

Carlo Garbarino

# Casi e questioni di diritto tributario di impresa



**Giappichelli**



## PREFAZIONE

È di fondamentale importanza comprendere sia la (i) *struttura* che la (ii) *evoluzione* del diritto tributario d'impresa. L'analisi della *struttura* del diritto tributario d'impresa ha ovviamente ad oggetto il *sistema delle fonti* di tale settore del diritto, e cioè la legislazione ordinaria ed i regolamenti, che costituiscono *norme tributarie generali* che regolano il comportamento dei contribuenti, in quanto il sistema della tassazione del reddito d'impresa è un sistema legislativo. Le norme tributarie legislative (e regolamentari) sono *generali* in quanto si riferiscono ad una classe di fattispecie impositive, ed *astratte* in quanto si riferiscono a fattispecie impositive che non sono ancora avvenute. Le norme tributarie generali disciplinano quindi *ex ante* classi di fattispecie concrete; un esempio di questo tipo di norme è una norma legislativa che impone un'obbligazione tributaria a molteplici destinatari/contribuenti, ad esempio una norma impositiva del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, "TUIR").

La comprensione della *evoluzione* norme tributarie generali del diritto tributario d'impresa implica l'analisi di una complessa e sempre mutevole legislazione. Bisogna però tenere conto del fatto che il diritto tributario d'impresa si evolve anche mediante la produzione di *norme tributarie singolari*. Queste norme, differentemente dalle norme tributarie generali, disciplinano fattispecie concrete, vale a dire la effettiva condotta di specifici destinatari/contribuenti. Le norme tributarie *singolari* infatti si riferiscono ad una singola fattispecie impositiva, e sono *concrete* in quanto applicano ad un specifico caso concreto una norma di legge (o regolamentare) che stabilisce in via generale una fattispecie impositiva astratta.

Un esempio di questo tipo di norme tributarie singolari è una decisione giurisdizionale (una sentenza) che applicando una norma impositiva del TUIR ad un caso di specie rigetta il ricorso di uno specifico contribuente contro un atto impositivo della amministrazione finanziaria, atto che è a sua volta una norma singolare che mantiene i propri effetti obbligatori nei confronti di quello specifico contribuente.

Se invece la decisione giurisdizionale, applicando una norma impositiva del TUIR ad un caso di specie accoglie il ricorso di uno specifico contribuente contro un atto impositivo della amministrazione finanziaria, tale atto perde i propri effetti, e quindi sarà confermata la norma singolare con cui in contribuente aveva applicato a sé stesso la norma generale. Si potrà anche affermare che la sentenza costituisce la norma singolare che si applica a quello specifico contribuente.

Va subito chiarito che le norme tributarie singolari ed in particolare le sentenze *non* costituiscono in senso giuridico fonte normativa in quanto il nostro sistema non è un sistema di “*common law*”. Tuttavia attraverso l’analisi delle sentenze è possibile conoscere la prassi interpretativa ed applicativa delle leggi tributarie in materia di reddito d’impresa operata dai giudici andando a considerare diversi casi concreti. Questa è un’attività conoscitiva molto importante e questo volume include numerosi casi giurisprudenziali del diritto tributario dell’impresa, ponendo anche una serie di questioni rilevanti in relazione ad ogni caso al fine di agevolare siffatta attività conoscitiva.

I casi sono divisi in modo sistematico ed inclusi in un indice analitico che consente una rapida consultazione. Il volume è quindi organizzato per rendere possibile non solo la considerazione del dato giurisprudenziale in relazione a casi concreti, ma anche la considerazione del dato legislativo, cioè delle norme generali che in tali casi vengono applicate dai giudici.

Esprimo un ringraziamento particolare ad Amedeo Rizzo (Oxford University) e Iacopo Accolla (Université de Lausanne) che mi hanno con grande efficienza e costanza assistito nella preparazione di questo volume.

Carlo Garbarino

Milano, gennaio 2023

## Capitolo 1

# LA NOZIONE DI REDDITO DI IMPRESA

Una delle espressioni della capacità contributiva della persona fisica è indubbiamente il reddito prodotto in forma di impresa. Ai sensi dell'art. 55 del TUIR, si considera reddito di impresa il reddito derivante dall'esercizio di imprese commerciali, vale a dire l'esercizio professionale ed abituale, ancorché non esclusivo, delle attività che in ambito civilistico sono considerate attività commerciali e di quelle agricole, anche se non organizzate in forma di impresa.

Il legislatore tributario ha così voluto racchiudere nella dimensione reddituale del contribuente tutti i proventi derivanti dalle attività imprenditoriali, creando un'apposita categoria. Per quanto concerne le società, il legislatore assume che tutto il reddito da queste prodotto sia da considerare reddito di impresa, senza effettuare una distinzione tra le diverse categorie di reddito, come invece accade nel caso delle altre categorie di reddito delle persone fisiche. Pertanto, la nozione di reddito di impresa, salvo alcune eccezioni, si basa su criteri simili sia per le persone fisiche che per le società.

Il concetto civilistico di reddito di impresa è un ammontare netto, dal momento che tiene conto dei ricavi maturati al netto dei costi sostenuti dall'impresa. Nonostante i criteri di determinazione della base imponibile varino rispetto a quelli della determinazione dell'utile civilistico, anche il sistema tributario si basa su una nozione di reddito netto che rappresenta la espressione della ricchezza prodotta da qualsiasi attività economica. Questo concetto è in linea con il principio di capacità contributiva: infatti il reddito lordo derivante dall'attività di impresa non esprime necessariamente la capacità contributiva effettiva della persona fisica, in quanto occorre valutare l'entità dei costi sostenuti per ottenere tale reddito.

### 1.1. Considerazioni generali sul reddito

Il sistema della tassazione del reddito di impresa è basato su precise definizioni legislative; lo stesso vale anche per la tassazione delle categorie di reddito delle persone fisiche che non costituiscano reddito di impresa. Tuttavia esistono situazioni particolari che in senso lato manifestano capacità contributiva ma che non

sono incluse in siffatte categorie legislative predeterminate. È questo uno dei temi affrontati dalla Corte di Cassazione laddove essa è stata chiamata a decidere circa la natura reddituale dei proventi da fonte illecita ovvero circa la possibilità di dedurre i costi relativi all'attività illecita.

### **1.1.1. Reddito da fonte illecita**

#### **Cass., ord. n. 18030 del 24 luglio 2013 – Inversione dell'onere della prova**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CICALA Mario – Presidente –  
Dott. BOGNANNI Salvatore – Consigliere –  
Dott. IACOBELLIS Marcello – Consigliere –  
Dott. DI BLASI Antonino – rel. Consigliere –  
Dott. CARACCIOLO Giuseppe – Consigliere –  
ha pronunciato la seguente:

#### ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

C.S., rappresentata e difesa, giusta delega a margine del ricorso, dall'Avvocato Cardoni Cesare, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Gracchi, 209, nel relativo studio;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui Uffici, in Roma, Via dei Portoghesi, 12 è domiciliata;

– controricorrente –

AVVERSO la sentenza n. 109/10/2010 della Commissione Tributaria Regionale di Roma – Sezione n. 10, in data 25.03.2010, depositata il 03 maggio 2010;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di Consiglio del 26 Giugno 2013, dal Relatore Dott. Antonino Di Blasi;

Presente il P.M. dott.ssa ZENO Immacolata.

#### **Svolgimento del processo – Motivi della decisione**

Nel ricorso iscritto a R.G. n. 3265/2011 è stata depositata in cancelleria la seguente relazione: Viene impugnata la decisione n. 109/10/2010, della CTR di Roma Sezione n. 10 in data 25.03.2010, DEPOSITATA il 03 maggio 2010.

Con tale decisione la CTR, ha accolto l'appello dell'Agenzia Entrate e dichiarato fondata la pretesa fiscale.

2. – Con il ricorso di che trattasi, che riguarda impugnazione di accertamenti, relativa

ad IRPEF degli anni 2002, 2003 e 2004, la contribuente ha chiesto la cassazione della decisione impugnata, sulla base di due mezzi.

3. – L'intimata Agenzia, giusto controricorso, ha chiesto che l'impugnazione venga dichiarata inammissibile e, comunque, rigettata.

4. – Le questioni poste dal ricorso, sembra possano essere esaminate e risolte, tenendo conto di quanto affermato da questa Corte, in pregresse pronunce.

Muovendo dalla sentenza della Corte di Giustizia n. 268 del 20.11.2001, che ha affermato che "la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita" è stato anche recentemente precisato (Cass. n. 10578/2011) che i comuni principi in tema di accertamento dei redditi attraverso i dati bancari si applicano anche quando il reddito da assoggettare a tassazione costituisca provento di fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo e che, in coerenza, il reddito derivante dall'esercizio della prostituzione, in base al generale principio della tassabilità dei redditi per il fatto stesso della loro sussistenza, introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 34 bis è sussumibile sotto il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, lett. f) Tuir e soggetta ad imposizione diretta.

È stato, pure, affermato che, sotto altro profilo, che in tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36, comma 34 bis costituisce "una presunzione di capacità contributiva da qualificare legale ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva", di tal che "il Giudice Tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma" (Cass. n. 19252/05, n. 14161/2003, n. 12731/2002, n. 11611/2001).

L'impugnata decisione sembra in linea con i richiamati principi, avendo, pure, evidenziato che la contribuente, sulla quale gravava il relativo onere, non aveva offerto alcuna prova, sottesa a dimostrare che il reddito effettivo dalla stessa prodotto, doveva ritenersi diverso ed inferiore a quello scaturente dalle applicate presunzioni.

4 bis. – Sotto altro profilo, avuto riguardo alla ratio, alla statuizione dell'impugnata sentenza ed ai principi innanzi richiamati, le censure non appaiono meritevoli di accoglimento, sia in considerazione del fatto che il ricorrente per cassazione "deve rappresentare i fatti, sostanziali e processuali, in modo da far intendere il significato e la portata delle critiche rivolte alla sentenza senza dover ricorrere al contenuto di altri atti del processo" (Cass. n. 15672/05; 19756/05, n. 20454/2005, SS.UU. 1513/1998) e, quindi, deve indicare specificamente le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione, nonché i vizi logici e giuridici della motivazione (Cass. n. 11462/2004, n. 2090/2004, n. 1170/2004, n. 842/2002), sia pure perché, in ipotesi, essendo la statuizione conforme a diritto trova applicazione l'art. 384 c.p.c., u.c.

5. – Si ritiene, dunque, sussistano i presupposti per la trattazione del ricorso in Camera di Consiglio e la definizione, proponendosene il rigetto, per manifesta infondatezza, ai sensi degli artt. 375 e 380 bis c.p.c.

Il Consigliere relatore Antonino Di Blasi.

La Corte:

Vista la relazione, il ricorso, il controricorso e gli altri atti di causa;

Considerato che alla stregua dei principi richiamati in relazione, che il Collegio condivide, il ricorso va rigettato, non inducendo a diverso opinamento le difese della contribuente, svolte, da ultimo, con la memoria 18.06.2013;

Considerato, altresì, che, avuto riguardo al diverso esito nelle fasi di merito ed all'epoca del consolidarsi degli applicati principi, le spese del giudizio vanno compensate;

Visti gli artt. 360 e 380 bis c.p.c.

### **P.Q.M.**

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2013.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2013.

\* \* \*

### **DOMANDE**

1. Qualora le attività svolte siano illecite, i redditi derivanti da tali attività devono essere tassati al lordo o al netto dei costi? Per quale motivo?
2. In assenza di dichiarazione o contabilità, in che modo si può tener conto della capacità contributiva del contribuente in relazione ai redditi derivanti da attività illecite?
3. In che modo questa sentenza contribuisce alla definizione di reddito in termini generali?
4. Cosa significa che la norma di legge in questa fattispecie determina una inversione dell'onere della prova?

#### **1.1.2. La confisca**

**Cass. Sez. Trib., n. 25467 del 23 settembre 2013**

**– Confisca vs tassazione dei redditi illeciti**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore – Presidente –

Dott. VALITUTTI Antonio – Consigliere –

Dott. MELONI Marina – Consigliere –

Dott. OLIVIERI Stefano – rel. Consigliere –

Dott. PERRINO Angelina Maria – Consigliere –

ha pronunciato la seguente:

### **SENTENZA**

sul ricorso 11996-2011 proposto da:

CAILAN'D SRL in persona dell'Amministratore Unico pro tempore elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE SUPREMA

DI CASSAZIONE rappresentato e difeso dall'Avvocato GENTILLI GIORGIO con studio in TORINO VIA XX SETTEMBRE 62 (avviso postale) giusta delega in calce;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE TORINO II, AGENZIA DELLE ENTRATE;

– intimati –

avverso la sentenza n. 80/2010 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 15/11/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23/09/2013 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GENTILLI che si riporta al ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

La Commissione tributaria della regione Piemonte con sentenza 15.11.2010 n. 80 ha rigettato l'appello proposto da CAILAND'S s.r.l.

e confermato la sentenza di prime cure che aveva dichiarato legittimo l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Torino (OMISSIS) dell'Agenzia delle Entrate con il quale veniva recuperata ad imponibile ai fini delle imposte sui redditi: a) la somma di Euro 543.215,00 indebitamente percepita dalla società a titolo di contributo statale in applicazione della L. 12 dicembre 1992, n. 488 sugli interventi straordinari nel Mezzogiorno, b) la somma di Euro 24.000,00 oltre Iva, relativa alla fattura passiva emessa in data 20.3.2003 dalla ditta Consul, trattandosi di costo indeducibile in quanto relativo ad operazione fittizia (oggettivamente inesistente);

ed inoltre veniva recuperata l'IVA indebitamente detratta sulle fatture passive n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS) emesse nel corso dell'anno 2003 dalla ditta ARIEL cui erano stati appaltati i lavori di realizzazione degli insediamenti produttivi finanziati con il contributo pubblico, in quanto relative ad operazioni inesistenti non avendo l'appaltatrice eseguito alcuna prestazione.

I Giudici di secondo grado rilevavano che l'amministratore della società era stato condannato con sentenza penale del 16.6.2009 essendo stato accertato il suo coinvolgimento nel reato di truffa ai danni dello Stato realizzato, anche mediante fatturazione di operazioni inesistenti, al fine di ottenere illecitamente il contributo pubblico, con la conseguenza che ai sensi della L. n. 537 del 1993 l'importo indebitamente percepito a tale titolo doveva essere computato fiscalmente come reddito imponibile. Inoltre la mera emissione di quietanze di pagamento sulle fatture non costituiva prova idonea a superare la contestazione di fittizietà delle operazioni e comunque non risultava alcuna prova della esecuzione dei lavori appaltati.

Avverso la sentenza di appello ha proposto ricorso per cassazione la società, con atto ritualmente notificato alla Agenzia delle Entrate in data 22.4.2011, affidando la impugnazione a tre motivi con plurime censure.

Non ha resistito la Agenzia intimata.



## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società investe la statuizione della sentenza di appello che ha ritenuto provata la natura di provento illecito del contributo pubblico erogato ai sensi della L. n. 488 del 1992 non essendo stata impugnata dall'amministratore la: penale in data 16.6.2009.

La ricorrente sostiene che la CTR avrebbe in tal modo riconosciuto automatica efficacia di giudicato nel giudizio tributario alla sentenza penale, in violazione dell'art. 654 c.p.p. e del costante indirizzo della giurisprudenza di questo Giudice secondo cui non poteva farsi luogo a trasposizione automatica, nonché in violazione dell'art. 445 c.p.p., comma 1 bis, norma che esclude la rilevanza della efficacia di giudicato, nei giudizi civili ed amministrativi, alla sentenza di patteggiamento pronunciata ai sensi dell'art. 444 c.p.p., comma 2 anche dopo la chiusura del dibattimento. La ricorrente censura ancora la sentenza per vizio di omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 non essendo stata valutata dai Giudici di appello la rilevanza dei fatti accertati in sede penale rispetto agli elementi costitutivi della obbligazione tributaria oggetto della controversia.

2. Entrambe le censure sono infondate.

3. Premesso che i fatti accertati e le prove assunte in un diverso giudizio (penale, amministrativo, ecc.) sono pienamente utilizzabili come indizi, da sottoporre al vaglio critico, anche nel giudizio tributario (cfr. Corte cass. 5 sez. 2.12.2002 n. 17037; id. 3 sez. 4.3.2004 n. 4394 secondo cui il Giudice tributario "può legittimamente porre a base del proprio convincimento, in ordine alla sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria in lite, le prove assunte in un diverso processo e anche in sede penale, quali prove atipiche idonee a fornire elementi di giudizio sufficienti, se ed in quanto non smentite dal raffronto critico – riservato al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità, se congruamente motivato – con le altre risultanze del processo"; id. 5 sez. 21.2.2007 n. 4054), la possibilità per il Giudice di merito di trarre elementi confermativi della responsabilità dalla sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen., è stata ripetutamente affermata dalla giurisprudenza di questa Corte e deriva dalla considerazione secondo cui tale sentenza "pur non determinando un accertamento insuperabile di responsabilità nei giudizi civili e amministrativi, costituisce pur sempre un indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito e, sebbene priva di efficacia automatica in ordine ai fatti accertati, implica tuttavia l'insussistenza di elementi atti a legittimare l'assoluzione dell'imputato e, quindi, può essere valutata dal giudice contabile al pari degli altri elementi di giudizio" (cfr.: Corte cass. SU 12.4.2012 n. 5756; id. Sez. 2, Sentenza n. 26250 del 06/12/2011; id. Sez. 3, Sentenza n. 15889 del 20/07/2011 – con riferimento al giudizio disciplinare –; id. 6-3 sez. ord. 6.12.2011. Cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 24587 del 03/12/2010, id. Sez. 5, Sentenza n. 10280 del 21/04/2008, id. SU, Sentenza n. 17289 del 31/07/2006 – tutte con specifico riferimento al giudizio tributario –).

4. Deve aggiungersi che i principi di diritto enunciati da questa Corte in ordine alla utilizzabilità da parte del Giudice tributario di prove atipiche e di prove acquisite in altri giudizi diversi da quello tributario, non possono evidentemente estendersi all'intero apparato motivazionale della sentenza emessa dal Giudice penale che, per quanto concerne al suo contenuto critico-valutativo (dei fatti provati processualmente), non assolve direttamente ad alcuna funzione dimostrativa di un fatto storico, dovendo distinguersi a tal fine le prove raccolte nel corso delle indagini e verificate nel processo penale, dalla valutazione di tale prove compiute dal Giudice all'esito di quello stesso procedimento e compendiate nella motivazione della sentenza. Ne segue che il mero richiamo alle "conclusioni" cui è perve-

nuto il Giudice penale (in ordine alla valutazione della inefficacia probatoria degli elementi fattuali acquisiti al giudizio), non può dunque costituire “ex se” valido e sufficiente supporto alla decisione adottata dal Giudice tributario, stante la relazione di autonomia in cui si pongono il giudizio penale ed il giudizio tributario (che ha ricevuto espressa conferma nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20), poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 7) che non operano nel giudizio penale e, dall’altro, possono invece valere anche presunzioni legali (ed anche presunzioni prive dei requisiti prescritti dall’art. 2729 c.c.) inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna (cfr. Corte cass. 5 sez. 24.5.2005 n. 10945; id. 8.10.2010 n. 20860), atteso che “nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l’Amministrazione finanziaria ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all’azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui esso è destinato ad operare” (cfr. Corte cass. 5 sez. 21.6.2002 n. 9109).

Vedi: Corte cass. 5 sez. 8.3.2001 n. 3421; id. 25.1.2002 n. 889; id. 19.3.2002 n. 3961; id. 24.5.2005 n. 10945; id. 12.3.2007 n. 5720; id. 18.1.2008 n. 1014 – in materia di fatturazione per operazioni inesistenti: ribadisce che la efficacia del giudicato concerne solo circostanze fattuali specifiche, ma non può estendersi anche agli elementi di valutazione di quei fatti –; id. 17.2.2010 n. 3724; id. 8.10.2010 n. 20860; id. 27.9.2011 n. 19786; id. 23.5.2012 n. 8129).

5. Tanto premesso e considerato che tanto lo “svolgimento del processo” (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 2), quanto la “parte motiva” della sentenza che deve contenere la “succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto” (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), costituiscono un “unicum” inscindibile del provvedimento giurisdizionale (come è dato dalla unitaria funzione che tali elementi assolvono che è quella di individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione, nonché di controllare che siano state osservate le forme indispensabili poste dall’ordinamento a garanzia del regolare svolgimento della giurisdizione: Corte cass. sez. lav. 19.3.2009 n. 6683 e Corte cass. Sez. 5. Sentenza n. 22845 del 10/11/2010. con riferimento all’art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, nella versione sia anteriore che posteriore alla modifica introdotta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 45, comma 17. Con riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 13990 del 22/09/2003), osserva il Collegio che l’affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, della mancata proposizione di appello avverso la sentenza penale emessa in data 16.6.2009, trova adeguata integrazione, quanto alla sua idoneità di ragione giustificativa della decisione, nel precedente richiamo alle difese svolte dall’Ufficio finanziario dalle quali emergeva: 1 – che tale sentenza era stata emessa all’esito di “indagini penali volte a dimostrare il disegno criminoso (in cui sono partecipi anche le società emittenti le fatture per cui è causa) finalizzato alla illecita percezione di contributi statali anche attraverso la emissione di fatture su operazioni inesistenti”; 2 – che il contributo pubblico, illecitamente percepito dalla società contribuente, non era stato sequestrato, né confiscato, né restituito nel medesimo esercizio attinente al periodo di im-

posta 2003; 3 – che l'amministratore della società, imputato di concorso nel reato di truffa ai danni dello Stato "si accordava per una pena finale di anni uno e mesi sei di reclusione, oltre alle pene accessorie, avendo ritenuta corretta la qualificazione giuridica del reato". A tali elementi i Giudici di merito aggiungono a sostegno della ritenuta illiceità delle operazioni compiute dalla società contribuente che, quanto alle fatture contestate dall'Ufficio con l'avviso di accertamento, la inesistenza delle operazioni sottostanti risultava provata dalla stessa confessione resa "dal titolare della società" e riportata nel PVC redatto dalla Guardia di Finanza.

6. L'indicato complesso motivazionale della sentenza (che si sviluppa correlando la indebita percezione del contributo pubblico alla fraudolenta emissione ed all'utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti, individuando nell'elemento della responsabilità penale dell'amministratore e nelle dichiarazioni confessorie rese ai verbalizzanti gli elementi probatori di riscontro), unitamente alla valutazione critica dei fatti penalmente accertati, compiuta dai Giudici di merito con la disamina degli elementi di prova contraria forniti dalla società appellante a supporto della tesi difensiva della reale esecuzione delle operazioni economiche fatturate, esclude che il fondamento del "decisum" possa essere rinvenuto – contrariamente a quanto dedotto con il motivo di ricorso in esame – esclusivamente in un mero ed apodittico richiamo al giudicato penale, ovvero che possa ritenersi inficiata da vizio logico la motivazione della sentenza.

7. Con il secondo motivo la società ricorrente impugna la decisione per violazione della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4, in subordine sollevando questione di legittimità costituzionale della norma per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., nonché per vizio di omessa ed insufficiente motivazione, deducendo che la previsione normativa della non imponibilità del provento derivante da illecito ove sottoposto a sequestro od a confisca penale doveva essere estesa anche alla ipotesi di "spontanea" restituzione di tale provento (ipotesi verificatasi nella specie avendo restituito la società l'intero importo del contributo), in quanto anche in tal caso veniva meno il conseguimento definitivo del provento, mentre non poteva – al contrario – essere applicato l'indirizzo giurisprudenziale – cui si era uniformato il Giudice territoriale – che circoscriveva la non imponibilità soltanto nel caso in cui il provvedimento ablatorio fosse intervenuto nello stesso periodo d'imposta in cui era stato acquisito il provento illecito, attesa la non equiparabilità delle situazioni in cui versano, rispettivamente, il soggetto che trattiene il provento illecito fino a che non intervenga il provvedimento di sequestro o di confisca, ed invece il soggetto che "spontaneamente" lo restituisca (anche in periodo successivo diverso da quello in cui il provento è percepito), diversamente opinando si incorrerebbe nella violazione sia del principio che impone trattamenti differenziati in presenza di situazioni ineguali (art. 3 Cost.), sia del principio della capacità contributiva, in quanto verrebbe attribuito al soggetto che ha restituito volontariamente il provento illecito un reddito inesistente (art. 53 Cost.). Inoltre la parte ricorrente censura ancora la sentenza in quanto non avrebbe sufficientemente motivato la ragione per cui, pur essendo state le somme restituite, sarebbero egualmente state recuperate come proventi illeciti al reddito imponibile.

8. Le censure sono soltanto apparentemente autonome in quanto il vizio motivazionale in altro non si risolve che nella critica della adesione della CTR all'indirizzo della giurisprudenza di legittimità (richiamato "expressis verbis" nella sentenza, ma con indicazione errata di precedenti), interpretativo della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4, che esclude carattere reddituale al provento illecito ove il provvedimento ablatorio sia intervenuto nel

corso dello stesso periodo di imposta, venendo quindi a rifluire la critica nello stesso vizio di “error in iudicando” dedotto con la prima censura.

9. Premesso che l’indirizzo interpretativo espresso da questa Corte deve intendersi stabilizzato in relazione all’enunciato di diritto secondo cui “in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4, (il quale ha natura di interpretazione autentica della normativa contenuta nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), affinché operi la causa di esclusione dell’imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino “già sottoposti a sequestro o confisca penale”, occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d’imposta cui il provento si riferisce” (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 7337 del 13/05/2003; id. Sez. 5, Sentenza n. 19078 del 29/09/2005; id. Sez. 5, Sentenza n. 4625 del 22/02/2008; id. Sez. 5, Sentenza n. 869 del 20/01/2010), rimane da esaminare se gli argomenti addotti dalla società ricorrente siano tali da imporre una rimeditazione della predetta soluzione interpretativa, tenuto conto che nella specificità del caso in esame, non viene in questione la mancata espressa indicazione nella norma tributaria della esclusione dal reddito imponibile dei proventi da illecito volontariamente restituiti (recte: non recuperati coattivamente), atteso che la CTR piemontese, correttamente, ha ritenuto ricompresa analogicamente anche la predetta ipotesi nella previsione normativa, in considerazione della identità in entrambi i casi della realizzazione del fenomeno oggettivo della perdita del possesso di reddito, ma viene in questione il collegamento cronologico tra detta perdita ed il fatto acquisito (del provento illecito) ad essa necessariamente presupposto, affermando l’indicato orientamento giurisprudenziale la indispensabile coincidenza del periodo d’imposta nel quale deve verificarsi l’acquisto e la perdita, e contestando invece tale necessaria coincidenza la parte ricorrente in base alla non equiparabilità del provvedimento ablatorio alla spontanea restituzione del provento derivante da illecito.

10. Occorre premettere che il principio della neutralità della imposizione rispetto alla connotazione in termini di liceità/illiceità del fatto generatore del presupposto impositivo, che trova espressione nella L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 come modificata ed integrata dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, commi 1, 2 e 3 conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44, e secondo cui la qualificazione di illecito da riconoscere al fatto produttivo di ricchezza (pecunia non olet), in forza della citata disposizione, è irrilevante ai fini dell’assoggettamento al tributo, rimane condizionato esclusivamente alla sussistenza di due condizioni: a) il primo, in diritto, riguarda la sussumibilità del reddito in una delle categorie indicate nell’art. 6 T.U.I.R.; b) il secondo, in fatto, è che il reddito non sia stato già sottoposto a sequestro o confisca penale, o – deve aggiungersi – nel caso in cui il provento sia costituito da un bene appartenente a terzi, non sia stato già integralmente restituito (atteso che tali eventi impediscono il conseguimento del “possesso del reddito” – D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 1 (TUIR) – e, quindi, il verificarsi del presupposto d’imposta: Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 7511 del 05/06/2000 che non ritiene quindi sufficiente ad escludere la imponibilità del provento illecito una mera pronuncia di condanna alla restituzione od al risarcimento non seguita dal materiale spossessamento), dovendo individuarsi nella locuzione avverbiale “già”, impiegata dal Legislatore, l’elemento infedifabile del collegamento causale richiesto tra fatti fiscalmente rilevanti, cronologicamente consecutivi, tale che, nell’unitario periodo fiscale (l’anno d’imposta), al fatto successivamente verificatosi (eliminazione di ricchezza) possa attribuirsi l’effetto di elidere il fatto anteriore (produzione di ricchezza).

11. La disposizione in esame si pone in linea con il carattere “facoltativo” della confisca del “prodotto” o del “profitto” del reato ex art. 240 c.p., comma 1: il mancato esercizio del potere di confisca da parte del Giudice penale stabilizza, infatti, definitivamente il possesso del provento derivante da illecito che, in relazione all’anno d’imposta nel quale è stato conseguito, viene ad integrare, pertanto, un componente positivo di reddito, assoggettabile ad imposta.

È stato correttamente osservato, in proposito, come “l’obbligazione tributaria, riproducendosi come “autonoma” in ogni periodo di imposta (art. 7 t.u.i.r.), presenta una ineliminabile connotazione d’ordine temporale, poiché, oltrepassato quel periodo, la fattispecie rinasce come diversa. Perciò, come il presupposto dell’imposta consiste nel “possesso di redditi” (art. 1 t.u.i.r.) nel periodo considerato, così eventuali vicende di quel possesso, oltre lo stesso arco temporale, saranno per risultare irrilevanti sulla fattispecie tributaria” (cfr. Corte cass. n. 7337/2003, cit.), con la conseguenza che nel caso in cui il provento – pur riferibile al medesimo illecito – sia stato realizzato in successivi anni d’imposta, e l’adozione del provvedimento ablatorio sia intervenuta nell’ultimo anno, è stato chiarito che la non imponibilità del reddito ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4, può essere opposta alla Amministrazione finanziaria soltanto in relazione alla quota di provento derivante da illecito conseguito nel medesimo anno d’imposta in cui si è realizzato lo spossessamento mediante il provvedimento ablatorio, rimanendo invece assoggettati ad imposta quale reddito imponibile le quote di provento percepite negli anni precedenti in relazione a ciascuno dei quali il presupposto d’imposta si era compiutamente e definitivamente realizzato (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 869 del 20/01/2010).

12. Nella specie (la parte ricorrente non riferisce, né è dato ricavare dalla sentenza impugnata, in che anno sarebbe stata “spontaneamente” restituito l’importo di Euro 610.500,00 a fronte del contributo statale percepito dalla società nell’anno 2003 di Euro 543.215,00. È circostanza tuttavia incontestata che tale restituzione non sia stata eseguita nello stesso anno d’imposta 2003) non è dato pertanto ravvisare – per il solo fatto che il provento derivante da illecito sia stato volontariamente restituito anziché appreso coattivamente mediante provvedimento di sequestro o di confisca del Giudice penale – elementi dirimenti a differenziare le due situazioni rappresentate dalla parte ricorrente, atteso che la restituzione del capitale operata in un diverso anno d’imposta non può incidere in alcun modo su un autonomo e distinto rapporto tributario attinente ad un pregresso periodo d’imposta in relazione al quale debbono ormai ritenersi esauriti i fatti economici genetici della obbligazione tributaria, tra i quale deve ricomprendersi anche la percezione del provento illecito (in quanto equiparata ex lege a reddito imponibile).

13. La restituzione del capitale potrà, del caso, assumere rilevanza quale fenomeno incidente sulla determinazione della base imponibile relativa all’anno d’imposta in cui si è verificato (secondo la disciplina fiscale propria da riconoscersi alla componente di reddito: a) onere deducibile dal reddito: art. 10 comma 1, lett. d-bis) TUIR – somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito negli anni precedenti –; b) sopravvenienze passive – art. 101, comma 4 TUIR –; c) perdite di esercizio artt. 83 e 84 TUIR; d) spese e componenti negativi di reddito art. 109, commi 4 e 5 TUIR), questione che rimane peraltro estranea alla presente controversia, ma non potrà comunque impedire il fatto produttivo di ricchezza (conseguimento del provento derivante da illecito) già realizzatosi negli anni di imposta precedenti.

14. Né tale soluzione interpretativa può dar luogo ai sospetti di illegittimità costituzionale paventati dalla parte ricorrente.

Premesso che la società censura la sentenza muovendo dall'erroneo presupposto – che sembra richiamarsi piuttosto alla dottrina penalistica – della differente situazione dell'imputato di reato al quale il provento illecito viene sequestrato/confiscato e dell'imputato di reato che invece si attiva spontaneamente per la riparazione del danno o la restituzione del bene sottratto (in tal senso sembra doversi comprendere l'affermazione a pag. 18 del ricorso secondo cui “mentre nel caso di confisca e sequestro vi è una ablazione autoritativa delle somme percepite, donde ha senso che l'esonero dalla tassazione avvenga soltanto quando il provvedimento ablativo intervenga nel periodo d'imposta cui il provento si colloca, nel caso di restituzione volontaria, manca il presupposto stesso del conseguimento del provento”), non avvedendosi che tale aspetto, volto a valorizzare la soggettiva condotta del reo, non assume alcun rilievo ai fini della determinazione della base imponibile che risponde esclusivamente a criteri oggettivi, venendo ad essere riguardato dalla normativa tributaria il fenomeno della acquisizione di ricchezza o dello spossessamento/perdita di ricchezza, come mero dato economico in funzione del tipo di imposizione, indipendentemente dalla soggettiva intenzione che ha determinato la condotta dell'operatore-contribuente, osserva il Collegio che, se da un lato, ai fini della esclusione del provento illecito dai componenti positivi di reddito integranti la base imponibile nel periodo d'imposta dato (2003), è richiesta dalla norma la “neutralizzazione” del presupposto impositivo, essendo irrilevante se questa è determinata da provvedimento coattivo o da atto volontario o da altro evento non riconducibile al contribuente (sempreché sia fornita, in quest'ultime ipotesi, la relativa prova che grava sul contribuente), dall'altro lato, è proprio la diversa soluzione interpretativa proposta dalla ricorrente – che collega i diversi eventi fiscalmente rilevanti prescindendo dal periodo di imposta – ad andare incontro a seri dubbi di costituzionalità, per un verso alterando mediante azzeramento del reddito “ex post” la effettiva capacità contributiva da riconoscere al soggetto nel periodo in cui ha percepito il provento derivante da illecito; per altro verso introducendo, come è stato evidenziato nel precedente di questa Corte 7337/2003 citato, una ingiustificata discriminazione nel trattamento delle “perdite” tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali – secondo i principi generali del sistema tributario: art. 84 e art. 109, comma 1 TUIR – i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta considerato.

15. In conseguenza ritenuto infondato il motivo di ricorso, deve essere dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4, prospettata dalla società ricorrente, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.

16. Con il terzo motivo la società impugna la decisione della CTR per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché per omessa, contraddittoria ed insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, deducendo che la CTR ha operato una illegittima inversione dell'onere probatorio, ritenendo che oltre alla prova del pagamento, la società – per dimostrare la esistenza della operazione rappresentata nella fattura emessa dalla ditta CON SUL in data 20.3.2003 – avrebbe dovuto fornire anche la prova del lavoro svolto, e censurando altresì la sentenza in quanto i Giudici territoriali non avrebbero dato conto delle ragioni per cui veniva negata rilevanza all'avvenuto pagamento del corrispettivo.

17. Il motivo deve ritenersi infondato alla stregua del principio – peraltro confermato anche dal precedente di questa Corte 5 sez. ord. 6.10.2009 n. 21317 richiamato dalla stessa ricorrente – secondo cui, premesso che la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa – attesa la disciplina del suo contenuto di cui al D.P.R. 26 ottobre

1972, n. 633, art. 21 –, “qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente inesistenti, l’onere di fornire la prova che l’operazione rappresentata dalla fattura non è stata mai posta in essere incombe all’Amministrazione finanziaria la quale adduca la falsità del documento (e quindi l’esistenza di un maggior imponibile), e può essere adempiuto, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, non ostandovi il divieto della doppia presunzione, il quale attiene esclusivamente alla correlazione tra una presunzione semplice con altra presunzione semplice, e non può quindi ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale” (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 1023 del 18/01/2008; id. Sez. 5, Sentenza n. 10157 del 28/04/2010). Ne consegue, ai fini della corretta applicazione della regola del riparto dell’onere probatorio ex art. 2697 c.c., che, una volta forniti dalla Amministrazione finanziaria, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e art. 40, nonché, in materia IVA, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, elementi indiziari – dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza – della discordanza tra la operazione rappresentata in fattura e quella diversa effettivamente realizzata ovvero non affatto realizzata dalle parti, passerà sul contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell’art. 2697 c.c., comma 2, (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 9108 del 06/06/2012).

18. Orbene i Giudici territoriali, con valutazione di merito insindacabile avanti la Corte in quanto esente da errori o vizi logici, hanno ritenuto che gli elementi esaminati dal Giudice penale nella sentenza di applicazione della pena su richiesta della parti, dai quali emergeva l’accordo fraudolento diretto all’illecito conseguimento del contributo statale tra la società contribuente e le ditte Consul ed Ariel che avevano emesso le fatture (rispettivamente utilizzate da CAILAND’S s.r.l. per la deduzione dei costi – Consul – e per la detrazione dell’IVA – Ariel –), integrassero, in considerazione delle stesse dichiarazioni confessorie del titolare della società in ordine alla fittizietà delle operazioni economiche, i requisiti di precisione e gravità da riconoscersi agli indizi offerti nel giudizio tributario dall’Ufficio finanziario, correttamente ponendo a carico della società contribuente la prova contraria che non poteva ritenersi assolta con la mera produzione in giudizio della documentazione del pagamento dei corrispettivi, formalmente regolare, conformemente ai principi enunciati in materia da questa Corte secondo cui è proprio attraverso la apparenza della situazione fondata sulla regolarità formale della documentazione commerciale e delle registrazioni nelle scritture contabili che si intende dissimulare la condotta – nella specie decettiva – diretta all’evasione fiscale (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 15228 del 03/12/2001; id. Sez. 5, Sentenza n. 1779 del 06/02/2003; id. Sez. 5, Sentenza n. 28695 del 23/12/2005; id. Sez. 5, Sentenza n. 7146 del 23/03/2007).

Per completezza deve aggiungersi che nella specie non può trovare applicazione la disposizione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis come modificata dal D.L. n. 8 del 2012, art. 8, comma 1 conv. nella L. n. 44 del 2012 che ha circoscritto la indeducibilità ai costi ed alle spese “dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo” (rispetto alla originaria previsione normativa che estendeva la indeducibilità indifferenziatamente ai costi ed alle spese comunque “riconducibili a fatti, atti ed attività qualificabili come reato”), nonostante l’esplicito riconoscimento, operato dal comma 3 del medesimo D.L. n. 8 del 2012, art. 8, della efficacia retroattiva della nuova disposizione, difettando i presupposti di leg-

ge: il reato commesso (art. 640 bis c.p.) si configura come delitto doloso; in relazione a tale delitto è stata esercitata l'azione penale ed è intervenuta in esito al procedimento sentenza emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p.

19. Ad analoga conclusione di infondatezza deve pervenirsi, richiamando le precedenti considerazione in diritto, anche in relazione alle identiche censure mosse alla sentenza in ordine alla prova della inesistenza della operazione regolata dal contratto di appalto lavori – avente ad oggetto la costruzione dell'impianto produttivo per il quale era stato indebitamente erogato dallo Stato il contributo in conto capitale– stipulato tra la società ricorrente e la ditta ARIEL ed in ordine al quale erano state emesse nel corso dell'anno 2003 le fatture n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS) con pagamenti mensili effettuati dalla committente (sembra in relazione all'avanzamento lavori), non assumendo rilievo in contrario che in questo caso il recupero fiscale non aveva avuto ad oggetto la indeducibilità del costo, ma la indetraibilità dell'IVA: in presenza di operazioni inesistenti, infatti, non si realizza comunque l'ordinario presupposto impositivo, né la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa", né i presupposti del diritto alla detrazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1.

20. In conclusione il ricorso deve essere rigettato, non occorrendo provvedere sulle spese del giudizio in assenza di difese svolte dalla parte intimata.

### **P.Q.M.**

La Corte:

– rigetta il ricorso della società contribuente.

Così deciso in Roma, il 23 settembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 13 novembre 2013.

\* \* \*

### **DOMANDE**

1. Quali sono i vantaggi e gli svantaggi della confisca rispetto alla tassazione dei redditi illeciti.
2. Sintetizzate il ragionamento della Corte.
3. Ritenete che la sentenza sia giusta? Perché? Sintetizzate le ragioni della vostra risposta.

#### **1.1.3. Addizionali sul reddito**

#### **Corte cost., n. 10 dell'11 febbraio 2015 – "Imposta straordinaria"**

##### LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

- Alessandro CRISCUOLO Presidente
- Paolo Maria NAPOLITANO Giudice
- Giuseppe FRIGO “
- Paolo GROSSI “



- Giorgio LATTANZI “
- Aldo CAROSI “
- Marta CARTABIA “
- Sergio MATTARELLA “
- Mario Rosario MORELLI “
- Giancarlo CORAGGIO “
- Giuliano AMATO “
- Silvana SCIARRA “
- Daria de PRETIS “
- Nicolò ZANON “

ha pronunciato la seguente:

#### SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della L. 6 agosto 2008, n. 133, promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nel procedimento vertente tra la Scat Punti Vendita Spa e l’Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza del 26 marzo 2011, iscritta al n. 215 del registro ordinanze 2011 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 44, prima serie speciale, dell’anno 2011.

Visti l’atto di costituzione della Scat Punti Vendita Spa, nonché l’atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell’udienza pubblica del 13 gennaio 2015 il Giudice relatore Marta Cartabia;

uditi l’avvocato Livia Salvini per la Scat Punti Vendita Spa e l’avvocato dello Stato Paolo Gentili per il Presidente del Consiglio dei ministri.

#### **Svolgimento del processo – Motivi della decisione**

1. – La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 26 marzo 2011 e depositata in pari data, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della L. 6 agosto 2008, n. 133, per violazione degli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 della Costituzione.

Il citato art. 81, commi 16, 17 e 18, nel testo oggetto di impugnazione, prevede che: “16. In dipendenza dell’andamento dell’economia e dell’impatto sociale dell’aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, l’aliquota dell’imposta sul reddito delle società di cui all’articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è applicata con una addizionale di 5,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di Euro e che operano nei settori di seguito indicati: a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione o commercializzazione di

energia elettrica. Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c), la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti. La medesima disposizione non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. ... 17. In deroga all'articolo 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. 18. È fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo. L'Autorità per l'energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo. ... L'Autorità per l'energia elettrica e il gas presenta, entro il 31 dicembre 2008, una relazione al Parlamento relativa agli effetti delle disposizioni di cui al comma 16".

Il giudice rimettente ha premesso che la Scat Punti Vendita Spa, quale gestore di una rete di distributori di carburante, ha presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate all'istanza di rimborso dei tributi, maggiorati degli interessi legali, pagati a titolo di "addizionale" all'imposta sui redditi delle società (IRES) ai sensi del citato art. 81, commi 16, 17 e 18.

La Commissione tributaria assume che la questione sia rilevante nel giudizio a quo, in quanto la norma impugnata osta all'accoglimento del richiesto rimborso.

Inoltre, il giudice rimettente considera la questione non manifestamente infondata, ritenendo di concordare con le considerazioni – riportate testualmente nella stessa ordinanza di remissione – che sono state sviluppate dalla ricorrente in ordine alla illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate.

1.1. – A questo riguardo viene esposto che l'"addizionale", istituita per un tempo illimitato, ha carattere di tributo autonomo e ordinario, tale da incidere strutturalmente nell'ordinamento tributario, così da escludere che si tratti di una misura straordinaria e temporanea adottata in risposta ad una improvvisa ed eccezionale situazione di fatto determinatasi nel mercato degli idrocarburi liquidi e gassosi.

Il crollo delle quotazioni del greggio, determinatosi subito dopo l'adozione del decreto, smentirebbe, poi, la sussistenza della necessità di colpire profitti straordinari in ragione dell'andamento del mercato nel settore dei prodotti petroliferi.

La norma impugnata sarebbe stata, quindi, introdotta nel nostro ordinamento con lo strumento del decreto-legge senza che ne sussistessero i presupposti di necessità ed urgenza stabiliti dall'art. 77 Cost. e con l'ulteriore conseguenza che il contribuente sarebbe stato gravato da una prestazione non in forza della legge come previsto dall'art. 23 Cost.

1.2. – Viene poi rammentato che, ai sensi dell'art. 53 Cost., la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963).

Perché un'imposta sia legittima occorre, dunque, che colpisca fatti indici di capacità contributiva e che la sua struttura risponda a parametri di ragionevolezza, congruità, coerenza e proporzionalità.

Nella specie mancherebbe il fatto indice di capacità contributiva, in quanto non sussisterebbe l'asserito rialzo straordinario dei profitti della filiera dei prodotti petroliferi.

Inoltre, il presupposto dell'“addizionale” e il prelievo non sarebbero espressi secondo gli stessi criteri attributivi di valore, in quanto si colpirebbe l'intero reddito e non solo gli extra-profitti, con conseguente irragionevolezza, incongruità e sproporzione della struttura dell'imposta.

Verrebbe poi stabilito un ingiustificato aggravio impositivo a carico delle sole imprese operanti nel settore degli idrocarburi, assimilando in modo altrettanto ingiustificato i produttori di greggio ai distributori che da loro acquistano, mentre solo i primi, e non i secondi, aumentano i ricavi in caso di aumento del prezzo del petrolio.

Ulteriore discriminazione sarebbe rappresentata dal fatto che la norma impugnata assoggetta all'“addizionale” solo gli operatori con volume d'affari annuo superiore ai venticinque milioni di Euro.

Infine il divieto di traslazione dell'onere economico conseguente all'“addizionale”, quale previsto dall'art. 81, comma 18, del citato decreto-legge, determinerebbe un'altra irrazionale discriminazione, in prima istanza tra le imprese assoggettate all'“addizionale” rispetto alle altre e poi, all'interno di quelle assoggettate, tra i produttori e i distributori, poiché solo i secondi incorrono nel suddetto divieto di traslazione e sono costretti ad onerose pratiche contabili per dimostrare all'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico la mancata traslazione.

1.3. – Viene rappresentato, inoltre, che la norma renderebbe più onerosa l'iniziativa economica, tutelata dall'art. 41 Cost., per le imprese impegnate nel mercato degli idrocarburi e, tra queste, per le imprese distributrici rispetto a quelle produttrici, in quanto solo i produttori sono in grado di influire sul meccanismo di formazione dei prezzi, con conseguente ulteriore ingiustificata disparità di trattamento, censurabile ex art. 3 Cost.

1.4. – Infine, viene evidenziato che il divieto di traslazione degli oneri relativi all'“addizionale” realizza una parziale fissazione autoritativa del prezzo, alterando il funzionamento della libera concorrenza tutelata dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. come ulteriore estrinsecazione della salvaguardia dell'iniziativa economica privata ex art. 41 Cost.

1.5. – La Commissione tributaria, pertanto, ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale posta nei termini di cui sopra e, sospeso il giudizio a quo, ha ordinato l'immediata trasmissione degli atti a questa Corte, unitamente alla loro notifica alle parti, al Presidente del Consiglio dei ministri e al Presidente della Camera dei deputati.

2. – Con atto depositato in data 7 novembre 2011 è intervenuta nel giudizio la Scat Punti Vendita Spa, dando ulteriore evidenza alle ragioni di rilevanza e fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice rimettente.

2.1. – In particolare è stata rimarcata l'impossibilità di identificare la ratio fondativa dell'“addizionale” nel conseguimento di presunti “sovra-profitti” da parte dei soggetti colpiti. Se si considera il novero dei soggetti incisi, la base imponibile (costituita dall'intero reddito) e la durata permanente della nuova misura impositiva risulta impossibile ritenere l'“addizionale” idonea a colpire un'entità economica tanto aleatoria, transitoria e marginale quale sarebbe il preteso “sovra-reddito”.

Inoltre, osserva l'interveniente, l'indice di manifestazione della capacità contributiva è il reddito e non la redditività dell'attività espletata, cioè il rapporto tra il guadagno netto e i costi sostenuti, in quanto il sistema dell'imposizione diretta è basata sul criterio quantitativo del reddito “numerario”, senza che sia possibile operare discriminazioni qualitative

delle attività, che violerebbero i principi di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva.

Proprio il carattere permanente dell'“addizionale” e l'assenza di meccanismi atti ad isolare il “sovra-reddito” dimostrerebbero come la forma di imposizione in esame sia del tutto incompatibile con gli schemi di tassazione dei profitti noti all'esperienza giuridica nazionale e sovranazionale, quali la Crude Oil Windfall Profit Tax, applicata negli Stati Uniti dal 1980 al 1988.

2.2. – Un ulteriore profilo di ingiustificata disparità di trattamento viene individuato dalla interveniente nel fatto che le società colpite dall'“addizionale” vengono escluse, ex art. 81, commi 16-bis e 16-ter, del D.L. n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. n. 133 del 2008, dai benefici altrimenti riconosciuti ai “gruppi caratterizzati da un'integrazione economico-giuridica tale da giustificare un riconoscimento fiscale della sostanziale unitarietà della base imponibile”.

2.3. – Viene poi sottolineato come la giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 21 del 2005) richieda la necessaria transitorietà delle misure straordinarie, ai fini della loro legittimità, tanto che il legislatore pare essersene tardivamente avveduto con l'art. 7 del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo) convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 14 settembre 2011, n. 148, che ha apportato significative modifiche all'“addizionale” in questione, ampliandone l'ambito soggettivo di applicazione e aumentandone l'aliquota per i soli tre periodi di imposta successivi.

2.4. – La memoria sottolinea ulteriori profili di ingiustificata discriminazione vengono in riferimento ad alcune tipologie di imprese operanti nel settore energetico, dato che dal campo di applicazione dell'addizionale risultano escluse le imprese ad alto reddito, ma non eccedenti il limite minimo di ricavi richiesto dal legislatore, così favorendo le imprese che utilizzano contratti di intermediazione rispetto a quelle che, procedendo all'acquisto e alla rivendita di prodotti petroliferi, evidenziano maggiori ricavi a parità di reddito.

2.5. – È stato poi rimarcato che anche i soci delle società operanti nel settore energetico vengono sottoposti ad un carico fiscale complessivo sugli utili societari superiore rispetto a quello riscontrabile per i soci di altre società.

2.6. – In riferimento all'art. 77 Cost., la difesa della Scat spa concorda con le osservazioni del giudice remittente, circa il fatto che l'“addizionale” sia stata introdotta con decreto-legge in assenza dei necessari presupposti di necessità ed urgenza e in violazione dell'art. 4 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

2.7. – È stata ribadita, infine, l'irragionevolezza del divieto di traslazione della maggiore imposta come configurato dal legislatore solo con riferimento ai prezzi al consumo.

3. – Con atto depositato in data 8 novembre 2011, si è costituito il Presidente del Consiglio dei ministri.

3.1. – La difesa erariale ha rilevato, anzitutto, come, a seguito delle modifiche apportate alla disciplina in esame dall'art. 7 del D.L. n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. n. 148 del 2011, sia necessario restituire gli atti al giudice rimettente, affinché valuti la persistente rilevanza della questione alla luce delle radicali modifiche operate, nel senso dell'ampliamento dei soggetti, dell'aliquota, dei presupposti e della base imponibile del tributo.

3.2. – È stata poi eccepita l'inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate per

mancata autonoma esplicitazione delle ragioni fondanti il dubbio di legittimità costituzionale, posto che il rimettente si è limitato ad affermare di condividere le censure sviluppate dal ricorrente, riproducendole testualmente.

3.3. – Ulteriore eccezione di inammissibilità è stata sollevata in ordine all'insufficiente motivazione dell'ordinanza in punto di rilevanza, non avendo il giudice fornito alcun elemento di fatto che consentisse di stabilire che la società ricorrente rientri plausibilmente nell'ambito di applicazione dell'"addizionale" e che la controversia non sia stata artificialmente creata dalla ricorrente.

3.4. – Nel merito si è chiesto che la questione sia dichiarata non fondata.

In riferimento all'art. 77 Cost., il Presidente del Consiglio osserva che, data la contingenza economica verificatasi all'epoca dell'adozione del decreto-legge e richiamata anche nelle disposizioni impugnate, non si può ritenere che si versi in un caso di evidente mancanza dei presupposti di necessità ed urgenza per l'adozione dei decreti-legge. È stato quindi evidenziato come l'"addizionale" in esame si sia inserita armonicamente in un più ampio quadro di misure di riorganizzazione fiscale e amministrativa del settore energetico, al fine di sostenere le fasce sociali più esposte alle tendenze di questo mercato.

3.5. – Nessuna violazione dell'art. 23 Cost. sarebbe poi ravvisabile, in quanto la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte risulta soddisfatta anche dal ricorso ad atti con forza di legge.

3.6. – Parimenti non sussisterebbe alcuna violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in quanto le imprese energetiche operano in un settore in cui l'aumento dei costi alla fonte si ripercuote in un aumento dei prezzi sino al consumatore finale, senza che ciò possa essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda, che in quel campo è del tutto anelastica, con la conseguenza che la possibilità di "extraprofiti" sarebbe strutturale in quel settore economico, così da differenziarlo dagli altri e giustificare un trattamento fiscale differenziato.

Il fatto poi che l'"addizionale" colpisca imprese per le quali l'incremento dei prezzi non può essere contrastato da contrazioni della domanda, rappresenta un dato economicamente significativo, come tale espressivo di capacità contributiva.

Neppure potrebbe ritenersi ingiustificato il trattamento dei vari operatori della filiera energetica, in quanto l'incremento dei prezzi alla produzione viene in tale settore applicato anche sulle quantità acquistate prima degli aumenti, senza che vi sia alcuna garanzia circa il fatto che il prezzo finale sia effettivamente calcolato sulla base del costo di acquisto effettivamente sopportato dal raffinatore o dal distributore. In altre parole, anche i distributori del carburante si avvantaggerebbero della struttura del mercato di settore, attraverso la rivalutazione delle scorte, tenendo conto anche del fatto che il mercato energetico è in larga misura dominato da operatori verticalmente integrati che occupano l'intera filiera.

3.7. – Non sarebbe, poi, ravvisabile alcuna violazione della libera concorrenza e della iniziativa economica privata tutelate dagli artt. 117 e 41 Cost., in quanto la loro tutela non può essere assicurata in contrasto con l'utilità sociale e l'"addizionale" in questione, compreso il divieto di traslazione del relativo onere sui prezzi all'acquisto, rappresenta appunto un modo per ragionevolmente armonizzare con l'utilità sociale la peculiare struttura del mercato energetico, ritenuto tutt'altro che libero e concorrenziale.

4. – Con memoria depositata in data 6 marzo 2013, la Scat Punti Vendita Spa ha chiesto che siano respinte le eccezioni sollevate dalla difesa statale e ha insistito per la dichiarazione di illegittimità costituzionale.

4.1. – Più precisamente, in relazione alla restituzione degli atti al giudice rimettente