

ANNO II N. 4-5

luglio agosto – settembre ottobre 2024

Periodico bimestrale di approfondimento
scientifico, tecnico e professionale

ISSN 2974-9352



RIVISTA GIURIDICA
diritto e crisi d'impresa

®

Salus populi suprema lex esto

*“Il bene del popolo sia la legge suprema” Marco Tullio Cicerone De
legibus, IV*

www.rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Sommario

EDITORIALE.....	4
COMBATTERE, RESISTERE E MAI MOLLARE.....	4
L’AFFIDAMENTO O LA PROROGA DELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI PER L’ENTE LOCALE, LE MODALITÀ DELL’AFFIDAMENTO AL CONCESSIONARIO RISCOSSIONE ISCRITTI ALL’ALBO.....	8
LA NULLITÀ DELL’AFFIDAMENTO IN ASSENZA DI DELIBERA DEL CONSIGLIO COMUNALE.	8
LO SVILUPPO ECONOMICO , SOCIALE E SOSTENIBILE, PUÒ NASCERE DAL CENTRO SICILIA?	31
LA NUOVA DISCIPLINA DELLA TASSAZIONE DELLE IMPOSTE INDIRETTE PER I TRUST	35
SENTENZA STORICA NEL SETTORE TECNOLOGICO: LA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA CONDANNA GOOGLE PER ABUSO DI POSIZIONE DOMINANTE.....	58
COMMENTO A SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA DEL 10 SETTEMBRE 2024 SULLA CAUSA C-48/22 GOOGLE LLC, IN E ALPHABET, INC. CONTRO COMMISSIONE EUROPEA.....	58
LA CORTE DI GIUSTIZIA DELL’UNIONE EUROPEA CONDANNA APPLE E IRLANDA PER AIUTI DI STATO ILLEGITTIMI.....	68
COMMENTO A SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL’UNIONE EUROPEA SENTENZA N. 2024/724 DEL 10 SETTEMBRE 2024.....	68
PER L’ENTE LOCALE QUANDO È DA CONSIDERARE SPESA D’INVESTIMENTO QUELLA CONSEGUENTE ALL’ESCUSSIONE DI UNA FIDEIUSSIONE A SEGUITO DELL’INADEMPIENZA AL PAGAMENTO DI UN MUTUO CONTRATTO DA UN SOGGETTO CONCESSIONARIO.....	77
LA MEDIAZIONE PENALE MINORILE.....	92
AL DOCENTE A TEMPO DETERMINATO CON CONTRATTO AL 30 GIUGNO VA RICONOSCIUTA L’INDENNITA’ SOSTITUTIVA FERIE NON GODUTE.....	97
Interpretazione in senso conforme all' art. 7, par. 2, della direttiva 2003/88/CE	97
RECENSIONE al Testo CLAUSOLE ABUSIVE PER I CONSUMATORI ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE UE previste dalla Direttiva 93/13/CEE Testo rilevante 2019/C 323/04 e successive Sentenze CGUE e giurisprudenza edizione RGDCI 2-3/2024 di G.P D’Amato	109

Direttore Scientifico

Gregorio Pietro D'Amato

Comitato scientifico

Maria Rosaria Avino

Vittorio Francesco Bottaro

Gino Bove

Andrea Carminati

Luca Cirillo

Fabrizio Cuttitta -T

Anna Fiore

Paolo Maria Gemi

Mauro Giarrizzo

Giuseppe Lepore

Maurizio Naddeo

Corrado Riggio

Redazione

Francesco Bagnuolo

Comitato di valutazione

Gregorio Pietro D'Amato – Corrado Riggio

Periodico telematico rientrante previsione art. 3/Bis legge 16/07/2012 n. 103.

Direttore responsabile: dott. Gregorio Pietro D'Amato – giornalista pubblicista iscritto al n. 182247 Ordine Nazionale dei Giornalisti -mail direttore@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Tutti i diritti riservati soggetto a Copyright ©. I contenuti presenti su questa rivista sono di proprietà del dott. Gregorio Pietro D'Amato. Non possono essere copiati, riprodotti, pubblicati o redistribuiti perché appartenenti agli autori stessi, se non dopo autorizzazione scritta all'utilizzo al Direttore Scientifico. È vietata la copia e la riproduzione dei contenuti in qualsiasi modo o forma Legge 248/00 e modifica legge 633/41. Marchio registrato.

Quanto rappresentato dai singoli autori non impegna e coinvolge in nessun modo la proprietà e direzione della rivista e quanto rappresentato impegna solo esclusivamente l'autore stesso che è lasciato libero di esprimere giuridicamente il suo libero pensiero.

Editore Gregorio Pietro D'Amato Via Torrione 23 - 84127 Salerno tel. 030/5280783 posta elettronica redazione@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Per invio di contributi scientifici redazione@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

EDITORIALE

COMBATTERE, RESISTERE E MAI MOLLARE

Il presente editoriale vuole rappresentare un ricordo del nostro componente del comitato scientifico **dott. Fabrizio Cuttitta** che ci ha lasciato prematuramente a cui tutto il comitato scientifico vuole dedicare questo numero in segno di stima e di affetto.

Nonché voglio personalmente dedicare un mio contributo successivo dal titolo: *“L’affidamento o la proroga della riscossione dei tributi per l’ente locale, le modalità dell’affidamento al concessionario riscossione iscritti all’albo. La nullità dell’affidamento in assenza di delibera del consiglio comunale”*, in ricordo, purtroppo, altresì, alla scomparsa prematura di un amico e collega **dott. Giovanni Monetti** dottore commercialista di Salerno.

Questo ricordo non vuole essere un momento triste o di parole e frasi retoriche ma di esempio di perseveranza e impegno, non solo per la vita e contro le avversità che a volte ci riserva più o meno a tutti, ma anche per la difesa e tutela dei diritti contro i poteri forti che entrambi ci hanno insegnato e lasciato in eredità.

Eredità di spirito combattivo e di perseveranza che noi tutti abbiamo il dovere di raccogliere e portare avanti per l’encomiabile forza d’animo che con le stessi frasi affrontavano le avversità della vita COMBATTERE, RESISTERE E MAI MOLLARE.

Ora prendendo con energia e slancio la perseveranza e spirito combattivo, dei due amici che ci hanno lasciato, occorre che ricordiamo a noi stessi le frasi che ripetevano sempre guarda caso entrambi pur non conoscendosi per tenere sempre vivo tale incoraggiamento COMBATTERE, RESISTERE E MAI MOLLARE per opporci ai soprusi giuridici che i poteri forti, e a volte di statuizioni giudiziali poco attente alla chiarezza giuridica e che spesso coinvolgono i cittadini.

Spesso si assiste a sentenze di cassazione così come della Corte di Giustizia europea che stabiliscono un principio che spesso sono ignorati dai giudici delle corti inferiori sia in campo civile che tributario.

Come si è avuto più volte di rappresentare su questa rivista ciò non è accettabile in quanto smonta l'intero sistema di giustizia e mina la fiducia dei cittadini nell'equità e nella correttezza del sistema legale. È importante che i giudici consapevoli della loro sacrosanta autonomia per una stabilità sociale è importante che rispettino le sentenze della Cassazione

e CGUE e mantengano un'alta integrità culturale nel loro operato per garantire una giustizia effettiva e imparziale.

Lo stimolo che ci danno gli arresti di Cassazione e della CGUE deve rappresentare il volano per applicare il motto per la vita dei due professionisti scomparsi il cui incoraggiamento COMBATTERE, RESISTERE E MAI MOLLARE al fine che noi tutti continueremo a evidenziare sempre sotto un punto di vista della dialettica del diritto le cose che non vanno, anche per le sentenze tributarie e civili con arresti che contrastano giuridicamente e apertamente e vanno contro gli insegnamenti della suprema corte e CGUE.

Il confronto che si sviluppa in dottrina rispetto anche ad arresti giurisprudenziali che vanno in tutt'altra direzione portano senz'altro ad un arricchimento culturale per tutti quando le parti sono aperte al confronto in quanto solo gli stolti non cambiano idea che ci consente di approfondire e studiare sempre di più, perché come diceva *Albert Einstein* in merito allo studio: *“Non considerare mai lo studio come un dovere, ma come un’invidiabile opportunità”*.

Le conseguenze di una applicazione disforme degli insegnamenti della Cassazione e CGUE nelle corti di merito quale antinomia di giudicato può portare:

- **Incertezza giuridica:** L'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti con i gradi successivi crea incertezza e sfiducia per i cittadini così per gli operatori del diritto nel sistema giustizia.
- **Disparità di trattamento:** A seconda del giudice di merito a cui ci si rivolge, si può ottenere una decisione diversa sulla base dello stesso fatto.

Per evitare questa disparità di trattamento può essere previsto l'intervento del legislatore: In alcuni casi, il legislatore può intervenire per risolvere l'antinomia fra giudicati, modificando la legge o emanando nuove norme chiarificatrici.

In quanto i cittadini del sistema giustizia in caso di distonia fra giudicati di merito e di cassazione e della CGUE hanno:

1. **Percezione di un sistema complesso e inefficiente:** La distinzione tra i due gradi di giudizio può far apparire il sistema giudiziario come un labirinto complesso, difficile da comprendere per il cittadino comune.

2. **Sensazione di ingiustizia:** Se una persona perde una causa in primo grado e in appello, potrebbe avere la sensazione che il suo diritto non sia stato tutelato a sufficienza. La possibilità di ricorrere in Cassazione, pur essendo un diritto fondamentale, può essere vista come un ulteriore prolungamento di un contenzioso già lungo e faticoso.
3. **Distanza tra la legge e la vita quotidiana:** La Cassazione, occupandosi prevalentemente di questioni di diritto, può sembrare distante dai problemi concreti delle persone. Questo può alimentare la percezione che la giustizia sia astratta e formale.
4. **Mancanza di chiarezza sui tempi:** I tempi della giustizia sono spesso lunghi e imprevedibili. La possibilità di ulteriori ricorsi in Cassazione può aumentare ulteriormente l'incertezza sui tempi di definizione di una controversia.

Come Superare Questa Sfiducia?

- **Semplificazione del linguaggio giuridico:** È fondamentale utilizzare un linguaggio più chiaro e accessibile per spiegare le differenze tra i vari gradi di giudizio e le procedure giudiziarie in generale.
- **Maggiore trasparenza:** Rendere pubblici i dati sui tempi medi di durata dei processi e sulle cause di ritardo può contribuire a una maggiore fiducia nel sistema.
- **Informazione e formazione:** Organizzare campagne di informazione per i cittadini sui diritti e sui doveri, e promuovere l'educazione giuridica nelle scuole nonché per che deve giudicare.

In conclusione, la sfiducia dei cittadini nei confronti del sistema giudiziario è un problema complesso che richiede un approccio multidisciplinare. La semplificazione del linguaggio giuridico, la maggiore trasparenza e l'informazione non solo dei cittadini ma anche dei vari giudicanti sono elementi fondamentali per ristabilire la fiducia nella giustizia.

Combattere, resistere, mai mollare. Queste tre parole racchiudono l'essenza della vita. La vita è una battaglia continua, una lotta contro le avversità, le paure e le incertezze. Ma è proprio in questi momenti di difficoltà che scopriamo la nostra vera forza. Ricordiamoci

che ogni caduta è un'opportunità per rialzarsi più forti di prima. E che la determinazione, unita alla perseveranza, ci permetterà di superare qualsiasi ostacolo.

Nel nostro sistema attuale siamo tutti connessi gli uni agli altri, come i rami di un grande albero. Quando uno di noi cade, gli altri devono portare avanti le loro idee. La forza di un gruppo risiede nella sua capacità di aiutarsi a vicenda. Insieme possiamo superare qualsiasi ostacolo come eredità di spirito che ci hanno lasciato i due amici. Ricordiamoci di essere sempre solidali e di supportarci a vicenda portano avanti le idee anche di chi non c'è più.

Il Direttore scientifico Gregorio Pietro D'Amato

L’AFFIDAMENTO O LA PROROGA DELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI PER L’ENTE LOCALE, LE MODALITÀ DELL’AFFIDAMENTO AL CONCESSIONARIO RISCOSSIONE ISCRITTI ALL’ALBO.

LA NULLITÀ DELL’AFFIDAMENTO IN ASSENZA DI DELIBERA DEL CONSIGLIO COMUNALE¹.

Gregorio Pietro D’Amato²

Sommario: Premessa. **1** Servizio di riscossione coattiva e servizi di supporto per la gestione, riscossione, accertamento dell’evasione e liquidazione delle entrate tributarie – Distinzione per la tipologia di attività. Suddivisioni in lotti per le gare dei due servizi. **2** L’affidamento dell’attività di Concessione riscossione spetta al Consiglio Comunale, le delibere di Giunta e determine dirigenziali sono successive quale delega dell’organo Consiliare ma non per l’affidamento diretto del servizio. **2.2** Nullità rilevabile della mancanza di delibera consiliare ex officio dal Giudice in caso di controversie. **2.3** Il conferimento dell’attività di riscossione da parte della Giunta Comunale o con determina dirigenziale. **2.4** La proroga dell’attività di riscossione con determina dirigenziale. L’adozione della determina con la giustificazione della proroga disposta dall’art. 68 D.L. 18/2020 c.d. proroga “Covid. **3.** Il Concessionario in affidamento che non ha ottenuto ab *origine* la Delibera Consiliare o la proroga, gli atti della riscossione svolti sono da considerarsi affetti da nullità assoluta da censurarsi dalle varie Corti Tributarie competenti. **3.2** Rilevabilità della nullità delle determine per affidamento della concessione della riscossione con la disapplicazione degli atti nulli sensi dell’art. 7 D. lgs. 546/92. **3.3** Atto di ingiunzione per la riscossione operata dal Concessionario per riscuotere le imposte comunali. Rinvio. **4.** Conclusioni

Premessa.

Gli enti locali possono svolgere il servizio di riscossione delle proprie entrate secondo le seguenti modalità:

¹ Il presente contributo è dedicato in memoria del collega dott. Giovanni Monetti -dottore commercialista di Salerno- che ci ha lasciato prematuramente, ma offrendoci in eredità il valido contributo professionale, quale patrocinatore della controversia tributaria conclusa con la puntuale e precisa Sentenza della Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa riscorre per il Comune di Salerno, e che sarà ripresa nel resto del contributo come valida ed importante sentenza per la tutela dei diritti a volte prevaricati. Esempio di lungimiranza e pervicacia culturale e professionale tipica del suo carattere di resistenza e combattimento contro le avversità della vita ed i poteri forti che ci sia di insegnamento e ricordo il suo impegno di: combattere, resistere e mai mollare. A lui va il mio personale ricordo e stima.

² Direttore Scientifico- dottore commercialista -revisore contabile enti locali- curatore fallimentare – giornalista.

- svolgimento del servizio tramite risorse interne;
- affidamento in house del servizio (tramite società strumentali);
- affidamento del servizio all'ente pubblico economico (AdeR) titolare dello svolgimento delle funzioni della riscossione nazionale, previa delibera;
- affidamento del servizio tramite le ordinarie procedure ad evidenza pubblica.

In base alla tipologia di affidamento per quanto qui trattato ci si occuperà dell'affidamento del servizio alle società di riscossione iscritti all'albo di cui all'art 53 del Decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446.

È previsto che i comuni ed i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, così come di seguito denominati “concessionari”, procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, secondo le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili.

- Pertanto, nel caso in cui gli Enti Locali affidino la riscossione coattiva ai Concessionari della Riscossione di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dovranno emettere l'ingiunzione fiscale di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 e non potranno avvalersi della procedura mediante “ruoli”.
- Successivamente la procedura di riscossione attuata dal Concessionario dovrà seguire le regole del D.P.R. 602/1973 in quanto compatibili (in sostanza le medesime disposizioni previste per la riscossione delle entrate erariali applicate dalla Agenzia delle Entrate-Riscossione).

1. Servizio di riscossione coattiva e servizi di supporto per la gestione, riscossione, accertamento dell'evasione e liquidazione delle entrate tributarie – Distinzione per la tipologia di attività. Suddivisioni in lotti per le gare dei due servizi.

In base all'attività da svolgere l'ANAC con delibera n. **514 del 17 giugno 2020** ha differenziato **le attività di accertamento e riscossione dei tributi locali affidati** a soggetti privati contribuisce a demarcare ancora più chiaramente la **netta distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali** e ciò anche dopo l'introduzione delle disposizioni della legge finanziaria per il 2020 in materia

e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, a evidenziare che esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti; cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

Il servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie degli enti locali può essere affidato in concessione solo se ricorrono le condizioni previste dal legislatore, che sono tutte riconducibili al principio del necessario trasferimento in capo al concessionario del c.d. rischio operativo. Tale rischio, tuttavia, considerando, generalmente, l'assenza di un prezzo al mercato, l'anelasticità della domanda all'aggio praticato, il carattere prevalentemente strumentale dell'attività prestata dall'agente della riscossione e l'entità ridotta di rischio sopportato, è difficilmente rinvenibile.

Diversamente quando si tratta di **semplice supporto all'attività del Comune** per il quale l'affidamento del servizio di che trattasi non si qualifica, in alcun modo, come esercizio di funzione pubblica e, in riferimento alla stessa, in quanto il Comune mantiene la titolarità, la direzione ed il controllo di tutti i processi per cui sono richiesti tali servizi” “non deve intendersi riferita al servizio in concessione della riscossione coattiva”.

Va ricordato che l'art. 30, comma 1 del Codice degli appalti valido sino al 31/03/2023, stabilisce che: *“L'affidamento e l'esecuzione di appalti di opere, lavori, servizi, forniture e concessioni ai sensi del presente codice garantisce la qualità delle prestazioni e si svolge nel rispetto dei principi di economicità, efficacia, tempestività e correttezza. Nell'affidamento degli appalti e delle concessioni, le stazioni appaltanti rispettano, altresì, i principi di libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, nonché di pubblicità con le modalità indicate nel presente codice”* e dal comma 7, secondo cui: *“I criteri di partecipazione alle gare devono essere tali da non escludere le microimprese, le piccole e le medie imprese”* ed ora sostituiti ed integrati dalle nuove disposizioni di cui al Titolo I (artt. 1-12) del D lgs. n. 36/2023.

Infatti, l'attuale art. 58 in vigore dal 01/04/2023 del codice degli appalti d. lgs 36 del 31 marzo 2023 (e l'ex art. 51, comma 1 del D lgs. 50/2016 valido sino al 31/03/2023) stabilisce che: al comma 1. *“Per garantire la effettiva partecipazione delle micro, delle piccole e delle medie imprese, anche di prossimità, gli appalti sono suddivisi in lotti funzionali, prestazionali o quantitativi in conformità alle categorie o specializzazioni nel settore dei lavori, servizi e forniture”*.

Al comma 2 è stabilito. *“Nel bando o nell'avviso di indizione della gara le stazioni appaltanti motivano la mancata suddivisione dell'appalto in lotti tenendo conto dei principi europei sulla promozione di condizioni di concorrenza paritarie per le piccole e medie imprese. Nel caso di suddivisione in lotti, il relativo valore deve essere adeguato in modo da garantire l'effettiva possibilità di partecipazione da parte delle microimprese, piccole e medie imprese”*.

Ed al comma 3. *“Nel medesimo atto le stazioni appaltanti indicano i criteri di natura qualitativa o quantitativa concretamente seguiti nella suddivisione in lotti, avuto riguardo ai parametri indicati al comma 2. È in ogni caso vietato l'artificioso accorpamento dei lotti”*.

Del resto il comma 807 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, recante le disposizioni per il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, ha stabilito le nuove misure minime di capitale previste per l'iscrizione nell'Albo di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, portandole a euro 2.500.000 e a euro 5.000.000 a seconda che l'accertamento e riscossione dei tributi vengano effettuati per comuni con popolazione, rispettivamente, fino a 200.000 abitanti o superiore a tale soglia e che la stessa norma ha previsto anche l'iscrizione obbligatoria in una sezione separata dell'Albo in questione per i soggetti che svolgono esclusivamente le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali (con la previsione anche in questo caso di due nuove soglie di euro 500.000 ed euro 1.000.000 a seconda che tale attività di supporto venga svolta per comuni fino a 200.000 abitanti o superiori a tale soglia). L'introduzione di tali novità normative contribuisce a demarcare ancora più nettamente la distinzione tra le due tipologie di attività connesse all'accertamento e alla riscossione dei tributi locali e, conseguentemente, a evidenziare che esistono

due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché – stante la rilevante differenza di capitale minimo previsto per l'iscrizione all'Albo – non c'è dubbio che l'attività di accertamento e riscossione diretta delle entrate locali è esercitata da società mediamente più grandi e strutturate di quelle operanti nel settore dell'attività di semplice supporto agli Uffici competenti degli Enti locali. Ma va anche evidenziato che in via generale, ai fini di un ampliamento della concorrenza e della tutela del principio di favorire l'accesso delle PMI al mercato degli appalti pubblici, disgiungere l'affidamento dei due servizi con la predisposizione di due distinte gare, non può tuttavia sottacersi che tale indirizzo interpretativo può trovare una ragionevole opposizione nella difficoltà di sindacare le scelte discrezionali dell'Amministrazione committente in tema di valutazione del miglior equilibrio tra le esigenze di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa e tutela della concorrenza proprio laddove una integrazione delle due attività svolte da uno stesso affidatario possa garantire i medesimi, se non maggiori, risparmi amministrativi conseguibili attraverso una più vasta partecipazione di operatori economici alla gara.

In relazione a quanto evidenziato poc'anzi l'ANAC con la citata delibera n. 514/2020 ha ricordato che, comunque, e richiamando altresì il Comunicato del Presidente ANAC del 22.12.2015, in ordine alla riconducibilità nel tipico modulo concessorio degli affidamenti dei servizi di accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali ha ritenuto che, in generale, “l'assenza di un prezzo al mercato, l'inelasticità della domanda all'aggio praticato, il carattere prevalentemente strumentale dell'attività prestata dall'agente della riscossione e l'entità ridotta di rischio sopportato dallo stesso fanno propendere per la natura di appalto degli affidamenti in parola”, e ciò essenzialmente perché “non sembra rinvenibile il trasferimento del cd. “rischio di domanda” (ossia, il rischio che la domanda dei servizi sia superiore o inferiore al previsto) dal momento che la domanda di tali servizi proviene dagli enti locali e non dai privati, soggetti all'imposta. Inoltre, non sussiste in capo ai privati la facoltà di scegliere se avvalersi o meno di quel servizio, dal momento che gli stessi “soggiacciono” a tale servizio, trattandosi appunto di imposte e/o tasse che devono essere versate in presenza dei presupposti di legge.

Non sembra, quindi, sussistere neppure il rischio sul lato dell'offerta (ossia, il rischio che la fornitura di servizi non corrisponda alla domanda).

Ricorda ancora l'ANAC – come precisato nel Comunicato medesimo del Presidente 2015 – potrebbe essere diverso: *“il caso della riscossione coattiva, per la quale la natura e l'entità del rischio trasferito potrebbero comportare la possibilità che l'affidatario non riesca a recuperare, neppure nel caso di gestione virtuosa del servizio, gli oneri necessari per l'approntamento e l'affinamento di strumenti e procedure impegnativi, che obbligano l'operatore economico ad investimenti significativi in strumenti informatici e reperimento o formazione di figure professionali di alto profilo”*; cosicché *“In tale situazione, assume particolare valenza la modalità di calcolo dell'aggio riconosciuto all'operatore economico (se in percentuale sulle somme accertate oppure su quelle riscosse; se è previsto o meno un minimo garantito all'amministrazione) e la relativa quantificazione in relazione ai costi presunti da sostenere per l'esecuzione dei servizi”*.

Ma ancora più esplicita e chiara è stata l'ANAC con delibera **n. 448 del 28 settembre 2022** dove, citando e richiamando gli arresti del Consiglio di Stato, in cui è stato stabilito che la giurisprudenza ha osservato che: *“frequentemente i Comuni affidano la riscossione dei loro tributi, che non risultano versati dai contribuenti, a società esterne specializzate, denominate "concessionari della riscossione"*. Queste società sono, di solito, confuse con le società di recupero crediti, pur svolgendo un'attività che si distingue notevolmente da queste per delle differenze per nulla trascurabili. Infatti, occorre rilevare che l'attività di recupero stragiudiziale dei crediti, o come vengono semplicemente chiamate di "recupero crediti", viene svolta da soggetti che risultano essere in possesso di apposita licenza istituita dall'art. 115 del TULPS. Di contro, i "concessionari della riscossione" sono soggetti abilitati a svolgere l'attività di recupero dell'insoluto, cosiddetta coattiva, in base all'iscrizione all'Albo di cui all'art. 53 del d. lgs. n. 446 del 1997, ossia dotati di una serie di poteri che possono più agevolmente indurre il contribuente inadempiente al pagamento di quanto dovuto ed il processo di riscossione, in questo caso, prende l'avvio con l'invio di un'ingiunzione di pagamento, come appunto l'avviso di messa in mora, al quale potrà fare seguito, nell'ipotesi in cui il debitore

non ottemperi al pagamento, l'emissione di atti molto più invasivi a carico di quest'ultimo" (Comm. trib. regionale Sicilia Palermo Sez. VIII, Sent., 24 febbraio 2020, n. 1156). Pertanto, l'ANAC ha stabilito che data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, **occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti**, fattispecie che non si rilevano a volte nei bandi di gara delegati dal Consiglio alle delibere dirigenziali in cui diversamente non è stato suddiviso in lotti.

Tale principio, ricorda l'ANAC come recepito all'ex art. 51 del d.lgs. 50/2016, *ratione temporis* ed ora (dal 01/04/2023) dall'art. 58 del Dlgs. 36/2023, **non costituisce una regola inderogabile**, in quanto la norma consente alla stazione appaltante di derogarvi per giustificati motivi, che devono però essere puntualmente espressi nel bando o nella lettera di invito, proprio perché il precetto della ripartizione **in lotti è funzionale alla tutela della concorrenza** (Cons. Stato, Sez. V, 7 febbraio 2020, n. 973).

L'adozione dell'opzione del lotto unico risulta ragionevole in particolare laddove la scelta sia adeguatamente motivata e la commessa interessi servizi omogenei (Cons. Stato, Sez. V, 5 aprile 2022, n. 2517).

Pertanto, conclude l'ANAC con la deliberazione 448/2022 che: *"Data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti"*.

E non sempre gli enti comunali effettuano tale differenziazione per l'affidamento in lotti ed **ancora più grave appare quando l'affidamento** è effettuato con determina dirigenziale e non con Delibera di Consiglio Comunale ex art. 42 comma 2 lettera e) del D lgs. 267/2000 come si dirà successivamente.

A quanto stabilito dall'ANAC ha dato una interpretazione ancora più restrittiva e esaustiva la **Sentenza del Consiglio Stata Cons. Stato, Sez. III, Sent., (data ud. 26/09/2024) 11/10/2024, n. 8171** dove è stato stabilito che la non suddivisione in lotti risulta: anzitutto non coerente con il paradigma normativo relativo all'istituto

della suddivisione in lotti (art. 51 D.lgs. n. 50 del 2016), avuto riguardo alla specifica fattispecie dedotta.

L'indicata disposizione - rispetto alla quale si pone in linea di sostanziale continuità il successivo art. 58 del D.lgs. n. 36 del 2023: si veda sul punto la Relazione al Codice, piuttosto esplicita in tal senso - chiarisce che rispetto all'interesse al risultato che l'amministrazione si propone di soddisfare attraverso il contratto, la suddivisione in lotti ha una funzione meramente pro concorrenziale: non soltanto estranea all'interesse predetto, ma anzi con esso potenzialmente confliggente.

Il valore o interesse antagonista, rispetto al favor per le piccole e medie imprese che induce alla suddivisione, è dato sia dalle esigenze connesse alla funzionalità organizzativa (e, in genere, alla funzionalità della prestazione contrattuale rispetto all'interesse pubblico ad essa sotteso), sia dalla convenienza economica per la stazione appaltante, normalmente favorita dalla soluzione "aggregante". In questo senso il **"considerando" 2 della direttiva 2014/24/UE** pone fra gli obiettivi della disciplina europea dell'appalto pubblico un "uso più efficiente possibile dei finanziamenti pubblici" e l'accrescimento "dell'efficienza della spesa pubblica".

In altre parole, la scelta di suddividere in lotti è funzionale a favorire l'accesso delle piccole e medie imprese alle gare, non è - rispetto all'interesse portato dall'Amministrazione nella vicenda negoziale - "naturale", ma al contrario artificiale, e può cozzare con l'interesse pubblico al raggiungimento del risultato avuto di mira dalla stazione appaltante.

La causa negoziale nella quale si sostanzia l'interesse dell'Amministrazione all'approvvigionamento si coglie dunque solo avendo riguardo all'intera operazione amministrativa e contrattuale.

Così prosegue il Consiglio di Stato stabilendo che in caso di gara suddivisa in una pluralità di lotti, l'annullamento del bando pronunciato in relazione a uno o più specifici lotti (nel caso di specie per contrasto con il diritto comunitario) determina l'annullamento automatico delle procedure anche per tutti gli altri lotti di gara, qualora, in considerazione delle caratteristiche della gara, si possa ritenere che il procedimento a evidenza pubblica, pur articolato in più lotti, sia riconducibile a un unico appalto e il vizio accertato riguardi profili che attengano alla procedura di gara nella sua interezza. A maggior ragione se il lotto è unico l'intera procedura di

gara è viziata e gli effetti sono caducati per contrarietà alle norme del c.d. codice degli appalti e normativa europea.

L'azione della p.a. deve essere, quindi, corretta ed ossequiosa della buona fede, come sanzionato dall'art. 97 della Carta, secondo cui l'agire pubblicistico dell'amministrazione, deve conformarsi ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento, in uno con l'art. 1, comma 2-bis, della L. 7 agosto 1990, n. 241, che recita: *"i rapporti tra il cittadino e la pubblica amministrazione sono improntati ai principi della collaborazione e della buona fede"*³.

2. L'affidamento dell'attività di Concessione riscossione spetta al Consiglio Comunale, le delibere di Giunta e determine dirigenziali sono successive quale delega dell'organo Consiliare ma non per l'affidamento diretto del servizio.

Per effettuare l'affidamento della Concessione della riscossione va evidenziato il vizio di incompetenza della delibera della Giunta comunale o addirittura di determina dirigenziale tutti atti successivi all'organo che di tali poteri deve delegare e circoscrivere per l'affidamento dei servizi di riscossione in quanto: nel contesto di una concessione di un servizio pubblico, la competenza a deliberare le linee di indirizzo appartiene al Consiglio Comunale ex art. 42, comma 2, lett. e) del d.lgs. 267/2000. **Il citato vizio di incompetenza risulta idoneo a travolgere l'intera procedura pubblica per illegittimità derivata.**

Nullità, quindi, che esclude radicalmente e definitivamente l'efficacia del provvedimento che ne sia affetto: *quod nullum est, nullum producit effectum*.

Ove si parta dell'idea che "compito" del giudice è di rendere giustizia (applicando solo, ma pienamente, la legge), non può riconoscersi alcuna discrezionalità nel rilevare la nullità: rilevarla è doveroso; non rilevarla conduce (o può condurre) ad un esito del processo contrastante con il fondamentale principio di legalità. E questo rilievo – io credo – si può estendere anche al caso particolare nel quale la giurisprudenza, per supportare (e non elidere) l'onere di tempestiva impugnazione, ha statuito di dover e poter rilevare la nullità.

³ T.A.R. Lazio Roma, Sez. III quater, Sent., (data ud. 26/03/2024) 18/06/2024, n. 12458.

Si deve concludere che, anche sotto il profilo della rilevanza d'ufficio della nullità, l'asimmetria del trattamento comporta problemi di difficile (o perplessa) soluzione.

Il potere è attribuito alla persona giuridica pubblica, ed è poi distribuito tra i suoi organi. Per cui il provvedimento, adottato dall'organo diverso da quello cui è stato distribuito è affetto da nullità per **difetto di attribuzione**. Si deve **evidenziare che l'art. 21-septies L. n. 241 del 1990, nell'individuare come causa di nullità dell'atto amministrativo richiama il “difetto assoluto di attribuzione”, che evoca la cosiddetta carenza di potere in astratto, vale a dire l'ipotesi in cui l'Amministrazione assume di esercitare un potere che in realtà nessuna norma le attribuisce.**

2.2 Nullità rilevabile della mancanza di delibera consiliare ex officio dal Giudice in caso di controversie.

La **nullità rilevata d'ufficio** non ha come unica ratio quella di eliminare il contratto nullo dalla sfera del rilevante giuridico, ma quella di impedire che esso possa essere il fondamento di una decisione giudiziale che ne assuma la validità o la produzione di effetti⁴.

Si ricorda che la **Nullità determina**: assenza di effetti (ergo impossibilità di esecuzione), rilevanza d'ufficio e in qualunque tempo del vizio, insanabilità (impossibilità di convalida), impossibilità o, meglio, inutilità di rimedi caducatori (annullamento in via di autotutela/revoca), possibilità di conversione dell'atto.

Così la Corte di Cassazione⁵, in ossequio alla *ratio* che governa l'istituto della nullità –da cui consegue che la rilevanza d'ufficio della nullità è fisiologica– statuisce che “(...) *il potere di rilievo officioso della nullità del contratto spetta anche al giudice investito del gravame relativo ad una controversia sul riconoscimento di pretesa che suppone la validità ed efficacia del rapporto contrattuale oggetto di allegazione, trattandosi di questione afferente ai fatti costitutivi della domanda ed integrante, perciò, un'eccezione in senso lato, rilevabile d'ufficio anche in appello, ex art. 345 c.p.c.*”.

⁴ Cassazione civile sez. II, 17/10/2019, n.26495

⁵ Cassazione, seconda sezione civile, ordinanza 26 novembre 2019, n. 30837

Come per una legge nulla che è giuridicamente inesistente così un atto amministrativo nullo è giuridicamente inesistente. Essa è un fatto della realtà giuridica che può essere fonte di una legittimazione apparente all'esercizio di poteri o all'adempimento di doveri scaturenti dalla sua disciplina, più in generale può essere fonte di legittimazione al compimento di attività e di conseguenti affidamenti.

In merito alla nullità **il T.A.R. Lazio Roma, Sez. III quater, Sent., (data ud. 26/03/2024) 18/06/2024, n. 12458** ha stabilito che è nullo il provvedimento amministrativo che: *“manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge” (art. 21-septies, L. 7 agosto 1990, n. 241) per cui, in tal caso, troverebbe applicazione l'insegnamento espresso dalla plenaria “ non vi è dunque alcun onere, in conclusione, ...di impugnare (entro l'ordinario termine di decadenza) la clausola escludente nulla e quindi “inefficace” ex lege, ma vi è uno specifico onere di impugnare nei termini ordinari gli atti successivi che facciano applicazione (anche) della clausola nulla contenuta nell'atto precedente” (Cons. St. Adunanza Plenaria n. 22 del 2020).*

Così mutuando gli insegnamenti sia del Tribunale Amministrativo e Consiglio di Stato nonché della Cassazione a SU del 04/09/2012 n. 14828 in cui ha chiarito per quanto riguarda gli aspetti contrattuali tra le parti che: *“il giudice di merito ha il potere di rilevare, dai fatti allegati e provati o emergenti ex actis, ogni forma di nullità non soggetta a regime speciale e, provocato il contraddittorio sulla questione, deve rigettare la domanda di risoluzione, volta ad invocare la forza del contratto. Pronuncerà con efficacia idonea al giudicato sulla questione di nullità ove, anche a seguito di rimessione in termini, sia stata proposta la relativa domanda. Nell'uno e nell'altro caso dovrà disporre, se richiesto, le restituzioni. Dove, tra l'altro, hanno evidenziato le Sezioni Unite che: “la mancata segnalazione da parte del giudice comporta la violazione del dovere di collaborazione e determina nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa delle parti”.*

Nonché con riferimento al regime delle nullità, occorre portare l'attenzione su quanto è stato stabilito dalla **Corte di Giustizia delle Comunità Europee, Sez. 4,**

4 giugno 2009, causa 0243/08 dove è stato stabilito che: *“il giudice deve esaminare d'ufficio la natura abusiva di una clausola contrattuale e, in quanto nulla, non applicarla”*.

Per giungere ad una visione più estensiva della rilevabilità d'ufficio delle cause di nullità dei contratti negoziali, con le sentenze gemelle della Cass. SU 12 dicembre 2014 nn. 26242 e 26243 con le quali è stato esteso il concetto di rilevabilità d'ufficio della nullità di un contratto. La rilevabilità officiosa, pertanto, sembra costituire il *proprium* anche delle nullità speciali, incluse quelle denominate "di protezione virtuale".

Il potere del giudice di rilevarle *tout court* appare essenziale al perseguimento di interessi pur sempre generali sottesi alla tutela di una data classe di contraenti (consumatori, risparmiatori, investitori), interessi che possono addirittura coincidere con valori costituzionalmente rilevanti - quali il corretto funzionamento del mercato, ex art. 41 Cost., e l'uguaglianza non solo formale tra contraenti in posizione asimmetrica -, con l'unico limite di riservare il rilievo officioso delle nullità di protezione al solo interesse del contraente debole, ovvero del soggetto legittimato a proporre l'azione di nullità, **in tal modo evitando che la controparte possa, se vi abbia interesse, sollecitare i poteri officiosi del giudice per un interesse suo proprio, destinato a rimanere fuori dall'orbita della tutela.**

Le Sezioni Unite, con la sentenza del 12/12/2014 n. 26243, hanno affermato che la nullità deve essere sempre oggetto di rilievo ed indicazione da parte del giudice con riguardo a tutte le azioni di impugnativa negoziale, sicché può dirsi espunta dal nostro ordinamento ogni ipotesi di limitazione posta alla rilevabilità officiosa della nullità.

Hanno osservato le Sezioni Unite che la sentenza dichiarativa della nullità di un contratto per un motivo diverso da quello allegato dalla parte corrisponde pur sempre alla domanda originariamente proposta, sia per *causa petendi* (l'inidoneità del contratto a produrre effetti a causa della sua nullità), sia per *petitum* (la declaratoria di invalidità e di conseguente inefficacia ab origine dell'atto).

Con successiva pronuncia del 22/03/2017, n. 7294, le Sezioni Unite hanno affermato che il potere di rilievo officioso della nullità del contratto spetta anche al giudice investito del gravame relativo ad una controversia sul riconoscimento di

pretesa che suppone la validità ed efficacia del rapporto contrattuale oggetto di allegazione - e che sia stata decisa dal giudice di primo grado senza che questi abbia prospettato ed esaminato, né le parti abbiano discusso, di tali validità ed efficacia - trattandosi di questione afferente ai fatti costitutivi della domanda ed integrante, perciò, un'eccezione in senso lato, rilevabile d'ufficio anche in appello, ex art. 345 c.p.c. (Cass. Civ. Sez. VI, n. 19251 del 2018).

2.3 Il conferimento dell'attività di riscossione da parte della Giunta Comunale o con determina dirigenziale.

L'art. 42 D.lgs. n. 267/2000 (T.U. Enti locali) definisce il Consiglio comunale quale organo di controllo politico amministrativo e conseguentemente rimette alle sue competenze una serie di atti programmatori, organizzatori ed in senso lato normativi ed una limitatissima serie di provvedimenti di gestione di notevole rilevanza, mentre la Giunta è chiamata ad attuare gli indirizzi generali del consiglio ed a collaborare con il Sindaco. Le attribuzioni del Consiglio (comunale e provinciale), ai sensi dell'art. 42 d.lgs. n. 267/2000, consistono nell'adozione di atti di indirizzo e di controllo politico - amministrativo, **nonché di alcuni atti fondamentali, come ivi indicati dal comma 2⁶.**

⁶ Art. 42 comma 2 D lgs 267/200: Il consiglio ha competenza limitatamente **ai seguenti atti fondamentali**:

- a) statuti dell'ente e delle aziende speciali, regolamenti salva l'ipotesi di cui all'articolo 48, comma 3, criteri generali in materia di ordinamento degli uffici e dei servizi;
- b) programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, rendiconto, piani territoriali ed urbanistici, programmi annuali e pluriennali per la loro attuazione, eventuali deroghe ad essi, pareri da rendere per dette materie;
- c) convenzioni tra i comuni e quelle tra i comuni e provincia, costituzione e modificazione di forme associative;
- d) istituzione, compiti e norme sul funzionamento degli organismi di decentramento e di partecipazione;
- e) organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione;
- f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote; disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi;
- g) indirizzi da osservare da parte delle aziende pubbliche e degli enti dipendenti, sovvenzionati o sottoposti a vigilanza;
- h) contrazione di mutui e aperture di credito non previste espressamente in atti fondamentali del consiglio ed emissioni di prestiti obbligazionari;
- i) spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi, escluse quelle relative alle locazioni di immobili ed alla somministrazione e fornitura di beni e servizi a carattere continuativo;
- l) acquisti e alienazioni immobiliari, relative permuta, appalti e concessioni che non siano previsti espressamente in atti fondamentali del consiglio o che non ne costituiscano mera esecuzione e che, comunque, non rientrino nella ordinaria amministrazione di funzioni e servizi di competenza della giunta, del segretario o di altri funzionari;

La **determina** (o determinazione dirigenziale), è un atto di competenza del dirigente che viene emanato nell'ambito delle loro materie specificatamente delegate ed ha una valenza di atto amministrativo ed esecutivo disposto da altro Organo in tal caso del Consiglio o Giunta.

L'articolo 42 del Tuel definisce il Consiglio comunale come organo di controllo politico-amministrativo e conseguentemente rimette alle sue competenze una serie di atti programmatici, organizzatori e in senso lato normativi e una limitatissima serie di provvedimenti di gestione di notevole rilevanza, mentre la Giunta è chiamata ad attuare gli indirizzi generali del Consiglio e a collaborare con il Sindaco (articolo 48).

I dirigenti, invece, hanno le competenze ex art. 183 D. lgs. 267/2000 di carattere generale per l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno e che non siano ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico amministrativo degli organi di governo dell'Ente. Cons. Stato, Sez. V, Sent., (data ud. 28/10/2014) 03/02/2015, n. 515.

Poiché la competenza degli organi è stabilita per legge, ai sensi dell'articolo **97 della Costituzione**, nel caso di specie la previsione contenuta nell'art. 42, 2 comma lette e) D. lgs. 267/2000⁷ è previsto esplicitamente che: lett e): *organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione*".

Adottare il conferimento incarico al Concessionario da parte della Giunta o addirittura da parte del dirigente qualificerebbe l'atto nullo, altresì, per eccesso di potere e per la violazione Costituzionale, e con la violazione altresì della gerarchia delle fonti dei provvedimenti.

2.4 La proroga dell'attività di riscossione con determina dirigenziale. L'adozione della determina con la giustificazione della proroga disposta dall'art. 68 D.L. 18/2020 c.d. proroga "Covid".

m) definizione degli indirizzi per la nomina e la designazione di rappresentanti del comune presso enti, aziende ed istituzioni, nonché nomina dei rappresentanti del consiglio presso enti, aziende ed istituzioni ad esso espressamente riservata dalla legge.

⁷ Cons. Stato, Sez. IV, Sent., (data ud. 17/11/2022) 06/12/2022, n. 10668.

Già su questa rivista⁸ si è avuto modo di rappresentare l'erronea interpretazione degli enti locali per la proroga accertativa disposta per il periodo emergenziale. Per non applicarsi la presunta proroga generalizzata disposta, c.d. "Covid", dai commi 1 e 4 dell' art. 67, e 68 D.L. 17 marzo 2020, n. 18 per gli accertamenti in scadenza successivamente al termine decadenziale del 31/12/2020, che molti enti di riscossione ed Enti locali confondono ed interpretano in maniera distorta e completamente errata.

Come è stato più diffusamente trattato ed a cui si rinvia il fatto che la sospensione si riferisca solamente all'anno in cui si sia verificato l'evento eccezionale, *rectius* 2020, determina che la teoria della proroga "generalizzata", che si estende a cascata sugli anni successivi, come alcune enti di riscossione e enti comunali vorrebbero far intendere, appare irragionevole e illogica, soprattutto se riferita alle sole attività ascrivibili agli Enti impositori e non anche ai contribuenti⁹.

Come rilevato in giurisprudenza (cfr., tra le tante, Corte di Giustizia Tributaria di Latina n. 974/2023), l'art.67 del D.L. 18/2020, al comma 4, opera un rinvio all'art. 12, comma 1, del Decreto Legislativo 159/2015, che prevede che la sospensione può operare solo con riferimento all'anno in cui si è verificato l'evento eccezionale e non a cascata sulle annualità successive. Questo principio va applicato non soltanto al caso specifico del Covid-19, ma in relazione ad ogni evento eccezionale che dovesse determinare la sospensione dei termini di versamento si vedano Corte Giustizia 1 Grado Corte Lecce 1385\2024-08-24 Corte 1 Chieti 238 -266 -297\2024 Corte 1 grado Agrigento 1823\2024.

Prevedere addirittura con determina dirigenziale¹⁰ (Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa per il Comune di Salerno) si voglia prorogare la concessione della riscossione scaduta sulla scorta della proroga dell'attività di accertamento disposta per quanto attiene alle

⁸ Su questa rivista di G.P. D'Amato n. 1/2024 pag. 65 e segg. dal titolo: "LA PROROGA DEI TERMINI DI PRESCRIZIONE E DECADENZA DI 85 GIORNI VALE SOLO PER GLI ATTI IN SCADENZA AL 31/12/2020 PER TUTTI GLI ENTI IMPOSITORI. La successiva proroga della decadenza per gli atti in scadenza di Agenzia Entrate al 31/12/2020 già emessi e che dovevano essere notificati al 28/02/2022".

⁹ Corte di giustizia tributaria di primo grado Lazio Latina, Sez. III, Sent., (data ud. 06/10/2023) 25/10/2023, n. 974.

¹⁰ Come stabilito dalla Sentenza della Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa per il Comune di Salerno. Ed a cui va ancora il mio personale ricordo ed affetto al collega dott. Giovanni Monetti che ha patrocinato la controversia.

disposizioni di proroga cd. Covid ex art. 67 D.l. 18/2020 è abbastanza singolare sotto molteplici aspetti, che, però, risulta che hanno adottato alcuni enti locali¹¹.

Il primo aspetto che una disposizione che attiene alla fase di proroga di attività di accertamento art. 67 e 68 del D l. n. 18/2020 possa costituire fonte normativa di proroga anche per l'affidamento della concessione della riscossione per l'Ente comunale oltre a non essere possibile perché non prevista dalle citate norme, che poi dovevano come detto prevedere un corrisponde beneficio di proroga per i contribuenti, e quindi è palese che non possa esserci il corrispondente beneficio per i contribuenti è abbastanza evidente.

Il secondo che la giustificazione della proroga con determina dirigenziale delle attività potrebbe essere limitato nel tempo tutt'al più è possibile come proroga tecnica dei 6 mesi per consentire di effettuare una nuova gara, ma **giustificare la proroga ex lege in virtù della normativa emergenziale senz'altro appare illegittima e *contra legem***.

In ogni caso, detta proroga risulterebbe palesemente illegittima¹² perché emessa in violazione della normativa del TUEL relativa al giusto procedimento per procedere alla proroga della concessione, normativa che postula l'esistenza di una delibera del Consiglio o della Giunta (Cass. 19003/2023), a seconda del contenuto dell'atto di rinnovo o di proroga della convenzione (se l'atto fondamentale attraverso il quale viene veicolato l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti consequenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta; se, invece, la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, tali da incidere sulle clausole preesistenti ovvero sull'aspetto finanziario della stessa, **configurandosi una novazione oggettiva del rapporto contrattuale, la competenza rimane in capo all'organo consiliare**, e su questo ci si è riferiti in questi termini, tra le tante, CTR Taranto 764 e 881/2021 ; Tar Campobasso 220/2020; Cons. Stato, sez. V, 27.10.2014 n. 5284; idem, sez. V, n. 338 del 2012; idem sez. V, n. 6982 del 2010; idem sez. IV, 11 dicembre 2007, n. 6358;

¹¹ Proroga con determina dirigenziale per periodo emergenziale disposta dal Comune di Cremona per il concessionario ABACO, così il comune Botticino (BS) sempre concessionario ABACO, ed affidamento con determina dirigenziale Comune di Segrate (MI) al concessionario San Marco Spa.

¹² Come stabilito e posto in evidenza dalla richiamata sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. i. 14/09/2023 caso Contribuente c/ Soget.

idem sez. V, 31 gennaio 2007, n. 383 ivi in motivazione sentenza CGT2Grado Campania sezione Staccata di Salerno in nota.

3 Il Concessionario in affidamento che non ha ottenuto ab origine la Delibera Consiliare o la proroga, gli atti della riscossione svolti sono da considerarsi affetti da nullità assoluta da censurarsi dalle varie Corti Tributarie competenti.

Sulla scorta di quanto appena rappresentato, già la sentenza della Comm. Trib. Puglia Bari Sez. II n. 881 del 08 marzo 2021 nel richiamare le previsioni normative che disciplinano la ripartizione dei poteri deliberativi fra Consiglio comunale e Giunta, come previsti dagli artt. 42 e 48 del TUEL di cui al D.lgs. n. 267 del 2000 ha ribadito nella contezza del fatto che fra i poteri del Consiglio alla lettera e) del citato art. 42 compare quello della "*organizzazione dei pubblici servizi concessione dei pubblici servizi*", mentre alla Giunta, ai sensi del comma 2 dell'art. 48, sono consentiti tutti gli atti rientranti nelle funzioni di governo "*che non siano riservati dalla legge al Consiglio*".

Come già evidenziato quando un atto è da considerarsi nullo, ed in caso di contestazioni circa l'esistenza del potere, la disciplina di riferimento è quella della azione di nullità: la legittimazione ad agire in capo a chiunque vi abbia interesse, la rilevabilità d'ufficio, l'imprescrittibilità. Oggetto del processo è il mero accertamento dell'esistenza del potere o meno, cioè della idoneità o meno dell'atto di esercizio a determinare il sorgere delle situazioni soggettive conseguenti.

Con la rilevabilità della nullità da parte del Giudice tributario così come il giudice civile non può mai sostituirsi (in sede cognitiva o anche esecutiva) ai privati o alla pubblica amministrazione nell'esercizio del potere. Il giudice si limita a verificare l'esistenza del potere e/o a controllare il rispetto delle sue modalità di esercizio. In caso di accertamento della inesistenza del potere o della illegittimità delle sue modalità di esercizio, egli si limita a dichiarare **la inidoneità dell'atto a determinare il sorgere delle situazioni soggettive conseguenti, senza potere in alcun modo sostituire altra disciplina alla disciplina contenuta nell'atto illegittimo.**

L'interpretazione di tali disposizioni, nella giurisprudenza amministrativa è univocamente rassegnato al seguente principio: "*se l'atto fondamentale attraverso il quale viene veicolato*

l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti conseguenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta, se invece la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, la competenza rimane in capo all'organo consiliare".

Il sistema che si profila nell'esperienza giuridica romana è quindi impostato sulla lineare ma rigida distinzione tra piena validità e radicale inesistenza dell'atto¹³.

L'atto nullo non è un atto inesistente, altrimenti non sarebbe possibile compiere il giudizio di nullità¹⁴. L'atto nullo è un atto giuridicamente esistente, che è oggetto di valutazione di nullità in quanto difforme dal paradigma normativo in un suo aspetto fondamentale¹⁵. Poiché l'atto nullo è giuridicamente esistente, esso è un fatto della realtà giuridica che però può essere fonte di esercizio di poteri o di adempimento di doveri apparentemente scaturenti da esso nei confronti dei contribuenti.

In particolare, il **Consiglio di Stato**, con riferimento all'affidamento della concessione della riscossione dei tributi locali, dopo aver ribadito che: *"la riscossione dei tributi locali costituisce svolgimento di un'attività di servizio pubblico"* (ex multis, Cons. Stato, 1 luglio 2005, n. 3672), ha statuito che: *"le modalità di gestione del servizio di riscossione delle entrate comunali, nonché la conseguente determinazione di indire una procedura negoziata per la scelta del soggetto incaricato del servizio stesso costituiscono senz'altro una scelta di organizzazione del servizio pubblico di riscossione che rientra, dunque, nell'ambito di applicazione della lettera e) dell' art. 42 del Tuel"* (Cons. Stato 27 ottobre 2014, n. 5284 ; conforme alle precedenti n. 338 del 2012, n. 6982 del 2010, n. 6358 del 2007, n. 7058 del 2005).

3.2 Rilevabilità della nullità delle determine per affidamento della concessione della riscossione con la disapplicazione degli atti nulli ai sensi dell'art. 7 D. lgs. 546/92.

Va richiamato in tal caso l'insegnamento della Corte, anche a Sezioni Unite (cfr. Cass. S.U. 6.03.2006, n. 6265; Cass. n. 17485 del 14.07.2017 in motiv.) e da ultimo Cass. civ., Sez.

¹³ Cfr. Brutti, Invalidità (storia), cit., p. 567. Un discorso a parte meritano i rimedi pretori chiamati a risolvere un problema pratico simile a quello che modernamente è risolto dall'annullabilità. Sul punto v. anche Pagni, Le azioni di impugnativa negoziale, Milano 1998, p. 36 ss

¹⁴ In questo senso, Manigk, Willenserklärung und Willensgeschäft, Berlin 1907, p. 188 ss.; da ultimo, Scalisi, Il contratto e le invalidità, in Rivista Diritto Civile, 2006, p. 237 ss., p. 237

¹⁵ Così Remo Caponi in rivista Diritto Civile, 2008 p. 93 e ss. "Azione Di Nullità (Profili Di Teoria Generale)".

V, Ord., (data ud. 20/06/2023) 05/07/2023, n. 19003 secondo cui il potere di disapplicazione, riconosciuto alle commissioni tributarie dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 degli atti amministrativi illegittimi "presupposti" agli atti impositivi, non è inibito dal fatto che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere: esso sussiste anche qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini di impugnazione davanti al giudice amministrativo, e risulta precluso solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal Giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato.

Rilevabilità della nullità dell'atto amministrativo che, come detto, oltre a dovere essere rilevata **d'ufficio dal giudice** vi è anche l'interesse della parte privata a farla rilevare mutuando il principio dal diritto in campo contrattuale ai sensi dell'art. 1421 c.c. attribuendo la possibilità a tutti coloro che possono subire delle conseguenze pregiudizievoli dall'esistenza dell'atto nullo.

Pertanto, nel caso di mancanza della delibera o di proroga per l'affidamento della Concessione riscossione con determina dirigenziale il Giudice tributario può disapplicarne l'efficacia ed annullare l'atto del concessionario per la mancanza di atto presupposto valido come evidenziato dalla lucida a puntale sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. il 14/09/2023, ed in tal senso Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Napoli, Sez. XIX, Sent., (data ud. 09/10/2023) 07/11/2023, n. 15300.

L'azione che si richiede al Giudice tributario non è di dichiarare nullo l'atto amministrativo che pacificamente non lo può fare, ma va evidenziata la nullità quale effetto negativo che ha quell'atto, che ha come *petitum* la dichiarazione di inesistenza degli effetti giuridici che la norma art. 21-septies L. n. 241 del 1990 collega alla corrispondente fattispecie dell'atto valido¹⁶.

¹⁶ Per questa impostazione, v. tra gli altri Proto Pisani, Appunti sulla tutela c.d. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali), cit., p. 93 ss., che così supera la propria precedente impostazione in termini di sentenza costitutiva: Id., Appunti sulla tutela di mero accertamento, in R. trim. d. proc. civ., 1979, p. 620 ss., ora in Appunti sulla giustizia civile, Bari 1982, p. 112 s.; E. F. Ricci, Sull'accertamento della nullità e della simulazione dei contratti come situazioni preliminari, in R. d. proc., 1994, p. 652 ss., p. 655, in nota 8; Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, 5 a ed., Padova 2006, p. 237 ss. Sul punto v. però le recenti perplessità espresse da Romano, L'azione di accertamento negativo, Napoli 2006, p. 148, in nota n. 191.

3.3 Atto di ingiunzione per la riscossione operata dal Concessionario per riscuotere le imposte comunali. Rinvio

L'ingiunzione fiscale è un atto di natura complessa, è un atto amministrativo ed è anche titolo esecutivo. Con l'ingiunzione fiscale l'amministrazione accerta il credito, con eventuali interessi e sanzioni, e intima il pagamento entro 30 giorni della somma dovuta, sotto pena di esecuzione forzata.

L'ingiunzione fiscale è un istituto risalente al 1910 ma molto utilizzato dagli enti locali poiché caratterizzato dalla snellezza della procedura di recupero del credito che consente, in caso di morosità persistente, di agire esecutivamente in modo rapido, senza dover prima iscrivere a ruolo gli importi dovuti.

Si definisce ingiunzione proprio perché viene imposto al debitore di pagare l'importo dovuto.

L'emissione di una ingiunzione fiscale presuppone l'esistenza di un credito certo liquido ed esigibile.

Con la legge 160/2019 il legislatore ha concentrato la riscossione coattiva nella fase dell'accertamento prevedendo l'emissione di un avviso di accertamento esecutivo che assolve oltre alla funzione di accertamento dell'entrata anche quella di riscossione coattiva una volta che l'atto non sia stato pagato e non sia stato impugnato.

Già su questa rivista si è trattato l'argomento a cui si rinvia¹⁷, e qui si ritiene solo di puntualizzare il caso che l'Ente locale a seguito del mancato pagamento spontaneo dei tributi dei propri contribuenti procede alla riscossione coattiva con la forma dell'esecuzione delle somme non corrisposte attraverso procedura coattiva alla riscossione degli importi non pagati. Per poter procedere alla riscossione dei tributi la lettera d) dell'art. 52 del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 dispone che: *“il visto di esecutorietà sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, **in ogni caso**, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione”*. Tale visto e la relativa sottoscrizione vanno posti a garanzia della regolarità dei ruoli nei confronti del contribuente e diviene pertanto elemento essenziale per la validità dello stesso atto. La

¹⁷ In questa rivista n 1/2023 pag. 40 di G.P. D'Amato *“Inesistente l'intimazione di pagamento del concessionario riscossione senza la firma del responsabile dell'ente locale”*.

Suprema Corte (Cassazione n. 11992/02 - n. 19669/09, Cass. n. 864/95, Cass. n. 13587/92) ha stigmatizzato la necessaria distinzione tra il procedimento che sovrintende alla emissione dell'ingiunzione da quello della cartella e ha evidenziato che la formazione ed emissione della ingiunzione ex R.D. 639/10 non segue lo stesso procedimento amministrativo; infatti, il funzionario responsabile, una volta che ha verificato la morosità del contribuente e che il tributo è divenuto certo, liquido ed esigibile, emette la singola ingiunzione a carico del contribuente moroso. Deve convenirsi che nella stessa ingiunzione, il funzionario deve apporre il cosiddetto visto di "esecutorietà o esecutività" che altro non è che l'attestazione che il credito è certo, liquido ed esigibile e sottoscrive la singola ingiunzione ed il visto. **Ove tale attestazione manchi non è neppure possibile emettere l'ingiunzione ex R.D. 639/10. L'inciso "in ogni caso" sta a significare che tale visto va sempre apposto, anche per le gestioni in concessione.**

4. CONCLUSIONI

In base all'attività da svolgere per le società di riscossione dei tributi si deve differenziare **le attività di accertamento e riscossione dei tributi locali affidati** a soggetti privati contribuisce a demarcare ancora più chiaramente la netta **distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali** e ciò anche dopo l'introduzione delle disposizioni della legge finanziaria per il 2020 in materia e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, a evidenziare che esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

Diversamente quando si tratta **di semplice supporto all'attività del Comune** per il quale l'affidamento del servizio di che trattasi non si qualifica, in alcun modo, come esercizio di funzione pubblica e, in riferimento alla stessa, in quanto il Comune mantiene la titolarità, la direzione ed il controllo di tutti i processi per cui sono richiesti tali servizi” “non deve intendersi riferita al servizio in concessione della riscossione coattiva”. Pertanto, l'ANAC ha stabilito che data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e

le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti, fattispecie che non si rilevano a volte nelle deliberazioni dirigenziali in cui diversamente non è stata suddivisa in lotti.

Tale principio, ricorda l'ANAC come recepito all'ex art. 51 del d.lgs. 50/2016, *ratione temporis* ed ora l'art. 58 del Dlgs. 36/2023, e il **Consiglio di Stato, Sez. III, Sent., (data ud. 26/09/2024) 11/10/2024, n. 8171 non costituisce una regola inderogabile**, in quanto la norma consente alla stazione appaltante di derogarvi per giustificati motivi, che devono però essere puntualmente espressi nel bando o nella lettera di invito, proprio perché il precetto della ripartizione **in lotti è funzionale alla tutela della concorrenza** (Cons. Stato, Sez. V, 7 febbraio 2020, n. 973).

Per effettuare l'affidamento della Concessione della riscossione va evidenziato il vizio di incompetenza della delibera della Giunta comunale o addirittura di determina dirigenziale tutti atti successivi all'organo che di tali poteri deve delegare e circoscrivere per l'affidamento dei servizi di riscossione in quanto, nel contesto di una concessione di un servizio pubblico, la competenza a deliberare le linee di indirizzo appartiene al Consiglio Comunale ex art. 42, comma 2, lett. e) del d.lgs. 267/2000. Il citato vizio di incompetenza risulta idoneo a travolgere l'intera procedura pubblica per illegittimità derivata. La conseguenza è che la nullità delle deliberazioni consiliari sono rilevabili ex officio dal Giudice in caso di controversie.

Non può essere conferita la concessione di riscossione con delibera di Giunta o determina senza la preventiva delibera Consiliare, così come giustificare la proroga con determina dirigenziale delle attività potrebbe essere limitato nel tempo tutt'al più è possibile come proroga tecnica dei 6 mesi per consentire di effettuare una nuova gara, ma **giustificare la proroga ex lege in virtù della normativa emergenziale senz'altro appare illegittima e *contra legem***. In ogni caso, detta proroga risulterebbe palesemente illegittima¹⁸ perché emessa in violazione della normativa del TUEL relativa al giusto procedimento per procedere alla proroga della concessione, normativa che postula l'esistenza di una delibera del Consiglio o della Giunta (Cass. 19003/2023), a seconda del contenuto dell'atto di rinnovo o di proroga della convenzione (se l'atto fondamentale attraverso il quale viene

¹⁸ Come stabilito e posto in evidenza dalla richiamata sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. i. 14/09/2023 caso Contribuente c/ Soget.

veicolato l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti consequenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta; se, invece, la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, tali da incidere sulle clausole preesistenti ovvero sull'aspetto finanziario della stessa, così come giustificare la proroga con le norme del periodo emergenziale previsto dal D.L. 18/2020 si **configura una novazione oggettiva del rapporto contrattuale, la cui competenza rimane in capo all'organo consiliare.**

Per cui il provvedimento, adottato dall'organo diverso da quello cui è stato distribuito è affetto da nullità per **difetto di attribuzione**. Si deve **evidenziare che l'art. 21-septies L. n. 241 del 1990, nell'individuare come causa di nullità dell'atto amministrativo richiama il "difetto assoluto di attribuzione", che evoca la cosiddetta carenza di potere in astratto, vale a dire l'ipotesi in cui l'Amministrazione assume di esercitare un potere che in realtà nessuna norma le attribuisce.**

La nullità delle delibere rivelabile così ex officio dal Giudice, la parte contribuente avendone interesse anche se non eccepita nell'atto introduttivo del ricorso può sollecitare i poteri officiosi del giudice anche in sede di discussione per un interesse suo proprio che può essere fatta valere anche in sede tributaria con le censure degli atti del concessionario avendo le Corti tributarie il potere di disapplicazione, riconosciuto dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 degli atti amministrativi illegittimi "presupposti" agli atti impositivi, e non è inibito dal fatto che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere.

LO SVILUPPO ECONOMICO, SOCIALE E SOSTENIBILE, PUÒ NASCERE DAL CENTRO SICILIA?

Mauro Giarizzo¹⁹

Quando si parla di Sicilia, si pensa a quella sparuta minima percentuale di soggetti che sono incardinati nella “mafia”! Ma la vera Sicilia non è questo! La Sicilia è terra di tradizioni, sole, mare, cultura! È crogiolo millenario di integrazione e diversità! È la terra che spezza la schiena a chi vuole lavorare onestamente!

È la storia di un Popolo, quello siciliano, che non si vuole piangere addosso! Da anni, la Sicilia è vittima di una politica coloniale: il Nord è il motore trainante dell'Italia intera e il Sud, ivi la Sicilia, è il contenitore che deve solo consumare e produrre poco o nulla!

È l'idea di uno Stato apparato (termine caro a Martines) che funziona male o che non funziona per niente!

È l'idea di chi deve essere mantenuto con la pensione sociale o l'invalidità frutto di una sorta di ammortizzatore sociale creato, appunto, per non far produrre nulla, o poco! E le politiche, (ivi quelle agricole), degli ultimi anni, ci consegnano la commercializzazione della finanza speculativa e anche la produzione di farina di insetti (grilli et similia); politiche che non fanno altro che concentrare l'idea di colonizzazione, su un fronte che ha visto la demolizione di prodotti di eccellenza quali il vino di Pachino (Sr), il corallo (Tp), le argille (Ct e Me), i merletti (Ct), etc!

Dal centro Sicilia, però, un gruppo di Persone (Liberi Professionisti, Artigiani, Commercianti, etc) hanno creato il primo parco mondiale del cibo Mediterraneo, capace di poter attrarre le migliori energie che, da questa meravigliosa e splendida terra, non vogliono emigrare!

Con il loro laborioso lavoro, hanno creato una idea: il cibo mediterraneo; il cibo sano; il cibo che può portare benessere e può essere motore economico e sociale soprattutto sostenibile! Capace di poter creare non solo attrazione turistica, ma essere esso stesso volano di ricerca sostenibile e progresso per le future generazioni!

L'idea, che essi hanno creato, è riuscita a poter aggregare oltre 100 Amministrazioni Locali, capaci di poter sviluppare sinergie libere e pulite da ogni intreccio che la finanza

¹⁹Specialista in Professioni Legali

speculativa non potrà mai consegnare/restituire! Infatti, mentre si pensa a ciò che la natura ci regala, anche a mezzo delle proprie carestie cicliche naturali (quelle artificiali sono create dalle scie chimiche!), la finanza speculativa vede solo il profitto; crea distruzione e devastazione; lascia solo il vuoto immenso capace di poter essere attenuato dalla sofferenza dei popoli che sono incappati in questo vortice economico, (senza ritorno), per le economie locali!

L'idea, dunque, parte dal cuore della Sicilia, a Caltanissetta con un avvocato che procede, in modo spedito, a cercare e aggregare enti e istituzioni per far conoscere, e capire l'importanza di detto Parco!

L'avv. Francesco Nicoletti, con altri Liberi Professionisti e altre aggregazioni sociali, di buona volontà, ivi l'Università degli Studi di Palermo, stanno cercando di portare avanti un progetto che ha ricevuto dall'Unione Europea circa 9 milioni di euro in varie tranches!

Da quella terra che aspetta la rivincita dello Stato contra le cosche che demoliscono il simbolo della legalità, con la morte di: Don Puglisi, Falcone, Borsellino, gli Uomini delle Scorte, Lima, Chinnici, e tanti altri che a oggi bramano la ricerca della verità tra intrecci dello stesso Stato, (la trattativa Stato-Mafia, che ha visto tutti colpevoli, nessun colpevole, è una sconfitta per il Popolo Siciliano!), che non è stato fermo e rigido così come avviene per i più deboli, elargisce prebende e offre protezione a soggetti che si sono macchiati le mani del "sangue degli innocenti"! La pandemia Covid-19 ne è una ulteriore prova, stante il fatto che lo Stato Italia fu scelto per la tragedia mondiale! In Italia, la finanza speculativa, (Big Pharma ha ricevuto 4,4 miliardi di euro dall'Esercizio dello Stato Italia a fronte di un pro-farmaco con molecole -lipidi cationici- mai testati sull'essere umano!), ha testato la soglia di tolleranza del Popolo Sovrano, cioè fino a che punto si potessero cancellare le LIBERTÀ'!

Dal cuore della Sicilia, nasce un nuovo volano di qualità quale strabiliante percorso innovativo del territorio, non solo Nisseno! I suoi cento Enti locali affiliati, creano una vasta area, economicamente svantaggiata, e che punta a riqualificare la qualità, delle proprie tradizioni culinarie (e non solo), per creare incremento economico, culturale e sociale sostenibile dell'intera meravigliosa Isola.

L'idea del parco²⁰ quale risparmio, contenimento, o moderarsi in qualche cosa, o, invece, di persona che si contiene entro stretti limiti, inerente i bisogni materiali, o che si trattine

²⁰ <https://www.treccani.it/vocabolario/parco1/>

da qualche cosa, o l'essere avaro per poter possedere maggiore ricchezza, non si addice a questo "parco" creato per poter espandersi e irradiare aggregazione, non solo socio-economico, ma di benessere; di assenza di inquinamento, (chi scrive è in contrasto con gli Scienziati dipendenti dalla finanza speculativa: Essi ci vorrebbe rinchiusi entro strette mura domestiche senza poter neanche respirare!

Il clima mite, essenziale per ogni benessere, le poche fabbriche che resistono, (al netto delle prebende statali/regionali), in Sicilia, si fondono con territori ancora vergini e inesplorati! La bassa pressione antropica²¹ (cioè l'incidenza dell'impatto delle attività umane²²), il sistema collinare, la biodiversità (con un gran numero prodotti tipici – 63 - e di qualità denominate, con 264 prodotti agroalimentari tradizionali {PAT} elencati dal MIPAAF e 53 Presidi Slow Food, quali movimenti culturali internazionali senza scopo di lucro), la presenza di variegati paesaggi, la straordinaria attrazione culinaria, la partecipazione di oltre 100 luoghi di attrazioni turistica, fa dell'idea originaria del Parco, una vera e propria estensione culturale capace di poter far sognare anche a occhi aperti! È nell'arte antropologica, che il parco potrà estendere i propri orizzonti con la complicità di tradizioni simili ma diverse della cultura millenaria di ogni luogo dei 100 assoggettati all'influenza del parco stesso!

Il parco, primo contenitore policentrico per radiare il nuovo stile di vita mediterraneo, è un modello capace di poter rendere, dalla tradizione agro alimentare/socio-culturale, armonia del/nel buon vivere a condizioni migliori rispetto a ciò che viene propinato nell'era tecnologica capace di far perdere ogni propria connessione con ciò che ci circonda!

L'idea di poter vivere in modo sano senza che si inquini in modalità eccessiva e arrechi sostanziale benessere economico quale ritorno per i luoghi da visitare (100 almeno) lascia la traccia indelebile verso una prospettiva richiamata dall'Unesco 2010 e 2013 nel suo stile di vita che i nostri Padri ci hanno lasciato quale patrimonio culturale inalienabile!

La filiera turistica, non quella del turismo mordi e fuggi, potrà restare in sinergia con i luoghi capaci di poter far rallentare il tempo per far gustare/reintegrare il benessere per l'essere umano! La filiera agricolo integrata con quella agroalimentare e enogastronomica,

²¹ <https://www.isprambiente.gov.it/it/servizi/sistema-carta-della-natura/carta-della-natura-alla-scala-1-250.000/la-valutazione-delle-unita-fisiografiche-1/la-pressione-antropica>

²² <https://it.mongabay.com/2020/04/secondo-uno-studio-la-pressione-antropica-intensa-e-molto-diffusa-tra-i-vertebrati-terrestri/>

restano punto di non ritorno per la capacità di regalare qualità di vita che non si trova in alcun dei più incantevoli luoghi del mondo!

L'idea Parco realizza percorsi capaci di poter far gustare l'interazione con la natura, anche a mezzo passeggiate per valorizzare i territori; scoprendo l'interazione con le località che vengono a essere visitate nei luoghi dei cento Comuni del centro Sicilia.

La sfida, più audace, è quella della biodiversità del patrimonio di questa vasta area che aggrega l'arte agricola a quella culinaria con la bizzarria dell'identità mediterranea, e soprattutto, della corrispondenza dell'uguaglianza Sicula capace di poter conquistare il cuore dei viandanti!

LA NUOVA DISCIPLINA DELLA TASSAZIONE DELLE IMPOSTE INDIRETTE PER I TRUST

*Gregorio Pietro D'Amato*²³

Sommario: 1. Le nuove regole per i trust. 2. Semplificazione dei passaggi generazionali d'azienda. 3. Maggiore flessibilità nella pianificazione. 4. Imposta Successione e Donazione per i Trust. 4.2 Autoliquidazione dell'imposta da parte del beneficiario. 4.3 Aliquote in caso di successione e donazione. 4.4 Le imposte di donazione per i trust. 5. Opzione della Tassazione in "Entrata". 6. Opzione anche per i Trust preesistenti. 7. La territorialità del Trust. 8. Trasferimenti effettuati tramite patti di famiglia. Il Trust Holding. 9. Conclusioni

Attraverso il Decreto Legislativo n. 139 del 18/09/2024, il legislatore ha introdotto un nuovo regime fiscale per i trust, definendo con precisione i presupposti impositivi e le modalità di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Questo intervento normativo, atteso da tempo, mira a superare le divergenze interpretative che avevano caratterizzato la giurisprudenza oramai granitica e la prassi amministrativa in materia. Il decreto, inoltre, apporta significative modifiche al regime fiscale dei passaggi generazionali d'azienda, offrendo nuove opportunità alle imprese familiari. Le cui disposizioni troveranno applicazione (s.v. art. 9 co 3) a far data dal 01/01/2025.

In particolare, è stato previsto:

1. Le nuove regole per i trust:

- **Inclusione esplicita:** I trust sono ora esplicitamente inclusi tra le fattispecie soggette a imposta sulle successioni e donazioni.
- **Regole sulla territorialità:** Sono state definite le regole per determinare dove si paga l'imposta in base alla residenza del disponente e alla localizzazione dei beni.
- **Momento rilevante:** Il momento chiave per determinare la tassazione è quello della separazione patrimoniale, ovvero quando i beni vengono trasferiti dal trust ai beneficiari.
- **Tassazione all'uscita:** Di norma, l'imposta si paga al momento del trasferimento dei beni ai beneficiari. Titolare del debito è il beneficiario.

²³ Direttore Scientifico- dottore commercialista -revisore contabile enti locali- curatore fallimentare – giornalista.

- **Opzione per la tassazione "in entrata":** È possibile anticipare il pagamento dell'imposta al momento dell'apporto dei beni o all'apertura della successione.

2. Semplificazione dei passaggi generazionali d'azienda:

- **Procedure più agili:** Le nuove disposizioni semplificano le procedure per il passaggio generazionale d'azienda, riducendo gli oneri burocratici e i tempi di esecuzione.
- **Maggiori benefici fiscali:** L'ampliamento delle agevolazioni fiscali rende il passaggio generazionale più conveniente dal punto di vista economico.
- **Continuità aziendale:** Le nuove norme favoriscono la continuità aziendale e la trasmissione del know-how alle generazioni future.

3. Maggiore flessibilità nella pianificazione:

- **Personalizzazione:** Le nuove disposizioni consentono una maggiore personalizzazione delle strategie di pianificazione successoria, adattandole alle specifiche esigenze di ogni famiglia.
- **Protezione del patrimonio:** I trust possono essere utilizzati per proteggere il patrimonio familiare da eventuali rischi, come contenziosi o creditori.
- **Ottimizzazione fiscale:** La possibilità di combinare diversi strumenti (trust, donazioni, testamenti) consente di ottimizzare il carico fiscale complessivo.

In sintesi, il Decreto Legislativo 139/2024 offre nuove opportunità per una pianificazione successoria più efficiente e personalizzata. Tuttavia, è fondamentale e per una corretta valutazione della propria situazione individuare la soluzione più adatta alle proprie esigenze.

L'applicazione dell'agevolazione fiscale ai trasferimenti di quote di società “senza impresa” (come società semplici, holding o immobiliari) è ancora oggetto di dibattito. Sebbene la nuova normativa non richieda esplicitamente la prosecuzione dell'attività d'impresa in questi casi, l'incertezza rimane e, come al solito, solo la giurisprudenza di legittimità ci potrà chiarire e derimere le varie perplessità.

In particolare, è stato previsto con le modifiche di cui all'ar.t 1 del D lgs. 18/09/2024 che:

4. Imposta Successione e Donazione per i Trust.

L'innovazione normativa si è avuta con il nuovo art. 4/bis del TUSD che ha disciplinato l'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione.

Finalmente è stato codificato ciò che prima la giurisprudenza aveva stabilito vale a dire il trasferimento giuridico della proprietà al beneficiario.

E ciò che determina materia imponibile e rileva per la tassazione per i trust e gli altri vincoli di destinazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ove determinino arricchimenti gratuiti dei beneficiari. **L'imposta si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari.**

Ciò vale ad escludere che si applica l'imposta quando i beni ritornano al Disponente o ad altri non devoluti a titolo gratuito ma oneroso.

Così sempre sulla scorta degli arresti giurisprudenziali si stabilisce ciò che determina materia imponibile è solo il trasferimento dei beni ai beneficiari e non prima come costituzionalmente stabilito dall'art 53 Cost. che determina l'effettivo arricchimento del beneficiario. Con un arricchimento reale e non potenziale.

Su tale punto si sono scritti fiumi di pagine di dottrina così come intere raccolte di sentenze di Cassazione per esprimere il concetto secondo cui con l'istituzione di un trust **non si verificano di regola effetti traslativi**, dove diversamente, invece, era considerata solo dall'Agenzia delle Entrate.

Una interpretazione univoca che è stata confermata a più riprese dalla Corte di cassazione con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, dove ha precisato che tale imposta è dovuta non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario.

La giurisprudenza di legittimità è stata univoca nello stabilire che il trasferimento del bene dal settlor al trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto soltanto ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai

beneficiari del trust: detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale²⁴; difatti, la mancanza di un effetto traslativo "reale" - con ciò ovviamente intendendosi non un trasferimento "simulato" o "fittizio" o "non voluto", ma un trasferimento non stabile, non definitivo e con limitazioni d'esercizio e godimento.

La cassazione ha sempre precisato che dunque, poiché ai fini dell'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale è necessario, ai sensi dell'art. 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel trust di cui alla legge 16 ottobre 1989, n. 364 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del trust, né da quello di dotazione patrimoniale fra settlor e trustee in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensi soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiari²⁵.

Né può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento; neppure si può affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiari, ove esistenti, acquisiscano già un qualche incremento patrimoniale, che comporta una maggiore capacità contributiva, verificandosi tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi solo quando il trustee abbia portato a termine l'attività ad esso demandata, per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni; la strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica pertanto, nei termini indicati, la neutralità fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione²⁶.

²⁴ in termini: Cass., Sez. 5°, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5°, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5°, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5°, 3 dicembre 2020, nn. 27666 e 27668; Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 5°, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5°, 20 settembre 2023, n. 26905, Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 03/07/2024) 20/08/2024, n. 22979.

²⁵ Cass., Sez. 5°, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119.

²⁶ Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n.8082; Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5°, 6 dicembre 2021, n. 38731.

L'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 cod. civ.), la quale non concreta, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiario finale, ove esistente, ma in un momento successivo, quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui è stato costituito. Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del settlor, in un'autorestrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai beni personali del trustee²⁷.

La cassazione ha sempre tenuto come parametro l'art. 53 Cost., entro cui ha circoscrivere l'applicazione della norma con la quale l'AE richiedeva le imposte proporzionali ai sensi dell'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicché, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta²⁸.

Pertanto, in questa materia, né l'istituzione del trust e né il conferimento in esso dei beni che ne costituiscono la dotazione integrano, da soli, un trasferimento imponibile, costituendo, invece, atti neutri, che non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza; in questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, è dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perché, come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost.²⁹.

²⁷ Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 6 dicembre 2021, n. 38731.

²⁸ Cass., Sez. 5°, 17 gennaio 2019, n. 11131; Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5°, 6 dicembre 2021, n. 38731.

²⁹ Cass., Sez. 5°, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5°, 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5°, 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5°, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5°, 22 marzo 2022, n. 9173.

In sintesi, il trustee acquista sì la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facoltà tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per sé, assumendo la titolarità di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust è stato istituito; a prescindere dalle diverse finalità per cui il trust può essere impiegato (successorio, familiare, liquidatorio, ecc..), ciò che rileva, ai fini della individuazione della misura delle imposte dovute, è il meccanismo astratto sopra descritto presente ogni volta in cui è effettuata tale operazione negoziale.

Il trustee acquista la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perché finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, perché i beni trasferiti restano separati, e segregati, essendo destinati a restare temporaneamente sotto il controllo del trustee prima della destinazione ai beneficiari finali.

Con la dotazione del trust, il settlor non vuole arricchire il trustee, il cui patrimonio personale non trae, infatti, alcun vantaggio, tenuto conto che i beni restano segregati, ma vuole che quest'ultimo abbia tutti i poteri per gestire e disporre di tali beni, in modo tale da poter attuare le finalità per cui il trust è stato istituito, a vantaggio dei beneficiari finali.

Il trasferimento dei beni al trustee avviene, pertanto, in via strumentale e temporanea e non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poiché non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust³⁰.

Mentre la norma stabilisce che “resta ferma la disciplina prevista per i trust, i vincoli di destinazione e i fondi speciali composti di beni sottoposti a vincolo di destinazione dall'articolo 6 della legge 22 giugno 2016, n. 112 in partica per i trust c.d. dopo di noi, peraltro si applicheranno le previsioni vi contenute nella specifica legge.

³⁰ Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 229507; Cass., Sez. 6°-5, 4 gennaio 2021, n. 13; Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5°, 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5°, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5°, 22 marzo 2022, n. 9173

4.2 Autoliquidazione dell'imposta de parte del beneficiario.

Cone la nuova normativa (art.4/bis) sarà obbligo del beneficiario ai fini dell'autoliquidazione dell'imposta, di denuncia del trasferimento ai sensi dell'articolo 19 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, il cui termine decorre dal predetto atto di trasferimento.

Per gli atti soggetti a registrazione in tal caso atti di donazione il beneficiario avrà l'obbligo di denuncia del trasferimento ottenuto ed auto liquidazione dell'imposta. E sarà l'unico obbligato ad adempiervi ed è facile per gli atti registrati, ma per gli arricchimenti dove non vi è nessun atto formale e registrato risulta di diffusile applicazione tale previsione a meno che non si accertato dall'AE successivamente analizzando tutte le movimentazioni di assets non registrati n favore del beneficiario.

Elemento imponente che non è responsabile il trustee per tale previsione di dichiarazione e pagamento in solido e ciò avvalorata che il trustee non riceve nessun beneficio dai beni in trust ed adempia solo un rapporto programmatico come esplicitato dalla Giurisprudenza ut supra riferita e richiamata.

Trustee che invece ritroviamo obbligato a presentare la dichiarazione di successione per avere aggiunto al 2 comma dell'art. 28 TUSD Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali **nonché i trustee, in caso di trust testamentario.**

Sia per l'applicazione dell'imposte di successione donazione le franchigie così come previste dai rispettivi articoli 7 e 56 si applicano al rapporto tra disponente e beneficiario.

4.3 Aliquote in caso di successione e donazione.

I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte ed anche per donazione sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote applicate sul valore complessivo netto dei beni e dei diritti devoluti:

- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- b) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;
- c) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- d) a favore di altri soggetti: 8 per cento.

Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona con disabilità riconosciuta ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro.

Fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato.

sull'imposta determinata a norma dei commi 1 e 2 si applicano, quando ne ricorrono i presupposti, le riduzioni e le detrazioni stabilite negli articoli 25³¹ e 26³².

³¹ Art. 25 Decreto legislativo 31/10/1990, n. 346 comma 1. Se la successione è aperta entro cinque anni da altra successione o da una donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di anno; se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe.

2. Se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali di cui all'art. 13, per i quali anteriormente all'apertura della successione non è ancora intervenuta la dichiarazione di interesse culturale di cui all'articolo 13 del codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore. L'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero della cultura, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42; la dichiarazione di interesse culturale deve essere allegata alla dichiarazione della successione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile alla tutela ivi prevista. Si applicano le disposizioni dell'art. 13, commi 3, 4 e 5.

3. Se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'articolo 42 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a euro 103.291. La riduzione compete a condizione che l'erede o legatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame.

4. Se nell'attivo ereditario sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del defunto nell'ambito di una impresa artigiana familiare, come definita dalla legge 8 agosto 1985, n. 443, e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a euro 103.291, a condizione che l'esistenza dell'impresa artigiana familiare risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi D.P.R. 22/12/1986, n. 917, Art. 5. - Redditi prodotti in forma associata, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

4-bis Se nell'attivo ereditario sono compresi, purché ubicati in comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'articolo 43 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, l'imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Per il pagamento dell'imposta di successione relativa all'ipotesi di cui al presente comma si applicano le disposizioni previste dall'articolo 38.

4.4 Le imposte di donazione per i trust.

I trasferimenti di beni e diritti per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione, sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote applicate al valore complessivo dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti.

Il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli articoli da 14 a 19 e dell'articolo 34, commi 3, 4 e 5.

Per le donazioni così per imposte rispetto a quelle di successione si applicano le sole riduzioni previste nell'articolo 25, salvo quanto stabilito nell'articolo 13, commi 3, 4 e 5, e nell'articolo 51, comma 2. È inoltre detratta, se alla richiesta di registrazione dell'atto di donazione è allegata la fattura, l'imposta sul valore aggiunto afferente alla cessione.

Dall'imposta sulle donazioni determinata a norma del presente titolo si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione o liberalità e in relazione ai beni ivi esistenti, fino a concorrenza della parte dell'imposta sulle donazioni proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

5. Opzione della Tassazione in “Entrata”

Il disponente del trust o di altro vincolo di destinazione o, in caso di trust testamentario, il trustee può optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione.

E sarà il trustee ad essere obbligato alla presentazione della dichiarazione

In tal caso, la base imponibile nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate ai sensi delle disposizioni del testo unico di cui al D lgs. 346/90 con riferimento

4-ter. Le agevolazioni di cui al comma 4-bis si applicano anche in caso di donazioni.

³² Art. 26 Dall'imposta determinata a norma degli articoli precedenti si detraggono:

lett. a) abrogata

lett b) le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione. Nel caso in cui al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione non sia possibile determinare la categoria di beneficiario, l'imposta si calcola sulla base dell'aliquota più elevata, senza l'applicazione delle franchigie di cui agli articoli 7 e 56. Qualora il disponente ovvero, in caso di trust testamentario, il trustee opti per la corresponsione dell'imposta ai sensi del presente comma, i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta. Non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee.

L'effetto della tassazione in Entrata ha l'effetto di sterilizzare i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari e pertanto non avranno effetto di rilevare materia impositiva.

Il regime si presenta alternativo e volontario altrimenti per le osservazioni sopra dette avrebbe comportato una sicura sua dichiarazione di incostituzionalità.

Questo sistema però consente di programmare la pianificazione patrimoniale pagando ora e definire una volta per tutte il carico tributario e mettersi al riparo di eventuale fluttuazione delle aliquote.

Da considerarsi che l'importo dell'imposta che sconta in entrata, o aumenta il valore della franchigia in caso di pagamento da parte del Disponente o costituisce un debito in caso di pagamento da parte del Trustee, a tal fine sarebbe opportuno prevedere tale evenienza tra le parti.

La base imponibile in entrata è determinata al momento dell'apporto in trust gli eventuali incrementi del patrimonio non sono soggetti a tassazione. Mentre gli ulteriori apporti tanto potranno scontare immediatamente l'imposta o alla fine che sarà comunque differenziato rispetto all'apporto già tassato se ha esaurito o meno la franchigia.

A tal fine resta da prestare attenzione la previsione contenuta nella norma dove prevede che: *“Qualora il disponente ovvero, in caso di trust testamentario, il trustee opti per la corresponsione dell'imposta ai sensi del presente comma, i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta”*. Per categoria di beneficiari

s'intende la stessa a cui fa capo al disponente e quindi in caso di applicazione delle franchigie in caso di sopravvenienza di un ulteriore legittimario che possa godere delle franchigie. L'esempio è Tizio disponente ed ha devoluto un asset di € 1.500.000,00 ed al momento ha un solo figlio Caio questi ha corrisposto l'imposta sull'eccedenza delle franchigie di € 500.000,00, con il subentrare di un nuovo legittimario le franchigie si duplicano per € 1.000.000,00 per ciascuno categoria, e quindi se il bene fosse stato attribuito al termine non si sarebbero scontate imposte. Mentre sono state scontate sulla differenza all'inizio rispetto ad una franchigia più convenite per la fine. E le imposte pagate come prevede l'ultimo capoverso del comma 3 del nuovo art. 4/bis del TUSD stabilisce che: *“Non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee”*.

Restando comunque escluse le attribuzioni di reddito e come chiarito anche dal circolare n. 34/E/2022 dell'AE per l'applicazione dei tributi di donazione e successione.

6. Opzione anche per i Trust preesistenti.

Le disposizioni della opzione della tassazione si applicano anche con riferimento ai trust già istituiti alla data di entrata in vigore della presente disposizione. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità attuative delle disposizioni di cui all'opzione della tassazione in entrata o al termine del trust.

7. La territorialità del Trust-

Per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale. In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario.

Pertanto, il momento impositivo rileva quindi per il principio del *tempus regit actum* per tutti i beni trasferiti al momento dell'attribuzioni dei beni al trust per il disponente residente e quello non residente solo per i beni che si trovano nello Stato e trasferiti al beneficiario e questa interpretazione è in linea con quanto previsto dalla circolare 34/E/2022.

In ragione di ciò avrà riguardo la sola residenza del disponente se in Italia al momento della devoluzione sia per i beni presenti in Italia che quelli detenuti all'estero. Rilevando quindi il momento in cui si verifica la liberalità indiretta.

Per i beni detenuti in Italia da Disponente non residente essendo ininfluenza la residenza sia de Trustee che del beneficiario. In quanto, e come previsto dall'ultima parte della norma: *“In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario”*, dovrebbero essere ricompresi anche immobili situati in Italia (*beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato*) acquistati con fondi in trust e provenienti dall'estero.

Così è stata integrata la previsione di registrazione prevista art. 55 del TUSD con l'introdotta comma 1-bis al D.lgs. 346/90. In cui è stabilito che: *“sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi a oggetto donazioni, dirette o indirette, nonché gli atti di istituzione e di dotazione dei trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato”*.

Quindi si tratta più di una norma di registrazione più che una nuova imposta territoriale come già chiarito dalla Cassazione³³ in merito a donazione indiretta realizzata mediante un bonifico bancario disposto da una persona fisica non residente in Italia a favore di una persona fisica residente in Italia non sconta l'imposta di donazione italiana in quanto avente ad oggetto una somma di denaro depositata su un conto corrente esistente presso una filiale bancaria non ubicata in Italia.

Il caso affrontato dalla cassazione con la sentenza n. 8175/2021 è pertinente anche al caso della modifica apportata all'art. 55 comma 1/bis TUSD per la novella introdotta ed riguardante il Trust, e il caso scrutinato dalla Cassazione afferisce ad una questione di denaro oggetto di donazione da parte di un cittadino residente in Svizzera, tramite bonifico bancario, benché destinato ad un beneficiario residente in Italia, non si presume quale bene esistente nel territorio dello Stato, posto che il donante era residente all'estero e, comunque, prima dell'atto di disposizione il denaro si trovava depositato su conto bancario di un istituto svizzero. Di conseguenza, mancando il presupposto della territorialità, il relativo atto di donazione non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni in Italia.

E quanto stabilito trae origine dal criterio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni è dettato dal D.lgs. n. 346 del 1990, art. 2 (T.U.S.D). ed ora anche per il 2/bis³⁴

³³ Cass. civ., Sez. V, 24/03/2021, n. 8175.

³⁴ Come già riportato afferisce il neo art. 2/bis del D.lgs 346/90: *Per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia*

che risulta perfettamente sovrapponibile anche con l'inserimento della previsione del Trust.

Ai sensi del D.lgs. n. 346 del 1990, art. 2: *"l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. Se alla data dell'apertura della successione o a quale azione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti"*.

Pertanto, in deroga al principio generale sancito dal comma 1, qualora alla data della donazione il donante risiede all'estero, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti che risultano esistenti sul territorio nazionale. Per la risoluzione della questione è di ausilio la lettura dell'art. 55 del T.U.S.D. che detta le regole della registrazione degli atti di donazione, stabilendo al comma 1 che gli stessi devono essere assoggettati alla registrazione secondo le regole dettate dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U.R.) per gli atti da registrare in termine fisso.

In particolare, gli atti soggetti a registrazione, ai fini dell'imposta di registro, sono individuati dall'art. 2 del T.U.R. secondo cui: "Sono soggetti a registrazione....a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;...d) gli atti formati all'estero... che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o azienda esistenti nel territorio dello Stato". Ed ora è sovrapponibile il neo comma 2/bis D lgs. n. 346/90 si veda in nota.

In applicazione di tale disposizione rilevano, dunque, ai fini dell'imposta di registro e, conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, solo gli atti formati all'estero che hanno ad oggetto beni immobili o aziende esistenti sul territorio dello Stato. Al fine di evitare che atti formati all'estero, aventi ad oggetto beni diversi dagli immobili e dalle aziende, eludessero l'obbligo di registrazione ai fini dell'imposta sulla donazione con la L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 69, comma 1, lett. n), è stato inserito, dopo il comma 1, art. 55 del T.U.S.D, il comma 1-bis.

residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale. In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario

Tale disposizione stabilisce che, ai fini dell'imposta sulla donazione, *"Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato"*.

Con la richiamata norma, il Legislatore ha inteso quindi affermare l'obbligo della registrazione anche per gli atti donazione "firmati all'estero", aventi ad oggetto beni diversi da immobili ed aziende esistenti nel territorio dello Stato. Tali atti, infatti, prima della citata modifica normativa, in virtù dei principi che regolano la territorialità agli effetti dell'imposta di registro (art. 2, comma 1, lett. d), T.U.R.) non erano soggetti a registrazione in termine fisso in Italia, anche nel caso in cui il donante fosse stato residente nel territorio dello Stato, per il solo aspetto formale della stipula all'estero dell'atto.

La disposizione recata dall'art. 55 del T.U.S.D, comma 1/bis, tuttavia, non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini delle imposte sulle donazioni, dall'art. 2 e 2/Bis del T.U.S.D.

Conseguentemente, ai fini dell'imposta sulle donazioni rilevano e devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso anche gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili e aziende esistenti nel territorio dello Stato, sempreché il donante sia residente nello Stato (art. 2, comma 1, del TUSD), ovvero nel caso in cui il donante sia non residente, quando i beni siano "esistenti" nel territorio dello Stato (art. 2, comma 2 e comma 2/bis per il Trust, e 3 del TUSD).

In tale ipotesi, come precisato dalla circolare n. 207 del 16 novembre 2000 dell'Agenzia delle Entrate, dall'obbligo di registrazione dei suddetti atti discende l'assoggettamento del valore di beni donati all'imposta sulle donazioni.

Alla luce del criterio di territorialità, come si è detto, se il donante non è residente in Italia al momento della donazione, l'imposta è dovuta solamente per i beni e "diritti esistenti" sul territorio nazionale art. 2 comma 2/bis d. lgs. 346/90.

Da siffatti rilievi, per stabilire se un atto di donazione con bonifico da parte di un donante residente all'estero sia da assoggettare a tassazione in Italia, occorre esaminare se il bene oggetto di donazione possa essere considerato quale bene "esistente" nel territorio dello Stato.

Nella questione scrutata dalla citata Cass. 8175/2021, non è contestato che il denaro oggetto di donazione non era presente nel territorio nazionale al momento dell'atto di liberalità, ma era depositato sul conto corrente del donante residente in Svizzera.

Pertanto, se ne può desumere che anche con la neo-previsione per il Trust trovino applicazione tali principi espressi dalla Corte di cassazione nel 2021.

8. Trasferimenti effettuati tramite patti di famiglia. Il Trust Holding.

Il d. lgs. 139 del 18/09/2024 è intervenuto, altresì, a modificare le forme di esenzione da imposte tramite patti di famiglia previsti dall'art. 768/bis³⁵ del cc. e seguenti.

³⁵ **Art. 678/bis** C.c. È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti.

Art. 678/ter c.c. A pena di nullità il contratto deve essere concluso per atto pubblico.

Art. 678/quater c.c.: Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura.

I beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito in contratto, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti; l'assegnazione può essere disposta anche con successivo contratto che sia espressamente dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto o coloro che li abbiano sostituiti.

Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione.

Art. 678/quinqies c.c. Il patto può essere impugnato dai partecipanti ai sensi degli articoli 1427 e seguenti. L'azione si prescrive nel termine di un anno.

Art. 678/sexies s.c. All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-quater, aumentata degli interessi legali.

L'inosservanza delle disposizioni del primo comma costituisce motivo di impugnazione ai sensi dell'articolo 768-quinquies.

Art. 678/septies c.c.: Il contratto può essere sciolto o modificato dalle medesime persone che hanno concluso il patto di famiglia nei modi seguenti:

1) mediante diverso contratto, con le medesime caratteristiche e i medesimi presupposti di cui al presente capo;

2) mediante recesso, se espressamente previsto nel contratto stesso e, necessariamente, attraverso dichiarazione agli altri contraenti certificata da un notaio.

Art. 678/octies c.c. e controversie derivanti dalle disposizioni di cui al presente capo sono devolute preliminarmente a uno degli organismi di conciliazione previsti dall'articolo 38 del decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5.

Il trust più volte interagisce con i patti di famiglia e le modifiche apportate lo riguardano direttamente ricordando che molte volte i due istituti si compenetrano fra loro.

La norma è intervenuta sull'art. 3 del Dlgs. 346/90 rubricato: *“Trasferimenti non soggetti all'imposta”* modificando e sostituendo il comma 4/ter con le modifiche apportate di cui di seguito e che sono evidenziate in grassetto:

“comma 4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o **integrato un controllo già esistente. In caso di aziende o rami di esse**, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa **per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono**, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o **al patto di famiglia**, apposita dichiarazione **di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto**. Il mancato rispetto **delle condizioni** di cui **ai periodi dal primo al quarto** comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. **Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo**

o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti”

La nuova formulazione non ha modificato la previsione del trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge a qualsiasi titolo successione *mortis causa*, donazione, vincolo di destinazione e Trust.

La riforma ha esteso l'opportunità per il controllo già esistente e quindi non occorre più che con il patto di famiglia si integri il controllo ma può anche integrarsi il controllo rispetto alle quote societarie che il beneficiario già eventualmente deteneva. Il controllo di diritto oppure, è integrato un controllo già esistente. Il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa detengano il controllo (acquisito o integrato) per un periodo non inferiore a **cinque anni** dalla data del trasferimento. Quindi l'esenzione può interessare anche il trasferimento di pacchetti societari volti ad incrementare una partecipazione che sia già di controllo.

Con le modifiche si è estesa la possibilità di cessione anche di quote di società di persone sia quale proprietà piena o di diritti di godimento come l'usufrutto così come aziende o rami di azienda quindi slegate dalle partecipazioni sociali. Rispetto alla interpretazione precedente soprattutto dell'AE ³⁶la modifica legislativa stabilisce ora esplicitamente che, in ipotesi di trasferimento di quote di società di persone, la condizione per accedere all'esenzione consiste unicamente nella detenzione della titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Né deve essere integrato il requisito della prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, come al contrario richiesto dalla prassi amministrativa con riguardo alla precedente versione della norma e controllo. Unica condizione in caso di trasferimento di quote di società di persone, mantengano la titolarità del diritto, per il medesimo periodo di almeno cinque anni dalla data del trasferimento.

³⁶ Risoluzione 18 novembre 2008, n. 446/E aveva affermato che: “*l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica, in particolare, per i trasferimenti di partecipazioni in società di persone, purché ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS (v. Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E - paragrafo 8.3.2). In particolare, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo “...contestualmente (...) all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso...” A tal riguardo si rileva che l'omessa dichiarazione comporta la decadenza del beneficio in parola*

Così la condizione del controllo per le società di persone non si pone in quanto l'art. 2252 c.c., prevede che, le decisioni più rilevanti per la società devono essere assunte da tutti i soci e soltanto con il consenso di tutti i soci, se non è convenuto diversamente; in tal senso, ogni socio ha il potere di *controllare* la società con il suo consenso determinante³⁷

Il trasferimento condizionato alla continuità di impresa e quindi che vi sia impresa la norma l'ha evidenziato solo nel caso di aziende e rami di esse *“In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa”*. Quindi si dovrebbe porre diversamente da quanto in precedenza affermava l'Agenzia delle Entrate³⁸ e della Cassazione³⁹ che ha stabilito: *“l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4 ter, D.lgs. n. 346 del 1990 va applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poiché solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali. Ne consegue che risulta esente da censure, in diritto, la sentenza con cui sia stata confermata la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro sul presupposto della mancata prova di un'attività economica della società oggetto del trasferimento di quote, non ricorrendo dunque il presupposto dell'attività d'impresa per l'applicazione dell'agevolazione”*. L'arresto della Cassazione dovrebbe ritenersi superato per la nuova previsione *“in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto”*. Ed ancora di più l'interpretazione fornita con atto di prassi dell'agenzia delle entrate essendo solo una risoluzione e che pacificamente per la gerarchia delle fonti non ha nessun

³⁷ Così Cass. civ., Sez. I, Ordinanza, 20/04/2023, n. 10685. Nella società in accomandita semplice, la modifica della ragione sociale per effetto della sostituzione dell'unico socio accomandatario determina una modifica dell'atto costitutivo e la relativa deliberazione deve essere assunta, a pena di nullità, nel rispetto dell'art. 2252 c.c..

c.c., e cioè - in mancanza di una diversa previsione statutaria - con il consenso di tutti i soci.

³⁸ Agenzia delle Entrate - Risp. 25/08/2021, n. 552.

³⁹ Cass. Sez. V, Ord. 28/02/2023 n. 6082.

valore vincolante per le parti né creare o modificare materia imponibile, si deve ritenere superata.

Come prima analisi per come formulata dalla legge non si parla solo di continuità aziendale ma anche di detenzione di quote di controllo o al mantenimento della titolarità dei 5 anni.

E ciò sembra molto più in linea con il trasferimento con la previsione dell'art. 768/bis c.c. anche quando si possa parlare di holding sia come società di capitali di imprese semplice ed anche quale Trust Holding.

E ciò muove dalla riflessione che comunque il patto di famiglia presuppone la successione dell'imprenditore in senso tecnico e che ne assume la veste in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, o quando l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, mentre quando è **solo titolare di partecipazioni societarie e trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti, sembra discriminate escludere colui che è titolare sole quote societarie e sia che le detenga in maniera diretta che indiretta tramite le holding.**

Ulteriore riflessione va fatta che le Holding societarie tranne quelle per l'impresa semplice svolgono attività d'impresa detenendo in maniera imprenditoriale le partecipazioni di due o più società.

Non solo ma estendo la possibilità che: *“Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti”* dove vi possono certamente essere delle società Holding che detengono le quote di altre società. La possibilità di trasferire tramite patti di famiglia le quote in Holding pare certamente possibile.

Quindi si ritiene superata la posizione assunta dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria circa la necessità, in caso di trasferimento di quote e azioni di società di capitali, oltre all'integrazione del requisito del controllo anche del requisito dell'esercizio di attività d'impresa, che ora la norma lo prevede espressamente. Il dato letterale della norma, individua e precisa le condizioni per accedere al beneficio per le società di capitali che contempla il solo mantenimento del controllo di diritto e non fa alcun riferimento alla

necessaria prosecuzione dell'attività d'impresa, Di conseguenza, appare ora pacifico che potranno accedere all'esenzione anche le *holding*, tutte, senza alcuna distinzione circa l'attività svolta, e le società anche di mero godimento immobiliare⁴⁰ in precedenza escluse⁴¹..

L'intervento del Trust con il patto di famiglia era già ammesso e pacifico dalla stessa amministrazione finanziaria con le indicazioni fornite solo quando, il beneficio è riconosciuto solo al sussistere delle seguenti **condizioni**:

(i) il **trust** deve avere una durata **non inferiore a 5 anni** a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione della partecipazione di controllo o dell'azienda;

(ii) i beneficiari finali sono i **discendenti** e/o il **coniuge** del disponente;

(iii) il **trust** è **non discrezionale e irrevocabile**;

(iv) il **trustee** deve proseguire l'esercizio dell'**attività d'impresa** (in caso di azienda), detenere il controllo (di quote e azioni in società di capitali) e la titolarità del diritto per un periodo **non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni); e

(v) contestualmente al trasferimento, il **trustee** deve rendere apposita **dichiarazione** circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa, di tenere il controllo o la titolarità del diritto.

Così è possibile trasferire le quote tramite patti di famiglia e farle confluire in un Trust Holding.

⁴⁰ Per quanto concerne le società di mero godimento immobiliare, costituite nella forma di società di capitali, è stato sostenuto che l'agevolazione non può trovare applicazione, in quanto risulta assente l'elemento dell'esercizio dell'attività d'impresa (Cass. n. 6082/2023 e Risposta ad interpello n. 185/2023).

⁴¹ In precedenza, -si v. Arlati, *Esenzione dall'imposta di successione e donazione e passaggio generazionale*, in *Federnotizie*, 13 ottobre 2023, al seguente indirizzo: <https://www.federnotizie.it/esenzione-dallimposta-di-successione-e-donazione-e-passaggio-generazionale> e l'AE con Risposta ad interpello n. 450/2019- all'attuale modifica normativa si individuava la condizione per godere delle caratteristiche fiscali legate al patto di famiglia, qualora oggetto del trasferimento fosse la partecipazione di controllo in una *holding*, veniva operata la seguente distinzione:

- in presenza di una *holding* "mista", ovvero sia svolgente anche attività d'impresa, si riteneva che l'esenzione trovasse applicazione;

- laddove il trasferimento riguardasse al contrario una *holding* "pura", che non gestisse attivamente il proprio patrimonio, limitandosi al mero controllo e al finanziamento delle società partecipate operative, la risposta era dubbia.

9. Conclusioni

Con il Decreto Legislativo n. 139/2024, il legislatore ha certamente compiuto un importante passo avanti nella regolamentazione dei trust, fornendo un quadro normativo più stabile e prevedibile. Così per le altre disposizioni che con i trusts sono coordinate ed implementate come i patti di famiglia.

Per la tassazione delle devoluzioni in trust molto più confacente alla previsione, natura e caratteristiche dell'istituto, rispetto alla interpretazione avuta dall'AE che ha costretto la giurisprudenza di legittimità a promulgare oltre 200 sentenze-ordinanze prima di arrivare a stabilirlo ora con una sorta di *lex receptum iurisprudentiam* che la tassazione la si applica solo al momento delle attribuzioni dei beni ai beneficiari.

Così ai patti di famiglia che in base alla nuova normativa si sono superati i requisiti:

- in caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di quote sociali e azioni di società di capitali, di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- del controllo di diritto si accompagni l'esercizio di attività d'impresa, con la conseguenza che possono rientrare nel perimetro agevolativo anche le *holding* e le società di mero godimento immobiliare.

Le nuove disposizioni, seppur rappresentando un notevole progresso, lasciano ancora alcuni aspetti da chiarire che l'AE proverà ad interpretarle in maniera dissonante con la normativa, mentre la giurisprudenza di legittimità, fra qualche anno, renderà le giuste interpretazioni in aderenza alla norma appena introdotta. Nonostante ciò, il decreto

rappresenta uno strumento utile per le imprese familiari e per coloro che intendono pianificare la successione dei propri patrimoni anche con l'utilizzo del Trust.

SENTENZA STORICA NEL SETTORE TECNOLOGICO: LA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA CONDANNA GOOGLE PER ABUSO DI POSIZIONE DOMINANTE

COMMENTO A SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA DEL 10 SETTEMBRE 2024 SULLA CAUSA C-48/22 GOOGLE LLC, IN E ALPHABET, INC. CONTRO COMMISSIONE EUROPEA

*Alessia Ianniello*⁴²

Sommario: 1.Caso Google: multa per abuso di posizione dominante della Commissione Europea e sentenza di condanna della Corte di Giustizia Europea. 2.Inapplicabilità dei Criteri Bronner: abuso non solo rifiuto di accesso a infrastruttura essenziale per attività di impresa.3. Accertamento di abuso ai sensi dell'art.102 TFUE: pratica escludente abusiva di concorrenti attuali e potenziali 4. Questioni di causalità e scenari controfattuali.5. Test del "concorrente altrettanto efficiente" (AEC). 6. Conclusioni: il monito a Google per una nuova era nella concorrenza digitale

1.Caso Google: multa per abuso di posizione dominante della Commissione Europea e sentenza di condanna della Corte di Giustizia Europea

Il 10 settembre 2024 la Corte di Giustizia Europea, in sessione plenaria, ha rigettato il ricorso presentato da Google LLC e dalla sua controllante Alphabet Inc. contro la sentenza del Tribunale dell'Unione europea⁴³, che aveva confermato la multa inflitta loro dalla Commissione europea⁴⁴ per abuso di posizione dominante in vari mercati nazionali della ricerca su Internet. In questa occasione, la Corte ha precisato la propria giurisprudenza riguardo all'abuso di posizione dominante legato al rifiuto di accesso a infrastrutture essenziali, nonché i criteri per determinare se il comportamento di un'impresa dominante si discosti dalla concorrenza leale.

Il 27 giugno 2017, la Commissione aveva accertato che Google aveva abusato della sua posizione dominante in tredici mercati nazionali della ricerca generale su Internet all'interno dello Spazio economico europeo (SEE) con violazione dell'articolo 102 del

⁴² Dottoressa in Giurisprudenza e Specialista in professioni legali

⁴³ Tribunale 10.11.2021, Causa T-612/17, Google LLC, in precedenza Google Inc. e Alphabet, Inc. contro Commissione europea

⁴⁴ Dec. Comm. C (2017) 4444 final, del 27 giugno 2017, relativa a un procedimento a norma dell'articolo 102 TFUE e dell'articolo 54 dell'Accordo SEE, Caso AT.39740 – Google Search (Shopping).

Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), quale espressione dello scopo generale assegnato dall'articolo 3, paragrafo 1, lettera b) del TFUE all'azione dell'Unione, ossia l'instaurazione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno⁴⁵, e dell'articolo 54 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE).

Il comportamento considerato fonte dell'abuso riguardava essenzialmente il fatto che Google aveva presentato il proprio servizio di comparazione di prodotti in modo ben visibile e accattivante all'interno delle pagine dei risultati generali del suo motore di ricerca, utilizzando caselle dedicate che non erano influenzate dai suoi algoritmi di ranking. Al contrario, i siti di comparazione di prodotti concorrenti potevano apparire solo come risultati di ricerca generali, senza l'accesso a formati arricchiti e rischiando di essere penalizzati nei risultati da questi algoritmi. Di conseguenza, Google ha diminuito il traffico diretto dai propri risultati verso i siti di comparazione concorrenti, aumentando allo stesso tempo il traffico verso il proprio servizio.

Pertanto, Google si era appellata al Tribunale dell'Unione, il quale aveva però confermato l'intero ammontare della multa inflitta dalla Commissione.

Di conseguenza, Google aveva presentato un ricorso alla Corte di Giustizia Europea, sostenendo quattro motivi di contestazione.

2. Inapplicabilità dei Criteri Bronner: abuso non solo rifiuto di accesso a infrastruttura essenziale per attività di impresa

Nel primo motivo di impugnazione Google sosteneva che il Tribunale avesse commesso un errore di diritto nel ritenere che la Commissione non fosse obbligata a utilizzare i cosiddetti “criteri Bronner”⁴⁶ per accertare l'esistenza di un abuso di posizione dominante. Tuttavia, secondo la Corte, l'applicazione di tali criteri era stata giustificata dalle specifiche circostanze del caso inerente la Causa C-7/97 Bronner del 1998, che riguardavano il rifiuto da parte di un'impresa dominante di consentire a un concorrente l'accesso a un'infrastruttura che essa stessa aveva sviluppato per le proprie esigenze operative,

⁴⁵ CGCE 02.04.2009, Causa C-202/07, France Télécom/Commissione, punto 103; CGCE 14.10.2010, Causa C-280/08, Deutsche Telekom/Commissione, punto 170

⁴⁶ CGCE 26.11.1998, Causa C-7/97, Bronner. Nello specifico, affinché il rifiuto, da parte di un'impresa in posizione dominante, di concedere l'accesso ad un servizio possa costituire un abuso ai sensi dell'articolo 102 TFUE è necessario che i) il rifiuto possa eliminare del tutto la concorrenza nel mercato da parte del richiedente il servizio, ii) il rifiuto non sia oggettivamente giustificabile, e iii) il servizio in questione sia, di per sé, indispensabile per l'esercizio dell'attività del richiedente.

impedendo lo svolgimento dell'attività dell'impresa richiedente dovuta all'assenza di un sostituto effettivo o potenziale di tale infrastruttura che era quindi per sua natura essenziale⁴⁷ per l'esercizio dell'attività della concorrente, impedendo di fatti una legittima concorrenza.

Nel caso di specie, invece, l'impresa dominante Google ha consentito l'accesso alla propria infrastruttura, imponendo però condizioni inique per tale accesso, per la fornitura di servizi o la vendita di prodotti, e perciò i criteri Bronner non sono applicabili. Nel caso di pratiche diverse dal rifiuto di accesso, l'assenza di indispensabilità non è determinante per valutare comportamenti potenzialmente abusivi da parte di un'impresa dominante. Infatti, tali comportamenti possono costituire una forma di abuso se in grado di generare effetti anticoncorrenziali, o addirittura di esclusione, nei mercati coinvolti⁴⁸. Tuttavia, non possono essere assimilati a un semplice rifiuto di consentire l'accesso a un concorrente, poiché l'autorità antitrust o il giudice nazionale non possono obbligare l'impresa dominante a concedere l'accesso se questo è già stato fornito. Pertanto, le misure adottate in questo contesto influenzeranno meno la libertà contrattuale e il diritto di proprietà dell'impresa dominante rispetto a un obbligo di accesso alla propria infrastruttura, che era riservata per le sue necessità operative.

3.Accertamento di abuso ai sensi dell'art.102 TFUE: pratica escludente abusiva di concorrenti attuali e potenziali

Nella prima parte secondo motivo, Google sosteneva che il Tribunale, per determinare se la condotta in esame potesse essere considerata concorrenza basata sui meriti, avesse commesso un errore giuridico nel considerare rilevanti le circostanze specifiche descritte nella sua sentenza ossia i) l'importanza del traffico generato dal motore di ricerca generale di Google per i comparatori di prodotti, ii) il comportamento degli utenti quando effettuano ricerche su internet, e iii) l'impatto del traffico sviato).

La Corte, in via preliminare, ha ricordato che, sebbene le imprese in posizione dominante abbiano una responsabilità particolare nel non danneggiare la concorrenza effettiva e non

⁴⁷ CGCE 02.01.2023, Causa C-42/21, Lietuvos geležinkiai/Commissione, punto 79

⁴⁸ CGCE 25.03.2021, Causa C-152/20119, Deutsche Telekom/Commissione, punto 50; CGCE 25.03.2021, Causa C-165/19Slovak Telekom/Commissione, punto 50

distorta nel mercato interno⁴⁹, l'articolo 102 del TFUE non punisce semplicemente la posizione dominante in sé⁵⁰, ma il suo abuso⁵¹, ovvero l'attività di impresa in grado di *“orientare le proprie condotte commerciali in modo genuinamente unilaterale, senza tenere conto dell'eventuale reazione di concorrenti e clienti”*⁵² in modo *“incompatibile con il mercato interno e vietato, nella misura in cui possa essere pregiudizievole al commercio tra Stati membri”*⁵³ ai consumatori, e alla struttura di effettiva concorrenza⁵⁴ indipendentemente dall'eventuale esito fruttuoso di tale sfruttamento⁵⁵. E' quella *“situazione di potenza economica grazie alla quale l'impresa che la detiene è in grado di ostacolare la persistenza di una concorrenza effettiva sul mercato di cui trattasi e ha la possibilità di tenere comportamenti alquanto indipendenti nei confronti dei suoi concorrenti, dei suoi clienti e, in ultima analisi, dei consumatori”*⁵⁶, i quali l'art. 102 TFUE ha l'obiettivo finale di proteggere al punto che l'impresa può *“sottrarsi al divieto dimostrando che l'effetto escludente che può derivare dalla pratica di cui trattasi è controbilanciato, se non superato, da effetti positivi per i consumatori”*⁵⁷.

Come enunciato questa disposizione non impedisce né la creazione né il mantenimento di una posizione dominante, né l'esistenza di imprese meno efficienti sul mercato. Al contrario, la concorrenza basata sui meriti che si riferisce a una situazione di concorrenza da cui i consumatori possono trarre profitto attraverso prezzi più bassi, una qualità superiore e una maggiore varietà ed efficienza di beni e servizi⁵⁸, può portare alla scomparsa o al ridimensionamento di queste imprese meno efficienti⁵⁹. La posizione dominante ha sì effetti preclusivi, ma solo il suo abuso produce effetti preclusivi anticoncorrenziali illeciti.

⁴⁹ CGCE 09.11.1983, Causa C-322/1983, Michelin

⁵⁰ CGCE 27. 03. 2012, Causa C-209/2010, Post Danmark A/S contro Konkurrencerådet, punto 21

⁵¹ CGCE 21.12.2023, Causa C-333/21, European Superleague Company, punto 128.

⁵² A. Catricalà, C. E. Cazzato, F. Fimmanò, Diritto antitrust, Giuffrè, 2021

⁵³ Art.102 TFUE

⁵⁴ CGCE 15.03.2007, Causa C-95/04, British Airways/Commissione, punti 106 e 107; CGCE 17.02.2011, Causa C-52/09, TeliaSonera Sverige, punto 24

⁵⁵ CGCE 12. 05. 2022, Causa C-377/20, Servizio Elettrico Nazionale e a. / Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, punto 53.

⁵⁶ CGCE 14. 02. 1978, Causa C-27/1976, United Brands/ Commissione, punto 65.

⁵⁷ Ibidem, punto 47

⁵⁸ Ibidem, punto 85.

⁵⁹ CGCE 06.09.2017, Causa C-413/14 P, Intel/Commissione, punti 133-134.

L'art. 102 TFUE sanziona, infatti, l'abuso di posizione dominante che intercorre quando l'impresa adotta mezzi diversi da quelli che regolano la concorrenza normale basata sui meriti, ossia mezzi *“per i quali non vi è alcun interesse economico se non quello di eliminare i concorrenti per poter poi trarre profitto dalla situazione di dominio”*⁶⁰ con effetto, concreto o potenziale, della limitazione della concorrenza, dell'esclusione di imprese altrettanto efficaci⁶¹ dal mercato⁶² o da mercati pertinenti⁶³ e dell'ostacolo allo sviluppo di concorrenza sui mercati⁶⁴. Per provare che comportamento dell'impresa in questione abbia almeno la capacità di escludere altri concorrenti dal mercato⁶⁵ si devono considerare tutte le circostanze di fatto pertinenti⁶⁶, sia che riguardino il comportamento stesso, i mercati in questione, o il funzionamento della concorrenza sui mercati⁶⁷.

Oltre ai comportamenti che escludono concretamente o potenzialmente concorrenti dal mercato può essere considerato abuso di posizione dominante anche un comportamento che, con effetto concreto o potenziale, o addirittura come obiettivo, impedisce l'ingresso di potenziali concorrenti in una fase preliminare, creando barriere all'ingresso o utilizzando altre misure ostacolanti che non appartengono alla concorrenza basata sui meriti. Tali comportamenti impedirebbero alle imprese concorrenti di accedere ai mercati rilevanti, limitando così lo sviluppo della concorrenza e danneggiando i consumatori, con conseguenti effetti negativi sulla produzione e lo sviluppo di prodotti o servizi alternativi⁶⁸.

Alla luce di quanto esposto, la Corte ha ritenuto che le circostanze prese in considerazione dal Tribunale non fossero limitate agli effetti delle pratiche in esame o agli elementi che le accompagnano, ma fossero, al contrario, rilevanti per caratterizzare l'esistenza di pratiche che non rientrano nella concorrenza basata sui meriti. Tali circostanze, infatti, erano

⁶⁰ Cass. civ., Sez. I, Sent., (data ud. 12/06/2024) 25/06/2024, n. 17449; in conformità anche a CGUE, 03.07.1991, Causa C-62/86, AKZO/Commissione, punto 71.

⁶¹ CGUE, 17.02.2011, Causa C-52/09, TeliaSonera Sverige, punto 64

⁶² CGCE 30.01.2020, Causa C-307/2017, GlaxoSmithKline c/ Generics

⁶³ CGCE 19.01.2023, Causa C-680/20, Unilever Italia Mkt. Operations Srl contro Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato

⁶⁴ CGCE 21.12.2023, Causa C-333/21, European Superleague Company, punto 129.

⁶⁵ CGCE 06.09.2017, Causa C-413/14, Intel/Commissione, punti 138 e 140

⁶⁶ CGCE 30.01.2020, Causa C-307/18, Generics (UK) Ltd e altri contro Competition and Markets Authority punto 154; CGCE 25.03.2021, C-165/2019, Slovak Telekom/Commissione, punto 42;

⁶⁷ Ibidem, punto 130.

⁶⁸ CGCE 30.01.2020, Causa C-307/18, Generics (UK) Ltd e altri contro Competition and Markets Authority punto 154; CGCE 25.03.2021, C-165/2019, Slovak Telekom/Commissione, punto 131.

pertinenti per qualificare giuridicamente queste pratiche, in quanto permettevano di collocare nel contesto dei due mercati coinvolti e nel funzionamento della concorrenza su tali mercati. Esse erano quindi idonee a dimostrare che gli effetti di esclusione sul mercato a valle e il successo del servizio di comparazione dei prodotti di Google su tale mercato, successivamente all'attuazione delle pratiche, non derivassero dai meriti del servizio stesso, ma piuttosto dalle pratiche messe in atto, insieme alle specifiche circostanze identificate. Di conseguenza, il Tribunale non aveva commesso alcun errore, e perciò la Corte ha rigettato la prima parte del secondo motivo di impugnazione.

Con la seconda e la terza parte del secondo motivo, Google sosteneva che il Tribunale avesse commesso un errore nel fondare la sua valutazione sulla deviazione dai principi della concorrenza basata sui meriti su argomenti che non erano presenti nella Decisione C(2017) 4444 final, sostituendo così il proprio ragionamento a quello della Commissione.

La Corte, tuttavia, ha ritenuto che il Tribunale non avesse aggiunto una qualificazione del comportamento in questione rispetto a quella adottata dalla Commissione. Al contrario, il Tribunale si era limitato a confermare la valutazione della Commissione, secondo cui le pratiche esaminate, che consistevano in atti discriminatori nei confronti del comparatore di prodotti di Google, costituivano una forma autonoma di abuso, con effetto leva che scaturiva da un mercato dominato, caratterizzato da elevate barriere all'ingresso, come quello dei servizi di ricerca generale.

Anche se il Tribunale aveva formulato alcune considerazioni che non erano esplicitamente contenute nella motivazione della Decisione C(2017) 4444 final, queste erano state fatte esclusivamente a titolo di chiarimento, senza alterare il contenuto della decisione stessa. Pertanto, la Corte ha ritenuto di rigettare anche tale impugnazione.

4. Questioni di causalità e scenari controfattuali

Con la prima parte del terzo motivo di impugnazione, Google sosteneva che: i) il Tribunale avesse commesso un errore giuridico discostandosi indebitamente dalla Decisione C(2017) 4444 final, ritenendo che quest'ultima avesse considerato effetti anticoncorrenziali potenziali anziché reali; ii) indipendentemente dalla questione se gli effetti del comportamento fossero reali o potenziali, qualsiasi valutazione di questi effetti avrebbe richiesto un'analisi controfattuale da parte della Commissione, poiché tale analisi è intrinsecamente legata alla nozione di causalità; e iii) contrariamente a quanto affermato

dal Tribunale, esistevano scenari controfattuali basati su contesti reali, ossia gli sviluppi di mercati simili negli Stati membri dove la Commissione non aveva rilevato abusi.

La Corte, tuttavia, ha ritenuto che il Tribunale avesse giustamente affermato che la Commissione, al termine di un'analisi articolata e supportata da una motivazione dettagliata, avesse dedotto l'esistenza di potenziali effetti anti concorrenziali sui mercati dei servizi di comparazione di prodotti, basandosi su elementi concreti come l'evoluzione del traffico che transitava dalle pagine di risultati generali di Google verso i comparatori di prodotti concorrenti e verso il proprio comparatore, nonché sulla quota di tale traffico rispetto al traffico totale dei comparatori concorrenti. Pertanto, il Tribunale non si era discostato dalla Decisione C(2017) 4444 final, in quanto gli effetti anticoncorrenziali considerati in essa restavano potenziali, sebbene dedotti da prove concrete relative all'evoluzione del traffico.

Inoltre, il Tribunale aveva stabilito che, nell'ambito della distribuzione dell'onere della prova, un'impresa può avvalersi di un'analisi controfattuale per contestare la valutazione della Commissione sugli effetti reali o potenziali del comportamento in questione. Tuttavia, il Tribunale non aveva né invertito l'onere della prova, che rimaneva a carico della Commissione per dimostrare il nesso di causalità tra il comportamento e i suoi effetti, né escluso l'utilità di un'analisi controfattuale, limitandosi a osservare che la Commissione poteva basarsi su una serie di prove senza essere obbligata a ricorrere sistematicamente a uno strumento unico per stabilire tale nesso di causalità. Infine, il Tribunale aveva rilevato l'esistenza di un nesso causale tra la visibilità di un sito web nei risultati di ricerca generali di Google, che dipende dagli algoritmi di classificazione, e l'importanza del traffico proveniente da tali risultati verso il sito, una constatazione che non contraddiceva la sua valutazione circa ciò che avrebbe potuto costituire uno scenario controfattuale appropriato nel caso specifico. Pertanto, la prima parte del terzo motivo è stata respinta.

Con la seconda e la terza parte del terzo motivo, Google contestava la qualificazione giuridica che il Tribunale aveva dato a quello che costituirebbe uno scenario controfattuale corretto, nel caso in cui un abuso fosse composto da una combinazione di due pratiche. Inoltre, Google sosteneva che l'approccio errato del Tribunale riguardo lo scenario controfattuale avesse viziato sia la sua valutazione degli effetti del comportamento in esame, portandolo a imputare all'asserito abuso effetti che invece sarebbero dovuti a

pratiche lecite, sia la valutazione della giustificazione oggettiva addotta da Google, secondo cui non sarebbe stato possibile migliorare il proprio servizio di ricerca senza escludere i risultati dei comparatori di prodotti concorrenti dalle boxes.

La Corte, tuttavia, ha ritenuto che il ragionamento del Tribunale non fosse affetto da alcun errore giuridico. Infatti, solo la combinazione delle due pratiche in questione aveva influenzato il comportamento degli utenti in modo tale da deviare il traffico dalle pagine di risultati generali di Google a favore del suo comparatore di prodotti, a scapito dei comparatori concorrenti. Questo spostamento di traffico si basava sia sul posizionamento privilegiato dei risultati del comparatore di prodotti di Google nelle "boxes", sia sulla retrocessione dei comparatori concorrenti da parte degli algoritmi di ricerca, che rendevano questi ultimi meno visibili e attraenti per gli utenti. Di conseguenza, poiché l'aumento del traffico verso il comparatore di Google e la diminuzione del traffico verso i comparatori concorrenti derivavano dall'applicazione combinata delle due pratiche, uno scenario controfattuale corretto avrebbe dovuto considerare l'evoluzione del mercato in assenza di entrambe le pratiche, e non solo di una di esse. Per tale motivo, anche la seconda e la terza parte del terzo motivo sono state respinte.

5. Test del "concorrente altrettanto efficiente" (AEC)

Con il quarto motivo, Google sosteneva che il Tribunale avesse commesso un errore giuridico nel ritenere che la Commissione non fosse obbligata ad analizzare l'efficacia dei concorrenti, sia reali che potenziali, nel valutare la capacità del comportamento contestato a Google di escludere la concorrenza dai mercati interessati.

La Corte ha innanzitutto precisato che, sebbene l'obiettivo dell'articolo 102 TFUE non sia quello di garantire che concorrenti meno efficaci dell'impresa in posizione dominante rimangano sul mercato, ciò non implica che ogni accertamento di infrazione ai sensi di tale articolo debba essere subordinato alla dimostrazione che il comportamento in questione sia idoneo a escludere un concorrente altrettanto efficace. In particolare, la valutazione della capacità di un comportamento di escludere un concorrente altrettanto efficace diventa rilevante quando l'impresa dominante, durante il procedimento, sostiene che il suo comportamento non ha avuto l'effetto di restringere la concorrenza o produrre gli effetti escludenti contestati. In tal caso, la Commissione è non solo tenuta a considerare

l'importanza della posizione dominante dell'impresa sul mercato di riferimento, ma deve anche esaminare se vi sia una strategia mirata ad escludere concorrenti altrettanto efficaci.

Poiché la Commissione ha l'onere di provare la violazione dell'articolo 102 TFUE, essa deve accertare l'esistenza di un abuso di posizione dominante utilizzando vari criteri, tra cui il test del "concorrente altrettanto efficiente" (as efficient competitor test, AEC)⁶⁹. È importante sottolineare che tale concetto si riferisce a diversi criteri con un obiettivo comune: valutare se una pratica possa avere effetti anticoncorrenziali, ostacolando la concorrenza. In particolare, si considera la capacità di un ipotetico concorrente, con una struttura dei costi equivalente a quella dell'impresa dominante, di offrire una tariffa così conveniente da spingere i clienti a cambiare fornitore, nonostante i potenziali svantaggi derivanti da tale scelta, senza che il concorrente incappi in perdite⁷⁰. L'idoneità di tale concorrente viene generalmente determinata in base alla struttura dei costi dell'impresa dominante. La valutazione della pertinenza di tale criterio, se necessario, è soggetta al controllo del giudice dell'Unione⁷¹.

Nel caso in esame, la Commissione aveva osservato che, poiché la capacità di un comparatore di prodotti di competere dipende dal traffico, il comportamento discriminatorio di Google aveva avuto un impatto significativo sulla concorrenza, consentendo a Google di deviare una grande quantità di traffico dalle pagine di risultati generali a favore del proprio comparatore di prodotti, danneggiando i concorrenti che non erano in grado di compensare tale perdita con altre fonti di traffico, poiché un maggiore investimento in fonti alternative non avrebbe costituito una soluzione economicamente sostenibile. Pertanto, il Tribunale aveva correttamente concluso che non sarebbe stato possibile per la Commissione ottenere risultati obiettivi e affidabili sull'efficacia dei concorrenti di Google, data la specificità delle condizioni del mercato in questione⁷². Di conseguenza, il Tribunale non aveva commesso alcun errore giuridico, affermando che il criterio del concorrente altrettanto efficiente non fosse imperativo nell'applicazione

⁶⁹ CGCE 06.10.2015, Causa C-23/2017, Post Denmark A/S

⁷⁰ CGCE 19.01.2023, Causa C-680/20, Unilever Italia Mkt. Operations Srl contro Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, punto 56

⁷¹ CGCE 06.09.2017, Causa C-413/14 P, Intel/Commissione, punti 138-139.

⁷² Ibidem.

dell'articolo 102 TFUE e, nelle circostanze del caso concreto, non fosse pertinente. Pertanto, anche il quarto motivo è stato respinto, così come l'intero ricorso.

6. Conclusioni: il monito a Google per una nuova era nella concorrenza digitale

In conclusione, la recente decisione della Corte di Giustizia Europea rappresenta un importante precedente nel panorama della regolazione della concorrenza nell'era digitale. Rigettando il ricorso di Google LLC e Alphabet Inc., la Corte ha confermato che l'abuso di posizione dominante non può essere tollerato, specialmente in mercati caratterizzati da elevata concentrazione come quello dei servizi di ricerca su Internet. Le argomentazioni di Google, che cercavano di minimizzare l'impatto delle proprie pratiche commerciali dall'effetto anticoncorrenziale, sono state respinte in favore di una visione più ampia e rigorosa dei diritti dei consumatori e del mantenimento di un mercato concorrenziale sano, fornendo maggiore chiarezza nella definizione dell'abuso di posizione dominante ai sensi dell'art 102 TFUE e nel suo accertamento processuale.

Questo caso sottolinea l'importanza di garantire che anche le aziende leader del mercato siano soggette a regole di concorrenza giuste e trasparenti. La Corte ha evidenziato che non basta dimostrare una posizione dominante; è fondamentale evitare comportamenti che possano escludere i concorrenti e alterare il panorama competitivo a discapito dei consumatori. Con la sua decisione, la Corte ha indirettamente lanciato un monito a tutte le imprese operanti in mercati dominati dalla tecnologia: l'innovazione e la competitività devono andare di pari passo con il rispetto delle norme di concorrenza, al fine di garantire un mercato equo e accessibile a tutti gli attori coinvolti. Questo precedente non solo rafforza la legislazione antitrust esistente, ma potenzialmente apre la strada per future approssimazioni normative in ambito europeo riguardanti le pratiche commerciali delle grandi aziende tecnologiche.

LA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA CONDANNA APPLE E IRLANDA PER AIUTI DI STATO ILLEGITTIMI

COMMENTO A SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA SENTENZA N. 2024/724 DEL 10 SETTEMBRE 2024

*Alessia Ianniello*⁷³

Sommario: 1. Introduzione: panoramica delle parti coinvolte e dell'accordo sui prezzi di trasferimento. 2. Il caso Apple e la Commissione Europea. 3. La Decisione del Tribunale dell'Unione Europea: la sentenza del 30 agosto 2016 a favore di Apple. 4. La Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. 5. Conclusioni: l'Impulso per una maggiore trasparenza negli accordi sui prezzi di trasferimento

1. Introduzione: Panoramica delle parti coinvolte e dell'accordo sui prezzi di trasferimento

Il 10 settembre 2024, la Grande Sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea ha emesso una sentenza storica a favore della Commissione europea, annullando la decisione precedente del Tribunale nelle cause riunite T-778/16 e T-892/16 (Irlanda e altri contro la Commissione) con il ricorso C-465/20.

Questa pronuncia rappresenta un passo importante nella giurisprudenza dell'UE riguardante i prezzi di trasferimento, nonché i principi di libera concorrenza, analisi funzionale e l'approccio dell'entità separata. Un aspetto cruciale della sentenza è stata la questione dell'attribuzione degli utili derivanti dalla proprietà intellettuale a una stabile organizzazione. La Grande Sezione della CGUE ha esaminato in dettaglio l'analisi del Tribunale, individuando errori procedurali e sostanziali significativi e ribaltando gran parte delle sue conclusioni. In questo articolo, verranno esplorate in profondità le implicazioni della decisione della CGUE e il suo impatto sulla giurisprudenza europea.

Le entità coinvolte nell'accordo sui prezzi di trasferimento in questione includono Apple Inc., una società madre con sede negli Stati Uniti, che detiene il 100% di Apple Operations International Ltd (AOI). AOI, a sua volta, possiede integralmente Apple Operations

⁷³ Dottoressa in Giurisprudenza e specialista in professioni legali

Europe Ltd (AOE), una società costituita in Irlanda, ma non residente fiscalmente nel paese, sebbene disponga di una filiale in Irlanda. Inoltre, AOE detiene il 100% di Apple Sales International Ltd (ASI), anch'essa una società irlandese non residente fiscalmente in Irlanda, ma con una filiale nel paese. AOE e ASI avevano stipulato un accordo di condivisione dei costi (CSA) con Apple Inc., attraverso il quale condividevano i costi di ricerca e sviluppo legati ai prodotti Apple e alla proprietà intellettuale. Secondo i termini del CSA, Apple Inc. rimaneva proprietaria legale della proprietà intellettuale sviluppata, mentre concedeva ad AOE e ASI l'uso di tale proprietà senza royalties, ma imponendo loro l'onere di sostenere i rischi associati, incluso il rimborso dei costi di sviluppo a Apple Inc. In aggiunta, ASI aveva un accordo di marketing con Apple Inc., che prevedeva che Apple Inc. fornisse servizi di marketing ad ASI per la creazione e lo sviluppo di strategie, programmi e campagne pubblicitarie. In cambio, ASI pagava una parte delle spese sostenute da Apple Inc. più un margine di profitto⁷⁴.

La Commissione Europea ha rilevato che il Consiglio di amministrazione delle filiali irlandesi non era in grado di svolgere le funzioni strategiche legate alla gestione della proprietà intellettuale del gruppo Apple, in quanto le sue riunioni erano rare e i verbali prodotti non supportavano un'effettiva gestione. Di conseguenza, il consiglio non era in grado di assumersi i rischi e le responsabilità assegnate dall'accordo quadro di valutazione, come il controllo di qualità e la ricerca e sviluppo.

La questione riguarda i ruling fiscali sui prezzi di trasferimento emessi dalle autorità fiscali irlandesi a favore di Apple nel 1991 e nel 2007, relativi al metodo di allocazione degli utili delle sue filiali irlandesi. Nel ruling del 1991, le autorità fiscali irlandesi avevano autorizzato Apple a determinare gli utili netti della filiale AOE utilizzando una formula condizionale che si basava su una percentuale dei costi operativi della filiale, mentre per ASI, gli utili netti a fini fiscali venivano calcolati applicando un tasso fisso del 12,5% sugli utili operativi. Nel 2007, il metodo di allocazione degli utili è stato modificato, stabilendo una percentuale dei costi operativi per ASI e una combinazione di costi operativi e una

⁷⁴ La succursale irlandese dell'ASI è incaricata, in particolare, dell'esercizio delle attività di acquisto, vendita e distribuzione connesse alla vendita di prodotti a marchio Apple a parti correlate e a clienti terzi nelle regioni dell'Europa, del Medio Oriente, dell'India, dell'Africa e dell'Asia-Pacifico. La filiale irlandese di AOE è responsabile della produzione e dell'assemblaggio di una gamma specializzata di prodotti IT in Irlanda, come desktop iMac, laptop MacBook e altri accessori per computer, che fornisce a parti correlate per l'Europa, il Medio Oriente, l'India e l'Africa.

percentuale dei ricavi dalla proprietà intellettuale per AOE. Questo approccio costituiva una forma di metodo di margine netto transazionale (TNMM), un metodo unilaterale per la determinazione dei prezzi di trasferimento. Tuttavia, secondo l'indagine, non sono stati forniti né rapporti né giustificazioni al momento della richiesta da parte di Apple dei suddetti ruling fiscali alle autorità fiscali irlandesi.

2. Il caso Apple e la Commissione Europea.

Il 12 giugno 2013, la Commissione Europea ha avviato un'indagine amministrativa sui ruling fiscali e, il 30 agosto 2016⁷⁵, ha emesso una decisione in cui qualificava tali ruling come aiuti di Stato incompatibili con il diritto dell'Unione Europea. La Commissione ha concluso che gli utili derivanti dalla proprietà intellettuale venivano attribuiti alle filiali irlandesi senza rispettare le condizioni di mercato, poiché le filiali svolgevano la maggior parte delle attività relative alla proprietà intellettuale e si assumevano i rischi principali, ma venivano remunerate con una frazione del prezzo che sarebbe stato praticato tra parti indipendenti. Ciò significava che l'Irlanda, concedendo questi ruling fiscali, stava sostanzialmente fornendo un aiuto di Stato alle filiali irlandesi (e al gruppo Apple), permettendo loro di calcolare una base imponibile ridotta e violando così il principio di libera concorrenza, conferendo un indebito vantaggio al gruppo Apple. In risposta, la Commissione ha ordinato all'Irlanda di recuperare miliardi di euro di tasse non versate dal gruppo Apple. La decisione della Commissione è stata impugnata dalla Apple davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) nelle cause riunite T-778/16 e T-892/16, in cui il Tribunale si è pronunciato a favore di Apple.

La norma fiscale irlandese al centro della questione è la Sezione 25 del Taxes Consolidation Act del 1997, che stabilisce che le società non residenti siano soggette a tassazione in Irlanda se hanno una succursale o un'agenzia nel paese, applicando tale tassazione su qualsiasi reddito derivante direttamente o indirettamente dalle attività della succursale o agenzia, nonché su redditi legati a beni o diritti utilizzati o detenuti dalla succursale o agenzia. Tuttavia, tale norma esclude dalla tassazione i dividendi ricevuti da società residenti in Irlanda. Apple ha fatto riferimento al caso S. S. Murphy (Inspector of

⁷⁵ Decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) [ex 2014/NN] [ex 2014/CP] al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple (GU 2017, L 187, pag. 1)

Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd. del 1988, in cui si sosteneva che i profitti derivanti da beni di proprietà di una società non residente non potessero essere attribuiti alla succursale irlandese, anche se tali beni fossero messi a disposizione della succursale, qualora questi fossero posseduti e controllati da amministratori non residenti.

3.La Decisione del Tribunale dell'Unione Europea: la sentenza del 30 agosto 2016 a favore di Apple

Il Tribunale aveva concluso che la Commissione aveva utilizzato un metodo "esclusivo" di attribuzione degli utili che, a suo avviso, risultava incompatibile con il diritto fiscale irlandese che consisteva nell'attribuire alla succursale irlandese gli utili derivanti da altre divisioni di una società non residente, anche quando queste ultime non fossero coinvolte nelle attività che avevano generato tali utili.

Da un lato, il Tribunale ha supportato la posizione della Commissione, ritenendo che il principio di libera concorrenza, sviluppato dall'OCSE, e l'approccio previsto dall'OCSE per l'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni potessero essere utilizzati come riferimento per valutare la conformità delle decisioni sui prezzi di trasferimento con le normative UE sugli aiuti di Stato. D'altro canto, ha criticato l'applicazione della Commissione di tale principio, concludendo che la Commissione non avesse applicato correttamente il principio di libera concorrenza e l'approccio dell'OCSE. Secondo la Corte, la Commissione aveva dedotto che, poiché le società irlandesi non avevano dipendenti in grado di gestire la proprietà intellettuale al di fuori delle succursali, tutti i proventi della proprietà intellettuale dovevano essere attribuiti alle succursali. Tuttavia, la Commissione non era riuscita a dimostrare che queste succursali avessero effettivamente svolto le funzioni di gestione della proprietà intellettuale.

Apple ha anche sostenuto che la Commissione ha commesso un errore nell'analisi delle funzioni, poiché non ha preso in considerazione che la maggior parte delle decisioni strategiche relative alla proprietà intellettuale venivano effettivamente prese dai dirigenti e dai membri del Consiglio di amministrazione negli Stati Uniti, come emerso dalle prove fornite da Apple.

Nel merito dell'analisi funzionale, il Tribunale si è prevalentemente allineata con Apple, osservando che la Commissione non è riuscita a dimostrare che gli amministratori di ASI e AOE non gestissero quotidianamente tutte le funzioni e i rischi legati alla PI del gruppo

Apple, come indicato nell'Accordo di Servizio Condiviso (CSA). Secondo Apple, le attività di controllo della qualità erano svolte a livello globale da diverse persone, con un solo individuo a occuparsi di tale funzione in Irlanda. Apple ha anche sostenuto che le filiali irlandesi non svolgevano attività di ricerca e sviluppo "sostanziali" e che non erano coinvolte nello sviluppo delle strategie di marketing, né disponevano di personale marketing. Altri compiti, come l'assistenza clienti e la raccolta di dati, pur riconosciuti dal Tribunale come funzioni di supporto, non giustificavano l'attribuzione di una quota significativa degli utili derivanti dalla PI alle succursali. Per quanto riguarda la succursale AOE, il Tribunale ha notato che le sue capacità e i processi di produzione erano limitati e quindi non giustificavano l'assegnazione di ulteriori profitti derivanti dalla PI.

Apple ha anche argomentato, e il Tribunale ha concordato, che le decisioni centrali sulla gestione della PI venivano prese negli Stati Uniti dal Consiglio di amministrazione di AOE, ASI e Apple Inc., incluse le principali decisioni in materia di ricerca e sviluppo e marketing. Apple ha presentato prove del fatto che Apple Inc. aveva stipulato contratti con gli Original Equipment Manufacturers (OEM) e con gli operatori di telecomunicazioni per conto delle sue filiali irlandesi, e che la filiale ASI aveva conferito ad Apple Inc. il potere di firmare contratti per conto della succursale, dimostrando così che le decisioni strategiche relative alla PI venivano prese negli Stati Uniti.

Inoltre, il Tribunale ha osservato che il fatto che i verbali delle riunioni del Consiglio di amministrazione della sede centrale negli Stati Uniti non contenessero informazioni riguardo le decisioni strategiche sulla PI non significava che tali decisioni non fossero state prese. In sostanza, il Tribunale ha affermato che l'assenza di prove nei verbali non equivale a prova del loro mancato accadimento. Infine, ha sottolineato che dai verbali risultava che ai dirigenti della sede centrale erano stati attribuiti ampi poteri di gestione.

4.La Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) ha effettuato una revisione approfondita e dettagliata dell'analisi del Tribunale, pronunciandosi a favore della Commissione, rilevando errori procedurali, in particolare relativi alla gestione delle prove e all'errata interpretazione dei fatti, oltre a una corretta applicazione del principio di libera concorrenza e dell'approccio OCSE per l'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni.

In primo luogo, la Grande Camera ha annullato la conclusione del Tribunale secondo cui la Commissione avrebbe utilizzato erroneamente un metodo di "esclusione" – metodo che, sia la Commissione che il Tribunale avevano concordato fosse incompatibile con il diritto fiscale irlandese – per attribuire gli utili derivanti dalla proprietà intellettuale (PI) alle succursali irlandesi. Il Tribunale aveva frainteso la motivazione della Commissione. La Corte ha invece riconosciuto che la Commissione aveva giustamente fondato la sua conclusione sull'osservazione che, da un lato, le sedi centrali non avevano la capacità di gestire la PI del gruppo Apple, mentre, dall'altro, le succursali irlandesi avevano profili funzionali sufficientemente significativi per meritare l'attribuzione degli utili derivanti dalla PI. In altre parole, la Commissione ha effettuato un'analisi funzionale dettagliata, comparando le attività delle succursali irlandesi con quelle delle loro sedi centrali.

In secondo luogo, la Commissione ha contestato la decisione del Tribunale di confrontare le funzioni delle succursali irlandesi con quelle di Apple Inc. anziché con quelle delle sedi centrali delle società irlandesi. La Grande Camera ha dichiarato che, secondo l'approccio autorizzato dall'OCSE, bisognava confrontare la stabile organizzazione (in questo caso le succursali irlandesi) con le altre parti della stessa entità societaria, escludendo quindi altre entità separate. Apple ha cercato di opporsi a questa interpretazione per motivi procedurali, ma la Corte si è dichiarata competente per esaminare eventuali errori sostanziali, distorsioni delle prove, false dichiarazioni delle stesse e per correggere applicazioni errate dell'onere della prova. In sostanza, la Grande Camera ha confermato che, qualora tali errori compromettano il diritto dell'Unione, essa ha il potere di riesaminare le conclusioni del Tribunale.

Pertanto, la Grande Camera ha stabilito che il Tribunale aveva basato la sua decisione su prove irricevibili. In particolare, la Corte ha accettato l'argomento di Apple secondo cui era Apple Inc. a negoziare e firmare contratti con gli OEM e gli operatori per conto delle succursali irlandesi, ma ha sottolineato che le prove (come le e-mail e le procure) erano state introdotte dopo la chiusura del procedimento amministrativo della Commissione e, quindi, non potevano essere considerate. La Corte ha precisato che la Commissione non era obbligata a prendere in considerazione prove che non erano state presentate durante il procedimento amministrativo. Inoltre, ha ritenuto che le e-mail fossero irrilevanti, poiché si riferivano esclusivamente alle attività di Apple Inc. negli Stati Uniti. Per quanto riguarda

i contratti di procura, sebbene fossero stati menzionati durante il procedimento amministrativo, il loro contenuto non era stato fornito alla Commissione e alcuni documenti erano stati prodotti solo molto tempo dopo o non erano stati presentati affatto durante il procedimento giudiziario. Di conseguenza, la Corte ha concluso che il Tribunale aveva fatto uso di prove irricevibili, e che, anche se queste fossero state ricevibili, non avrebbero avuto rilevanza sostanziale per la decisione a favore di Apple.

In terzo luogo, il Tribunale avrebbe commesso un errore nell'associare le funzioni svolte da Apple Inc. con quelle delle succursali irlandesi. In realtà, il Tribunale non avrebbe preso in considerazione che le sedi americane delle società irlandesi partecipavano principalmente alle decisioni strategiche di Apple Inc., ma non erano coinvolte nell'implementazione di tali decisioni né nella gestione quotidiana della proprietà intellettuale. Pertanto, il Tribunale ha commesso un errore fondamentale attribuendo alle sedi centrali negli Stati Uniti delle società irlandesi le funzioni cruciali che spettavano alla Apple Inc. stessa. Le attività della società madre, Apple Inc., non avrebbero dovuto essere considerate nel determinare le funzioni delle succursali irlandesi.

In quarto luogo, il Tribunale ha imposto un onere della prova eccessivo alla Commissione, concludendo che, poiché i verbali delle riunioni del Consiglio di amministrazione non indicavano l'assenza di decisioni strategiche e rilevanti riguardanti la proprietà intellettuale, ciò non poteva significare che tali decisioni non fossero state effettivamente adottate.

La Grande Camera, quindi, ha esaminato nel merito il caso, confermando che la Commissione aveva ragione nel concludere che gli utili derivanti dalla proprietà intellettuale del gruppo Apple dovessero essere principalmente attribuiti alle succursali irlandesi. Tale conclusione si basava su una corretta analisi delle funzioni delle succursali, combinata con l'assenza di prove concrete che dimostrassero che le decisioni strategiche fossero state effettivamente prese e implementate dalle sedi centrali negli Stati Uniti. Un aspetto interessante della decisione è che la Grande Camera ha respinto le argomentazioni di Apple, secondo cui la Commissione avrebbe violato i principi di irretroattività facendo riferimento alle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento e all'approccio autorizzato pubblicato nel 2010. La Corte ha infatti consentito alla Commissione di utilizzare tali documenti, in quanto fornivano utili indicazioni sul principio di libera concorrenza e sulla

determinazione della base imponibile delle succursali irlandesi. Tuttavia, la Corte ha sottolineato che l'azione legale principale della Commissione non si fondava sull'argomento che l'Irlanda o Apple non avessero rispettato le norme OCSE, ma piuttosto sull'affermazione che fosse stata violata l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, norma che è stata parte integrante dell'ordinamento giuridico irlandese dal 1973.

5.Conclusioni: l'Impulso per una maggiore trasparenza negli accordi sui prezzi di trasferimento

La sentenza evidenzia un principio fondamentale: gli accordi sui prezzi di trasferimento devono riflettere la realtà economica e commerciale di un'impresa. Tuttavia, poiché questa realtà spesso non è facilmente visibile, è necessario fornire una difesa solida e prove di alta qualità. La sostanza delle transazioni diventa sempre più cruciale con l'evoluzione del diritto tributario internazionale e delle normative sui prezzi di trasferimento, e l'elusione di tale sostanza tramite la creazione di documentazione fittizia costituisce un rischio significativo per la pianificazione fiscale di un gruppo multinazionale. In fase di audit o ispezione fiscale, le imprese multinazionali non dovrebbero mai presumere che le informazioni presentate vengano accettate senza ulteriori verifiche. La causa C-465/20 fornisce importanti insegnamenti pratici, tra cui l'importanza di una documentazione sui prezzi di trasferimento ben preparata, dettagliata e tempestivamente prodotta. Esistono numerosi precedenti legali che dimostrano come politiche e accordi sui prezzi di trasferimento siano stati contestati a causa di documentazioni incomplete, incoerenti o di bassa qualità. Le linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento, al paragrafo 5.7, sottolineano che la documentazione contemporanea aiuta a garantire la trasparenza negli accordi sui prezzi di trasferimento, e al paragrafo 5.27, viene indicato che la documentazione deve basarsi su informazioni disponibili al momento della transazione. Inoltre, la relazione OCSE sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni suggerisce che una documentazione tempestiva può prevenire controversie future.

Nel caso specifico, Apple ha omesso di fornire tempestivamente le informazioni richieste durante l'indagine della Commissione, con conseguenze negative. La presentazione tardiva delle prove ha comportato l'inammissibilità di queste ultime in sede giuridica e ha danneggiato l'immagine dell'azienda, data la gestione inadeguata della situazione. Questo

solleva interrogativi sul motivo per cui non siano state fornite informazioni complete all'inizio dell'indagine e se, in realtà, parte della documentazione sia stata raccolta e presentata solo in un secondo momento.

Questo porta al secondo punto: la documentazione sui prezzi di trasferimento deve essere sempre pronta per essere prodotta su richiesta, non solo quando necessario. Per le multinazionali, è fondamentale organizzare tutte le informazioni relative agli accordi, alle politiche e alla documentazione in modo accessibile e aggiornato regolarmente. Oltre a studi di comparabilità e analisi dei prezzi, è necessario raccogliere e archiviare prove e dati rilevanti, rivedere annualmente la documentazione e aggiornare i contratti per riflettere modifiche in funzioni, attività o rischi. Le comunicazioni interne che influenzano gli accordi devono essere archiviate e indicizzate. Un utile strumento è il "changelog", un registro che traccia le modifiche nei rapporti economici, dimostrando alle autorità fiscali che la gestione dei prezzi di trasferimento è continua e proattiva.

Il caso evidenzia l'importanza di un approccio proattivo nella gestione del rischio legato ai prezzi di trasferimento. Le multinazionali devono esaminare regolarmente la documentazione e simulare un audit fiscale per identificare eventuali vulnerabilità. Questo audit, che può essere interno o supportato da consulenti esterni, aiuta a anticipare le domande delle autorità fiscali e raccogliere prove a supporto della posizione dell'azienda. Sebbene comporti dei costi, tale attività è un investimento che garantisce una solida protezione a lungo termine, soprattutto quando sono in gioco somme rilevanti.

PER L'ENTE LOCALE QUANDO È DA CONSIDERARE SPESA D'INVESTIMENTO QUELLA CONSEGUENTE ALL'ESCUSSIONE DI UNA FIDEIUSSIONE A SEGUITO DELL'INADEMPIENZA AL PAGAMENTO DI UN MUTUO CONTRATTO DA UN SOGGETTO CONCESSIONARIO

*Anna Fiore*⁷⁶

*Gregorio Pietro D'Amato*⁷⁷

Sommario: 1. Il caso scrutinato dalla Corte dei Conti, Sez. Autonomie, Delib., (data ud. 19/07/2024) dep. 29/07/2024, n. 15 Garanzia fideiussoria oggetto di escussione e stipula mutuo per l'estinzione dell'obbligazione. 2. I rilievi di illegittimità evidenziati dalla Sezione regionale di Controllo Veneto alla Corte Conti sez. Autonomie. 3. Il *decisum* della Corte dei Conti, Sez. Autonomie, con la Deliberazione n. 15/2024. 3.2 Il quadro di riferimento normativo. 3.3 Le condizioni espresse dalla Corte per poter contrarre un nuovo mutuo. 4. Conclusioni

1. Il caso scrutinato dalla Corte dei Conti, Sez. Autonomie, Delib., (data ud. 19/07/2024) dep. 29/07/2024, n. 15 Garanzia fideiussoria oggetto di escussione e stipula mutuo per l'estinzione dell'obbligazione.

Con il provvedimento della Corte dei Conti del 29/07/2024 n. 15 è stata scrutinata una vicenda emersa nell'ambito delle verifiche condotte dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto sul bilancio di previsione 2021-2023 e sul rendiconto 2021 del Comune ... – in cui il Collegio remittente, evidenzia una questione "*di particolare rilevanza relativa ai limiti alla capacità di indebitamento degli enti locali che, in estrema sintesi, attiene alla possibilità per gli enti locali che abbiano rilasciato una garanzia fideiussoria, oggetto di escussione, di stipulare un nuovo mutuo finalizzato all'estinzione del debito garantito*".

L'Ente locale, a seguito del mancato pagamento di tre rate del mutuo da parte della Società incaricata dei lavori per la riqualificazione della cittadella dello sport, è stato escusso dall'Istituto per il Credito Sportivo (ICS). Di conseguenza, l'Ente ha dichiarato la decadenza della Società dalla concessione del finanziamento e ha comunicato all'ICS l'intenzione di adempiere al pagamento.

⁷⁶ Dottoressa commercialista revisore contabile enti locali.

⁷⁷ Direttore Scientifico- dottore commercialista -revisore contabile enti locali- curatore fallimentare – giornalista.

Pertanto, l'Ente ha deliberato di procedere al pagamento diretto di una parte del debito residuo e, contestualmente, ha deciso di contrarre un nuovo mutuo con l'ICS, ai sensi dell'art. 3, commi 17 e 18, lettera h), della L. 24 dicembre 2003, n. 350, da erogare in un'unica soluzione. Inoltre, l'Ente ha stabilito di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti della Società che era incaricata dei lavori.

Il provvedimento è molto articolato e puntuale nello specificare le condizioni, caratteristiche e possibilità e norme che gli enti locali devono rispettare per far fronte a situazione che sovente capitano nell'esecuzione dei lavori.

2. I rilievi di illegittimità evidenziati dalla Sezione regionale di Controllo Veneto alla Corte Conti sez. Autonomie.

La delibera in commento offre lo spunto per evidenziare quando un mutuo contratto per adempiere all'escussione di una fideiussione può essere considerato spesa investimento a quali condizioni e quali importi rientrano e quali sono i presupposti. La corte remittente ha richiesto l'intervento della Corte alla Sezione delle autonomie a cui compete enucleare il principio di diritto, mentre alle Sezioni regionali spetta la definizione nel merito delle questioni specifiche ad esso collegate (cfr. deliberazione n. 24/SEZAUT/2017/QMIG), sottolineando la rilevanza della questione, attesa la diffusione di una siffatta pratica di estinzione di debiti garantiti da parte degli enti locale. A tal fine la corte remittente ha evidenziato le seguenti illegittimità operate dall'ente locale affermando che:

a) la possibilità di ricorrere all'indebitamento per gli enti territoriali è limitata, sotto il profilo finalistico, al finanziamento delle spese di investimento, ai sensi dell'art. 202 del TUEL, in attuazione dell'art. 119, ultimo comma, Cost. e del parametro interposto rappresentato dall'art. 10 della L. n. 243 del 2012;

b) per tale ragione, il legislatore è intervenuto, con l'art. 3, commi da 16 a 19, della L. n. 350 del 2003, dettando disposizioni volte a chiarire la nozione di "indebitamento" e di "spese di investimento". Nel caso in esame, l'art. 3, co. 17, della L. n. 350 del 2003, che indica, tra le altre fattispecie di indebitamento, ai sensi dell'art. 119, ultimo comma, Cost., "(...) il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia.", esclude la immediata rilevanza del rilascio della garanzia ai fini del rispetto del già menzionato precetto costituzionale (cfr., in termini, Sezione controllo Lombardia, deliberazione n. 179/2016/PARI);

c) il rilascio della garanzia deve essere, fin dall'origine, finalizzato a spese di investimento, capaci di incrementare la componente attiva del patrimonio dell'ente (cfr. Sezione controllo Puglia, deliberazione n. 84/2017/PAR; Sezione controllo Veneto, deliberazione n. 132/2018), secondo quanto disposto, per gli enti locali, dall'art. 207 del TUEL;

d) l'asserito collegamento negoziale tra i due contratti di finanziamento non avrebbe alcun rilievo, posto che lo stesso attiene alla causa del contratto, consentendo la propagazione di alcune vicende del rapporto contrattuale sul rapporto collegato e di eventuali vizi genetici di un atto sull'altro, mentre il vincolo posto dall'art. 119 Cost. opera sul diverso piano economico-patrimoniale (cfr. deliberazione Sezione regionale di controllo per il Piemonte n. 95/2023 cit.; id. n. 66/2024 cit.);

e) non assume rilievo il richiamo all'art. 10, secondo comma, della L. n. 243 del 2012, in ordine alla durata del piano di ammortamento e della vita utile dell'investimento, considerata la diversa finalizzazione delle risorse finanziarie in esame;

f) non ricorrono le condizioni della surroga, disciplinate dall'art. 3, comma 17, della L. n. 350 del 2003;

g) in ogni caso, la durata del nuovo mutuo non può superare quella del mutuo precedente come nel caso in esame (cfr. Sezione controllo Marche, deliberazione n. 12/2019/PAR);

h) l'art. 3, comma 18, lett. b), della L. n. 350 del 2003 non riguarda la fattispecie in esame, considerato che le risorse derivanti dal nuovo contratto di finanziamento non sono state utilizzate per la "costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti" ma per pagare il debito derivante dall'escussione della garanzia prestata in favore del debitore originario;

i) inconferente appare anche il richiamo all'art. 3, comma 18, lett. h), della L. n. 350 del 2003, perché, con tale disposizione, il legislatore ha inteso considerare spese per investimenti le diverse forme di sostegno finanziario (contributi agli investimenti e trasferimenti in conto capitale) che l'ente può concedere ai gestori di impianti in regime di concessione, le quali, in assenza della specifica disposizione legislativa, non possono essere classificate come tali. Infatti, nel caso in esame, non si è realizzato alcun trasferimento di risorse nei confronti del gestore, con il quale il rapporto concessorio era stato già risolto;

l) peraltro, anche la locuzione "in favore di soggetti concessionari" non può essere riferita al pagamento effettuato dall'Ente al soggetto finanziatore, dal momento che normalmente tale pagamento non libera il debitore principale/concessionario in ragione del diritto di regresso conferito al fideiussore, ex artt. 1940 e 1950 c.c. (cfr. Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 66/2024 cit.).

La Sezione remittente ha, inoltre, precisato che la locuzione "trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie", contenuta anche nella lettera g) del comma 18 dell'art. 3 della L. n. 350 del 2003, deve riferirsi alla regolazione contabile di pagamenti effettuati dai comuni nell'ambito di rapporti finanziari stipulati da altri soggetti, in sede di subentro nel rapporto in corso.

Pertanto, a giudizio della Sezione remittente, l'art. 3, comma 18, lett. h), della L. n. 350 del 2003 dovrebbe essere interpretato nel senso che costituisce spesa di investimento solo il nuovo apporto di capitale a favore dei soggetti concessionari, posto che l'incremento patrimoniale di cui questi andrebbe a beneficiare si risolverebbe, al termine del rapporto, in un incremento a favore dell'ente pubblico erogante, presupponendo la realizzazione di lavori e opere aggiuntive rispetto a quelle che furono oggetto iniziale del rapporto concessorio.

Nonché ha dubitato la Sezione del Veneto della legittimità della stipula del mutuo in questione, nei termini sopra indicati, la Sezione di controllo per il Veneto ha sollevato la questione di massima di particolare rilevanza, considerato che l'Ente, stante l'elevato importo del mutuo garantito, ha ritenuto di dovere perseguire l'unica soluzione prospettata dall'ICS, già adottata da diversi comuni italiani, e cioè quella della stipula di un nuovo mutuo per la estinzione del debito garantito, e che l'alternativa alla contrazione del nuovo mutuo sarebbe stata solo quella di subire una azione giudiziaria da parte dell'ICS, con il conseguente riconoscimento del debito fuori bilancio e, quindi, di ricorrere in questo caso ad un nuovo indebitamento, ai sensi degli artt. 194 e 202 del TUEL, con aggravio di costi.

3. Il *decisum* della Corte dei Conti, Sez. Autonomie, con la Deliberazione n. 15/2024.

L'attività svolta dalla Corte dei conti in materia di finanza pubblica, riguarda anche la c.d. "funzione nomofilattica del controllo" in precedenza di competenza delle Sezioni Riunite

della Corte stessa (cfr. deliberazione n. 2/SEZAUT/2013/QMIG; id. in termini, deliberazione n. 8/SEZAUT/2019/QMIG) e tale funzione investe sia l'ambito del controllo che l'attività consultiva. Nell'esercizio di questa funzione, alla Sezione delle autonomie compete enucleare il principio di diritto, mentre alle Sezioni regionali spetta la definizione nel merito delle questioni specifiche ad esso collegate (cfr. deliberazione n. 24/SEZAUT/2017/QMIG).

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima sollevata dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto enuncia il seguente principio di diritto:

"È da considerare spesa d'investimento quella dovuta all'escussione di una fideiussione a seguito dell'inadempienza al pagamento di un mutuo contratto da un soggetto concessionario per l'esecuzione di un'opera pubblica.

La conseguente assunzione del mutuo da parte dell'ente locale deve soggiacere alle seguenti condizioni: l'importo del nuovo mutuo deve limitarsi al solo debito residuo senza includere penali o interessi di mora; deve ridurre il valore finanziario totale della passività; la durata del nuovo mutuo non deve eccedere la vita utile dell'investimento".

Nel caso in esame, la Corte ritiene di scrutinare il dubbio interpretativo prospettato e, quindi, all'ammissibilità dell'indebitamento per provvedere alla spesa derivante dall'escussione di una fideiussione pecuniaria derivante dall'escussione di garanzia dal medesimo rilasciata ex art. 207 D.lgs n. 267/2000.

Il tema in oggetto riguarda la gestione delle passività derivanti dall'insolvenza di un terzo garantita da un ente locale e le relative implicazioni sul bilancio dell'ente stesso. In caso di insolvenza del terzo, si genera una sopravvenienza passiva che potrebbe comportare difficoltà nella sua copertura. Un approccio prudenziale da parte dell'ente potrebbe prevenire effetti negativi sugli equilibri finanziari, qualora siano stati previsti accantonamenti a fondi di riserva, in conformità con quanto stabilito dal Principio contabile 4/2, punto 5.5.

3.2 Il quadro di riferimento normativo.

L' art. 3, comma 18, Legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge finanziaria per l'anno 2004) ha individuato le spese che ai fini dell'art. 119 Cost.⁷⁸ rientrano nella nozione di investimento e la ragione per la quale devono essere escluse dalle spese finanziabili: quelle di natura risarcitoria è riconducibile alla circostanza che possono qualificarsi di investimento tutte e solo le spese che concorrono "fisiologicamente" a determinare il costo dell'opera, e non anche quelle che "patologicamente" si possono aggiungere in conseguenza di attività o comportamenti illeciti commessi dall'Amministrazione, da cui scaturisca l'obbligo di risarcimento del danno⁷⁹.

In particolare, l'art. 3 della legge 24 dicembre 2003 n. 350 al comma 18 stabilisce.

Ai fini di cui all' articolo 119, sesto comma, della Costituzione, costituiscono “investimenti:

- a) *l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali;*
- b) *la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti;*

⁷⁸**Art. 119 Cost.** I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

La Repubblica riconosce le peculiarità delle Isole e promuove le misure necessarie a rimuovere gli svantaggi derivanti dall'insularità.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.

⁷⁹ Corte dei Conti Puglia, Sez. contr., Delibera, 23/11/2018, n. 156.

- c) l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale;*
- d) gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;*
- e) l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose;*
- f) le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;*
- g) i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;*
- h) i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'articolo 19 della legge 11 febbraio 1994, n. 109;*
- i) gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio”.*

Il comma 19 stabilisce: “*Gli enti e gli organismi di cui al comma 16 non possono ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzata al ripiano di perdite. A tale fine l'istituto finanziatore, in sede istruttoria, è tenuto ad acquisire dall'ente l'esplicazione specifica sull'investimento da finanziare e l'indicazione che il bilancio dell'azienda o della società partecipata, per la quale si effettua l'operazione, relativo all'esercizio finanziario precedente l'operazione di conferimento di capitale, non presenta una perdita di esercizio*”.

Il “*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*”, da intendersi in senso dinamico ed anche in relazione alle

materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri⁸⁰. Con la Deliberazione n.318/2015/PAR Sezione di controllo per la Regione siciliana ha scrutinato il caso in cui possano essere ricompresi tra le spese di investimento, finanziabili tramite ricorso all'accensione di un mutuo o ad altra forma di indebitamento, ai sensi di quanto disposto dall'art. 119, comma 6, della Costituzione. Il Collegio con il precitato parere precisa che sulla questione oggetto del quesito e, segnatamente, con riguardo al significato da attribuire al termine investimento all'interno della disposizione costituzionale citata, si sono già autorevolmente espresse le Sezioni Riunite della Corte in sede di controllo con la deliberazione n. 25/CONTR./2011, chiamate a dirimere una questione di massima e, in tal senso, hanno fatto riferimento all'art. 3 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (recante "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato— legge finanziaria 2004") che, al comma 18, individua, attraverso un apposito elenco (dalla lett. "a" alla lettera "i"), le operazioni economiche che: *"ai fini del rispetto dell'obbligo del pareggio economico dei bilanci costituiscono investimenti"*. Tale elencazione si basa su una nozione di investimento che considera tutti i casi in cui dalla spesa assunta dall'ente derivi un aumento di valore del patrimonio immobiliare o mobiliare. In una parola, un aumento della "ricchezza" dell'ente stesso, che si ripercuote non solo sull'esercizio corrente, ma anche su quelli futuri, proprio per giustificare il perdurare, nel tempo, degli effetti dell'indebitamento. Le Sezioni Riunite, nella citata pronuncia^{25/CONTR./2011}, a fronte del carattere tassativo dell'elencazione di cui all'art.3, comma 18, legge n.350 citata, hanno ritenuto precluso il ricorso all'analogia al fine di ricomprendere le spese di cui trattasi nella fattispecie regolata dall'art.3, comma 18, lettera i) della legge n.350/2003. In tal senso, su quesito analogo, si è espressa anche la Sezione di controllo della Puglia, con deliberazione n. 111/PAR/2014 del 28 maggio 2014.

Il Collegio Regione siciliana con il ricordato parere Deliberazione n.318/2015/PAR ritiene di non doversi discostare dal superiore orientamento giurisprudenziale per quanto attiene all'elenco tassativo della nozione di investimento.

Ed ancora la Corte dei Conti Piemonte, Sez. contr., Delib., (data ud. 14/05/2024) 16/05/2024, n. 89 ha stabilito che uno dei sistemi per finanziare gli investimenti è il ricorso all'indebitamento; l'art. 119, ultimo comma, Cost. dispone che gli enti territoriali possono

⁸⁰ Sezioni Riunite della Corte dei conti, delib. n. 54 del 17 novembre 2010.

ricorrere all'indebitamento soltanto per finanziare spese di investimento che tale previsione ha comportato la necessità di individuare quali siano le spese di investimento, che, come tali, possono essere finanziate con l'indebitamento.

Sul punto, è intervenuta la L. 24 dicembre 2003, n. 350, la quale, all'art. 3, comma 18, ha predisposto un elenco di attività, sia materiali che finanziarie, che costituiscono investimento.

Si tratta, infatti, di nozioni il cui contenuto non si può determinare sulla base della sola disposizione costituzionale, ma che derivano da scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale, cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei e dei criteri politico- economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli (in tal senso, Corte cost. 425/2004).

Ne deriva che gli Enti locali non possano definire quali spese di investimento attività non riconducibili all'elenco disposto dalla L. n. 350 del 2003.

La stessa legge, all'art. 3, comma 19, precisa che gli Enti locali non possono ricorrere all'indebitamento per finanziare i conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzati al ripiano di perdite; questo divieto di indebitamento, implicitamente nega che il ripiano delle perdite delle società possa definirsi quale spesa di investimento.

3.3 Le condizioni espresse dalla Corte per poter contrarre un nuovo mutuo.

In assenza di tali accantonamenti, l'ente deve rinvenire altre fonti di finanziamento per estinguere la passività. Se le risorse non fossero disponibili, l'inerzia dell'ente potrebbe sfociare in una lite giudiziaria e nel riconoscimento di un debito fuori bilancio, ai sensi dell'articolo 194 del TUEL.

Per la Corte la soluzione della questione ha ripercorso e precisare che l'art. 207 del TUEL (come modificato dall'art. 74, primo comma, n. 45, lett. b), del D.lgs n. 118 del 2011, nel testo introdotto dall'art. 1, primo comma, lett. aa) del D.lgs. n. 126 del 2014), consente agli enti locali, a decorrere dal 1° gennaio 2015, di rilasciare una garanzia fideiussoria solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'art. 3, comma 18, lett. g) e h), della L. n. 350 del 2003, per la contrazione di mutui destinati alla realizzazione o alla

ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale.

La norma consente, inoltre, il rilascio della garanzia a condizione che il progetto sia stato approvato dall'ente locale e sia stata stipulata una convenzione con il soggetto mutuatario che regoli la possibilità di utilizzo delle strutture in funzione delle esigenze della collettività, che la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione e che la convenzione regoli i rapporti tra l'ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera.

Infine, il rilascio della fideiussione comporta che gli interessi annuali relativi alle operazioni di indebitamento, garantite con fideiussione, concorrono alla formazione del limite di indebitamento definito dall'art. 204, primo comma, del TUEL e non possono superare un quinto di tale limite, non concorrendo al limite di indebitamento solo le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

La concessione di garanzie è, quindi, correlata dall'ordinamento ad operazioni di indebitamento tese a realizzare un investimento per l'ente locale (Sezione regionale Veneto deliberazione n. 132/2018/PRSE), nel rispetto della regola posta dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione che vieta il ricorso all'indebitamento per spese diverse da quelle di investimento" e che "L'ente locale, di fronte alla possibilità di rilasciare una fideiussione (art. 207 D.lgs. n. 267 del 2000) è pertanto chiamato, in vista di assicurare una sana gestione finanziaria e un equilibrio economico duraturo, a valutare la compatibilità del rilascio della stessa rispetto all'indebitamento complessivo (cfr. in termini, Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 84/2017).

Inoltre, l'art. 187, comma 1, del TUEL (come sostituito dall'art. 74, primo comma, n. 31, lett. b), del d.lgs. n. 118 del 2011, nel testo introdotto, dall'art. 1, primo comma, lettera aa), del d.lgs. n. 126 del 2014) dispone, tra l'altro, che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i trasferimenti in conto capitale non possono essere destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito o dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.

Le due disposizioni sopra richiamate sono state modificate per essere adeguate alla disciplina relativa alla armonizzazione contabile introdotta dal d.lgs. n. 118 del 2011, come modificato e integrato dal d.lgs. n. 126 del 2014, in vigore dal 1° gennaio 2015.

Nell'ambito dell'adeguamento alla disciplina relativa all'armonizzazione contabile è stata anche effettuata una modifica dell'art. 3 della L. n. 350 del 2003, relativa alla definizione di "indebitamento" e di "investimenti". In forza di tale intervento, a decorrere dal 1° gennaio 2015, viene rivisto il disposto dei commi 17 e 18 (art. 75, comma 1, lett. a) e b) del d.lgs. n. 118 del 2011, nel testo introdotto dalla lettera aa) del d.lgs. n. 126 del 2014) e precisate, tra l'altro, le condizioni per i "trasferimenti in conto capitale".

In particolare, il comma 17 dell'art. 3, della citata legge è stato, tra l'altro, modificato per precisare che, dal 2015, le garanzie possono essere rilasciate solo a soggetti destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito per le finalità stabilite dal comma 18 e che costituisce indebitamento anche il residuo debito garantito dall'ente a seguito dell'escussione definitiva della garanzia, o dopo tre annualità consecutive di escussione, mantenendo il diritto di rivalsa verso il debitore originario.

Inoltre, le lettere g) e h) del comma 18, dell'art. 3, della L. n. 350 del 2003 sono state modificate per evitare che i "trasferimenti in conto capitale" possano essere automaticamente qualificati come investimenti.

In particolare, ha precisato al Corte che in forza della introduzione della nuova formulazione delle lettere g) e h) del comma 18 dell'art. 3, è stato precisato che tra gli "investimenti" rientrano i **"contributi agli investimenti"** e i **"trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie"**:

- 1) destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni (lett. g);
- 2) in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, con la condizione che gli investimenti siano retrocessi agli enti committenti alla scadenza della concessione o del contratto di servizio, anche anticipata (lett. h).

La disposizione in esame ha, pertanto, inteso adeguare alle norme europee la disciplina dell'indebitamento, prevista per Regioni ed Enti locali dall'art. 3 della L. n. 350 del 2003, specificando che i trasferimenti in conto capitale non possono essere finanziati tramite debito o entrate in conto capitale, con la sola eccezione dei trasferimenti derivanti dall'escussione definitiva delle garanzie, che pongono il debito garantito a carico dell'ente.

Al riguardo, è appena il caso di osservare, infatti, che il Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), specifica come tali trasferimenti (salvo l'eccezione innanzi riportata) debbano essere trattati come spese correnti e non possono essere finanziati con debiti o dismissioni patrimoniali.

Il punto 5.5 del principio contabile precisa, inoltre, che, quando un ente subentra al debitore originario di una passività finanziaria, facendosi carico del rimborso, l'operazione è considerata un trasferimento in conto capitale e l'entrata deve essere registrata tra le accensioni di prestiti.

Anche l'Atto di indirizzo del 2019 dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali aveva confermato che in caso di insolvenza del terzo garantito, si realizza un'eccezione al divieto di finanziare con debito i trasferimenti in conto capitale non destinati agli investimenti, con un impatto negativo sugli equilibri di parte corrente.

Pertanto, il subentro al debitore originario di una passività finanziaria a seguito dell'escussione della garanzia è considerato un investimento ai sensi dell'art. 3, comma 18, lett. g) e h), della L. n. 350 del 2003, e viene trattato come trasferimento in conto capitale. Questa soluzione normativa consente di integrare tali operazioni nel bilancio dell'ente tramite la regolazione contabile delle sopravvenienze.

La concessione di una garanzia fideiussoria da parte di un ente locale a favore di terzi per la realizzazione o ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi su terreni di proprietà dell'ente stesso, come previsto dall'articolo 207, comma 3, del TUEL.

In condizioni normali, questa garanzia non comporta obblighi economici per l'ente, poiché gli oneri del mutuo spettano al concessionario beneficiario del finanziamento.

Solo in situazioni eccezionali e patologiche, quando si verifica l'escussione definitiva della garanzia (anche dopo tre anni consecutivi di escussione, come previsto dall'articolo 3,

comma 17, della L. n. 350 del 2003), **l'ente è tenuto ad assumere il residuo debito garantito.**

In tali casi, le obbligazioni risultanti possono essere considerate indebitamento ai sensi dell'art. 119, settimo comma, della Costituzione, anche se questo indebitamento non deriva da una acquisizione diretta di fondi da parte dell'ente, **ma è una conseguenza delle garanzie fornite.**

Inoltre, per effetto di una specifica e derogatoria previsione di legge, contenuta nel comma 18, lett. h), dell'articolo 3 della L. n. 350 del 2003, questa operazione è qualificata come "investimento", ponendo eccezione alla regola che stabilisce che i trasferimenti in conto capitale non sono destinati a spese di investimento.

Di conseguenza, quando un ente territoriale, avendo subito l'escussione di una garanzia che ha rilasciato, assume un mutuo per farvi fronte, si crea una situazione giuridica configurata come "indebitamento" legato a un'operazione di "investimento".

Tale situazione eccezionale di indebitamento nasce da una sequenza diversa rispetto agli altri casi descritti nel comma 17 dell'art. 3 della L. n. 350 del 2003, dove l'ente incassa direttamente la provvista ed assume l'obbligo di pagamento.

Infatti, in questo caso, l'ente garantisce il mutuo assunto da un concessionario, e solo in caso di escussione della garanzia diventa a sua volta debitore (per l'importo residuo del mutuo, ivi compresi gli interessi passivi).

Ne deriva che la fattispecie complessa deve essere considerata in maniera unitaria, essendo strettamente collegati i rapporti finanziari assunti dal concessionario per l'esecuzione dell'opera e la garanzia prestata dall'ente locale.

Pertanto, se gli oneri finanziari sopravvenuti sono coperti tramite un mutuo, questa operazione non viola la "golden rule" posta dall'articolo 119, comma 7, della Costituzione, a condizione che venga effettivamente realizzato un incremento del patrimonio pubblico destinato a scopi sociali.

Conclude la Corte dei conti, **Sez. Autonomie, con la più volte richiamata delib. 15/2024** anche in tale caso viene rispettato il precetto costituzionale posto a garanzia della tendenziale neutralità, in termini patrimoniali, del debito contratto dall'ente locale, posto

che la passività rappresentata dal nuovo indebitamento si limita a finanziare la quota parte dell'investimento originario non pagata dal debitore principale ed è, quindi, strettamente correlata all'aumento dell'attivo patrimoniale derivante dal medesimo investimento.

Si ritiene, pertanto, che, sebbene in linea generale non sia consentito contrarre mutui per finanziare debiti, sussista una connessione logica tra la fideiussione rilasciata per l'investimento - se la stessa è stata prestata nell'assoluto rispetto delle condizioni indicate dall'art. 207 del TUEL - e il mutuo, necessario per estinguere il residuo debito in caso di escussione della garanzia.

Nei termini sopra indicati è da ritenere legittima la contrazione di un nuovo debito per estinguere il debito risultante dall'escussione, senza violare l'art. 119 della Costituzione, a condizione che l'opera venga completata (se non lo è ancora) e acquisita al patrimonio dell'ente, in quanto, seppure in modo indiretto, l'assunzione del nuovo mutuo è stata effettivamente finalizzata ad investimento.

Inoltre, l'ente locale che ricorre all'indebitamento per estinguere un debito garantito:

- 1) deve limitare l'assunzione del mutuo al solo debito residuo senza includere penali o interessi di mora, che rappresenterebbero nuovo indebitamento non giustificato dalle disposizioni sopra richiamate;
- 2) deve verificare che il nuovo mutuo riduca il valore finanziario totale della passività, facendo ricorso al metodo del valore attualizzato, comparando il valore attualizzato delle rate residue del mutuo originario con quelle del nuovo mutuo;
- 3) deve, infine, rispettare la previsione dell'art. 10, secondo comma, della L. n. 243 del 2012, quale parametro interposto dell'art. 119, ultimo comma, Cost., in forza del quale il piano di ammortamento della operazione di indebitamento non può avere una durata superiore alla vita utile dell'investimento.

4. Conclusioni

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima sollevata dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto enuncia il seguente principio di diritto:

"È da considerare spesa d'investimento quella dovuta all'escussione di una fideiussione a seguito dell'inadempienza al pagamento di un mutuo contratto da un soggetto concessionario per l'esecuzione di un'opera pubblica.

La conseguente assunzione del mutuo da parte dell'ente locale deve soggiacere alle seguenti condizioni: l'importo del nuovo mutuo deve limitarsi al solo debito residuo senza includere penali o interessi di mora; deve ridurre il valore finanziario totale della passività; la durata del nuovo mutuo non deve eccedere la vita utile dell'investimento".

LA MEDIAZIONE PENALE MINORILE

*Maria Rosaria Avino*⁸¹

La mediazione penale si colloca nel modello di **giustizia riparativa**, identificata come la “terza via” rispetto ai tradizionali modelli di giustizia retributivo e rieducativo. Tale istituto:

- da una parte prevede il **risarcimento** e la **riparazione** delle conseguenze del reato ed è intesa come risarcimento materiale del danno, che può essere intrapreso solo all’interno di una procedura penale o come alternativa alla pena detentiva o come parte della condanna;
- dall’altra è incentrata su un **confronto diretto tra vittima e autore** del reato, con l’obiettivo di soddisfare le esigenze della vittima, riconoscendo la sua sofferenza fisica e psicologica.

Indi, la mediazione penale mette soprattutto in risalto gli **aspetti “relazionali” del reato**, rivalutando il ruolo della vittima nel processo penale, dando maggior risalto alle conseguenze emozionali e materiali provocate dal reato e garantendo la sicurezza della comunità attraverso la partecipazione attiva dei cittadini. Nel **settore minorile**, soprattutto italiano, spesso è stata rivolta un’attenzione particolare all’autore del reato, alla sua condotta nello svolgimento del reato, piuttosto che verso la vittima. Questo perché ad essere tutelato dalla norma penale violata è un interesse dello Stato, per cui è il reato ad assumere centralità e il soggetto che ha subito il danno viene considerato indirettamente come soggetto passivo del reato.

Con la **riforma del processo penale minorile**, introdotta in Italia con il **D.P.R. 448 del 1988**, si è rilevata una maggiore tendenza ad intervenire in senso positivo sulla “crescita personale” e sul processo di “responsabilizzazione” del minore, ritenendo opportuno attuare esperienze operative di mediazione penale non orientate esclusivamente verso l’autore del reato. **Per la vittima**, che nel processo penale minorile **non può costituirsi come parte civile** (art.10 D.P.R. 448/88), la mediazione consente di esprimere in un contesto protetto il proprio vissuto personale rispetto all’offesa subita, di uscire da un ruolo passivo recuperando voce e visibilità.

⁸¹ Avvocato in Napoli Diritto di famiglia e tutela minorile

Il **mediatore** ha un **ruolo neutrale**, non direttivo, di facilitatore della comunicazione oltre che di garante delle regole di interazione verbale che all'inizio dell'incontro di mediazione vengono prioritariamente esplicitate, condivise e accolte dalle parti.

L'**esito** del percorso di mediazione penale si configura come **positivo o negativo** e viene comunicato al giudice dal mediatore, senza riferire motivazioni specifiche data la riservatezza dell'incontro. Per esito positivo s'intende una **ricomposizione o significativa riduzione del conflitto**: in tal caso si prevede la possibilità di definire accordi di riparazione riguardanti interventi diretti alla vittima, compreso il risarcimento o lo svolgimento di attività di utilità sociale.

Riferimenti normativi

Gli spazi normativi in cui si realizzano le esperienze di mediazione penale minorile si individuano nel **codice di procedura penale per i minorenni** (il citato D.P.R.448/88) e, più precisamente, nell'ambito delle indagini preliminari (art.9) durante l'udienza preliminare o nel dibattimento (art.27), nell'attuazione della sospensione del processo e messa alla prova (art.28), nell'applicazione delle sanzioni sostitutive della semidetenzione o della libertà controllata. Inoltre, la mediazione penale può essere realizzata in fase di esecuzione penale, nell'ambito della misura alternativa alla detenzione riferita all'art. 47 della L.354/75 (Ordinamento Penitenziario).

Il concetto di riparazione viene, inoltre, introdotto nel **Regolamento di esecuzione dell'ordinamento penitenziario e delle misure privative della libertà personale** (D.P.R. 230/2000): l'art. 118 contempla che, in particolare, «gli interventi del servizio sociale per adulti, nel corso del trattamento in ambiente esterno, sono diretti ad aiutare i soggetti che ne beneficiano ad adempiere responsabilmente gli impegni che derivano dalla misura cui sono sottoposti. Tali interventi, articolati in un processo unitario e personalizzato, sono prioritariamente caratterizzati [...] da una sollecitazione a una valutazione critica adeguata, da parte della persona, degli atteggiamenti che sono stati alla base della condotta penalmente sanzionata, nella prospettiva di un reinserimento sociale compiuto e duraturo».

Rispetto alla **normativa internazionale**:

- Dichiarazione dei Principi Basiliari della giustizia per le vittime di reato e di abuso di potere (adottata con Risoluzione dell'Assemblea Generale n. 40/34 del 29 novembre 1985) afferma che la vittima deve essere trattata con comprensione e rispetto per la propria dignità e deve essere risarcita, nel più breve tempo possibile e con la minima sofferenza,

del danno subito. Le vittime pertanto devono essere informate dei propri diritti e sullo stato della conduzione delle indagini. Inoltre, ogni sistema giuridico deve promuovere meccanismi formali e informali per la risoluzione delle dispute, facilitare la conciliazione e la riparazione (simbolica o materiale) alla vittima.

- Raccomandazione (87) 20 sulle risposte sociali alla delinquenza minorile (Consiglio d'Europa, 17 settembre 1987) che prevede per i minorenni l'opportunità di uscita dal circuito giudiziario e la ricomposizione del conflitto attraverso forme di *"diversion"* e *"mediation"*; inoltre viene raccomandato l'utilizzo di misure che comportino la riparazione del danno causato; durante la fase dell'interrogatorio, soprattutto nei casi di minori, impone massima discrezionalità e tutela della parte lesa limitandosi alla raccolta di informazioni pertinenti e rilevanti al reato senza alcun riferimento a fatti o circostanze personali. Si richiede che sia previsto l'ausilio di personale competente e specializzato per fornire un'adeguata assistenza alle vittime.

-Regole minime ONU per l'amministrazione della giustizia minorile (New York, 29 novembre 1990) sostiene l'utilizzo di misure extra-giudiziarie che comportino la restituzione dei beni e il risarcimento delle vittime.

- Raccomandazione (99) 19 relativa alla Mediazione in materia penale del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, adottata in data 15 settembre 1999, individua specificamente la mediazione penale quale strumento di risoluzione dei conflitti.

- Libro Verde sulla tutela delle vittime, pubblicato il 28 settembre 2001 da parte del Consiglio Europeo, riconosce una competenza direttamente risarcitoria agli Stati in via sussidiaria nei confronti delle vittime di cui alla Convenzione Europea sulle vittime di reati violenti del 1983, che si trovino in stato di indigenza o il cui reo non sia stato individuato. Peraltro, l'Italia non ha stipulato tale convenzione, limitandosi a garantire un risarcimento esclusivamente alle vittime della criminalità organizzata, dell'estorsione, del racket e degli incidenti stradali.

- Direttiva 2004/80/CE del Consiglio dell'Unione europea del 29 aprile 2004, relativa all'indennizzo delle vittime di reato con l'obiettivo di stabilire un sistema di cooperazione volto a facilitare alle vittime di reato l'accesso all'indennizzo nelle situazioni transfrontaliere.

Esperienze di mediazione penale minorile in Italia

Le prime iniziative in materia di mediazione penale minorile sono state avviate a Torino nel 1995. Il modello organizzativo prevalente è costituito da un organismo, denominato "ufficio" o "centro per la mediazione penale", con sede autonoma rispetto al tribunale per i minorenni, con il quale collaborano operatori dei servizi minorili della giustizia e dei servizi territoriali sociali e sanitari, esperti e volontari. Le modalità possono essere:

Mediazione presso il giudice di pace (art 29 co. 4 del d.lgs. 274/2000, "Disposizioni sulla competenza penale del giudice di pace") □ il Giudice di pace, quando il reato è perseguibile a querela, promuove la conciliazione tra le parti. In tal caso, qualora sia utile per favorire la conciliazione, il giudice può rinviare l'udienza per un periodo non superiore a due mesi e, ove occorra, può avvalersi anche dell'attività di mediazione di centri e strutture pubbliche o private presenti sul territorio. In ogni caso le dichiarazioni rese dalle parti nel corso dell'attività di conciliazione non possono in alcun modo essere utilizzate ai fini della deliberazione. Il giudice di pace, sentite le parti e l'eventuale persona offesa, dichiara con sentenza estinto il reato, enunciandone la causa nel dispositivo, quando l'imputato dimostra di aver proceduto, prima dell'udienza di comparizione, alla riparazione del danno cagionato dal reato, mediante le restituzioni o il risarcimento, e di aver eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato. Si pronuncia **sentenza di estinzione del reato** solo se il giudice ritiene le attività risarcitorie e riparatorie idonee a soddisfare le esigenze di riprovazione del reato e quelle di prevenzione.

Mediazione presso il giudice minorile □ a seconda del **momento procedimentale** in cui viene proposta i riferimenti sono:

- **art. 9** del d.p.r. 448/88 offre un primo spazio applicativo alla mediazione, in **fase pre-processuale**. Tale norma impone di fare accertamenti sulla personalità del minorenne, stabilendo che "il pubblico ministero e il giudice acquisiscono elementi circa le condizioni e le risorse personali, familiari, sociali e ambientali del minorenne, al fine di accertarne l'imputabilità e il grado di responsabilità, valutare la rilevanza sociale del fatto nonché disporre le adeguate misure penali e adottare gli eventuali provvedimenti civili". L'invio del minore all'ufficio di mediazione durante la fase delle indagini preliminari consente al giudice di avvalersi in misura maggiore degli istituti del processo penale minorile, che consentono una rapida espulsione del minore dal circuito penale, come il proscioglimento per irrilevanza del fatto e il perdono giudiziale. Queste due pronunce, infatti, possono essere il risultato di un percorso di mediazione intrapreso dal minore, in grado di fare

assumere al reato, in caso di esito positivo della mediazione, una dimensione meno negativa. Oltretutto, il percorso di mediazione intrapreso dal minore, favorisce un'immagine meno clementiale a questi istituti, poiché con la partecipazione alla mediazione, il minore può dare prova di una maggiore responsabilizzazione, in conformità con il carattere educativo e responsabilizzante del processo penale minorile.

- in **fase processuale** intervengono gli **artt. 28 e 29** del D.P.R. 448/88 sulla sospensione del procedimento con messa alla prova. L'art. 28 recita: "con il medesimo provvedimento il Giudice può impartire prescrizioni dirette a riparare le conseguenze del reato e a *promuovere la conciliazione del minore con la persona offesa dal reato*".

In entrambi i casi, il presupposto imprescindibile per avviare un tentativo di mediazione/riparazione è sempre il **consenso del minore e quello della persona offesa**. Infatti, senza il consenso dei due protagonisti del reato la mediazione non può avere luogo. Il consenso prestato dai soggetti deve essere spontaneo, non deve essere frutto di coartazione da parte di nessuno; a tal fine, sia il giudice sia i servizi minorili possono solo **proporre** al minore e alla vittima la mediazione, ma spetterà a questi due soggetti decidere di parteciparvi.

Il Dipartimento per la Giustizia Minorile ha redatto nel **2008** le **Linee di indirizzo e di coordinamento in materia di mediazione penale minorile**, che integrano e modificano quando già disposto nelle Linee guida nazionali del 1999, esplicitando e definendo diverse aree: il processo di mediazione; la documentazione; il coordinamento.

Tuttavia, le esperienze di mediazione penale in Italia sono ancora poco diffuse perché si fa fatica ad assorbire e sedimentare il concetto di "riorganizzazione relazionale autore-vittima". Emerge allora la **necessità di superare il concetto retributivo della pena**, indirizzando il fatto reato in una dimensione ideologica nuova tra vittima e autore di reato, diminuendo la pressione del concetto di Stato e coinvolgendo la comunità nella ricerca di soluzioni al conflitto generato dal reato con lo scopo di promuovere:

- ☐ la riparazione
- ☐ la riconciliazione tra le parti
- ☐ il rafforzamento del senso di sicurezza collettivo.

AL DOCENTE A TEMPO DETERMINATO CON CONTRATTO AL 30 GIUGNO VA RICONOSCIUTA L'INDENNITA' SOSTITUIVA FERIE NON GODUTE.

**Interpretazione in senso conforme all' art. 7, par. 2, della direttiva
2003/88/CE**

*Gregorio Pietro D'Amato*⁸²

Sommario: 1. Fatti di causa. 2. Accoglimento del ricorso della Cassazione per l'indennità sostitutiva ferie per i docenti con contratto a tempo determinato al 30 giugno. 2.2. Le violazioni ed illegittimità delle motivazioni della Corte di appello di Milano che non ha confermato la sentenza di primo grado che aveva, invece, riconosciuto l'indennità sostitutiva ferie. 3. L'accoglimento delle censure ritenute fondate rispetto alle motivazioni della Corte territoriale milanese. 4. Interpretazione delle norme in conformità alle sentenze della CGUE. 5. Conclusioni

1.Fatti di causa.

La controversia si origina dal mancato riconoscimento dell'indennità sostitutiva ferie per una docente assunta a tempo determinato sino a conclusione delle lezioni al 30 giugno per gli anni dal 2014-2017, nonostante non avesse mai chiesto di godere delle ferie e non fosse mai stata collocata in congedo d'ufficio. Mentre i dirigenti l'hanno considerata la stessa ricorrente in ferie come giorni di ferie fruiti anche quelli intercorsi fra l'8 giugno di ogni anno alla data di conclusione delle lezioni per il 30 giugno.

Il Tribunale di Monza, con sentenza n. 119 del 2022 ha accolto il ricorso.

Il Ministero dell'Istruzione ha proposto appello e la Corte d'appello di Milano, con sentenza n. 688/2022, l'ha accolto.

La docente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di dieci motivi.

2. Accoglimento del ricorso della Cassazione per l'indennità sostitutiva ferie per i docenti con contratto a tempo determinato al 30 giugno.

⁸² Direttore Scientifico- dottore commercialista -revisore contabile enti locali- curatore fallimentare – giornalista.

La suprema **Corte di cassazione civ., Sez. lavoro, Ord., (data ud. 19/03/2024) 17/06/2024, n. 16715 ha accolto il ricorso e stabilito** che:

“Il docente a tempo determinato che non ha chiesto di fruire delle ferie durante il periodo di sospensione delle lezioni ha diritto all'indennità sostitutiva, a meno che il datore di lavoro dimostri di averlo inutilmente invitato a goderne, con espresso avviso della perdita, in caso diverso, del diritto alle ferie e all'indennità sostitutiva, in quanto la normativa interna - ed in particolare l' art. 5 , comma 8, del d.l. n. 95 del 2012 , come integrato dall'art. 1 , comma 55, l. n. 228 del 2012 - dev'essere interpretata in senso conforme all'art. 7⁸³, par. 2, della direttiva 2003/88/CE , nonché con l'articolo 31 - Condizioni di lavoro giuste ed eque della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia, Grande Sezione (con sentenze del 6 novembre 2018 in cause riunite C-569/16 e C-570/16, e in cause C-619/16 e C-684/16), non consente la perdita automatica del diritto alle ferie retribuite e dell'indennità sostitutiva, senza la previa verifica che il lavoratore, mediante un'informazione adeguata, sia stato posto dal datore di lavoro in condizione di esercitare effettivamente il proprio diritto alle ferie prima della cessazione del rapporto di lavoro; in particolare, il docente a tempo determinato non può essere considerato automaticamente in ferie nel periodo fra il termine delle lezioni e il 30 giugno di ogni anno, data di cessazione delle attività didattiche”.

2.2. Le violazioni ed illegittimità delle motivazioni della Corte di appello di Milano che non ha confermato la sentenza di primo grado che aveva, invece, riconosciuto l'indennità sostitutiva ferie.

La Corte scrutinando congiuntamente le censure mosse dalla ricorrente alle motivazioni di accoglimento della Corte di Appello di Milano ha evidenziato che:

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 8, D.L. n. 95 del 2012 e dell'art. 1, comma 54, della legge n. 228 del 2012 in quanto la corte territoriale avrebbe errato nel

⁸³ Parlamento Europeo - Direttiva 04/11/2003, n. 2003/88/CE 1. Art. 7

1. Gli Stati membri prendono le misure necessarie affinché ogni lavoratore benefici di ferie annuali retribuite di almeno 4 settimane, secondo le condizioni di ottenimento e di concessione previste dalle legislazioni e/o prassi nazionali.

2. Il periodo minimo di ferie annuali retribuite non può essere sostituito da un'indennità finanziaria, salvo in caso di fine del rapporto di lavoro.

ritenere che, in base all'art. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 2012, i docenti come lei fossero da considerare automaticamente in ferie durante i periodi di sospensione delle lezioni. Tale disposizione avrebbe comportato esclusivamente il dovere dei dirigenti scolastici di garantire agli insegnanti la possibilità di usufruire delle ferie nei periodi contrattualmente previsti, ossia durante la sospensione delle attività didattiche come definita dai calendari scolastici regionali.

La Corte censura quanto sostenuto dalla Corte d'appello di Milano, in quanto la ricorrente sarebbe rimasta a disposizione dell'istituto scolastico nel periodo compreso fra la fine delle lezioni (di solito, l'8 giugno) e il termine delle attività didattiche (che coincideva sempre con il 30 giugno).

La Corte regolatrice rileva l'errore della Corte di Appello di Milano che avrebbe portato alla conseguenza paradossale che tutti gli insegnanti assunti fino al 30 giugno avrebbero beneficiato di un periodo di ferie superiore rispetto a quello previsto contrattualmente e che quelli di ruolo, invece, avrebbe avuto un debito orario di almeno 30 giorni.

Avendo, pertanto, la Corte d'appello confuso il termine delle lezioni, avvenuto, nella specie, l'8 giugno, e il termine delle attività didattiche, che corrispondeva al 30 giugno.

Contestando la violazione degli artt. 13, comma 9, e 19, comma 1, del CCNL Scuola del 29 novembre 2007, in quanto queste disposizioni prevedevano che le ferie fossero godute durante i periodi di sospensione delle attività didattiche e non in quello di sospensione delle lezioni.

L'art. 1, comma 54, della legge n. 228 del 2012 avrebbe introdotto una disciplina speciale modellata su quella prevista dall'art. 13, comma 9, del CCNL Scuola 2006/2009.

Una volta terminate le lezioni il docente avrebbe cessato di svolgere una didattica frontale generalizzata, ma sarebbe stato sempre a disposizione della scuola e avrebbe svolto tutta una serie di ulteriori attività correlate all'insegnamento.

La ricorrente lamenta la violazione dell'art. 12 delle preleggi e degli artt. 28 e 29 CCNL del 29 novembre 2007 e dell'art. 74 del TU n. 297 del 1994 in quanto la corte territoriale non avrebbe considerato che l'attività didattica non si sarebbe esaurita in quella di insegnamento, ma avrebbe compreso pure quella funzionale all'insegnamento, e che il

citato art. 74 avrebbe prescritto che le attività didattiche si svolgessero dal 1° settembre al 30 giugno.

Incorrendo pertanto la Corte territoriale in una serie di violazioni:

- dell'obbligo di privilegiare un'interpretazione comunitariamente orientata degli artt. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 2012 e dell'art. 1, comma 54, della legge n. 228 del 2012, in combinato disposto con gli artt. 2 e 7 della direttiva 2003/88 e con l'art. 31 della CDFUE.
- gli artt. 13, comma 8, e 19, comma 1, del CCNL Scuola del 29 novembre 2007, perché la corte territoriale avrebbe errato nell'escludere che il datore di lavoro, in presenza di un calendario scolastico prestabilito, dovesse comunicare previamente i giorni di ferie residui sull'assunto che il docente dovesse considerarsi in ferie dopo la fine delle lezioni;
- la disapplicazione dell'art. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 2012 e la violazione degli artt. 2 e 7 della direttiva 2003/88 e dell'art. 31 della CDFUE in quanto la Corte d'appello di Milano avrebbe errato nel sostenere che il termine sospensione si riferisse anche al tempo successivo al termine delle lezioni e non solo ad altri periodi dell'anno scolastico;
- così sarebbe stata erronea l'interpretazione data dal giudice di appello della sentenza della S.C. n. 14268 del 2022, la quale avrebbe espressamente preso in considerazione la legge n. 228 del 2012;
- degli artt. 2109 e 2697 c.c., in quanto la P.A. non avrebbe né provato né allegato di averla avvisata di essere in ferie e della circostanza che, ove non avesse chiesto di goderne, avrebbe perso l'indennità sostitutiva;
- del principio di non discriminazione e della clausola 4 dell'accordo quadro perché l'interpretazione della normativa seguita dalla corte territoriale avrebbe discriminato in maniera irragionevole i lavoratori assunti fino al 30 giugno rispetto a quelli di ruolo.

3. L'accoglimento delle censure ritenute fondate rispetto alle motivazioni della Corte territoriale milanese.

Il ricorso rispetto alle 10 censure è stato accolto quanto ai primi otto motivi assorbiti gli altri.

La Corte richiamando il suo principio affermato da Cass., Sez. L, n. 14268 del 5 maggio 2022, e di cui la corte territoriale non ne ha fatto buon uso, e con la quale aveva già stabilito che il docente a tempo determinato che non ha chiesto di fruire delle ferie durante il periodo di sospensione delle lezioni ha diritto all'indennità sostitutiva, a meno che il datore di lavoro dimostri di averlo inutilmente invitato a goderne, con espresso avviso della perdita, in caso diverso, del diritto alle ferie ed alla indennità sostitutiva, in quanto la normativa interna - e, in particolare, l'art. 5, comma 8⁸⁴, del D.L. n. 95 del 2012, come integrato dall'art. 1, comma 55, della legge n. 228 del 2012 - deve essere interpretata in senso conforme all'art. 7, par. 2, della direttiva 2003/88/CE che, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia, Grande Sezione (con sentenze del 6 novembre 2018 in cause riunite C-569/16 e C-570/16, e in cause C-619/16 e C-684/16⁸⁵), non consente la perdita automatica del diritto alle ferie retribuite e dell'indennità sostitutiva, senza la previa verifica che il lavoratore, mediante una informazione adeguata, sia stato posto dal datore di lavoro in condizione di esercitare effettivamente il proprio diritto alle ferie prima della cessazione del rapporto di lavoro.

⁸⁴ D. L. 95/2012 Art. 5 comma 8. Le ferie, i riposi ed i permessi spettanti al personale, anche di qualifica dirigenziale, delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché delle autorità indipendenti ivi inclusa la Commissione nazionale per le società e la borsa (Consob), sono obbligatoriamente fruiti secondo quanto previsto dai rispettivi ordinamenti e non danno luogo in nessun caso alla corresponsione di trattamenti economici sostitutivi. La presente disposizione si applica anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro per mobilità, dimissioni, risoluzione, pensionamento e raggiungimento del limite di età. Eventuali disposizioni normative e contrattuali più favorevoli cessano di avere applicazione a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto. La violazione della presente disposizione, oltre a comportare il recupero delle somme indebitamente erogate, è fonte di responsabilità disciplinare ed amministrativa per il dirigente responsabile. Il presente comma non si applica al personale docente e amministrativo, tecnico e ausiliario supplente breve e saltuario o docente con contratto fino al termine delle lezioni o delle attività didattiche, limitatamente alla differenza tra i giorni di ferie spettanti e quelli in cui è consentito al personale in questione di fruire delle ferie.

⁸⁵ Sentenze del 6 novembre 2018 in cause riunite C-569/16 e C-570/16, e in cause C-619/16 e C-684/16 “L'articolo 7 della direttiva 2003/88/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 4 novembre 2003, concernente taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro, deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, nei limiti in cui essa implichi che, se il lavoratore non ha chiesto, prima della data di cessazione del rapporto di lavoro, di poter esercitare il proprio diritto alle ferie annuali retribuite, l'interessato perde — automaticamente e senza previa verifica del fatto che egli sia stato effettivamente posto dal datore di lavoro, segnatamente con un'informazione adeguata da parte di quest'ultimo, in condizione di esercitare il proprio diritto alle ferie prima di tale cessazione — i giorni di ferie annuali retribuite cui aveva diritto ai sensi del diritto dell'Unione alla data di tale cessazione e, correlativamente, il proprio diritto a un'indennità finanziaria per le ferie annuali retribuite non godute”

Vanno anche ricordate le disposizioni del contratto collettivo del personale della scuola del quadriennio 2006/2009 e la normativa di legge sulle ferie intervenuta nell'anno 2012.

In cui è stabilito che il CCNL 2006/2009 per il personale del Comparto SCUOLA, del 29 novembre 2007, ha disciplinato le ferie del personale all'art. 13.

Per il personale docente rilevano i commi 9 e 10.

In base al comma 9, le ferie devono essere fruite dal personale docente durante i periodi di sospensione delle attività didattiche; durante la rimanente parte dell'anno può essere fruito dal personale docente un periodo di ferie non superiore a sei giornate lavorative, subordinatamente alla possibilità di sostituzione del docente con altro personale in servizio nella stessa sede, senza oneri aggiuntivi. Il comma dieci stabilisce, per i soli docenti a tempo indeterminato, che le ferie che non possono essere fruite nell'anno scolastico di riferimento, in tutto o in parte, per particolari esigenze di servizio - ovvero per motivate esigenze di carattere personale e di malattia - sono godute, entro l'anno scolastico successivo, sempre nei periodi di sospensione dell'attività didattica.

Il successivo art. 19 dello stesso CCNL - relativo al regime di ferie, permessi ed assenze del personale a tempo determinato - dopo un generale rinvio alle previsioni relative al personale a tempo indeterminato, pone alcune precisazioni.

In particolare, ai sensi del comma 2, qualora la durata del rapporto di lavoro a tempo determinato sia tale da non consentire la fruizione delle ferie, le stesse sono liquidate al termine dell'anno scolastico (e, comunque, dell'ultimo contratto stipulato nel corso dell'anno scolastico).

La previsione collettiva stabilisce, inoltre, che "La fruizione delle ferie nei periodi di sospensione delle lezioni nel corso dell'anno scolastico non è obbligatoria. Pertanto, per il personale docente a tempo determinato che, durante il rapporto di impiego, non abbia chiesto di fruire delle ferie durante i periodi di sospensione delle lezioni nel corso dell'anno scolastico, si dà luogo al pagamento sostitutivo delle stesse al momento della cessazione del rapporto".

La norma deve essere interpretata nel senso che il personale docente a termine non è obbligato a fruire delle ferie nei periodi di sospensione delle lezioni che si verificano tra il primo e l'ultimo giorno ai scuola - come fissati dal calendario regionale - dovendo

intendersi in questo senso la locuzione "periodi di sospensione delle lezioni nel corso dell'anno scolastico".

Pertanto, diversamente dal personale di ruolo, il docente a termine non è tenuto a chiedere le ferie né può essere messo in ferie d'ufficio durante il periodo dell'anno scolastico in cui, secondo il calendario regionale, si svolgono le lezioni.

Le ferie non godute vengono liquidate alla cessazione del rapporto a termine.

Sulla disciplina delle ferie nel pubblico impiego è intervenuto il legislatore dell'anno 2012.

L'art. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 6 luglio 2012, conv., con modif., dalla legge n. 135 del 2012, ha così disposto:

"Le ferie, i riposi ed i permessi spettanti al personale, anche di qualifica dirigenziale, delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione (...), sono obbligatoriamente fruiti secondo quanto previsto dai rispettivi ordinamenti e non danno luogo in nessun caso alla corresponsione di trattamenti economici sostitutivi. La presente disposizione si applica anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro per mobilità, dimissioni, risoluzione, pensionamento e raggiungimento del limite di età. Eventuali disposizioni normative e contrattuali più favorevoli cessano di avere applicazione a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto. La violazione della presente disposizione, oltre a comportare il recupero delle somme indebitamente erogate, è fonte di responsabilità disciplinare ed amministrativa per il dirigente responsabile".

La predetta norma è stata, altresì, confermata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 95 del 6 maggio 2016 che, nel dichiarare non fondata la questione di costituzionalità sollevata sotto il profilo della violazione degli artt. 3, 36, commi 1 e 3, e 117, comma 1, Cost. (in relazione all'art. 7 della direttiva del 4 novembre 2003 n. 2003/88/CE), ha rilevato l'erroneità del presupposto interpretativo da cui muoveva il giudice remittente ovvero che il divieto di corrispondere trattamenti economici sostitutivi delle ferie non godute si applicasse anche quando il lavoratore non abbia potuto godere delle ferie per malattia o per altra causa non imputabile. In sintesi, la Corte costituzionale ha evidenziato che il diritto inderogabile alle ferie sarebbe violato se la cessazione dal servizio vanificasse, senza alcuna compensazione economica, il godimento delle ferie compromesso dalla

malattia o da altra causa non imputabile al lavoratore; così interpretata, ha concluso la Corte, la normativa censurata, introdotta al precipuo scopo di arginare un possibile uso distorto della monetizzazione, non si pone in antitesi con principi ormai radicati nell'esperienza giuridica italiana ed europea.

Nello stesso anno 2012 il legislatore è nuovamente intervenuto - con l'art. 1, commi da 54 a 56, della legge n. 228 del 2012 -, dettando una disciplina speciale delle ferie per il personale della scuola.

In base al comma 54 del detto art. 1, il personale docente - senza alcuna distinzione tra docenti a termine e docenti a tempo indeterminato - fruisce delle ferie nei giorni di sospensione delle lezioni definiti dai calendari scolastici regionali, ad esclusione di quelli destinati agli scrutini, agli esami di Stato e alle attività valutative. Durante la rimanente parte dell'anno la fruizione delle ferie è consentita per un periodo non superiore a sei giornate lavorative, subordinatamente alla possibilità di sostituire il personale che se ne avvale senza che vengano a determinarsi oneri aggiuntivi per la finanza pubblica.

Il successivo comma 55 ha aggiunto un ultimo periodo all'art. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 2012, infra in nota trascritto, precisando che la sua disciplina non si applica "al personale docente e amministrativo, tecnico e ausiliario supplente breve e saltuario o docente con contratto fino al termine delle lezioni o delle attività didattiche, limitatamente alla differenza tra i giorni di ferie spettanti e quelli in cui è consentito al personale in questione di fruire delle ferie".

La previsione non riguarda, dunque, il personale con supplenza annuale (fino al 31 agosto).

Così la Corte rileva che il comma 56 dello stesso art. 1, ha disposto che la disciplina dei commi 54 e 55 non può essere derogata dai contratti collettivi nazionali di lavoro e che le clausole contrattuali contrastanti sono disapplicate dal 1° settembre 2013.

Rispetto al trattamento precedente con l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 54, della legge n. 228 del 2012, tuttavia, per il personale docente della scuola è stata introdotta una disciplina speciale, modellata su quella già prevista dall'art. 13, comma 9, CCNL Scuola 2006/2009 ed estesa anche ai dipendenti a termine. Il successivo comma 55 ha autorizzato per il personale a termine della scuola, docente e non docente, con contratto breve o fino al termine delle lezioni o delle attività didattiche, la liquidazione della indennità sostitutiva

delle ferie, limitatamente alla differenza tra i giorni di ferie spettanti e quelli in cui a tale personale è consentito di godere delle ferie. La disapplicazione delle disposizioni contrattuali più favorevoli è avvenuta soltanto dal 1° settembre 2013.

4. Interpretazione delle norme in conformità alle sentenze della CGUE.

In maniera assolutamente condivisibile la Corte ha ritenuto di definire la questione di causa tenendo conto della necessità di interpretare le norme interne - e, tra esse, l'art. 5, comma 8, D.L. n. 95 del 2012, così come integrato dall'art. 1, comma 55, della legge n. 228 del 2012 – **soprattutto in conformità alle norme del diritto dell'Unione**⁸⁶.

A tal fine richiama gli arresti della CGUE, Grande sezione, con tre sentenze del 6 novembre 2018 (rispettivamente, in cause riunite C-569/16 e C-570/16; in causa C-619/16; in causa C-684/16), nell'interpretare l'art. 7 della direttiva 2003/88/CE, in combinazione con l'art. 31 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ha affermato che esso osta ad una normativa nazionale in applicazione della quale il lavoratore che non ha chiesto

⁸⁶ Si v. per approfondimento il testo di G.P. D'Amato ed 2-3/2024 **“CLAUSOLE ABUSIVE PER I CONSUMATORI ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE UE previste dalla Direttiva 93/13/CEE Testo rilevante 2019/C 323/04 e successive Sentenze CGUE e giurisprudenza”** pagg. 12 e segg. In quanto il dovere di attenersi a tali vincoli ricomprende - secondo la giurisprudenza costante della Corte Costituzionale - le sentenze rese dalla Corte di giustizia in sede interpretativa, in conformità al ruolo che l'art. 19, paragrafo 1, del Trattato sull'Unione europea assegna alla Corte di giustizia dell'Unione europea (di recente, sentenze n. 67 e n. 54 del 2022; ex multis sentenze n. 227 del 2010, n. 285 del 1993, n. 389 del 1989 e n. 113 del 1985, nonché ordinanze n. 255 del 1999 e n. 132 del 1990; e ciò vale anche per le sentenze della Corte di giustizia che dichiarano l'invalidità di un atto dell'Unione: sul punto la sentenza n. 232 del 1989. E come stabilito dalla **Corte giustizia Unione Europea, Grande Sez., 24/07/2023, n. 107/23** in cui è stato stabilito che: *“Il principio della prevalenza del diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso si oppone a una normativa o a una prassi nazionale in base alla quale i giudici nazionali di diritto comune di uno Stato membro sono vincolati dalle decisioni della Corte costituzionale nonché da quelle della Corte suprema di tale Stato membro e non possono, per questo motivo e a rischio di una responsabilità disciplinare dei giudici interessati, lasciare automaticamente inapplicata la giurisprudenza risultante da tali decisioni, anche se ritengono, alla luce di una sentenza della Corte, che tale giurisprudenza è contraria alle disposizioni del diritto dell'Unione con effetto diretto”*.

Come del resto già in precedenza era stato affermato dal Consiglio di Stato, Sez. V, Sent., (data ud. 01/12/2015) 22/03/2016, n. 1180 ribadendo che: *“Le pronunce della Corte di Giustizia delle Comunità Europee hanno infatti efficacia diretta nell'ordinamento interno degli Stati membri, al pari dei regolamenti e delle direttive e delle decisioni della Commissione, vincolando il giudice nazionale alla disapplicazione delle norme interne con esse confliggenti. Sussiste, infatti, un obbligo per il giudice nazionale di interpretare le norme nazionali in conformità al diritto comunitario, ovvero di procedere in via immediata e diretta alla loro disapplicazione in favore del diritto comunitario, senza dover transitare per il filtro dell'accertamento della loro incostituzionalità sul piano interno. Si tratta in sostanza del principio della prevalenza del diritto comunitario, in forza del quale deve essere disapplicata qualsiasi disposizione della legislazione nazionale in contrasto con una norma comunitaria, indipendentemente dal fatto che sia anteriore o posteriore a quest'ultima, incombendo tale obbligo di disapplicazione sul giudice nazionale e su tutti gli organi dello Stato”*.

di potere esercitare il proprio diritto alle ferie annuali retribuite prima della cessazione del rapporto di lavoro perde automaticamente i giorni di ferie annuali retribuite cui aveva diritto ai sensi del diritto dell'Unione alla data di tale cessazione e, correlativamente, il proprio diritto a un'indennità finanziaria per le ferie annuali retribuite non godute, senza una previa verifica del fatto che egli sia stato effettivamente posto dal datore di lavoro in condizione di esercitare il proprio diritto alle ferie prima di tale cessazione, attraverso un'informazione adeguata da parte di quest'ultimo.

In particolare, il giudice europeo ha precisato che l'art. 7, par. 1, della direttiva 2003/88/CE non osta, in linea di principio, ad una normativa nazionale che comprenda finanche la perdita del diritto alle ferie allo scadere del periodo di riferimento (o di un periodo di riporto), purché, però, il lavoratore che non ha più il diritto alle ferie annuali retribuite abbia effettivamente avuto la possibilità di esercitare questo diritto. Il datore di lavoro deve, per contro, assicurarsi che il lavoratore sia messo in condizione di esercitare tale diritto; a questo fine, egli è segnatamente tenuto ad assicurarsi concretamente e in piena trasparenza che il lavoratore sia effettivamente in grado di fruire delle ferie annuali retribuite, invitandolo - se necessario formalmente - a farlo, e, nel contempo, informandolo - in modo accurato e in tempo utile a garantire che le ferie in esame siano ancora idonee ad apportare all'interessato il riposo e il relax cui esse sono volte a contribuire - del fatto che, se egli non ne fruisce, siffatte ferie andranno perse al termine del periodo di riferimento o di un periodo di riporto autorizzato o, ancora, alla cessazione del rapporto di lavoro, se quest'ultima si verifica nel corso di un simile periodo. Inoltre, l'onere della prova, in proposito, incombe al datore di lavoro.

Le condizioni *de quibus* possono essere ricondotte in via interpretativa al testo dell'art. 5, comma 8, D.L. n. 95 del 2012, come integrato dall'art. 1, comma 55, della legge n. 228 del 2012 - in quanto presupposto della imputabilità al lavoratore del mancato godimento delle ferie, che la Corte costituzionale ha già ritenuto essere richiesta dalla norma.

Pertanto, il docente a termine non può perdere il diritto alla indennità sostitutiva delle ferie per il solo fatto di non avere chiesto le ferie, se non dopo essere stato invitato dal datore di lavoro a goderne, con espresso avviso della perdita, in caso diverso, del diritto alle ferie ed alla indennità sostitutiva.

Con specifico riferimento alla controversia in esame, deve escludersi che i docenti non di ruolo possano essere considerati automaticamente in ferie, in assenza di loro richiesta o di provvedimento esplicito del dirigente scolastico, durante i giorni di sospensione delle lezioni definiti dai calendari scolastici regionali (ad esclusione di quelli destinati agli scrutini, agli esami di Stato e alle attività valutative) di cui al comma 54 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012.

In realtà, diversamente da quanto opinato dalla corte territoriale, ove non vi sia stata espressa istanza del docente non di ruolo di godere del congedo nei giorni compresi fra la fine delle lezioni ordinarie e il 30 giugno di ogni anno (data nella quale cessano le attività didattiche ex art. 74, comma 2, del D.lgs. n. 297 del 1994) e il dirigente scolastico non abbia né adottato provvedimenti al riguardo né invitato l'insegnante a usufruire delle ferie entro un certo termine con espresso avviso che, in mancanza, avrebbe perso il diritto alla relativa indennità per mancato godimento delle stesse, deve ritenersi che sussista il diritto di tale insegnante alla monetizzazione del congedo non utilizzato alla fine del rapporto di lavoro.

5. Conclusioni.

La sentenza impugnata è stata cassata con rinvio alla Corte d'appello di Milano, in diversa composizione, la quale deciderà la causa nel merito, applicando il seguente principio di diritto:

"Il docente a tempo determinato che non ha chiesto di fruire delle ferie durante il periodo di sospensione delle lezioni ha diritto all'indennità sostitutiva, a meno che il datore di lavoro dimostri di averlo inutilmente invitato a goderne, con espresso avviso della perdita, in caso diverso, del diritto alle ferie e alla indennità sostitutiva, in quanto la normativa interna - e, soprattutto, l'art. 5, comma 8, del D.L. n. 95 del 2012, come integrato dall'art. 1, comma 55, della legge n. 228 del 2012 - deve essere interpretata in senso conforme all'art. 7, par. 2, della direttiva 2003/88/CE, che, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia, Grande Sezione (con sentenze del 6 novembre 2018 in cause riunite C-569/16 e C-570/16, e in cause C-619/16 e C-684/16), non consente la perdita automatica del diritto alle ferie retribuite e dell'indennità sostitutiva, senza la previa verifica che il lavoratore, mediante una informazione adeguata, sia stato posto dal datore di lavoro in condizione di

esercitare effettivamente il proprio diritto alle ferie prima della cessazione del rapporto di lavoro. In particolare, il detto docente non può essere considerato automaticamente in ferie nel periodo fra il termine delle lezioni e il 30 giugno di ogni anno".

**RECENSIONE al Testo CLAUSOLE ABUSIVE PER I CONSUMATORI
ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE UE previste dalla Direttiva
93/13/CEE Testo rilevante 2019/C 323/04 e successive Sentenze CGUE e
giurisprudenza edizione RGDCI 2-3/2024 di G.P D'Amato**

Mi pregio, con brevità di sintesi, di dare un piccolo contributo intellettuale alla Rivista Giuridica in tema di “Clausole Abusive per i Consumatori ...e le direttive CEE...”, con sentimento di gratitudine per il dott. Gregorio Pietro D'Amato che ci ha dato codesta opportunità per un testo che tornerà utile agli addetti ai lavori nelle dinamiche delle controversie sempre, in favore dei Consumatori, nel riconoscimento di un primariato del diritto della Unione europea rispetto a quello nazionale, siccome stabilito dalla Corte di Giustizia europea, Grande Sez. 24.7.2023 N.107.

Entrare nel mondo dei Consumatori e della Tutela, così come da ‘D’Amato, è assai complesso ma molto interessante, ai fini della Loro tutela: si tratta di tutelare posizioni giuridiche contrattuali e non, non “arroccate” a posizioni di potere, come possono essere le Banche, ma a diritti soggettivi ed interessi collettivi, dietro le cui dinamiche contrattuali per raggiungere obiettivi di “potere” finanziari, si celano molte insidie che solo un operatore giudizioso può vedere e far fronte con le soluzioni più adeguate in diritto nel rispetto del dettato costituzionale ed Europeo, certamente prevalente.

Ciò, non di meno, per l'appunto impone il confronto con le direttive CEE, sfociando nella valutazione delle sentenze CGUE che certamente orientano il “terreno” nel rispetto della Carta Costituzionale.

Di qui nella esposizione e commento di alcune sentenze, il dott. D'Amato entra nel merito della dialettica del primato del diritto della Unione Europea sul diritto nazionale, dell’ “obbligo” delle Autorità Giurisdizionali di valutare ed interpretare le norme interne con “occhio” al diritto della Unione, certamente da interpretare nelle sentenze: riconosce in sostanza un certo “primato” del diritto dell’Unione europea su quello nazionale, sancendo il relativo principio di non applicazione in caso di contrasto!.

Una tutela forte dei Consumatori si impone a fronte di ripetuti soprusi “contrattuali” che i poteri forti finanziari e non cercano di mettere in atto a fronte della salvaguardia di

posizioni radicate nel tempo e che sfociano in “clausole ABUSIVE” financo a sconvolgere il diritto soggettivo di ogni singolo Consumatore in una fattispecie specifica giuridica: in questa dinamica che D’Amato rappresenta prioritaria per una Giusta Tutela, è quasi sempre rilevante la questione del diritto della Unione europea da sollevarsi ogni qual volta sia indispensabile ai fini della soluzione di una controversia, sic!.

In particolare, il dott. D’Amato analizza la sentenza della Cassazione delle SU del 6.4.2023 N. 9479, che da una regola di “giudizio” come criterio di decisione nel rispetto della interpretazione primaria delle norme dell’ordinamento della Unione Europea a fronte del vincolo delle fonti di diritto sancite dalla Carta Costituzionale ex artt. 111-117.

In particolare, in tema di “clausole abusive” è fatto divieto di applicazione nei contratti tra professionista e consumatori perché ne “alterano l’equilibrio”, violando i diritti dei consumatori.

Io parlerei di inquadrare detta primarietà del diritto europeo in una dimensione più estesa di COMPLEMENTARIETÀ rispetto quello nazionale cui deve rispondere alla Costituzione in una dinamica di integrazione data poi dall’orientamento giurisprudenziale della Cassazione che “ratifica” nelle sentenze quello della CGE.

Di qui, il potere del Giudice di rilevare ciò nella applicazione del dettato normativo al fine di perseguire l’interesse generale di fare tutela e dei Consumatori, può e deve coincidere con gli interessi costituzionalmente rilevanti per un corretto esercizio del mercato, ex art. 41 Cost..

La tutela tanto delicata quanto complessa degli interessi e diritti, nonché ragioni dei Consumatori, sta tutta nel riconoscimento della complementarità tra norme e dettati Costituzionali seguendo l’orientamento di legittimità nelle sentenze nei casi di specie, ove apparire con evidenza giuridica e di rilievo il divieto di ogni clausola abusiva a repentaglio delle posizioni soggettive di diritto dei Consumatori di fronte quelle dei poteri “forti” finanziari e non solo.

avv. Alessandro De Propriis
Avvocato in Roma -Segretario Generale Consumatori Italiani