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico e le risorse umane necessarie per lo svolgimento delle sue funzioni. L'Agenzia fornisce risposta alle segnalazioni del Garante del contribuente entro 30 giorni*".

21 cfr. Garante Piemonte, Relazione annuale 2021, pagine 3-4; Garante Puglia, Relazione annuale 2021, pag. 9; Garante Lazio, Relazione II semestre 2021, pag. 4.

22 Garante Piemonte, relazione annuale 2021, pag. 6; Garante Toscana, Relazione II semestre 2021, pag.3; Garante Sardegna, Relazione I semestre 2021, pag. 15; Garante Lazio, relazione annuale 2021, pag. 31.

confronti dei contribuenti, nonostante sia stato riconosciuto lo sforzo profuso negli ultimi anni per assicurare allo stesso un'adeguata pubblicità in relazione alle attività, ai requisiti, alle competenze e alle modalità di contatto[23].

4. Compiti del Garante del contribuente

Come si è avuto modo di rimarcare, il Garante del contribuente è un organo, operante in piena autonomia ed a tutela degli interessi dei contribuenti, che ha il fine di tutelare il rapporto di fiducia tra fisco e cittadini, lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari che presentano profili di non conformità rispetto alle disposizioni previste dallo Statuto del contribuente, nonché il rispetto dei principi di "collaborazione e buona fede", cui devono essere improntati i rapporti tra i due soggetti.

L'attività dello Garante si concretizza in un'importante funzione propulsiva nei confronti dell'amministrazione finanziaria, affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente, e di mediazione che fa leva sulla moral suasion derivante dall'autorevolezza e dalla capacità di parteciparla[24].

Da più parti e dagli stessi Garanti si lamenta la mancanza di poteri più penetranti, tenuto conto che la vigente normativa consente al Garante del contribuente di formulare semplici richiami all'osservanza dei principi dello Statuto e, nei casi più gravi, la possibilità di inviare segnalazioni ai vertici dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza, mentre gli è negata la possibilità di sospendere atti impositivi o di adottare atti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria o degli stessi contribuenti.

Per tali ragioni, anche al fine di rafforzare e consolidare l'autorevolezza e credibilità dell'istituto presso i cittadini e le altre istituzioni, sono state auspicate modifiche legislative che amplino le capacità di intervento del Garante[25].

Le funzioni del Garante del contribuente sono molteplici e sono state previste dallo stesso legislatore all'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente.

In primis, il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:

- rivolge, allo scopo di tutelare i contribuenti da atti e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria che siano lesivi dei diritti ad essi riconosciuti, richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni;

- attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

L'esito dell'attività svolta viene poi partecipato dal Garante alla Direzione Regionale o Compartimentale o al Comando Regionale della Guardia di Finanza competente, nonché agli organi di controllo, informando l'autore della

23 soprattutto attraverso le informazioni rese disponibili nei siti istituzionali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate.

24 Non a caso è assimilabile ad una "magistratura di persuasione".

25 Garante Abruzzo, Relazione annuale 2021, pag. 4; Garante Campania, Relazione annuale 2021, pag. 10; Garante Sicilia, Relazione I semestre 2021, pag. 10-11; Garante Toscana, Relazione II semestre 2021, pag.10.

segnalazione.

Al riguardo, si evidenzia che il Garante del contribuente, pur non avendo il potere di annullare o revocare gli atti dell'Amministrazione finanziaria, né di sostituirsi ad essa, è legittimato a intervenire presso l'Ufficio affinché, in presenza delle condizioni stabilite dalla legge, venga adottato il relativo provvedimento di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Tale intervento ha il valore di una istanza qualificata, dalla quale discende l'obbligo per gli Uffici finanziari di procedere al riesame dell'atto in precedenza adottato.

Inoltre, il Garante del contribuente:

- può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;

- ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;

- può richiamare gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli agli artt. 5 (Informazione del contribuente) e 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) dello Statuto dei diritti del contribuente nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;

- individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al Direttore Regionale o Compartimentale o al Comandante Regionale della Guardia di Finanza competente e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare;

- prospetta al Ministro delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione[26] in termini dei contribuenti interessati da:

- cause di forza maggiore, che impediscono il tempestivo adempimento di obblighi tributari;
- eventi eccezionali ed imprevedibili, per i quali si rende necessario e/o opportuno sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari.

Esso, inoltre, fornisce i pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).

Il Garante, infine, ogni sei mesi, presenta una relazione dell'attività svolta al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore Regionale delle Entrate, al Direttore Compartimentale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, al Comandante Regionale della Guardia di Finanza e fornisce annualmente al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

5. Competenza territoriale e per materia.

Per quanto attiene alla competenza territoriale del singolo Garante, la sua collocazione, a mente del richiamato art. 13 della Legge n. 212/2000, presso le Direzioni Regionali o Provinciali dell'Agenzia delle Entrate, lontana

26 Cfr. art.9 dello Statuto del contribuente.

dal comportare una dipendenza funzionale del Garante del contribuente dall'Amministrazione finanziaria, consente, tuttavia, di individuare l'ambito di competenza del Garante nel medesimo territorio in cui operano le Direzioni Regionali o Provinciali di riferimento.

Tuttavia sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore del Legislatore finalizzato ad evitare prassi e comportanti difformi tra i vari Garanti regionali in ambito nazionale.

Infatti, i Garanti assumono comportamenti difformi ritenendo, da una parte, che la competenza territoriale sia legata alla provenienza dell'atto tributario da un Ufficio finanziario ubicato all'interno della Regione, dall'altra, non considerando la provenienza soggettiva, fanno riferimento al domicilio fiscale del contribuente, che potrebbe essere in una Regione diversa da quella in cui ha sede l'ufficio finanziario ovvero essere cambiato nel tempo rispetto a quando è maturato il presupposto d'imposta.

Per quanto riguarda, invece, la competenza per materia del Garante, sono sorti maggiori dubbi in quanto, secondo alcune linee interpretative, sarebbe limitata ai soli tributi erariali e, quindi, agli atti, prassi e comportamenti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria statale, con esclusione dei tributi locali e degli atti emanati dagli Enti locali in materia di tributi.

Tale orientamento, che ha trovato inizialmente sostegno nel parere n.116905 del 29 ottobre 2001 dell'Avvocatura Generale dello Stato e nella Sentenza 25 novembre 2005, n.5477 del T.a.r. Puglia, risulta, tuttavia, superato dalla tesi, ormai prevalente, secondo cui la competenza per materia del Garante sia da ritenere estesa anche ai tributi locali, in ragione di un'interpretazione sistematica delle norme statutarie che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o un altro Ente impositivo.

La prassi seguita in tutta Italia, presso i Garanti istituiti nelle diverse regioni, conforta tale tesi, dal momento che essi intervengono anche in materia di tributi locali, fondando la loro posizione sul principio che lo Statuto dei contribuenti vuole assicurare una completa tutela del contribuente, che, diversamente, rimarrebbe esclusa se venisse loro sottratto un importante settore, qual è quello dei tributi locali.

Secondo un calcolo statistico, almeno il 20% delle pratiche trattate dai Garanti del contribuente riguarda tributi locali: e d'altro canto, se si tiene conto che solo alcuni Regioni hanno istituito la figura del Difensore Civico, che svolge, tra le altre funzioni, anche quella di Garante dei tributi regionali, una diversa più ristretta interpretazione del dettato di legge finirebbe per limitare e comprimere la possibilità del cittadino, ove una non fosse presente una tale figura, di adire un'istituzione di garanzia in tema di tributi locali[27].

6. I più frequenti settori d'intervento.

I provvedimenti adottati dal Garante del Contribuente non hanno natura autoritativa né sanzionatoria e non sono finalizzati a sostituire o emendare gli atti di imposizione o di riscossione dell'amministrazione finanziaria; pertanto, non sono riconducibili all'elenco degli atti impugnabili dinanzi al Giudice Tributario, ex art.19 del D.

27 Cfr. Il Garante del contribuente di Antonio Simone in Dir. e Prat. Trib., 2019, 3, 1191.

Lgs. N,546/1992, restando sottratti al sindacato di quest'ultimo per la totale assenza di riflessi pregiudizievoli nella sfera giuridica del contribuente[28].

I campi d'intervento nei quali è più frequentemente chiamato ad intervenire il Garante del contribuente, nei confronti degli atti impositivi posti in essere dagli uffici tributari, sono quelli relativi all'attivazione dell'autotutela ed ai rimborsi d'imposta.

L'autotutela è il potere di annullare o modificare un provvedimento precedentemente emesso dalla pubblica amministrazione, rivedendo il proprio operato, quando lo richieda un pubblico interesse, come nel caso del rispetto, previsto dall'art.97 della Carta Costituzionale, del principio di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

Ai sensi dell'art. 13, 6° comma, dello Statuto del contribuente, il Garante "attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

Il D.M. 11 febbraio 1997, n.37, "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria"[29], specifica che la facoltà in parola di procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, è esercitabile nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: l'errore di persona, l'evidente errore logico o di calcolo, l'errore sul presupposto d'imposta, la doppia imposizione, la mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza, la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati, l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'autotutela tributaria - che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale - costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente[30].

Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso.

Il carattere non doveroso dell'autotutela tributaria, come ricostruita dalla giurisprudenza della Cassazione, è stata confermata corretta anche dalla Corte Costituzionale che, nella Sentenza n.181 del 13 luglio 2017[31], ha statuito che "non

28 Cass. civ. Sez. V Ord., 30-01-2020, n. 2144 (rv. 656679-01).

29 Pubblicato nella Gazz. Uff. 5 marzo 1997, n. 53.

30 Ex multis, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 aprile 2016, n. 7511; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 20 novembre 2015, n. 23765; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 12 novembre 2014, n. 24058; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 30 giugno 2010, n. 15451; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 12 maggio 2010, n. 11457; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 9 luglio 2009, n. 16097; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 5 febbraio 2002, n. 1547; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 4 ottobre 1996, n. 8685.

31 Corte cost., Sent., (ud. 21-06-2017) 13-07-2017, n. 181.

esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice."

L'univoco indirizzo interpretativo della Suprema Corte e della Corte costituzionale conferisce maggiore importanza all'attività del Garante.

Infatti, a fronte di una non risposta ad una richiesta di autotutela rivolta direttamente all'Agenzia fiscale, il contribuente nulla potrà fare e nulla sapere, salvo l'intervento sostitutivo, in caso di "grave inerzia" dell'Ufficio che ha adottato l'atto illegittimo, della Direzione Regionale[32], che tuttavia non ha, a sua volta, l'obbligo di intervenire ed accogliere o motivatamente respingere la richiesta del privato.

Di converso, se il contribuente si rivolge al Garante e questi "sollecita" l'esercizio dell'autotutela ovvero chiede chiarimenti in merito alla stessa – nella maggior parte delle volte per l'annullamento o rettifica di atti impositivi, sia per provvedimenti riguardanti l'erogazione di rimborsi e contributi –, l'Amministrazione Finanziaria, benché non vincolante ai fini di un'eventuale revisione o abrogazione del provvedimento stesso, ha il dovere, ai sensi dell'art. 13, 6° comma, dello Statuto del contribuente, di rispondere entro trenta giorni, in maniera accurata, completa e tempestiva, fornendo le ragioni per le quali la richiesta del contribuente non viene accolta.

Per rendere effettivo e monitorare quest'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria verso il Garante, la Convenzione 2021-2023 con l'Agenzia delle Entrate ha previsto un indicatore al fine di misurare i tempi di risposta alle segnalazioni del Garante[33].

Tuttavia diversi Garanti hanno evidenziato una scarsa propensione degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria ad accogliere le istanze di autotutela presentate, sia nel caso di richieste su iniziativa del contribuente sia quando, al termine dell'istruttoria, la richiesta proviene dal Garante stesso.

Alla luce dell'attuale normativa, che non prevede un obbligo di pronuncia sulle istanze di autotutela, è stato ipotizzato di introdurre un "dovere" degli Uffici tributari di motivare il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela avanzata dal garante del contribuente[34].

Nel valutare sostanzialmente positivo il rapporto di collaborazione con gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, si evidenzia il rispetto dei tempi di risposta da parte degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria.

Di converso, qualche nota dolente si registra con gli enti locali in alcuni contesti territoriali, laddove permane

32 Cfr. art.1 del D.M. 11 febbraio 1997, n.37.

33 L'articolo 3, comma 12, della Convenzione 2021-2023 con l'Agenzia delle entrate prevede che "*(...) L'Agenzia fornisce risposta alle segnalazioni del Garante del contribuente entro 30 giorni dalla ricezione delle richieste*". Tale impegno viene declinato come "*percentuale di risposta alle segnalazioni dei Garanti del contribuente entro 30 giorni"* negli *Ulteriori elementi informativi di cui all'obiettivo 2 dell'area strategica Servizi* (v. Convenzione, Allegato 4, pag. 9 al seguente *link* https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Convenzione-con-Agenzia-delle-entrate-triennio-2021-2023.pdf).

34 cfr. Garante Lombardia, Relazione annuale 2021, pag. 8; Garante Marche, Relazione II semestre 2021, pag. 4; Garante Molise, Relazione II semestre 2021, pag. 4.

una difficoltà relazionale con il Garante e si evidenziano ritardi nelle risposte alle richieste di atti e informazioni.

Tale comportamento è riconducibile ad un sostanziale disconoscimento da parte di tali enti della competenza del Garante del contribuente in materia di tributi regionali e locali[35].

Un aspetto che meriterebbe un intervento normativo riguarda i poteri di intervento del Garante nelle controversie che sono o stanno per essere sottoposte all'esame del Giudice tributario.

In particolare, non è infrequente che il contribuente, nelle more di impugnare l'atto impositivo - magari dopo che c'è già stato un contraddittorio tra le parti o la procedura di accertamento con adesione non è andata a buon fine, in quanto le parti sono rimaste ferme sulle rispettive posizioni -, chieda l'intervento del Garante, non solo affinché si attivi per sollecitare l'Ufficio tributario ad emettere un provvedimento in autotutela per annullare l'atto, ma anche per ottenere un parere di merito dell'Organo da riportare e far valere innanzi al Giudice tributario, il che potrebbe apparire come una indebita intromissione in valutazioni che sono riservate, in via esclusiva, al Giudice tributario.

Sulla questione si registrano posizioni non univoche, anche se la maggior parte dei Garanti regionali ritiene di poter agire anche in tali circostanze, non trovando limitazioni normativamente previste.

Invero, l'autotutela può essere attivata anche in pendenza di una controversia giudiziale e, quindi, il Garante può legittimamente sollecitare la procedura e rilasciare un parere, che andrà considerato quale contributo alla corretta applicazione di principi di giustizia ed equità, inducendo l'Ufficio tributario a rinunciare e/o modificare la propria pretesa.

In merito ai rimborsi, è atavica la querela sui ritardi sia dei tributi erariali che locali, con Uffici finanziari che seguono comportamenti non univoci e variegati: alcuni validano in tempi brevi la richiesta del contribuente e rinviano l'effettiva erogazione alle decisioni degli Organi centrali dell'Amministrazione; altri, invece, comunicano che istruiranno le pratiche di rimborso secondo un ordine cronologico di arrivo delle istanze.

Purtoppo se l'Amministrazione tarda nell'erogazione del rimborso, la cui tempistica non è normativamente prevista, non accade nulla, mentre, al contrario, se è il contribuente a ritardare, gli sono applicati sanzioni ed interessi, con una disparità di trattamento che mina l'immagine di terzietà ed imparzialità dello Stato, pregiudicando il rapporto di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente che lo Statuto mira invece a tutelare e salvaguardare.

Questo aspetto dei rimborsi continua ad essere uno degli argomenti di maggior rilevanza nelle periodiche relazioni dei Garanti che, pur rilevando la presenza di progressi raggiunti dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito dell'erogazione dei rimborsi per i tributi erariali, tendono ad evidenziare disfunzioni e/o ritardi nella loro erogazione[36], ponendo l'accento sull'importanza dell'ottimizzazione del processo di definizione e pagamento dei rimborsi al fine di non inficiare il rapporto di fiducia e buona fede tra Amministrazione fiscale e contribuenti.

In particolare, è stato fatto rilevare che il perdurare di tale disfunzione alimenta una sperequazione tra diritti e doveri nel contribuente, atteso che lo Stato ha tutti

35 cfr. Garante Calabria, Relazione II semestre 2021, pag. 3.

36 cfr. Garante Abruzzo, Relazione annuale 2021, pag. 5; Garante Campania, Relazione annuale 2021, pag. 7 e ss.; Garante Puglia, Relazione annuale 2021, pag. 5.

i mezzi per far valere la propria pretesa tributaria mentre il cittadino ha ben pochi mezzi per far sentire le proprie ragioni in caso di ritardi e/o omissioni del Fisco[37].

7. Conclusioni

Come si è visto, non sono poche le criticità evidenziate: la questione del coordinamento tra la figura del garante e del difensore civico, la trasformazione del Garante del contribuente da Organo collegiale a monocratico, la collocazione fisica dell'Ufficio, la scarsa visibilità del ruolo e della figura dell'Organo, la mancanza di poteri più incisivi e penetranti, la competenza territoriale, la scarsa propensione degli Uffici finanziari all'accoglimento delle istanze di autotutela, i poteri d'intervento in controversie che sono, o stanno per essere, devolute all'esame del Giudice tributario.

Sovente queste problematiche sono riportate nelle segnalazioni che gli stessi Garanti redigono periodicamente, restando, tuttavia, "lettera morta", in quanto ad esse non seguono provvedimenti normativi concreti per porre rimedio o quantomeno limitare le conseguenze alle doglianze evidenziate.

I poteri del Garante del contribuente riguardano i soli atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria ed i provvedimenti adottati dallo stesso non hanno natura autoritativa né sanzionatoria e non sono finalizzati a modificare o sostituire gli atti di imposizione o di riscossione degli Uffici finanziari ed è corretto che sia così, atteso che queste funzioni spettano in via esclusiva al Giudice tributario, in ossequio al principio della ripartizione dei poteri.

Ciononostante, sebbene con i limiti e le problematiche sopra segnalate, alla figura del Garante,va riconosciuta una valutazione positiva.

Invero, l'attività di "sollecitazione" del Garante del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non è di poco rilievo come, peraltro, riconosciuto dall'Avvocatura dello Stato nel parere n.116905, in data 29 ottobre 2001, che l'ha etichettato come una "magistratura di persuasione" che ottiene anche apprezzabili risultati.

A conferma, gli ultimi dati[38] delle istanze definite a seguito delle autotutele attivate dal Garante presso gli enti impositori mettono in rilievo che le istanze per le quali è stata attivata l'autotutela hanno trovato totale o parziale accoglimento nel 60,9% dei casi e che, sommando le percentuali relative alle pratiche con esito favorevole al contribuente, alle segnalazioni di irregolarità definite a suo favore ed alle rinunce da parte dello stesso, si desume che, grazie all'intervento del Garante, è stato possibile evitare un contenzioso con riguardo all'82,5% delle controversie.

Senza dimenticare che, proprio grazie all'intervento del Garante, anche per le istanze non o solo parzialmente favorevoli al contribuente, quest'ultimo ha potuto comprendere meglio le ragioni del Fisco, con un conseguente miglioramento della sua fiducia nel sistema fiscale.

Anche l'Autorità di governo, negli Atti di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha riconosciuto la valenza del Garante del contribuente indicando raccomandato alle Agenzie

37 Garante Lombardia, Relazione annuale 2021, pag. 8; Garante Piemonte, Relazione annuale 2021, pag. 9.

38 Cfr. relazione sull'attività svolta dal garante del contribuente (art.13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n.212, anno 2021 del Dipartimento delle Finanze del M.E.F..

fiscali di "prestare massima attenzione alle segnalazioni dei cittadini e di fornire una proficua collaborazione ai Garanti del contribuente".

Inoltre, è stato previsto, oltre al supporto tecnico/logistico e di risorse umane che l'Agenzia delle Entrate deve assicurare per lo svolgimento delle funzioni dell'Ufficio del Garante, uno stimolo per il puntuale rispetto del termine previsto dall'art.13 dello Statuto, mediante il monitoraggio del rispetto della tempistica dei trenta giorni per la risposta alle richieste del Garante del contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Sarebbe auspicabile, come già avvenuto in qualche contesto territoriale[39], una migliore e più proficua collaborazione tra il Garante e gli Enti impositori finalizzata al reciproco interesse di instaurare un rapporto di fiducia con il contribuente.

Da ultimo. il testo della Riforma fiscale[40], che il Governo si accinge ambiziosamente a varare nei prossimi anni, prevede anche il "recepimento dei principi di cui allo Statuto dei diritti del contribuente"[41] per la redazione dei "Testi unici e codificazione della materia tributaria", nonché una "revisione dello statuto dei diritti del contribuente"[42], in gran parte, però, dedicato agli interpelli, prevedendone l'onerosità, lasciando poco spazio ad un effettivo e concreto rafforzamento dei suoi principi.

I primi interventi in materia pongo l'accento sul fatto che il Governo debba intervenire per una maggiore tutela dei diritti del contribuente ed in particolare sul Garante del contribuente, a cui deve essere conferita piena autonomia ed i poteri tipici di una moderna "Authority" che possa tutelare e garantire i diritti dei cittadini e delle imprese del nostro Paese in caso di comportamente vessatori e/o di errori o omissioni da parte degli enti impositori.

39 Cfr. Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, nota del 22.02.2017.

40 Il Governo avrà due anni di tempo per approvare i decreti delegati che dovranno comunque essere passati al vaglio delle commissioni parlamentari competenti e, cosa che pochi media hanno evidenziato, avrà ulteriori due anni di tempo per procedere a correzioni ed integrazioni.

41 Cfr. art.19.

42 Cfr. art.4.

I tributi ambientali e i tributi con finalità ambientali esterne extrafiscali: nota a Cassazione civile n. 34729/2022 depositata il 25/11/2022

di Laura Di Miscio

Sommario:

1. Il quadro normativo di riferimento: l'evoluzione della disciplina dei tributi con finalità ambientali
2. La fiscalità ambientale in Italia
3. Segue: Il D. Lgs. 6 maggio 2011, N.68
4. I tributi propri e derivati
5. La distinzione tra tributi ambientali
6. Considerazioni conclusive: la capacità contributiva

***

Il quadro normativo di riferimento: L'evoluzione della disciplina dei tributi con finalità ambientali

Il tema dei tributi ambientali è l'oggetto del commento alla sentenza della Cassazione civile n. 34729/2022 depositata il 25/11/2022. Nel commento, di cui si esporrà più innanzi, occorre partire dalla disamina dal panorama normativo europeo, da cui appunto ha avuto origine la disciplina di tale materia.

Preliminarmente, va osservato che l'inquinamento acustico non è stato oggetto di immediata attenzione da parte del legislatore europeo e nazionale in quanto è stato sottovalutato e considerato meno importante rispetto ad altre questioni ambientali reputate più urgenti. Tuttavia, bisogna considerare che l'importanza sociale ed economica dell'inquinamento acustico è dovuta al grande numero di persone esposte ai suoi effetti, considerato che il rumore del traffico aereo generato dal motore del velivolo, nelle fasi di decollo e di atterraggio raggiunge picchi di elevata intensità, producendo un elevato inquinamento acustico per i residenti dei dintorni aeroportuali.

Tre sono i livelli di sviluppo hanno interessato la materia della tassazione ambientale ossia: quello internazionale, quello europeo e quello nazionale. Nel quadro giuridico europeo, particolare attenzione è stata riservata al principio "chi inquina paga". Fondamentale, nell'affermazione di una politica ambientale europea, è stato il ruolo assunto dalle Istituzioni comunitarie e dai Trattati che si sono via via susseguiti. Ed invero, la tutela dell'ambiente nel quadro giuridico europeo divenne, soprattutto a seguito del Trattato di Maastricht, un obiettivo dell'azione comunitaria. Oggi la tutela dell'ambiente è assicurata dal Titolo XX del TFUE e, in particolare, dagli artt.191, 192, 193 del TFUE.

Sul piano internazionale, negli anni 60 l'ICAO (International Civil Aviation Organization) aveva fatto da precursore al legislatore europeo dettando dei principi a tutela del bilanciamento della salute dei cittadini e quelli economici, e quindi soddisfare la crescente domanda di trasporto aereo contemperando tale necessità con la salvaguardia dell'ambiente[1]. Nonostante, la complessità nonché l'evidente contrapposizione degli interessi da bilanciare, il legislatore comunitario ha emanato due Direttive:

1 La normativa ICAO distingue tra il livello di rumore di un aeromobile all'arrivo e alla partenza. Nel primo caso si fa riferimento al valore certificato di rumorosità effettivamente percepito nel punto di misura di avvicinamento dell'aeromobile, mentre nel secondo caso si tiene conto della media aritmetica dei livelli di rumore certificati e percepiti nei punti di misura laterale e di sorvolo. Questa distinzione, recepita nella legislazione degli Stati aderenti alla Convenzione internazionale per l'aviazione civile, si è rivelata particolarmente utile ai fini della rilevazione del rumore. Infatti, da un lato ha permesso alle autorità aeronautiche di valutare le prestazioni sonore degli aeromobili prodotti dalle industrie aerospaziali, dall'altro di utilizzare questi parametri per definire a livello comunitario l'impatto dell'inquinamento acustico nelle aree abitate limitrofe agli aeroporti.

la n. 2002/30/CE e la n. 2002/49/CE[2]. Tali Direttive hanno avuto il merito di aver dettato norme e procedure che dettano delle restrizioni sostanziali per il contenimento del rumore negli aeroporti comunitari, nonché per la determinazione e gestione del rumore ambientale[3].

Come è noto, le direttive, a differenze dei Regolamenti, hanno bisogno di essere recepite dallo Stato membro, ragion per cui l'Italia ha recepito le due summenzionate fonti europee rispettivamente con il d.lgs. n 13/2005 e con il d.lgs. n 19/2005. La prima delle due direttive è stata poi sostituita dal Regolamento Europeo n. 598/2014 che ha istituito le norme e le procedure per l'introduzione di restrizioni operative per il contenimento del rumore negli aeroporti dell'Unione Europea, applicabile agli aeroporti con traffico civile superiore a 50 mila movimenti all'anno[4].

La fiscalità ambientale in Italia

La Costituzione italiana, entrata in vigore nel 1948, non faceva alcun esplicito riferimento all'ambiente poiché, nel secondo dopoguerra c'era poca sensibilità sul tema, in quanto di lì a poco ci sarebbe stato il c.d. "boom economico". Del resto, anche in altre carte costituzionali scritte nello stesso periodo si può constatare questa scelta. Ciò non ha, tuttavia, impedito che l'Assemblea Costituente si occupasse indirettamente, attraverso alcuni articoli, materie alle quali oggi è riconosciuta una valenza ambientale[5]. Si possono citare come esempio l'art. 32 sulla tutela della salute e l'art. 44 riguardante lo sfruttamento razionale del suolo. Sebbene, la salvaguardia ambientale non abbia trovato, per diversi anni, alcuna esplicita norma nel testo costituzionale, grazie all'intervento della dottrina e della giurisprudenza, è stata operata un'interpretazione estensiva dell'articolo 9 della Costituzione, il quale inserisce la tutela del paesaggio tra i principi fondamentali della Repubblica. Successivamente, con la riforma del 2001 è stato riconosciuto un valore costituzionale alla tutela dell'ambiente ed una posizione primaria nell'ordinamento[6].

Il primo vero intervento legislativo in Italia volto a tassare il rumore prodotto dagli aerei risale all'art. 10 del D.L. n 90/1990 convertito in Legge n. 165/1990 che prevedeva un'imposta erariale sull'inquinamento degli aeromobili a

2 Precedentemente, in una Comunicazione del 1999 sui trasporti aerei e l'ambiente (COM1999/640) la Commissione europea aveva proposto di utilizzare incentivi di tipo economico per incoraggiare gli operatori a far uso di tecnologie atte a migliorare l'impatto ambientale del trasporto aereo. Infatti, l'oggetto della Proposta era quello di prevedere una metodologia comune per modulare le tasse aeroportuali in funzione del livello di inquinamento acustico, e conseguentemente incoraggiare le compagnie aeree all'utilizzo di aeromobili meno rumorosi.

3 La Direttiva 2002/30 dichiara all'art. 1 di voler stabilire norme comunitarie intese ad agevolare l'adozione di restrizioni operative coerenti a livello degli aeroporti, allo scopo di limitare o ridurre il numero delle persone colpite dagli effetti nocivi del rumore prodotto dagli aeromobili. In altre parole, la direttiva non impone tra le misure restrittive quelle relative alle imposte sul rumore, incidendo a monte per la tutela dell'ambiente, con la finalità di voler limitare le immissioni con restrizioni concrete dei voli. La Direttiva invero dichiara di voler semplicemente introdurre una regolamentazione armonizzata per il progressivo ritiro degli aerei più rumorosi dagli aeroporti dell'Unione Europea.

4 Ci sono vari esempi di adeguamento alla normativa in ambito comunitario. La Francia calcola la tassa sul rumore prodotto dagli aeromobili civili facendo riferimento a determinati parametri. In Belgio, oltre alla classificazione dell'aeromobile si valuta la fascia oraria del volo e quindi gli incrementi percentuali di incidenza della tassa variano a seconda che i decolli e gli atterraggi avvengano nelle ore più trafficate. In Svizzera invece ogni singolo decollo e atterraggio è soggetto ad un sistema di monitoraggio del livello di rumore prodotto ai fini del calcolo della tassa.

5 Rovito C., L'ambiente nella Costituzione italiana tra presente e futuro dopo la bocciatura del referendum costituzionale, in tuttoambiente.it, 2011.

6 Dell'Anno P., La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione, in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2019.

carattere contributivo e parzialmente di scopo. La ratio dell'introduzione di tale imposta era quella di penalizzare gli aeromobili che causavano, al loro passaggio, un notevole inquinamento acustico nelle zone contigue alle stazioni aeroportuali. Detto prelievo, applicato dall'anno 1993 sino al 2000 è stato introdotto come un'imposta di scopo con uno scopo prettamente ambientale, essendo ben possibile dedurne tale natura sia dai criteri di determinazione della misura dell'aliquota- rapportata infatti alla maggiore o minore rumorosità dell'aeromobile- sia dalla previsione espressa nel summenzionato art. 10 di un vincolo parziale di gettito finalizzato alla realizzazione di opere ambientali. Secondo il legislatore, la tassa sul rumore per fini di tutela ambientale, fondata su una classificazione comune degli aeromobili in base al loro impatto acustico, avrebbe permesso una più efficace protezione dell'ambiente dovuta ad una maggiore trasparenza dei regimi impositivi per gli operatori del trasporto aereo. Invero, lo scopo precipuo era quello di permettere il finanziamento di misure di attenuazione dell'impatto ambientale in prossimità degli aeroporti.

Successivamente, con la Legge n. 449 del 1997, è stata introdotta all'art. 18 la c.d. "Imposta erariale regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili". Tale imposta, secondo la previsione legislativa, era dovuta in misura proporzionale all'entità della rumorosità ed il cui gettito era assegnato alle Regioni, essendo destinato da queste ultime a sovvenzioni ed indennizzi per i soggetti residenti nelle zone in prossimità agli aeroscali. Al primo comma del summenzionato art. 18 si prevedeva che la nuova imposta fosse dovuta in aggiunta ai diritti aeroportuali, sebbene al secondo comma si prevedeva che l'attuazione dell'imposta fosse subordinata all'emanazione di un apposito Regolamento che avrebbe definito nel dettaglio la misura dell'aliquota, le modalità di accertamento nonché la riscossione.

Si deve osservare sul punto che anche tale tributo aveva una finalità ambientale extrafiscale, ma a differenza del precedente tributo previsto con Legge n. 165/1990, il gettito era di appannaggio delle Regioni anziché dell'erario dello Stato. L'ente regionale quindi in totale autonomia, sulla base del gettito ricevuto, avrebbe potuto decidere come impiegarlo per indennizzare i c.d. soggetti "danneggiati" residenti nelle zone vicine agli aeroporti. Tuttavia, l'imposta istituita con la Legge n. 449 del 1997 non è mai entrata in vigore a causa della mancata emanazione del Regolamento attuativo.

Tre anni dopo, nel 2000 con la legge n 342, agli artt. 90-95 veniva istituita – nuovamente-, a partire dall'anno 2011, "l'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili" la c.d. IRESA, abrogando al contempo le imposte precedenti, sempre al dichiarato fine di ridurre le emissioni sonore nelle aree attigue agli aeroscali. L'elemento che sottoponeva alla contribuzione l'esercente dell'aeromobile veniva stabilito per ogni decollo e atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili, avendo riguardo al numero di decolli e atterraggi, del peso del velivolo nonché del tipo di emissione sonora prodotta, eccezion fatta per i voli militari, di Stato, sanitari, e di emergenza.

La peculiarità di tale imposta era legata al fatto di essere con parziale vincolo di gettito poiché destinato "prioritariamente" al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico, al disinquinamento

acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle zone vicine agli aeroporti danneggiate dalle emissioni sonore. La locuzione "prioritariamente" stava ad indicare il parziale vincolo di gettito, in quanto la maggior parte di tali entrate deve essere destinata dalla Regione alla predisposizione di sistemi di monitoraggio del rumore, obbligatorio per tutti gli aeromobili aperti al traffico civile, ad opere di disinquinamento acustico, nonché all'indennizzo delle popolazioni colpite dalle immissioni. Nello specifico, sebbene le Regioni fossero titolari del gettito, questo non è di libera disponibilità, ma vincolato dal legislatore statale alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico, con la possibilità pur tuttavia di modulare le aliquote del tributo con propri Regolamenti. Ne deriva quindi che, l'autonomia nella gestione delle aliquote dà alle Regioni il potere di incentivare o disincentivare determinati interventi con evidenti ricadute sul traffico dei vettori aerei nonché sulla libertà di circolazione dei cittadini.

Sul punto va osservato che, secondo parte della dottrina[7], tale tributo può rientrare nel novero dei tributi ambientali in ragione del fatto che la base imponibile fa riferimento ad una fattispecie oggettiva –il numero di decolli e atterraggi nonché la tipologia di emissione prodotta- che ha un nesso di causalità diretto con il danno prodotto, l'inquinamento acustico.

Pertanto va evidenziato che, proprio alla luce di tali elementi, si può affermare che il tributo IRESA si caratterizza come un prelievo contributivo, con funzione redistributiva per il finanziamento di opere di risanamento ambientale e nello specifico, monitoraggio acustico e disinquinamento acustico.

7 Ficari V. sostiene che nel panorama nazionale, i tributi ambientali abbiano tutti la natura di meri tributi di scopo, seppur auspicando, la costruzione di una "fiscalità" ambientale la quale, nel costituire un insieme organico e sistematico di norme tributarie, abbandoni la funzione disincentivante e risarcitoria del tributo e la predilezione per l'uso della tipologia tributaria della tassa.

Segue: Il D. Lgs. 6 maggio 2011, N.68

Nel 2011, in attuazione del c.d. federalismo fiscale, è stato emanato il d.lgs. n 68 che all'art. 8 ha stabilito che tali tributi diventassero tributi propri regionali. Sicché la Legge regionale del Lazio n 2 del 2013 all'art. 5 ha stabilito che, a decorrere dal 1° maggio 2013, l'IRESA diventasse tributo proprio regionale, il cui presupposto è costituito dalle emissioni sonore prodotte dagli aeromobili civili sia in fase di decollo che atterraggio. L'IRESA era dovuta quindi, secondo una precisa elencazione, in cui sono indicati anche gli aeromobili esentati dall'imposta.

A proposito dell'imposta oggetto del presente contributo, va precisato che l'IRESA è stata emanata in quanto la sua finalità precipua era quella di ridurre la produzione delle emissioni sonore nelle aree limitrofe agli aeroporti civili, la destinazione del gettito, dunque, è in prevalenza di finalità ambientale in quanto il tributo riscosso è gravato da un vincolo parziale a favore di opere di disinquinamento acustico relative al territorio interessato e di risarcimento dei soggetti lesi dalle emissioni sonore causate dall'atterraggio e dal decollo degli aeromobili. Il soggetto passivo è il vettore dell'aeromobile, il quale è tenuto a versare l'imposta in relazione al numero di decolli ed atterraggi effettuati negli aeroporti civili. La base imponibile è determinata in considerazione di più elementi: il numero di decolli e atterraggi,

il peso dell'aeromobile e la rumorosità provocata dal velivolo nel rispetto delle norme internazionali sulla certificazione dell'imposta stessa. I titolari del gettito sono esclusivamente le Regioni o le Province autonome, tuttavia, questo è vincolato alla realizzazione di opere di eliminazione dell'inquinamento acustico e all'indennizzo della popolazione residente nelle vicinanze degli aeroporti. La finalità ambientale di questa imposta è duplice, in quanto da un lato, è funzionale all'investimento in interventi di disinquinamento acustico, e dall'altro, attraverso l'aggravio dei costi per il vettore in base alle classa di rumorosità del velivolo, si vuole incentivare lo sviluppo di velivoli meno invasivi in termini di rumorosità.

Il comma 10 dell'art. 5 della Legge regionale del Lazio stabilisce che le entrate derivanti da tale tributo rientrano nella tipologia dei tributi indiretti, - entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, - e sono destinate nella misura del 10% al trasferimento in conto capitale e/o spesa corrente alle popolazioni residenti dell'intorno aeroportuale, al fine di limitare l'inquinamento acustico e ambientale. La novità dell'imposta, rispetto a quella vigente in precedenza, emerge dall'evidenza del confronto tra le disposizioni avvicendatesi nel tempo per disciplinarla. Dapprima la L. n 4/2006 prevedeva che la Regione, con proprio Regolamento, nel rispetto della normativa statale e regionale, dovesse stabilire le modalità di accertamento, liquidazione, riscossione, recupero, rimborso dell'imposta. Successivamente, la legge regionale del Lazio n 2 del 2013 invece, ha disciplinato l'imposta in questione come un tributo regionale proprio, stabilendone il presupposto, le esenzioni, nonché la misura, ed anche aliquote differenziate variabili.

In seguito vi è stato l'intervento dell'AGCM, che ha rilevato difformità tra le normative di sei Regioni che hanno istituito l'IRESA, difformità tali da determinare un'alterazione della redditività per i vettori che facevano scalo in alcuni aeroporti piuttosto che altri, con conseguenze distorsive sul piano concorrenziale per le compagnie aeree. Pertanto, il Governo ha adottato il D.L. n. 145/2013 convertito in Legge n 9/2014 che all'art. 13 comma 15bis[8] prevede che" *al fine evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l'attrattività del sistema aeroportuale italiano, (...), nella definizione della misura dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (...) il valore massimo dei parametri delle misure IRESA non può essere superiore a euro 0,50. Fermo restando il valore massimo sopra indicato, la determinazione del tributo è rimodulata tenendo conto anche degli ulteriori criteri della distinzione tra voli diurni e notturni e delle peculiarità urbanistiche delle aree geografiche prospicienti i singoli aeroporti*".

Successivamente, la Regione Lazio ha promosso un giudizio di legittimità contro la summenzionata norma, non ritenendo che lo Stato potesse stabilire un'aliquota massima in materia di competenza legislativa concorrente dello Stato e delle Regioni, non avendo stabilito un principio di coordinamento quanto piuttosto una norma di dettaglio di immediata applicazione per le Regioni. La Suprema Corte, dopo aver definito tale imposta come tributo proprio regionale, ha chiarito che la disposizione impugnata

8 Disposizione oggetto del giudizio innanzi alla Suprema Corte di Cassazione di cui alla sentenza in commento.

non stabilisce un'aliquota unica, ma un'aliquota massima modulabile dalla Regione, e che pertanto non può essere una statuizione di dettaglio, ma soltanto una norma di coordinamento, resasi necessaria dalle finalità concorrenziali perseguite dalla norma. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 13/2015 ha quindi dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13 comma 15bis del D.L. n 145/2013 in riferimento agli articoli 77 2° comma e 117 2° comma lett. e in combinato disposto con gli artt. 3, 117 2° e 3° comma, 119 1° e 2° comma, e art. 120 della Costituzione.

Sul punto va osservato che, tale pronuncia ha avuto il merito di aver chiarito definitivamente le finalità dell'intervento del legislatore statale, ovverosia diretto ad evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali attraverso la determinazione di un limite massimo dell'imposta che potesse tener conto delle differenze tra voli diurni e notturni nonché delle peculiarità urbanistiche delle aree geografiche vicine agli aeroporti.

I tributi propri e i tributi derivati

A questo punto per una maggiore chiarezza espositiva, appare opportuno definire cosa sono i tributi propri e quelli derivati per poi applicare tale definizione all'analisi del tributo IRESA. Preliminarmente, va detto che i tributi regionali, in base all'art. 7 della legge n. 42 del 2009, in materia di federalismo fiscale, sono:

-i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;

-le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;

-i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale.

Il "tributo proprio derivato", è quindi un tributo istituito e regolato dalla Legge dello Stato, ma il cui gettito è attribuito alle regioni, le quali devono, pertanto, esercitare la propria autonomia impositiva entro i limiti stabiliti dalla legge statale.

Il tributo proprio invece è un tributo istituito e regolato dalla legge regionale il cui gettito è attribuito sempre alle Regioni, ma la differenza principale consiste nell'esercitare la propria autonomia impositiva senza alcun limite stabilito dalla Legge statale. Infatti, un tributo regionale può essere definito proprio se la Regione esercita il potere normativo stabilendo gli elementi fondamentali della fattispecie tributaria, vale a dire il presupposto, la base imponibile, i soggetti ed i limiti dell'aliquota del tributo.

Sul punto va precisato che nell'architettura tributaria costituzionale emersa dalla riforma del 2001 - in particolare sulla base dell'art. 119 Cost. - e dalla interpretazione che di essa è stata poi data dalla legge delega sul federalismo fiscale (l. 42 del 2009), la distinzione fra tributi propri propriamente detti e tributi propri derivati non priverebbe questi ultimi della natura erariale. Secondo la Corte Costituzionale, la natura erariale di un tributo non dipende dal fatto che il gettito dello stesso vada a beneficio immediato e diretto dello Stato, quanto piuttosto che la sua disciplina formale sia stata introdotta da Legge statale[9]. Ne deriva che, ad essere

9 Si tratta però di una distinzione che secondo parte della dottrina e è prospettata in chiave dubitativa, si veda ad esempio Enrico De Mita, in Principi di diritto tributario, Milano, 2011, p. 77. L'Autore, proprio nelle pagine dedicate alla distinzione fra tributi locali ed erariali pone l'accento sul requisito fondamentale affinché un tributo possa rientrare nella seconda di queste due

valorizzato dalla Corte Costituzionale risulta essere il profilo genetico, non già quello attuativo, ovvero economico, del tributo.

Se si volesse operare un raffronto, va osservato che, mentre fino all'anno 2012, l'IRESA aveva natura di tributo proprio derivato, in quanto istituito con Legge statale, riscosso nel territorio della Regione ed il cui gettito era attribuito all'ente regionale stesso. A partire dall'anno 2013 invece l'IRESA ha cambiato qualificazione giuridica, essendo divenuta un tributo proprio della Regione, per effetto dell'art. 8 del d.lgs. 68/2011 che ha attribuito alle Regioni anche la facoltà di eliminarlo. Invero, proprio l'attribuzione espressa all'art.8 comma 1 del d.lgs. 68/2011, alle Regioni del potere di abolire l'imposta in oggetto, conferma il suo carattere di tributo proprio. Del resto, i tributi interamente devoluti alle Regioni, sebbene già totalmente regolamentati dalla Legge statale, possono essere inquadrati come propri soltanto se alle Regioni, contestualmente alla devoluzione, vengono assegnati tutti i poteri normativi, con contestuale rinuncia ad essi da parte dello Stato.

Ne consegue che, come confermato dalla pronuncia della corte di Cassazione in commento, è ben possibile sostenere che dal 2013 le Regioni hanno mutuato la "facoltà" di istituire con legge regionale l'imposta IRESA, con la conseguenza di poter avere piena discrezionalità nello stabilire gli elementi essenziali del tributo, pur sempre nel rispetto dei principi fondamentali della Costituzione, nonché dell'aliquota massima di cui all'art. 13 comma 15 bis del D.L. 145/2013, che come detto in precedenza rappresenta l'unico limite alla potestà normativa delle Regioni.

Scendendo nel merito dell'esame del caso regione Lazio oggetto della pronuncia in commento, si può affermare che la Regione nell'introdurre l'imposta IRESA, non ha creato il tributo in questione secondo il modello di imposta ambientale in senso stretto, caratterizzato da una diretta relazione tra prelievo e danneggiamento ambientale quale presupposto del tributo in sé per sé. La regione Lazio ha utilizzato invece, come sottolineato abilmente dalla Corte, un modello con un vincolo di scopo in senso improprio, perché ricondotto ad una funzione meramente indennitaria dei soggetti abitanti nei territori aeroportuali interessati dal rumore degli aeromobili civili. Pertanto, la regione Lazio ha adottato un modello di fiscalità con "lata funzione ambientale" poiché la tutela ambientale viene perseguita dalla fattispecie tributaria in modo indiretto.

La distinzione tra tributi ambientali

I tributi ambientali, hanno la peculiarità di non fondarsi sul principio della capacità contributiva, ma al contrario si basano sull'inquinamento e pertanto il contribuente di un tributo ambientale dovrà pagarlo non già perché possiede ricchezza -che sia reddito e/o patrimonio- ma perché ha inquinato l'ambiente e deve quindi contribuire in base al principio di solidarietà collettiva.

I tributi con finalità ambientale possono essere classificati essenzialmente in due

categorie, prospettando che erariale sia il tributo introdotto con legge statale, oppure che tale possa essere ritenuto solo l'imposta il cui gettito va a beneficio di quest'ente. Medesime considerazioni varrebbero anche per la verifica delle condizioni per le quali un tributo possa essere definito "locale". Secondo De Mita, in questo senso: "Quando si parla di «tributo locale» bisognerà vedere qual è lo scopo della legge di riferimento, vedere cioè se si assume come criterio della imposizione la titolarità formale del rapporto; oppure si fa riferimento al criterio economico del gettito".

categorie: i tributi ambientali in senso stretto caratterizzati dalla destinazione del gettito raccolto per opere o servizi di tutela diretta dell'ambiente, in cui quindi la tutela ambientale diretta rileva come finalità politico sociale- e non fiscale- del tributo; ed i tributi con lata funzione ambientale in cui lo scopo principale è quello di ottenere un gettito e la tutela ambientale viene conseguita in aggiunta all'ottenimento della finalità fiscale per cui sono stati istituiti.

Come sottolineato dalla pronuncia in commento, "*la logica sottostante alla categoria di tributi cui appartiene l'imposta per cui è causa, (...) individua nell'ambiente una finalità politico-sociale aggiuntiva, da realizzarsi in modo indiretto, con metodologia indennitaria. Finalità che rimane esterna alla definizione del tributo stesso* ".

Secondo la Corte di Cassazione, seppure il tributo ha destinato prioritariamente il gettito a finalità latamente ambientali, tuttavia tali elementi non appaiono sufficienti a qualificare l'IRESA della regione Lazio come un tributo di scopo ambientale in senso stretto. Il punto nodale secondo la Corte, in altri termini, è che il tributo è configurato come un prelievo con finalità extrafiscale in quanto mirato all'ottenimento di un gettito la cui funzione ambientale deriva dalla sua capacità di incidere, tramite un aggravio dei costi, disincentivando talune attività (le emissioni sonore degli aeromobili civili) ritenute dannose per l'ambiente, e che quindi per tali motivi devono essere penalizzate con un indennizzo in favore dei cittadini che le subiscono.

Invero, la logica della categoria dei tributi con lata funzione ambientale, individua nell'ambiente una finalità politico-sociale aggiuntiva, che si concretizza in modo indiretto ed esterno tanto alla definizione del tributo stesso, quanto allo svolgersi del rapporto obbligatorio tributario con il vettore aereo.

Va aggiunto inoltre che la distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi con lata funzione ambientale è stata oggetto di studio anche da parte della Commissione Europea, la quale fornisce una definizione di imposte ambientali quale sottocategoria delle imposte indirette, come tributi che hanno una base imponibile caratterizzata da uno specifico impatto negativo sull'ambiente. In particolare, la Commissione li ha differenziati sulla base di un elemento distintivo: nel primo caso la fattispecie imponibile è costituita da un'unità fisica di qualcosa di cui si ha prova scientifica degli effetti negativi sull'ambiente quando viene usato o rilasciato. Nel secondo caso, l'ambiente si colloca all'esterno della fattispecie, ponendosi su un piano extrafiscale, non collocandosi all'interno della fattispecie tributaria. La tutela ambientale in questo ultimo caso, diventa un effetto conseguente o per meglio dire derivato dall'introduzione di un prelievo fiscale, che stabilendo un aumento del costo dell'attività inquinante – nel caso in esame le emissioni sonore-, induce il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minore impatto ambientale. Nel tributo IRESA, solo spostando l'elemento di collegamento dalla tutela dell'ambiente- scopo extrafiscale- all'unità fisica inquinante è possibile individuare il presupposto ambientale. Invero, l'emissione sonora non costituisce il presupposto del tributo, ma rileva solo quale parametro indiretto nella determinazione della base imponibile.

Considerazioni conclusive: la capacità contributiva

Come fin qui esposto e chiarito dalla Suprema Corte di Cassazione, l'IRESA si caratterizza per essere un tributo con finalità "latamente" ambientale, poiché la finalità di tutelare l'ambiente dall'inquinamento è esterna e opera su un piano extrafiscale. Ciò significa quindi che la tutela ambientale svolge solo una funzione politico-sociale, nel senso che al tributo in questione viene attribuita una funzione ambientale, intervenendo o sulla destinazione del gettito o sull'aliquota del tributo stesso. Pertanto nella pronuncia in esame, la Corte di Cassazione si è espressa nel senso della piena legittimità costituzionale del tributo IRESA alla luce delle considerazioni svolte.

Su un piano più generale, si può affermare che i tributi ambientali, sebbene risultino funzionali al rispetto dei principi costituzionali di tutela della salute, dell'ambiente e del paesaggio, devono al pari della generalità degli altri tributi italiani rispettare il principio di capacità contributiva[10].

E' noto che il principio della capacità contributiva funge anche da limite per la potestà tributaria, che è vincolata a far concorrere alla spesa pubblica solamente coloro che hanno un'effettiva capacità di contribuzione[11]. Ne deriva quindi che, dall'impostazione originaria del sistema tributario italiano non sarebbe possibile inserire nel sistema fiscale un tributo il cui presupposto non includa elementi patrimoniali suscettibili di valutazione economica[12]. Le situazioni o le cose colpite da tassazione devono, per il nostro ordinamento, necessariamente esprimere degli elementi economico- patrimoniali già esistenti o fattori di arricchimento anche solo potenziale del contribuente. Infatti gli indici tradizionali di ricchezza si identificano con il reddito, il patrimonio e il consumo. Secondo la dottrina tradizionale non potevano esistere presupposti aggiuntivi rispetto a quelli appena descritti. Più recentemente, altra parte della dottrina ha, però, elaborato una diversa interpretazione del principio, interpretando la capacità contributiva in combinato disposto con il principio di uguaglianza e i criteri di razionalità e coerenza, per approdare ad un nuovo concetto di capacità contributiva come criterio distributivo. Secondo questa nuova interpretazione il presupposto del tributo racchiude non solo componenti economico patrimoniali, ma anche elementi anche solo astrattamente valutabili e misurabili in termini economici purché esprimano l'attitudine a concorrere alla spesa pubblica.

Questa nuova lettura del principio in esame è stata dettata dal continuo cambiamento della realtà economica, politica e sociale, che ha indotto il legislatore a doversi necessariamente adeguare. Di talché, la capacità contributiva riletta nei termini di cui sopra, ha consentito di considerare presupposto di imposizione tributaria anche situazioni diverse da quelle tradizionali, che pur non rispettando i canoni tradizionali appena citati esprimevano un'attitudine a concorrere alle spese pubbliche o perseguire una serie di obiettivi sociali extrafiscali. Invero l'individuazione della capacità contributiva nei tributi ambientali segue logiche diverse a seconda che si tratti di tributo ambientale in senso stretto oppure di tributo con finalità ambientale.

10 Uricchio A. F. Le politiche ambientali in materia ambientale, in La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa a cura di Adriano Di Pietro, Cacucci Editore, Bari, 2016.

11 De Mita E., La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria, in Il Fisco, 1999.

12 Alfano R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

I secondi hanno incontrato meno ostacoli nella loro affermazione poiché rispettano la nozione propria di tributo dell'ordinamento italiano e si basano sulla capacità contributiva espressa dall'attività esercitata dai soggetti passivi a cui si riferiscono, seguendo l'obiettivo di tutela dell'ambiente solo in via extrafiscale. I tributi ambientali in senso stretto invece, hanno avuto maggiori difficoltà di applicazione poiché non rispettano il principio di capacità contributiva tradizionalmente inteso.

Secondo quell'interpretazione più recente del concetto di capacità contributiva poc'anzi citata, è possibile individuare il presupposto del tributo in fatti e situazioni socialmente rilevanti espressivi di potenzialità economica. Nel caso del tributo ambientale in senso stretto l'utilizzo di risorse naturali scarse e l'inquinamento mettono l'inquinatore in una situazione di vantaggio individuale danneggiando l'intera collettività, ed è l'utilizzo di queste risorse scarse che viene interpretato come espressione di capacità contributiva. L'imposizione ambientale così delineata, colpisce quindi nuovi indici ed utilizza presupposti impositivi socialmente rilevanti[13], consentendo, grazie a questa nuova interpretazione del testo costituzionale, che questo tipo di tributo possa essere considerato compatibile con l'art. 53 della Costituzione.

Da questa evoluzione del concetto di capacità contributiva, ne deriva che l'ambiente non è più riconosciuto soltanto come un valore fondamentale da tutelare in via extrafiscale, ma viene fatto rientrare nella fattispecie tributaria attraverso nuovi indicatori di capacità contributiva, in aggiunta a quelli c.d. tradizionali. Tuttavia, va osservato che nonostante il tributo ambientale proprio sia ormai il modello di tributo ambientale europeo per eccellenza e sia considerato compatibile con l'ordinamento fiscale italiano grazie all'evoluzione dell'interpretazione del principio di capacità contributiva, esso non ha ancora avuto una grande diffusione. Al contrario, il numero dei tributi ambientali incentivanti, cioè quelli che perseguono l'obiettivo di tutela ambientale in via extrafiscale, è considerevole. Questo maggiore successo è dovuto principalmente al fatto che questa seconda tipologia di tributi si adegua maggiormente alla logica del consenso del sistema tributario[14].

Più in generale, secondo la Corte di Cassazione sia che per capacità contributiva si intenda una capacità economica qualificata, quanto in una prospettiva distributiva, la si intenda come criterio di riparto dei carichi pubblici equo e ragionevole, entrambe le due opzioni interpretative possono trovare applicazione nei tributi extrafiscali. Del resto, il perimetro tracciato dall'art 53 comma 1 deve essere ormai inteso con una maggiore elasticità, intendendo il principio della capacità contributiva in senso dinamico, alla luce dei costanti cambiamenti della nostra società, dovendo quindi necessariamente includere nuovi indici di capacità contributiva che non sono direttamente correlati a quelli tradizionali legati alla c.d. forza economica. Il legislatore tributario è quindi chiamato a compiere lo sforzo di individuare l'esistenza di capacità contributiva anche in quei soggetti

13 Uricchio A. F., op. cit. 10.

14 In questo senso i tributi con finalità ambientale sono maggiormente accettati rispetto agli altri perché, per esempio, se un'imposta mira a reperire fondi atti a finanziare l'attività di riparazione del danno ambientale, l'inquinatore collega il prelievo al servizio di risanamento ed è maggiormente disposto al pagamento, poiché in una certa maniera beneficerà anche lui stesso di questo intervento di c.d. riparazione del danno all'ambiente.

passivi d'imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese che pongono in essere presupposti dotati di valenza economico-sociale. Si pensi all'imprenditore che nell'esercizio della propria attività utilizzi prodotti inquinanti, tale attività incide inevitabilmente e innegabilmente sui diritti della collettività privandola del godimento di beni pubblici quali le risorse naturali che sta inquinando, e tale circostanza può certamente costituire un indice di capacità contributiva valutabile economicamente, tale giustificare l'introduzione di un'imposta con finalità ambientale.

Il tributo che colpisce il consumo di prodotti inquinanti o di beni ambientali scarsi, costituisce quindi un presupposto apprezzabile sotto il profilo patrimoniale- dato dal consumo- e di conseguenza suscettibile di valutazione economica. Invero, bisogna considerare che il soggetto che utilizza l'ambiente o lo danneggia ottiene un beneficio inteso come profitto economico dall'utilizzo di una risorsa ambientale, oppure ottiene un risparmio di costo legato ai costi non sostenuti per investire in macchinari o impianti tecnologicamente avanzati rispettosi dell'ambiente. In conclusione, appare quindi una scelta doverosa nel rispetto dei principi europei nonché espressione di civiltà - quella operata dal Legislatore ed avallata dalla giurisprudenza di legittimità- di prevedere che il comportamento dannoso sull'ambiente cagionando un aggravio sui costi sociali sostenuti dalla collettività debba essere compensato con il pagamento del tributo.

Bibliografia

ARDITO F., Giudicato penale e giudizio tributario, nota a Cassazione, Sez. trib., Semt. N. 12022, dep. 25 maggio 2009, in Rassegna tributaria, 2010, n. 3.

ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

ALLENA M., Tributi ambientali: profili nazionali ed europei, in Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali, 2014.

CORDINI G., Principi costituzionali in tema di ambiente e giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana, in Riv. Giur. Ambiente, 2009, p. 611 ss.

D'ANDREA G., La nozione di tributo ambientale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3, 2004.

DELL'ANNO P., La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione, in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2019.

DE MITA E., Principi di diritto tributario, Milano, 2011.

DE MITA E., La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria, in Il Fisco, 1999.

DEL FEDERICO L., L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art.119, in astridonline.it, 2008.

DI PACE M., La valutazione economica del danno ambientale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

FALSITTA G., Corso istituzionale di

diritto tributario, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza.

FICARI V., Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno… fiscalmente più verde?, in Rivista trimestrale di diritto tributario, G. Giappichelli editore, Torino, Fascicolo 4, 2016.

GALLO, Nuove espressioni di capacità contributiva, in Rassegna Tributaria, 2015, p. 771 ss.

ROVITO C., L'ambiente nella Costituzione italiana tra presente e futuro dopo la bocciatura del referendum costituzionale, in tuttoambiente.it, 2011.

URICCHIO A. F., Le politiche ambientali in materia ambientale, in La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa a cura di Adriano Di Pietro, Cacucci Editore, Bari, 2016.

VERRIGNI C., Le accise nel mercato unico europeo, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 2007, pp. 251.

ZATTI A., Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 3, in De Jure, 2012.

Sitografia www.finanze.gov.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/ https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/ http://www.isprambiente.gov.it/

http://www.lexambiente.it/ http://www.tuttoambiente.it/

L'influenza del Morningstar Sustainability Rating sugli investimenti finanziari

di Rocco Russo

Le agenzie di rating sono un elemento fondamentale nel panorama finanziario attuale poiché svolgono un ruolo cruciale nel colmare lacune informative che potrebbero mettere a rischio un investimento ben ponderato. Questo concetto diventa ancora più rilevante quando si considerano i criteri di sostenibilità ESG, dal momento che, negli ultimi anni, hanno favorito in maniera significativa l'interesse da parte degli investitori verso imprese più attente a gestire i rischi legati all'ambiente, alla società e alla governance.

A seguito di una dettagliata ricerca sulle valutazioni espresse riguardo i fondi comuni di investimento gestiti dalle SGR, si è cercato di indagare quale possa essere l'impatto dell'introduzione del Morningstar Sustainability Rating.

I fondi comuni di investimento vengono definiti dal d.lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998 (TUIF, ossia Testo Unico dell'Intermediazione Finanziaria), che all'art. 1, comma 1, lettera j recita: "*fondo comune di investimento: il patrimonio autonomo raccolto, mediante una o più emissione di quote, tra una pluralità di investitori con la finalità di investire lo stesso sulla base di una predeterminata politica di investimento; suddiviso in quote di pertinenza di una pluralità di partecipanti; gestito in monte, nell'interesse dei partecipanti e in autonomia dai medesimi*". Questo strumento finanziario fa parte degli Organismi di Investimento Collettivo per il Risparmio (OICR) e, in quanto tale, ha l'obiettivo di raccogliere fondi da diversi risparmiatori per poi affidarne la gestione alle SGR (Società per la Gestione del Risparmio) le quali operano con un capitale e una personalità giuridica separati rispetto al fondo stesso. Queste SGR sono composte da professionisti del settore finanziario che, attraverso l'investimento collettivo delle somme raccolte, in genere in strumenti finanziari come azioni, obbligazioni e derivati, mirano a diversificare efficacemente gli investimenti in base al profilo finanziario definito per il fondo, seguendo rigorose norme volte a mitigare i rischi.

Per raggiungere questo obiettivo, le SGR non si basano esclusivamente su analisi teoriche, ma adottano le strategie ritenute più adeguate tra asset allocation, stock picking e market timing.

Nello studio si è focalizzata l'attenzione sulla possibilità che gli investitori possano essere incentivati a destinare maggiori risorse finanziarie a fondi che dimostrino punteggi ESG superiori, e questo solleva interrogativi sul modo in cui ciò possa influire sul rapporto tra rischio e rendimento delle aziende.

Partiamo dal presupposto che numerosi studi sono arrivati alla conclusione secondo cui i fondi che hanno introdotto nel corso del 2016 il Morningstar Sustainability Rating, tali da considerarsi, quindi, fondi ESG, hanno catturato l'attenzione degli investitori in misura maggiore rispetto ai fondi convenzionali, portando ad un considerevole aumento degli investimenti che fluiscono in questa direzione.

Nel corso del 2020, i fondi azionari, obbligazionari e bilanciati ESG si

sono dimostrati complessivamente più redditizi rispetto alle loro controparti non ESG; inoltre, la richiesta da parte degli investitori europei di prodotti finanziari sostenibili ha continuato a crescere in modo costante. Alcuni dati forniscono una migliore comprensione dell'entità di questo fenomeno: in Europa, nel corso del 2020, si è assistito a un ulteriore aumento dei flussi netti verso i fondi azionari, obbligazionari e bilanciati che seguivano criteri ESG, con un totale di 67 miliardi di euro. Questo dato è significativo se confrontato con i deflussi dai fondi non ESG, che sono stati pari a 119 miliardi di euro. Nel quarto trimestre del 2020, gli asset under management (AUM) dei fondi ESG hanno raggiunto la cifra di 690 miliardi di euro. (Fund People, 2022)

Secondo i dati forniti dall'ESMA (European Securities and Markets Authority), all'interno del gruppo dei fondi ESG, si è osservato che quelli a impatto, che rappresentano circa 800 fondi (pari al 40% del campione totale di 2000 fondi alla fine del 2020), hanno registrato prestazioni superiori rispetto ad altre strategie ESG. Questa valutazione prende in considerazione sempre le tre diverse classi di asset, sebbene gli investimenti in azioni rimangano la principale classe di attività in tutti gli approcci ESG. (ESMA, 2022)

Gli studiosi hanno anche concluso che gli investitori che scelgono società con elevati punteggi ESG beneficiano di una protezione contro i rischi associati a mercati in calo. Questo suggerisce che i fattori legati all'ambiente, al sociale e alla governance vengono considerati come indicatori di qualità. Di conseguenza, è possibile affermare con una certa sicurezza che punteggi ESG elevati sono associati positivamente a spread più bassi e stabili. Questa correlazione diventa più evidente quando i mercati sono sotto pressione e persiste anche durante le fasi di ripresa economica.

L'incorporazione dei criteri ESG nel processo di investimento e l'engagement, ovvero il costante dialogo tra le società e gli investitori (che richiede una visione a lungo termine), giocano un ruolo fondamentale nell'aumentare i rendimenti adeguati al livello di rischio. Uno studio sulla correlazione esistente tra benefici ESG e rendimenti è stato effettuato nel 2015 da Dimson, Karakas e Li (EticaNews, 2019): questo studio ha condotto un'analisi dei risultati di 2.152 sessioni di engagement tra una società di gestione patrimoniale anonima e 613 aziende statunitensi nell'arco di un decennio. Si è riscontrato che l'azienda cambia la sua condotta in seguito all'engagement con una probabilità dell'18%. Per ottenere successo, sono necessari in genere due o tre tentativi, che si verificano tra 12 e 18 mesi. Un coinvolgimento efficace nell'ambito ESG si traduce in un notevole aumento dei rendimenti cumulativi, che raggiungono un incremento del 7,1% nel corso dell'anno successivo; inoltre, la risposta positiva del mercato a engagement di successo è più pronunciata quando riguarda questioni legate alla governance aziendale (+8,6%) e ai cambiamenti climatici (+10,3%).

I risultati mostrano che le possibilità di successo di un engagement sono maggiori se condotte da un investitore locale di grandi dimensioni o da una controparte con una notevole quota di patrimonio in gestione. Tuttavia, se l'engagement non ottiene risultati, l'aumento dei rendimenti

diminuisce nuovamente.

È importante ora valutare quanto sia stretto il legame tra le valutazioni di sostenibilità delle singole aziende e i loro rendimenti finanziari. I punteggi ESG assoluti non sempre predicono in modo accurato le prestazioni future dell'azienda; pertanto, concentrarsi sul momentum potrebbe risultare vantaggioso per migliorare i rendimenti. Un portafoglio di azioni che presenta punteggi ESG medi, ma con un alto momentum ESG, produce un indice di Sharpe (indicatore rischio-rendimento) più favorevole rispetto a un portafoglio composto da azioni con punteggi ESG bassi o elevati ma con basso momentum ESG. Questa strategia rappresenta un cambiamento nella prospettiva sulla sostenibilità aziendale poiché si passa da un approccio statico a uno dinamico. Il momentum ESG rappresenta un approccio differente rispetto a strategie come la "best in class," che selezionano titoli da investire tra quelli con il rating più elevato nella loro categoria. Nel caso del momentum ESG, si scelgono titoli di aziende che, pur avendo un livello di sostenibilità accettabile, stanno adottando politiche e azioni che suggeriscono un miglioramento futuro del loro rating ESG rispetto ad altre aziende che già vantano un rating elevato al momento attuale.

L'inclusione delle considerazioni sulla sostenibilità nelle scelte di investimento non solo consente di ottenere rendimenti attraenti in rapporto al livello di rischio, ma contribuisce anche a un impatto positivo sulla società nel suo insieme.

Per meglio comprendere l'influenza dei rating ESG, si riporta l'analisi di alcuni fondi di investimento presi a campione, di cui si approfondiscono rendimento, indicatori di rischio e indice di Sharpe in uno specifico arco temporale e in rapporto l'uno con l'altro. Se si considera il rendimento, il fondo *Fonditalia Equity Italy* ha dimostrato una performance notevole da 1 a 3 anni, superando gli altri fondi presi in considerazione; questo indica che il fondo ha generato rendimenti significativi nel breve termine, cosa che potrebbe essere attraente per gli investitori alla ricerca di guadagni immediati. Bisogna considerare, però, che nel lungo termine ha subito un importante ribasso e ciò consiglia una certa cautela.

Dal punto di vista del rischio, il fondo *Investimenti Azionari Italia A* si distingue per la sua bassa volatilità, suggerendo che il fondo ha mostrato una maggiore stabilità nel valore degli asset sottostanti nel corso del tempo. Non si può dire lo stesso del fondo *BNY Mellon Mobility Innov USD A* che, invece, mostra una volatilità più alta, il che implica che gli investimenti in questo fondo potrebbero essere soggetti a maggiori fluttuazioni di prezzo e quindi a un maggiore rischio. L'indicatore in questione riveste una notevole importanza nell'analisi del profilo di rischio associato a un titolo o a un fondo, e rappresenta uno dei parametri principali per valutare e confrontare diverse opportunità di investimento. Tuttavia, per quanto riguarda il rischio, è essenziale tenere presente che, in base alla metodologia di Morningstar Sustainalytics, non si può trascurare il "rischio non gestito," ovvero il rischio intrinseco all'attività di un'azienda (ad esempio, le compagnie aeree non possono eliminare completamente le emissioni di carbonio con le attuali tecnologie), e il "management gap" (il rischio gestibile ma per il quale la dirigenza aziendale non ha ancora adottato adeguate misure). Analogamente alla volatilità, il drawdown

costituisce un indicatore di rischio cruciale. In questo contesto, il massimo drawdown rappresenta la perdita massima che un investitore potrebbe subire. Il fondo *Allianz Azioni Europa* ha subito il drawdown più significativo, indicando una perdita notevole rispetto al suo valore massimo precedente, ma anche *BNY Mellon Mobility Innov USD A* e *Investimenti Azionari Italia A* presentano 102 drawdown rilevanti. Questi risultati potrebbero indicare una maggiore volatilità o esposizione a mercati sfavorevoli per questi fondi. Va tenuto presente anche l'indice di Sharpe, il quale valuta il rendimento in rapporto al rischio, essenzialmente misurando il rendimento aggiuntivo ottenuto da un fondo o un portafoglio rispetto a un investimento privo di rischio. Il fondo *Robeco BP US Select* si distingue per il suo indice più elevato; ciò suggerisce che il fondo ha ottenuto un rendimento superiore rispetto al rischio assunto, e questo potrebbe essere indice di una gestione efficace del portafoglio. *Fonditalia Equity Italy* e *JP Morgan Global Select Equity Fund A* seguono con valori competitivi di indice di Sharpe, indicando anch'essi un buon rapporto rischio/rendimento.

Per concludere, alla luce delle informazioni presentate, è essenziale evidenziare che i risultati passati non costituiscono una garanzia per i rendimenti futuri. La selezione di un fondo dovrebbe derivare da una valutazione completa che tenga conto non solo dei rendimenti passati, ma anche di fattori finanziari, strategie di investimento e obiettivi individuali.

Contratto di sponsorizzazione: il discrimen tra spese di pubblicità e di rappresentanza

di Francesco Verderosa

Il tema della corretta qualificazione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, sostenute nell'ambito dell'attività imprenditoriale, suscita da sempre grande interesse, visti i notevoli riflessi in tema di deducibilità delle imposte dirette.

La Suprema Corte di Cassazione, con la recentissima Ordinanza n.26368 del 12 settembre 2023, si è pronunciata sulla natura giuridica delle sponsorizzazioni, quali costi di pubblicità o di rappresentanza, e sulla sussistenza o meno di una presunzione legale di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni medesime.

La vicenda sottoposta al vaglio del *Decisum* traeva origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento, per il tramite del quale l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione costi indebitamente dedotti ai fini Irpef e Irap e detratti ai fini Iva, in riferimento a contratti di sponsorizzazione che il contribuente, esercitante attività di "*agente e rappresentante di carta, cartoleria e cancelleria*", stipulava con due associazioni sportive, ritenendoli non documentati, non congrui e non inerenti all'attività svolta dal ricorrente.

Orbene, sotto il profilo della corretta qualificazione giuridica delle sponsorizzazioni, i Giudici di piazza Cavour, riprendendo il consolidato orientamento sul punto, si sono peritati di ribadire che, in seguito all'approvazione della Legge n.227 del 2007 (Legge Finanziaria 2008), le spese di sponsorizzazione vanno sempre ricondotte del novero delle spese di pubblicità (*"Il dibattito circa la qualificazione giuridica delle sponsorizzazioni quali spese di rappresentanza o di pubblicità, che è sorto anteriormente alla Legge Finanziaria del 2008, è da ritenersi superato"*).

Nello specifico, nella pronuncia in esame, si legge che "*ai sensi dell'art.108 del D.p.r. 917/1986, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi*".

Dunque, secondo i Giudici di legittimità, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale e, in mancanza di un nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, come tali integralmente deducibili, bensì saranno soggette ai limiti ex art. 108 co.2 T.u.i.r..

Tuttavia, si legge nella pronuncia *de qua*, un'eccezione è rappresentata dall'art. 90 co.8 della L.289/2002 che ha introdotto, in favore del solo soggetto "erogante" la sponsorizzazione, una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria,

e non di rappresentanza, delle stesse, subordinata al rispetto delle seguenti condizioni:

a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa (euro 200.000 n.d.r.);

c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor;

d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale,

"senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori". (Negli stessi termini della pronuncia in esame, vedasi Cass. Ord. 24678 del 16.08.2023; Cass. 8540/2020; Cass. 22855/2018; Cass. 13508/2018; Cass. 1420/2018; Cass. 7202/2017; Cass. 14232/2017).

La norma, infatti, intende perseguire la finalità di approntare un regime agevolativo per i soggetti che decidono di investire nello sport amatoriale e di favorire la diffusione di questo genere di attività giudicate socialmente utili e degne di protezione, stante anche la rilevanza costituzionale dello sport.

In sostanza, per chiara volontà del legislatore, la scelta dell'imprenditore di promuovere il marchio, il prodotto o il servizio, non può essere in alcun modo sindacata e, inoltre, non gli può essere negato lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sul mero presupposto dell'assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale dacché, come ribadito in precedenti pronunce della Suprema Corte (tra tutte, l'Ordinanza n.450/2018), il requisito dell'inerenza, ritenuto immanente nel sistema del reddito di impresa e non derivando dall'art. 109 co.5 del Tuir, deve essere apprezzato esclusivamente in termini qualitativi, a prescindere dall'utilità e dai vantaggi apportati dal costo, nonché dalla sua congruità, essendo, in sostanza, sufficiente che il costo si correli all'attività in concreto esercitata dal contribuente.

Nella fattispecie in esame, la deducibilità degli oneri sostenuti per la sponsorizzazione è stata negata in quanto, sulla scorta di numerose anomalie riscontrate sui contratti, sulle fatture e sulle ricevute prodotte in giudizio, il ricorrente non è stato in grado di documentare la sussistenza delle condizioni previste per l'applicabilità del richiamato art. 90 co. 8.

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 24/02/2023) 12/09/2023, n. 26368

R.E. propone ricorso per cassazione affidato a due motivi avverso la sentenza n. 3675/66/15 depositata in data 26 agosto 2015, con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Mantova n. 114/1/2013 che aveva accolto il ricorso proposto dal contribuente contro l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva recuperato nei confronti di quest'ultimo, quale esercente "attività di agente e rappresentante di carta, cartoleria e cancelleria", costi ritenuti indebitamente dedotti ai fini Irpef, Irap e detratti ai fini Iva, per l'anno 2007, in riferimento a contratti di sponsorizzazione stipulati con l'(...) (di

seguito (...)) e con la (...) (di seguito (...)) ritenuti non documentati, non congrui e non inerenti all'attività di impresa svolta dal contribuente;

– resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate;

– il ricorrente ha depositato memoria.

Considerato che

– con il primo motivo di ricorso si denuncia "l'errata interpretazione e falsa applicazione degli artt. 90 della l. n. 289 del 2002 e 109 del D.P.R. n. 917/1986" per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in questione applicando erroneamente alle spese di sponsorizzazione ex art. 90 della l. n. 289/2002 sostenute dal contribuente i principi ordinari di inerenza e congruità di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR sebbene la deducibilità delle spese di sponsorizzazione ex art. 90 cit. fosse condizionata soltanto alla sussistenza dei presupposti, rinvenibili nel caso di specie, della avvenuta erogazione da parte del contribuente alle due associazioni sportive delle somme a titolo di sponsorizzazione per la promozione dei prodotti dallo stesso commercializzati e dell'attività svolta a tal fine dai soggetti beneficiari;

– il primo motivo è infondato;

– ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, c.p.c. non sono soggette a cassazione le sentenze erroneamente motivate in diritto, quando il dispositivo sia conforme al diritto; nella specie, la sentenza impugnata benché conforme a diritto nel dispositivo, risulta erroneamente motivata nella parte in cui statuisce la necessaria prova della congruità ed inerenza delle spese di sponsorizzazione ex art. 90, comma 8, della l. 289/02, con conseguente possibile correzione della stessa nei termini che seguono;

– l' art. 90, comma 8, della l. 289/2002 (legge finanziaria del 2003) stabilisce: "Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 Euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917";

– la disposizione di cui si discute può essere esaminata sotto due distinti profili, il primo, relativo alla natura giuridica delle sponsorizzazioni come spese di pubblicità o di rappresentanza, e, il secondo, relativo alla sussistenza o meno di una presunzione legale di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni medesime. Il dibattito circa la qualificazione giuridica delle sponsorizzazioni quali spese di rappresentanza o di pubblicità, che è sorto anteriormente alla legge finanziaria 2008 (L. n. 227 del 2007), che ha apportato modifiche all'art. 108, comma 2, del tuir, è da ritenersi superato essendosi ormai affermato l'orientamento di questa Corte che le riconduce nel novero delle spese pubblicitarie. Prima delle suindicate modifiche introdotte dalla Finanziaria del 2008, il regime di deducibilità delle

spese di rappresentanza era assai meno favorevole rispetto al regime di deducibilità delle spese pubblicitarie. Infatti, l'art. 108, comma 2, secondo periodo del tuir., consentiva la deducibilità delle spese di rappresentanza nella misura di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi. Per contro, il primo periodo del citato art. 108, comma 2, del tuir stabiliva l'integrale deducibilità delle spese di pubblicità, mantenendo tuttavia criteri di imputazione temporale analoghi a quelli applicabili alle spese di rappresentanza (deducibilità nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi);

– il limite in questione è stato eliminato dalla Finanziaria del 2008, che ha previsto che le spese di rappresentanza sono integralmente deducibili a condizione che soddisfino i requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal decreto ministeriale del 19 novembre 2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse e del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa;

– in linea generale, ai sensi dell'art. 108 del d.p.r. 917 del 1986, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite (Cass., sez. 5, 21/04/2021, n. 10440; Cass., 17/02/2016, n. 3087);

– di norma, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della disposizione menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta "aspettativa di ritorno commerciale" (Cass., sez. 6-5, 5/03/2012, n. 3433; Cass. sez. 5, 27/05/2015, n. 10914; Cass., sez. 5, 23/03/2016, n. 5720). Pertanto, laddove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in esser dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'art. 108 del TUIR. e dalle disposizioni secondarie attuative (Cass. sez. 5, 23/03/2016, n. 5720);

–una eccezione alla giurisprudenza sinora richiamata è invece prevista dal richiamato art. 90,comma 8 , della legge finanziaria 2003 laddove, a fronte delle erogazioni dello sponsor, lo sponsee si impegna ad una serie di attività promozionali suscettibili di valutazione economica. Si e', al riguardo, spiegato che la citata disposizione ha introdotto, a favore del solo "soggetto erogante" il corrispettivo (nella specie la società controricorrente) e non, invece, a favore dell'associazione sportiva che riceve l'erogazione di denaro (cfr. Cass., sez. 6-5, 26/06/2019, n. 17196, in motivazione), una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria di

tali spese, e ciò in assoluta sintonia con i documenti di prassi;

– infatti, con la circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate – nel limite del predetto importo – comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi". Ha, ulteriormente, evidenziato, con la risoluzione n. 57/E del 23 giugno 2010, che "la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni: 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima";

– questa Corte ha più volte ribadito che "in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002, sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, a condizione che:

a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale" (Cass., sez. 6-5, 7/06/2017, n. 14232), "senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori" (Cass., sez.6-5, 6/04/2017, n. 8981; v., altresì, Cass., sez. 6-5, 21/03/2017, n. 7202; Cass., sez. 6-5, 19/01/2018, n. 1420; Cass., sez. 6-5, 30/05/2018, n. 13508, nonché Cass., sez. 6-5, 26/09/2018, n. 22855; Cass., sez. 6-5, 6/05/2020, n. 8540);

– per quel che, invece, attiene all'altro profilo, il citato art. 90, comma 8, costituisce norma speciale, destinata a derogare anche al regime generale di deducibilità dei costi previsto dall'art. 109 del TUIR., trattandosi di disposizione che detta peculiari condizioni di deducibilità delle spese di pubblicità che rispondono alle specifiche esigenze del settore di riferimento, ossia delle compagini sportive dilettantistiche;

-come è stato sottolineato da autorevole dottrina, la norma intende perseguire finalità diverse che, con tutta evidenza, possono essere rintracciate nella voluntas legis di approntare un regime agevolativo per quei soggetti che decidono di investire nello sport amatoriale e di favorire – tramite la leva fiscale – la diffusione di questo genere di attività giudicate socialmente utili e degne di protezione, stante anche la rilevanza costituzionale dello sport. In sostanza, il legislatore ha stabilito una presunzione assoluta di deducibilità del costo, rendendo non sindacabile la scelta dell'imprenditore di promuovere il nome, il marchio o l'immagine attraverso iniziative pubblicitarie nel settore sportivo dilettantistico. Non si può, quindi, negare lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sulla base di una asserita assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale, atteso che una tale soluzione non si

porrebbe neppure in linea con la stessa nozione di inerenza, come delineatasi nel tempo, che è di natura qualitativa e non quantitativa (Cass. sez. 5, 20/12/2018, n. 33030; Cass. sez. 5, 16/12/2019, n. 33120; Cass., sez. 5, 4/03/2020, n. 6017), e non è dunque più basata sulla necessaria riconducibilità dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo;

– neppure, secondo la dottrina, è consentita la contestazione della incongruità o dell'antieconomicità del costo, dal momento che nel campo delle sponsorizzazioni è improponibile, se non impossibile, individuare l'ammontare "congruo" di una sponsorizzazione, poiché queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la ben che minima garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito. Il peculiare regime approntato dall'art. 90, comma 8, citato, come evidenziato dalle recenti pronunce di questa Corte, in forza della sua natura agevolativa, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove risultino soddisfatti i requisiti sopra indicati, ossia che i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima (Cass. 14/09/2017, n. 21333; Cass., 19/01/2018, n. 1420; Cass., sez. 6-5, 6/05/2019, n. 11797; Cass., sez. 6-5, 9/07/2018, n. 17973; Cass., sez. 6-5, 15/01/2020, n. 8540; Cass. n. 21452 del 2021 e N. 18510/2022), e consente, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal soggetto sponsor.

– nella sentenza impugnata, se è vero che la CTR ha erroneamente affermato – e sul punto va corretta la motivazione nei termini di cui sopra – che, ai fini della deducibilità delle spese di sponsorizzazione ex art. 90, comma 8, della l. 289/2002, dovesse essere fornita la dimostrazione anche della loro congruità ed inerenza, requisiti, nella specie, ritenuti non provati dal contribuente atteso che, quanto alla congruità dei costi, "non si era verificato alcun significativo incremento dei ricavi né dei redditi" dello stesso e quanto all'inerenza, considerato che il contribuente, agente e rappresentante di carta e cartoleria, aveva emesso fatture per provvigioni nei confronti dell'unica società (...) s.r.l. operante nel settore della cartoleria, "non era palese quale e in quale misura sussistesse il nesso economico e commerciale... anche soltanto potenziale tra promozioni mediante i mezzi pubblicitari menzionati, aumento delle vendite di prodotti altrui e aumento delle provvigioni da parte del sponsorizzante", la CTR, nell'escludere- con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità- che la società avesse fornito la prova documentale delle spese in questione (per irregolarità dei contratti, delle fatture e delle ricevute prodotte) ha sostanzialmente ritenuto non provate dal contribuente le due condizioni per l'applicabilità dell'art. 90, comma 8, cit. della effettiva corresponsione da parte del contribuente delle somme a titolo di sponsorizzazione per la promozione dei prodotti dallo stesso commercializzati e della specifica attività del beneficiario della stessa; in particolare, come osservato dal giudice di appello, il contratto stipulato con l'(...) riportava una data (1/4/2007) di sottoscrizione successiva a quella di instaurazione del

rapporto (dal 1/1/2007 al 31/12/2007), l'indicazione assolutamente generica degli obblighi della beneficiaria e delle modalità di pagamento delle sponsorizzazioni, neanche indicate sulle fatture emesse in numero di due anziché, come previsto, di una sola; ugualmente il contratto stipulato con la (...) recava la data del 1.11.2007, successiva alla conclusione del rapporto (dal 1/9/2006 al 30/5/2007), le fatture emesse dall'Associazione riportavano date non ricadenti nel periodo di vigenza del contratto, prive di alcuna indicazione delle modalità di pagamento di detti importi e le copie delle ricevute di pagamento emesse dalla ASCV indicavano una data antecedente a rispetto a quella della prima fattura (pag. 2-3 della sentenza impugnata); sulla base di tali riscontrate irregolarità la CTR ha ritenuto "non giustificate documentalmente" le spese di sponsorizzazione e, pertanto, sostanzialmente non provate le condizioni per l'applicabilità dell'art. 90, comma 8, cit., della erogazione dei corrispettivi da parte dello sponsor e dello svolgimento, a fronte dell'erogazione, di una specifica attività del beneficiario della medesima;

– con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 90 della l. n. 289/2002 e 109 del D.P.R. n. 917/1986 per avere la CTR mal governato i principi in materia di inerenza e congruità delle spese, facendo riferimento sotto tale profilo ad irrilevanti "anomalie comportamentali" del contribuente (quali assunte irregolarità dei contratti, delle fatture e delle ricevute prodotte), escludendo la congruità delle spese in base ad elementi del tutto inconferenti, quali il mancato incremento dei ricavi e l'entità della sponsorizzazione, nonché ritenendo non inerenti le spese in base ad un giudizio di merito sull'opportunità della scelta imprenditoriale del contribuente di sostenere la sponsorizzazione (nel considerare non sussistente il nesso economico e commerciale tra promozioni mediante mezzi pubblicitari, aumenti delle vendite di prodotto altrui e aumenti delle provvigioni da parte del sponsorizzante in base alla circostanza irrilevante dell'avvenuta emissione da parte del contribuente di fatture per provvigioni nei confronti di un'unica società, operante nel settore della cartotecnica);

– il rigetto del primo motivo di ricorso, con integrazione parziale della motivazione, rende inutile la trattazione del secondo motivo, con assorbimento dello stesso;

– in conclusione, il ricorso va rigettato;

– le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 7.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.p.r. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

Un'Analisi Critica: La Posizione della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia e l'Eccessivo Atteggiamento Pro-Fisco

di Antonio Puzzolante

La CTP di Foggia ha preso un abbaglio sulla scia della sentenza della cassazione n. 10124/2019, non riconoscendo il diritto all'esenzione degli immobili della

per le seguenti ragioni:

1 - in base all'art. 4, comma 2, lett. a), del D-M- n- 200/2012, secondo il quale "*Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:*
a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, ***e prestano a favore dell'utenza, alle*** condizioni ***previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;***
- il legale del comune ha riportato il testo relativo alla lett. b) dello stesso comma, di seguito riportato, e che non riguarda il caso della , convenzionata con la Regione:
b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, ***non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale****, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio;*
- la CTP ha ripreso il contenuto relativo ai soggetti non contrattualizzati né convenzionati, pur non potendosi collegare con la , convenzionata con il sistema sanitario nazionale.
2 – il richiamo alla sentenza di legittimità (Cass. N. 10124/2019) è assolutamente fuorviante, in quanto nella stessa sono state compiute delle acclarate imprecisioni sulla validità del DM 200/2012, pur supportate da precisa delega parlamentare, come di seguito precisato:

La Corte di Cassazione, intervenuta nell'ambito di un contenzioso legato alla liquidazione del tributo da parte di un Istituto religioso per un immobile destinato allo svolgimento di attività sanitaria in convenzione con il Sistema sanitario, pur sottolineando che l'accertamento riguardava un periodo precedente a quello di approvazione del DM 200/2012, ha precisato che nessun valore vincolante può essere attribuito sul punto al D.M. del MEF 200/2012, art. 4, comma 2, in quanto:

- non ha valore di legge; mentre nella realtà il D.M., essendo il risultato della delega operata con la L. n. 27/2012, per il principio della riserva legale relativa (ex art. 23 Cost.), ha validità erga omnes;
- sarebbe stato emanato ultra vires, dato che il D.L. n. 1/2012, art. 91-bis, non demandava al D.M. il compito di definire autoritativamente il concetto di "modalità non commerciali"[1]; la delega ricevuta, invece, comprendeva anche questo compito, come indicato nella successiva integrazione apportata all'art. 91-bis, c. 3, 2° periodo, del d.l. n. 1/2012, dall'art. 9, c. 6, del d.l. n. 174 del 2012 (convertito con modificazioni dalla L. 7/12/2012, n. 213 (in S.O. n.206, relativo

1 *IMU o NON IMU? La parola della Cassazione* Arsea comunica n. 28 del 23/04/2019 sul sito https://www.arseasrl.it/leggiNews/1941.

alla G.U. 07/12/2012, n. 286). Infatti, l'art. 9, c. 6 del d.l. 174/2012 recita: "*Al c. 3 dell'art. 91-bis del d.l. 24/01/2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24/03/2012, n. 27, le parole da: "e gli elementi" fino alla fine, sono sostituite dalle seguenti: ", gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lett. i) del c. 1 dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992,* ***come svolte con modalità non commerciali***."

Non solo, quindi, c'è il preciso mandato con la legge delega, ma c'è anche la conferma successiva con il c. 759 dell'art. 1, lett. g) della L. 160/2019[2] che dispone: "*si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.*" La Cassazione conclude, insinuando dubbi sulla sua stessa valutazione sulla rilevanza giuridica del D.M.: "*Si tratta comunque di una normativa che, quale che ne sia l'efficacia, è posteriore ai periodi cui si riferiscono gli accertamenti qui in discussione*."

Quindi, non solo il D.M. è norma di carattere generale valida erga omnes, perché regolarmente delegata, ma è anche precedente agli accertamenti ricevuti dalla .

3) la sentenza della C.T.R. Roma n. 3654/2021 si riferisce ad un soggetto non convenzionato, per cui non è pertinente alla situazione della .

L'articolo 6 del D.M. 200/2012 dispone che:

1.Gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'articolo 91-bis, del decreto-legge n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni.

Il 26/06/2014 il MEF ha emanato il Decreto, pubblicato in GURI n. 153 del 4/07/2014, che ha approvato il modello per la Dichiarazione IMU-TASI degli enti non commerciali.

La Dichiarazione IMU-TASI 2014 deve essere compilata solo se:
– sono intervenute variazioni, sia alla proprietà/possesso/detenzione, sia al mutamento delle attività ivi svolte che hanno comportato nel corso del 2013 il passaggio dalla condizione *esente* a quella *imponibile* o viceversa, rispetto alla situazione dichiarata per il periodo d'imposta 2012;
– nell'anno 2013 vi sono situazioni per cui nella medesima unità immobiliare si sono realizzate sia attività esenti che attività imponibili (*immobili ad uso promiscuo*).
Qualora vi fossero state le variazioni di cui sopra, la presentazione doveva avvenire entro il 30/09/2014; per l'omessa presentazione è prevista una sanzione economica dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di 51 €, ma, soprattutto, tale omissione consente al Comune di accertare tutti gli immobili come imponibili e ciò origina costosi contenziosi per il riconoscimento del diritto all'esenzione

2 La prima parte del c. 759 dispone che sono esenti "*gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); ...*".

degli stessi; la Dichiarazione può essere trasmessa solo per via telematica.
Quanto alla presunta insussistenza del requisito soggettivo, la CTP ha fatto riferimento ad una Società per Azioni che, per gli avvisi di accertamento in questione, non ha alcun collegamento, essendo una , Ente non commerciale, come ben chiaramente indicato nel ricorso avverso gli avvisi di accertamento per IMU e TASI, relativi agli anni 2014 e 2015.
L'unico punto su cui porre l'attenzione, anche se non so se sia stato sollevato dalle parti, può riguardare le entrate derivanti dalle visite intramoenia, per le quali, ovviamente, non vigono più le regole della convenzione ed espongono la al pagamento dell'IMU.
L'art.5 del D.M. n. 200/2012 disciplina l'individuazione del rapporto proporzionale prevedendo:
1. La sua determinazione con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo.
2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, e delle attività di cui alla lett. i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.
3. Per le unità immobiliari ad utilizzazione mista indistinta, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero totale dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.
4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, ovvero delle attività di cui alla lett. i) svolte con modalità commerciali.
5. Le percentuali determinate per ciascun immobile si applicano alla rendita catastale dello stesso per ottenere la base imponibile da utilizzare per la determinazione dell'IMU dovuta.
Queste sono le regole applicabili, a seconda delle modalità ed intensità di tali visite rispetto al totale dei servizi sanitari, per poter separare l'imponibile da assoggettare all'IMU e quello esente. Qualora non sia possibile una precisa distinzione di superficie nella quale sono effettuate tali visite, la soluzione è da ricercarsi nella proporzione tra i numeri delle visite intramoenia rispetto al totale dei servizi, anche se ciò sembra alquanto problematico.
La disciplina dettata dal d.l. n. 1/2012, convertito con L. n. 27/2012, e dal D.M. 200/2012 ha avuto anche una valutazione positiva da parte della Commissione UE, chiamata ad esprimersi sull'esenzione sull'ICI-IMU ante 2012; infatti, per gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) del c. 1 dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella stessa lett. i), la Commissione UE, con la decisione del 19/12/2012 relativa all'aiuto di Stato, ha ritenuto che l'esenzione ICI-IMU ante 2012 non garantiva l'esclusione di "aiuti di stato", in quanto non escludeva che dell'esenzione potessero beneficiare anche soggetti commerciali o economici, pur esercitando attività benefiche, di cui alla lett. i).

Con l'introduzione dell'IMU, la

Commissione UE[3] ha accettato di verificare se la nuova esenzione dall'IMU concernente gli enti non commerciali che svolgono attività specifiche sia conforme alle norme in materia di aiuti di Stato (160), osservando che:

- dalla data di entrata in vigore del d.l. n. 1/2012, convertito con L. n. 27/2012, l'esenzione prevista dall'art.7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con modalità non commerciali (161);

- le nuove norme esprimono in modo chiaro che l'esenzione può essere garantita soltanto se non vengono svolte attività commerciali (162);

- l'interpretazione del concetto di attività economica dipende, tra le altre cose, dalle circostanze specifiche, dal modo in cui l'attività è organizzata dallo Stato e dal contesto in cui viene organizzata; per determinare il carattere non economico di un'attività ai sensi della giurisprudenza dell'Ue occorre esaminare la natura, lo scopo e le norme che regolano tale attività;

- la CGUE ha riconosciuto che alcune attività che adempiono una funzione puramente sociale possono essere considerate non economiche, soprattutto in settori collegati ai doveri e alle responsabilità fondamentali dello Stato (163);

- è essenziale determinare in via preliminare se i criteri previsti dal sistema giuridico italiano per escludere la natura commerciale delle attività che beneficiano dell'esenzione dall'IMU siano conformi al concetto di attività non economica previsto dal diritto dell'UE (164);

- le autorità italiane hanno approvato le disposizioni di attuazione previste dall'art. 91bis, 3° c., del d.l. n. 1/2012 con il regolamento del MEF del 19/11/2012 il quale stabilisce, tra l'altro, i requisiti generali e settoriali che permettono di stabilire quando le attività di cui all'art. 7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 vengono svolte con modalità non commerciali (165);

- l'art. 1, 1° c., lett. p), del D.M. del 19/11/2012 definisce il concetto di modalità non commerciali, considerando le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali quando:

a) sono prive di scopo di lucro;

b) conformemente al diritto dell'Ue, per loro natura, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro (166);

c) costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà;

- l'art. 3 del regolamento definisce i requisiti generali di carattere soggettivo che devono essere indicati nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale affinché le attività previste vengano svolte con modalità non commerciali (167);

- l'art. 4 del regolamento individua altri requisiti che devono essere soddisfatti, assieme alle condizioni di cui agli art. 1 e 3, affinché le attività di cui all'art. 7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 siano considerate svolte con modalità non commerciali (168);

- il regolamento stabilisce che le attività assistenziali e di attività sanitarie sono svolte con modalità non commerciali a seconda se sono accreditate o convenzionate (169);

- gli enti interessati, per poter beneficiare dell'esenzione, devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio di solidarietà. In tale sistema,

3 Con la decisione SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)).

gli ospedali pubblici sono finanziati direttamente dai contributi sociali e da altre risorse statali. Tali ospedali forniscono il servizio a titolo gratuito sulla base della copertura universale o dietro versamento di un importo ridotto, che copre soltanto una piccola frazione del costo effettivo del servizio. Gli enti non commerciali che rientrano nella stessa categoria e che soddisfano le stesse condizioni sono anch'essi considerati facenti parte integrante del sistema sanitario nazionale[4].

Alla luce delle caratteristiche precipue del caso di specie e conformemente ai principi stabiliti dalla giurisprudenza dell'UE[5] considerato che il sistema nazionale italiano fornisce un sistema di copertura universale, la Commissione conclude che:

- gli enti che svolgono dette attività e che soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge non possono essere considerati imprese (170).

In conclusione, un Ente convenzionato con il sistema sanitario nazionale che possiede i sopra indicati requisiti soggettivi ed oggettivi ha diritto all'esenzione dall'IMU degli immobili in cui svolge l'attività sanitaria.
Da quanto considerato si può affermare con assoluta certezza che la non doveva essere condannata al pagamento degli avvisi di accertamento per gli anni relativi al 2014 e 2015 ne a quelli successivi eventuali, almeno nell'entità richiesta, in quanto è da considerare soggetto non commerciale sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo, pur prestando un servizio di natura commerciale in alcune parti della struttura o per alcune fasce orarie.

4 Vedasi in particolare l'art.1, c. 18 del d.lgs. n. 502 del 30/12/1992.

5 Cfr. causa T-319/99, *FENIN/ Commission* (Raccolta 2003, pag. II-357, punto 39, confermata dalla causa C-205/03 P, *FENIN/ Commission* (Raccolta 2006, pag. I-6295); cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband e altri* (Raccolta 2004, pag. I-2493, punti da 45 a 55); cfr. anche causa T-137/10, *CBI/ Commissione*.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
D C
O E
C
CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI
FOGGIA