



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

DIREZIONE:

- > Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
- > Prof. Daria Coppa
- > Prof. Lorenzo Del Federico
- > Prof. Stefano Fiorentino
- > Prof. Maria Cecilia Fregni
- > Prof. Giuseppe Melis
- > Prof. Salvatore Muleo
- > Prof. Mario Nussi
- > Prof. Marilena Rispoli (*Diritto commerciale*)
- > Prof. Francesco Santoni (*Diritto del lavoro*)
- > Prof. Marco Versigliani

COMITATO SCIENTIFICO:

- > Prof. Antonella Sciarrone Alibrandi
- > Prof. Andrea Amatucci
- > Prof. Emilio Balletti
- > Prof. Marco Barassi
- > Prof. Gian Luigi Bizioli
- > Prof. Clelia Buccico
- > Prof. Silvia Cipollina
- > Prof. Alberto Comelli
- > Prof. Angelo Contrino
- > Prof. Paola Coppola
- > Prof. Francesco Crovato
- > Prof. Alfonsina De Felice
- > Prof. Luciana Letizia Di Rienzo
- > Prof. Enrico Fazzini
- > Prof. Franco Fichera
- > Prof. Alberto Maria Gaffuri
- > Prof. Franco Gallo
- > Prof. Alessandro Garilli
- > Prof. Andrea Giovanardi
- > Prof. Giovanni Girelli
- > Prof. Cesare Glendi
- > Prof. Agostino E. La Scala
- > Prof. Stefano Liebman
- > Prof. Raffaello Lupi
- > Prof. Tommaso Maglione
- > Prof. Corrado Magnani
- > Prof. Alberto Marcheselli
- > Prof. Fabio Marchetti
- > Prof. Enrico Marelo
- > Prof. Giuseppe Marini
- > Prof. Giuseppe Marino
- > Prof. Severino Nappi
- > Prof. Leonardo Perrone
- > Prof. Roberto Pessi
- > Prof. Giovanna Petrillo
- > Prof. Maria Cristina Pierro
- > Prof. Roberto Pignatone
- > Prof. Pasquale Pistone
- > Prof. Giampiero Porcaro
- > Prof. Enrico Potito
- > Prof. Federico Putaturo
- > Prof. Gaetano Ragucci
- > Prof. Francesco Randazzo
- > Prof. Livia Salvini
- > Prof. Salvatore Sammartino
- > Prof. Vittorio Santoro

- > Prof. Maria Vittoria Serranò
- > Prof. Alessandra Stefanelli
- > Prof. Dario Stevanato
- > Prof. Giuliano Tabet
- > Prof. Francesco Tesauro
- > Prof. Giuseppe Tinelli
- > Prof. Loris Tosi
- > Prof. Mauro Trivellin
- > Prof. Francesco Tundo
- > Prof. Alessandro Turchi
- > Prof. Giuseppe Vanz
- > Prof. Lucia Venditti
- > Prof. Antonio Viotto
- > Prof. Giuseppe Zizzo
- > Prof. Antonello Zoppoli

COMITATO DI VALUTAZIONE:

- > Prof. Fabrizio Amatucci
- > Prof. Massimo Basilavecchia
- > Prof. Alessandro Bellavista
- > Prof. Marina Brollo
- > Prof. Roberto Cordeiro Guerra
- > Prof. Eugenio Della Valle
- > Prof. Valerio Ficari
- > Prof. Gianfranco Gaffuri
- > Prof. Alessandro Giovannini
- > Prof. Antonia Irace
- > Prof. Maurizio Logozzo
- > Prof. Giovanni Marongiu
- > Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
- > Prof. Angela Principe
- > Prof. Angela Maria Proto
- > Prof. Giovanni Puoti
- > Prof. Maurizio Ricci
- > Prof. Claudio Sacchetto
- > Prof. Roberto Schiavolin

Innovazione e Diritto Rivista di Diritto tributario e del lavoro si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato.

INDICE

VERSO LO SVILUPPO?

di Giuseppe Abbamonte pag.4

I RIMEDI ALLE CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO: UN ASSETTO DEFINITIVO ALLA CRISI DEL CONSUMATORE?

di *Marilena Rispoli Farina* pag. 11

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E GLI STUDI DI SETTORE TRA LIMITI DELLA TERRITORIALITÀ E RISPETTO DELLE GARANZIE DELL'ART. 53 DELLA CARTA COSTITUZIONALE.

di *Ernesto Aceto*pag.29

L'IMU E GLI ENTI NON COMMERCIALI. ESCLUSIONE DALL'ESENZIONE PER LE FONDAZIONI BANCARIE

di Claudio Di Pietro..... pag. 47

I VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA GRAVANTI SULLE SOCIETÀ PARTECIPATE DAGLI ENTI LOCALI.

di *Fabrizio D'Alessandro*..... pag.61

--PARTE SECONDA--**IL PROCESSO EVOLUTIVO CHE DAI DISTRETTI PRODUTTIVI APPRODA ALLE RETI D'IMPRESA: LE INNOVATIVE STRATEGIE ECONOMICO-LEGISLATIVE FINALIZZATE A CONSOLIDARE LA COMPETITIVITÀ AMBIENTALE DELLE PMI.**

di *Daniela Siconolfi*.....pag.85

**IL “FENOMENO DROGA”: APPROCCIO SOCIO-CRIMINOLOGICO E
RISPOSTE SANZIONATORIE**

di Ubaldo Nazariopag. 111

**L'ATTIVITÀ DI AVVOCATO E IL CONTESTUALE SVOLGIMENTO DI UN
RAPPORTO PART TIME NEL PUBBLICO IMPIEGO: UNA CONTESA
CONCLUSA?**

di Costantino Cordella.....pag.132

**LINEE RICOSTRUTTIVE SUL PROBLEMA DELL'INFILTRAZIONE DELLA
CRIMINALITÀ ORGANIZZATA NEL SETTORE DEGLI APPALTI PUBBLICI
IN CAMPANIA**

di Michelangelo Pascali.....pag.141

**SUCCESSIONI E DIRITTO TRIBUTARIO: I LIMITI DELL'ABUSO DI
DIRITTO**

di Carlo Magri.....pag.170

VERSO LO SVILUPPO?

di Giuseppe Abbamonte

ABSTRACT

The paper includes a reflection on the functioning of the Italian tax system, by analyzing the issues and strategies undertaken by the legislator for their resolution.

This work, contains a framework for fiscal policies in the actual reality, pointing out the need of tax reform that will ensure both social and economic development.

In tempi di crisi le proposte si moltiplicano e le soluzioni si allontanano.

Il peggio accade per il succedersi dei provvedimenti, spesso poco meditati e di difficile attuazione, anche considerando la realtà della nostra burocrazia che molto potrebbe fare se non fosse ossessionata dal timore della responsabilità che varrebbe la pena di limitare alla negligenza inescusabile, così agevolando l'azione e togliendo ogni giustificazione alla opprimente paralisi.

Se poi è apprezzabile l'impiego che l'attuale governo dimostra cercando di operare su più fronti, deve pure avvertirsi che troppe cose insieme non possono farsi almeno per due ragioni e cioè: a) perché nella nostra organizzazione amministrativa la ripartizione delle competenze lascia molto a desiderare, sicché ogni attività impegna più ministeri ed enti, b) perché così stando le cose ogni settore amministrativo è contemporaneamente investito di più provvedimenti e ciò è fonte di disorientamento non lieve.

Nello stesso tempo non può negarsi che le **urgenze** sono **polimorfe** ed ogni gruppo interessato ritiene di dover per primo ottenere risposta.

Un concorso di istanze davvero gravoso per chi deve scegliere oppure, comunque, formulare una scala di priorità, che sarebbe indispensabile ma che, a mio avviso, dovrebbe essere frutto di programmazione da deliberare in sede politico-parlamentare, sicché il governo sarebbe messo in grado di agire, da un lato, secondo esplicite scelte della politica che lo sostiene e, dall'altro, dalle interpretazioni consentite dalla necessaria elasticità di azione, propria della fase operativa (c.d. implementazione).

Dualismo che attualmente è difficile discernere ma che è **dannoso oscurare** perché altro sono le analisi politiche dove le categorie di interessi possono essere, secondo lo stato delle cose, razionalmente graduate ed altro gli apprezzamenti che le angustie della fase operativa consentono.

La motivazione politica è idonea ad inglobare economia, tecnica, situazioni locali, tradizioni storiche e precedenti di ogni tipo, razionalmente coordinabili.

Non altrettanto può farsi in fase operativa dove, tra l'altro, è motivo di **confusione la stessa urgenza del concludere**.

Ma allora, in presenza di un'economia che in settori sensibili e destabilizzanti come quello dell'occupazione, a dir poco, non migliora, come agire?

Ebbene, per il lavoro parlare di priorità o meno può essere significativo sul piano dell'equilibrio politico, ma non è chiarificante dal punto di vista economico perché l'occupazione è una risultante dell'andamento dei vari settori produttivi di beni e

servizi che vanno, come tali, distintamente considerati. Inoltre, nella società moderna, allo stato attuale ed almeno nell'immediato, andrebbe attentamente esaminato il settore dei **servizi**, con opportune scelte riferite specialmente all'immediatezza dei **bisogni**.

Ed ancora più in generale andrebbe valutata l'utilizzabilità del lavoro umano ed i limiti della sua dipendenza dalle tecnologie, senza che ciò comporti, ovviamente, sostituzione dell'uomo alla macchina, ma solo ricerca di possibilità di impiego ed articolazione dei rispettivi piani.

E qui subito il richiamo all'integrazione tra imprese, soggetti economici, e pubbliche istituzioni, per quanto governano ed agiscono.

Nei tempi di crisi **l'intesa** tra le varie soggettività aventi dimensioni socio-economico è strumento indispensabili sia per determinazione di obiettivi che di convogliamento di risorse.

Rischi e responsabilità quasi si rincorrono, alla ricerca di vie d'uscita tra ostacoli all'azione, che pure deve essere condotta, perché i ritardi accrescono il danno ed è forse questo il dato da aver sempre innanzi agli occhi per fronteggiare i bisogni.

L'iniziativa economica dovrebbe esprimerla l'impresa che, però, oggi è caduta e va alla ricerca di **supporti** che l'istituzione tarda ad offrire, astretta, a sua volta, da rigidità di procedure e scarsità di mezzi.

Pure il sinergismo è nelle motivazioni all'azione e, se manca, è paralizzante; ma bisognerebbe anche coordinare la gestione dei mezzi, nelle parole e nei fatti, ricordando, ad esempio, che la **banca**

è impresa creditizia e **non** uno **scrigno**, mentre le finanze **pubbliche** sono **tutt'altro che inesauribili**.

Nel mondo economico si assiste alla formazione di nuovi tipi di contratti che, attraverso reciproche integrazioni, potrebbero agevolare gli scambi ma all'osservatore dall'esterno sembra che manchi quel clima di fiducia che pur dovrebbe aiutare l'uscita dal tunnel. Eppure la lira si è retta durante il regno e la repubblica proprio sulla fiducia come ricordava Bresciani – Turrone !

E forse dovrebbe partirsi da una chiarificazione della situazione del credito resa difficile da titoli atipici ed altre condizioni che andrebbero affrontate studiando e prospettando le possibilità di superamento ed esplicitando a quali ragionevoli condizioni l'impresa bancaria può sostenere la produzione e lo scambio di beni e servizi.

Tutto ciò nel quadro di una indispensabile trasparenza, anche intercategoriale, in modo da finanziare le iniziative possibili, secondo contenute quote di rischio, visto che il banchiere deve sì restituire ma non pure fare la parte del servo che sotterra il talento che avrebbe dovuto impiegare.

Né d'altronde si deve essere guidati dalla sola immediatezza del profitto ma, piuttosto, dall'oculatezza dell'analisi, settore per settore, senza trascurare le differenze che derivano dalle dimensioni delle imprese che, nel nostro sistema, sono sì medio-piccole, ma come tali hanno fatto la ricchezza del paese con la personalizzazione delle iniziative e con la specialità e qualificazione della produzione, settore agricolo compreso.

Certo è una situazione complessa che va seguita ed incentivata secondo le circostanze, ma proprio il sinergismo tra istituzioni ed imprese, ben rilevante nel settore del governo del credito, può

migliorare il clima generale, a cominciare dalla fiducia, evidenziando anche dove occorre **dare** e dove **prendere**.

Affermare che bisogna cominciare dalla stabilità politica che tanto condiziona è dire cosa certa, ma non disponibile per la sola base che pur la necessità di produrre per vivere e non pochi sono i frequentatori di mense parrocchiali.

Ma il sinergismo trova specialmente nella concretezza dell'azione la specificazione dell'area in cui l'azione stessa risulta utile ed anche il tempo ordinario richiede geometrie variabili per le iniziative, sia sociali che economiche: ancor più richiede adattamenti continui il tempo di crisi dove la stessa cronologia è incerta.

Proprio in questa diveniente realtà sta la motivazione vera dell'integrazione tra i vari ordini sociali che, pur distinguendosi, convivono condizionati dai bisogni della vita nel suo svolgimento che dovrebbe con continuità tendere al progresso ed è perciò che ci si è domandati se si proceda verso lo sviluppo.

All'interrogativo non si è data risposta perché in realtà la situazione non lo consente ma qualche osservazione è ancora possibile guardando insieme comunità ed apparati al di fuori delle schematizzazioni tradizionali di poteri e diritti, che si contrappongono nella dinamica del quotidiano: dinamica che, però, considerata nella sua oggettività, rivela piuttosto delle **indefinizioni** che delle **contrapposizioni**.

In realtà, le organizzazioni sovranazionali condizionano gli stati e gli enti che ne derivano costringendone le scelte.

Limiti di bilancio, indisponibilità della leva monetaria, necessità di concordare qualsiasi politica espansiva o di incentivazione alle

imprese, depotenziando alla base lo stesso mandato politico, sicchè è giocoforza prendere atto della prevalenza delle regole del mercato che direttamente o indirettamente costringono apparati ed imprese, sicchè l'individuo poco può incidere con le scelte che gli sono ancora possibili.

In sostanza, si è entrati in un sistema che tutto condiziona ed occorrerà rifarsi alle carte sovranazionali ed ai trattati per ricostruire i diritti che possiamo ancora rivendicare anche nei confronti degli stati cui apparteniamo.

Ebbene, le categorie sociali ed economiche debbano rendersi attive nel senso di conoscere adeguatamente questa pluralità di ordinamenti, approfondendone i contenuti e le opportunità che possono derivarne, verso una ricostruzione del proprio stato giuridico, tenendo conto che, quanto alle libertà civili, esiste nell'area europea uno *jus commune* nel senso del riconoscimento perché esiste una storia comune che tutti sono interessati a conservare. Quanto alla imprenditorialità esiste, invece, una situazione di **concorso** che, anzitutto, esige conoscenza delle regole per non soccombere e, nello stesso tempo, per assumere iniziative corrispondentemente predisposte, in modo da rendersi attivi e partecipi.

In sintesi il processo verso lo sviluppo deve essere supportato dalla base non solo nel senso della cooperazione, ma anche della ricerca e della valorizzazione delle fonti nazionali e comunitarie sul processo economico: fonti che vanno conformando una articolata comunità di operatori nel mercato europeo che, si spera, possa contribuire al benessere osservando i principi che avvicinano i popoli, a cominciare dalla stessa competizione da raccordare al comune sviluppo.

I RIMEDI ALLE CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO: UN ASSETTO DEFINITIVO ALLA CRISI DEL CONSUMATORE?

di *Marilena Rispoli Farina*

ABSTRACT

The law December 17, 2012, n. 221, which provides for the conversion, with amendments, of Decree Law 18 October 2012, n. 179 “concerning further urgent measures for the country's growth”, introduces important changes to the regulation of over-indebtedness crisis (so-called civil insolvency) contained in the Law 27 January 2012, n. 31.

The new text completes a complex program of reform that, in 2012, saw the national legislature engaged on issues of crisis for the company and the insolvency civil. It is worth mentioning that even the discipline of bankruptcy proceedings has undergone significant changes with the dl 22 June 2012, n. 83 “urgent measures for the growth of the country”, converted with amendments by Law of 7 August 2012, n. 134.

The composition of the crisis by over-indebtedness is defined as a procedure, similar to the arrangement, designed to put deal with the situations of over-indebtedness (defined as situations in which certain pathological inability to temporarily regularly fulfill the obligations assumed through the use of income, to movable and immovable property) is not subject neither amenable to the current proceedings. There are several options recognized by law, until the possibility of allowing the real “failure” of the consumer.

This paper aims to provide an analysis on the new regulatory framework in the field of civil insolvency and corporate crisis, which emerged as by those provisions.

SOMMARIO: 1. Una “rivoluzione” per l’indebitamento dei privati? – 2. Ambito di riferimento, sovraindebitamento e modalità procedurali. Le nuove procedure a disposizione. – 3. L’accordo di ristrutturazione dei debiti. Il piano del consumatore. Il procedimento di liquidazione. – 4. Condizioni e modalità di esdebitazione. – 5. L’Organismo di composizione della crisi.

1. Una “rivoluzione” per l’indebitamento dei privati?

Sul finire del 2012, il Governo Monti ha introdotto una riforma che, a detta dei primi commentatori, ha sovvertito un trend ... millenario del legislatore nel campo delle soluzioni delle crisi finanziarie¹. A partire, infatti dal gennaio 2013 i soggetti che siano

¹ Si veda L. STANGHELLINI, *Una rivoluzione per l’indebitamento dei privati*, in *www.lavoce.it*, 18.01.2013. Sul complesso iter della legge n. 3 sul sovraindebitamento e sul quadro dell’istituto nella attuale versione, si veda V. PANZANI, *La nuova disciplina del sovraindebitamento dopo il D.L. 18 ottobre 2012, n. 179*, in *www.ilfallimentarista.it*, 12.12.2012, 1 ss. L’Autore evidenzia come il sovraindebitamento del “debitore senza fallimento” sani la lacuna

<<sovraindebitati>> – quindi incapaci di far fronte ai propri debiti – hanno la possibilità di liberarsi dal debito, con procedure che sin da ora erano accessibili solo alle imprese di media o grande dimensione. Possono quindi, <<offrire il proprio patrimonio>> nella sua interezza per la liquidazione, o <<proporre un accordo>>, anche se solo relativo al pagamento parziale dei debitori, che, se accettato dalla maggioranza vincola tutti i creditori, anche dissenzienti.

Prima della suddetta riforma, in sostanza il nostro ordinamento vedeva una apposita disciplina per le imprese di media e grande dimensione, sottoposte alle norme della legge fallimentare, che anch'essa ha subito modifiche nel corso dell'anno 2012, mentre per il resto dei debitori (imprenditori piccoli, agricoli, professionisti e consumatori) forme apposite di soluzione-liberazione non erano previste, senza il consenso di tutti i creditori.

Una vera e propria <<rivoluzione>>, con influssi rilevanti sull'economia, in quanto la nuova procedura riguarda **tutti** i creditori del debitore che, se persona fisica, può valersi anche della <<esdebitazione o *fresh start*>>, ovvero essere esonerato dai debiti non soddisfatti, così da reinserirsi nella società senza l'ombra dei creditori alle spalle.

La novità della riforma è data proprio dall'aver il legislatore italiano imboccato la strada che molti altri ordinamenti hanno già percorso negli anni, offrendo ad una numerosa quantità di soggetti debitori “deboli”, piccoli imprenditori, imprenditori agricoli, professionisti e consumatori, soggetti quindi diversi dalle imprese commerciali medio grandi, una via d'uscita al sovraindebitamento, anche senza il consenso dei creditori.

Se per le piccole imprese che ancora connotano in misura rilevante il quadro economico nazionale, il valore delle novità legislative è di particolare rilevanza, altrettanto dicasi per le

derivante dalla riforma delle procedure concorsuali introdotta tra il 2005 e il 2006. Soprattutto in relazione all'impossibilità di applicare l'istituto dell'esdebitazione previsto dall'art. 142, l.fall., che consente al fallito persona fisica il *fresh start*, quindi la possibilità di iniziare una nuova attività. Si veda in proposito V. PANZANI, *L'esdebitazione*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna 2007, 2096 ss. La riforma della l.fall. non ha previsto l'estensione del fallimento all'insolvenza civile, e quindi di conseguenza anche dell'esdebitazione che è connessa al fallimento. Con il d.l. 22 dicembre 2011, n. 212 si era tentato di sopperire al vuoto normativo, ma prevedendo soltanto un accordo tra debitore civile e i creditori, sul modello dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis. Accordo da omologare dal tribunale che decideva sulle opposizioni e non obbligatorio per tutti i creditori, ma solo per gli aderenti, lasciando quindi impregiudicata l'integrale soddisfacimento degli altri, alle scadenze stabilite. Per i consumatori era prevista un percentuale più favorevole e minori costi della procedura. Un ruolo fondamentale era affidato all'organismo di composizione della crisi (O.C.C.) di natura pubblica, che doveva assistere il debitore, investire i creditori della proposta, raccogliere i consensi, riferire al giudice della votazione e vigilare sull'attuazione dell'accordo. I dubbi sull'applicabilità della procedura spinsero il Governo a predisporre un provvedimento autonomo, contenuto nella citato d.l. n. 179. Si è confermato l'istituto dell'accordo, da approvare con una maggioranza più bassa (60%) e introducendo la regola del silenzio-assenso. Come sottolinea V. PANZANI, la natura dell'istituto è cambiata, al punto da assumere i tratti del concordato obbligatorio per tutti i creditori. Per il consumatore si sono introdotte regole diverse se la proposta di accordo è da questi proposta, affidando al giudice direttamente la valutazione della meritevolezza del debitore e alla fattibilità della proposta. Si è poi inserita l'autonoma procedura liquidatoria alternativa all'accordo, all'esito della quale può essere richiesta l'esdebitazione. Sulla nuova disciplina si veda in generale F. DI MARZIO, F. MACARIO e G. TERRANOVA (a cura di), *La “nuova” composizione della crisi da sovraindebitamento*, Milano, 2013.

persone fisiche per le quali è preconstituita un'importante soluzione a situazioni, anche familiari, che si sono presentate drammatiche.

Un soggetto, infatti, come dimostrano appunto le esperienze di altri ordinamenti, può incorrere in <<sovraindebitamento>> anche per una serie di eventi non dipendenti direttamente dalla sua volontà: la perdita del lavoro, malattie, crisi familiari e connessi oneri finanziari ulteriori. La recente crisi finanziaria che ha colpito anche l'Italia, e soprattutto la recessione economica che ne è derivata, hanno prodotto un quadro desolante e ormai tristemente noto². Il nuovo istituto, quindi, si profila particolarmente opportuno, per risolvere l'aggravarsi delle condizioni economiche e mette il nostro ordinamento al passo con altri ordinamenti che hanno imboccato da tempo la scelta di disciplinare l'insolvenza delle persone fisiche.

In relazione alla <<filosofia della riforma>> e al perché i legislatori di altri ordinamenti hanno previsto da tempo rimedi analoghi essa è da ricollegare, in sostanza alla acclarata difficoltà di perseguire i debitori, ai costi e alle perdite che ne derivano per la società. Laddove non sia possibile individuare forme di assicurazione contro il rischio di insolvenza dovuto a *shock* esterni o l'insolvenza sia dovuta a cause endogene e controllabili, ma non è pensabile che le imprese di assicurazione coprano comportamenti opportunistici, gli ordinamenti hanno individuato il rimedio dell'esdebitazione che costituisce in sostanza una <<assicurazione>> obbligatoria contro l'insolvenza.

Deve anche evidenziarsi come, con l'introduzione di tali meccanismi e procedure, si è in sostanza inteso affievolire o eliminare l'afflato sanzionatorio della <<concorsualità>>, per evidenziare, invece, la possibilità che meccanismi concorsuali o paraconcorsuali si presentino come vere e proprie <<opportunità>>, che consentono l'accesso a soluzioni altrimenti impraticabili (come il c.d. *discharge*). Era stata infatti evidenziata come la previsione, nell'ambito della legge fallimentare, dell'istituto esdebitatorio soltanto per l'imprenditore individuale fallito si presentava come un <<controsenso>> in campo comparatistico: giacché gli ordinamenti che storicamente hanno previsto meccanismi esdebitatori sono gli stessi che hanno previsto la fallibilità del <<debitore comune>> (non limitandola, quindi, ai soli imprenditori commerciali, per di più di certe dimensioni)³.

² Si veda BANCA D'ITALIA, *La condizione finanziaria delle famiglie e delle imprese*, in *Relazione annuale*, Roma 2012, 162 ss.; S. MAGRI e R. PICO, *L'indebitamento delle famiglie italiane dopo la crisi del 2008*, in Banca D'Italia, *Questioni di Economia e Finanza*, Numero 134 – Settembre 2012. L'indagine della Banca d'Italia riporta i dati del sovraindebitamento delle famiglie. Il dato nuovo e più recente riguarda, purtroppo, la difficoltà di accesso al credito da parte di imprese e famiglie, per cui le nuove procedure di cui nel testo si applicherebbero a situazioni pregresse.

³ Sul punto G. FALCONE, *La posizione del consumatore e gli istituti esdebitatori nelle recenti evoluzioni degli ordinamenti concorsuali*, in *Dir. fall.*, 2006, I, 841-847.

Vi è subito da dire che la riforma italiana intende differenziarsi dal fallimento: le procedure si applicano solo su richiesta del debitore e non dei creditori (e del P.M.). Poi non sono previste conseguenze di carattere penale quali la configurazione di reati connessi all'attivazione della procedura, come la bancarotta semplice o fraudolenta della l.fall. Esaminando la forte procedimentalizzazione dei rimedi apprestati, non può non rilevarsi la loro complessità. Tuttavia i vantaggi promessi per beneficiari paiono compensare gli oneri da affrontare.

In particolare, pare favorito il <<consumatore>>, che può valersi, per l'esdebitazione, anche della predisposizione di un piano, approvato esclusivamente dall'autorità giudiziaria. Il tipo di esdebitazione basata sul <<piano>>, riservata a soggetti incolpevoli, richiede la redazione di un'apposita relazione predisposta da parte di un <<Organismo di composizione della crisi>> (OCC), di cui si dirà, con un ruolo particolarmente significativo nel nuovo assetto della riforma.

Quali siano (o saranno) i costi e benefici della riforma, è difficile da prevedere. In astratto si può dire che non è detto che per i finanziatori la procedura possa essere vantaggiosa, poiché, attivandola, i debitori possono anticipare le loro mosse. Per i creditori, tuttavia, può essere possibile conseguire recuperi migliori, in via collettiva, piuttosto che lasciare la situazione in mano a un piccolo creditore particolarmente agguerrito. Per i debitori, soprattutto imprenditori, inoltre, la nuova procedura può spingere ad assumere nuove iniziative imprenditoriali che altrimenti essi non inizierebbero, perché al rischio che si prospetta fa da contraltare il <<paracadute>> della nuova procedura.

2. *Ambito di riferimento, sovrindebitamento e modalità procedurali. Le nuove procedure a disposizione*

Il nuovo assetto delle procedure per le crisi da sovrindebitamento si rileva dalla legge 27 gennaio 2012, n. 3 come modificata dal decreto Sviluppo-*bis* (d.l. 18 ottobre 2012, n.179, convertito con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221) negli articoli da 6 a 16⁴. In primo luogo il Capo II della legge si intitola <<procedimenti>> di composizione delle crisi da sovrindebitamento, volendo evidentemente con ciò il legislatore comprendere più procedimenti e quindi due discipline, una per il consumatore e l'altra per gli altri soggetti non fallibili.

⁴ La legge n. 3 del 2012, che aveva inizialmente introdotto la disciplina è stata del tutto inapplicata. Con le modifiche introdotte si è cercato di dare nuova linfa all'istituto. Per un ampio quadro delle problematiche suscitate dalla versione originale si vedano gli interventi pubblicati in *Il fallimento*, 2012, 9, 1021 ss., cui si rinvia per l'ampia trattazione dell'istituto e la vasta bibliografia.

Di poi, quanto ai soggetti interessati ai <<procedimenti>> di cui prima si è detto, l'art. 6, comma 1, estende l'ambito di applicazione ai <<soggetti non fallibili>>, al consumatore, nonché anche alle *start up* innovative⁵. Per queste la riforma è applicabile, quantunque esse superino la soglia minima di cui all'art.1,l.fall.: scelta⁶ ispirata a favorire iniziative imprenditoriali ad alto contenuto innovativo, ma anche con alto rischio, per le quali l'esclusione dal fallimento equivale ad una sorta di <<assicurazione>> contro il rischio stesso.

Seppure l'intento appaia meritorio, non si può non avanzare il dubbio di incostituzionalità della disposizione che introduce una evidente disparità di trattamento tra le *start up* e le altre imprese che, a differenza delle prime, superando la soglia minima succitata, vengono assoggettate alle ordinarie procedure concorsuali.

Venendo al <<consumatore>>, cui tanta attenzione dedica la riforma, la definizione che detta l'art.6, comma 2, lett. *b* riprende quella dell'art. 3 del cod. cons.⁷, per cui diventa rilevante lo scopo per il quale è stato contratto il debito, che quindi non deve riferirsi ad attività imprenditoriale, commerciale o professionale, affinché il soggetto possa accedere alla speciale procedura del piano⁸. La previsione, così categorica, fa intendere che, in presenza di

⁵ Così come dispone l'art. 31, comma 1 del decreto cd <<Sviluppo-bis>> per il quale la <<start-up innovativa non è soggetta a procedure concorsuali diverse da quelle prevista dal capo II della legge 27 gennaio 2012, n. 3>>.

⁶ Si veda F. VELLA, *Quello che serve alle start-up innovative*. La introduzione di questa tipologia di imprese si ispira alle teorie di Richard Thaler che, insieme a CassSunstein, è l'ormai famoso sostenitore del *Nudge*, teoria che si basa sulle acquisizioni dell'economia comportamentale e in base alla quale il regolatore dovrebbe, attraverso un <<spinta gentile>>, <<orientare icomportamenti>>dominati dai nostri limiti cognitivi. Il dibattito scientifico su queste teorie è acceso (in alcuni casi, sono autentici duelli a colpi di *papers*), ma è innegabile, e le prime applicazioni pratiche lo testimoniano, che hanno avuto il merito di aprire nuovi e inesplorati territori, tanto che sia Obama che Cameron, da prospettive ideologiche diverse, ne hanno fatto una guida per le loro politiche di regolamentazione.

Gli scienziati cognitivi ci dicono che quando ci impegniamo in operazioni rischiose e dall'esito incerto, siamo più propensi a considerare i pericoli derivanti dal perdere i nostri averi che non i possibili e ingenti guadagni (*lossaversion*). Secondo Thaler, quindi, per incentivare un'attività oggettivamente molto rischiosa con elevati tassi di insuccesso, come una *start-up*, non sono tanto necessari gli *incentivi fiscali*(che il candidato repubblicano Romney voleva ulteriormente ampliare), quanto un buon cuscino per consentire un atterraggio morbido nell'ipotesi, probabile, che le cose vadano male e si debba pensare a riprendersi subito. Bisognerebbe quindi spostare l'attenzione su adeguati *meccanismi assicurativi e normative concorsualiche* evitino il fallimento, meccanismi molto più efficaci, rispetto a un sistema premiale, nello spinge.

⁷ Come è noto, <<la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta>>.

⁸ Nella precedente versione del provvedimento, a qualificare il consumatore, era ritenuto sufficiente che, nella massa debitoria fossero prevalenti le obbligazioni estranee all'attività produttiva. V. PANZANI, *La nuova disciplina del sovrindebitamento*, cit., 7; A. GUIOTTO, *Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti* :[nota a] Corte d'AppelloTorino, Sez. 1, 6 maggio 2010, in *Il fallimento*, 2012, 1286.

masse debitorie <<miste>>, il debitore sovraindebitato possa accedere alla sola procedura di accordo di ristrutturazione dei debiti prevista dalla riforma.⁹

3 L'accordo di ristrutturazione dei debiti. Il piano del consumatore. Il procedimento di liquidazione.

È tempo, quindi, di definire le procedure che la legge 2012 prevede per risolvere le crisi da sovraindebitamento, che sono, come già si è rilevato, l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano del consumatore, nonché la liquidazione del patrimonio del debitore¹⁰. Le novità della riforma, rispetto all'introduzione degli istituti suddetti, già operata dalla precedente versione del provvedimento, è che vengono previste ulteriori facilitazioni per favorire l'applicazione della disciplina, che, come si è già rilevato, non aveva riscontrato il successo sperato¹¹.

È tempo anche di individuare il presupposto <<oggettivo>> per l'applicazione della riforma, rinvenibile nel <<sovra indebitamento>> così come definito all'art. 6, comma 2, lett**b**. Per il neo legislatore il sovraindebitamento è una situazione, non soggetta né assoggettabile ad altre procedure concorsuali, di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte dal debitore e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina

⁹V. PANZANI e A. GUIOTTO, *opp. cit.*; il comma 2 dell'art. 7, l. 3/2012 stabilisce, altresì, che la proposta non è ammissibile quando il debitore, anche consumatore: a) è soggetto a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dalla legge in oggetto; b) ha fatto ricorso, nei precedenti cinque anni, ai procedimenti di composizione della crisi; c) ha subito, per cause a lui imputabili, provvedimenti di risoluzione, revoca o cessazione dell'omologazione dell'accordo o del piano; d) ha fornito documentazione che non consente di ricostruire compiutamente la sua situazione economica e patrimoniale.

Il nuovo comma 2-bis dell'art. 7, l. 3/2012 attribuisce, inoltre, la facoltà di ricorrere alla procedura in esame all'imprenditore agricolo in stato di sovraindebitamento, purché questi, pur essendo eventualmente soggetto ad altre procedure concorsuali, abbia i requisiti di cui alle precedenti lettere *b, c e d*. Non risulta facile identificare lo scopo per il quale sono stati stipulati determinati negozi nell'ambito della massa debitoria.

¹⁰In tal caso si ha che: a) l'accordo del debitore ha per oggetto la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti sulla base di un piano che deve essere approvato dai creditori; b) il piano del consumatore prevede, analogamente all'accordo del debitore, la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti, ma è riservato al debitore persona fisica che abbia assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta. Il piano del consumatore prescinde, inoltre, da un accordo con i creditori, in quanto è soggetto esclusivamente all'omologazione da parte del giudice; c) la liquidazione del patrimonio, infine, consiste nella liquidazione di tutti i beni del debitore, compresi quelli sopravvenuti – dedotte le passività incontrate per il loro acquisto e la loro conservazione – ad eccezione dei beni aventi carattere personale, la quale viene eseguita da un liquidatore con il ricorso a procedure competitive. Quest'ultima forma di composizione delle crisi da sovraindebitamento consiste, quindi, in un procedimento di liquidazione analogo a quello fallimentare e, come il piano del consumatore, prescinde da un accordo con i creditori, in quanto è soggetto esclusivamente all'omologazione da parte del giudice.

¹¹ Quindi, si ribadisce, le nuove procedure sono rivolte all'insolvente civile non fallibile (imprenditore commerciale sotto soglia, non commerciale o non imprenditore, e anche l'imprenditore non più fallibile per decorso dell'anno *ex art. 10, l.fall.*). Per espressa previsione del comma 2 dell'art. 7 l'accordo di composizione può essere richiesto anche dall'imprenditore agricolo. Già favorevole V. PANZANI, sotto la vigenza del d.l. 212/2011.

la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente.

Il sovraindebitamento – va precisato, tornando all’ambito applicativo – può riguardare qualunque soggetto, a prescindere dalla sua qualità o meno di imprenditore.

La legge, infatti, non collega l’ambito di applicazione della normativa in esame al tipo di attività svolta dal debitore e, pertanto, il ricorso a tali procedure prescinde dallo svolgimento dell’attività di impresa, potendo così riguardare ogni tipologia di lavoratore, autonomo o dipendente, i professionisti, o anche soggetti che non svolgono alcuna attività lavorativa .

Il soggetto che può accedere ai procedimenti di composizione delle crisi da sovraindebitamento è, dunque, genericamente designato con il termine di <<debitore>>.

All’interno della categoria dei debitori viene, poi, individuata la figura del <<consumatore>>, il quale viene definito dal comma 2, lett. *b*, dell’art. 6, l. 3/2012, come <<il debitore persona fisica che ha assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all’attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta>>.

Soltanto il debitore in stato di sovraindebitamento che rivesta la qualità di consumatore può, in alternativa all’accordo del debitore ed alla liquidazione del patrimonio, ricorrere al piano del consumatore.

La qualifica di consumatore deriva dalla tipologia di obbligazioni per le quali si verifica la situazione di sovraindebitamento e prescinde, invece, dal tipo di attività normalmente svolta dal debitore. Può, quindi, rientrare in tale nozione di consumatore anche un imprenditore, pur sempre non soggetto né assoggettabile ad altre procedure concorsuali, qualora egli sia insolvente relativamente ad obbligazioni assunte al di fuori dell’ambito della propria attività d’impresa.

Per il <<sovraindebitamento>>, la prima parte della definizione corrisponde alla classica definizione fornita dall’art. 5 della legge fallimentare. La seconda è nuova, ma echeggia quella adottata dalla giurisprudenza in ipotesi di società inattiva¹², in liquidazione, che è insolvente in quanto appunto l’attivo liquidabile non è sufficiente a far fronte alle obbligazioni assunte¹³. È una ipotesi di insolvenza, già nota alla dottrina e alla giurisprudenza, in cui il debitore non può far fronte ai debiti scaduti, pur essendo il suo patrimonio consistente, in quanto non liquidabile in tempi brevi, né può egli ottenere credito su garanzie, in considerazione dell’illiquidità del patrimonio stesso.

¹²La Relazione Illustrativa al decreto distingue tra una crisi statica e una dinamica, prevista proprio per promuovere il risanamento aziendale o l’*exit* del consumatore dall’insolvenza.

¹³V. PANZANI, *op. cit.*, 8, richiamando Cass. 14 ottobre 2009, n. 21834.

3.1. *L'accordo di ristrutturazione.*

Pur non volendo soffermarsi sulla procedura *sub a)*, non si può non rilevare come il debitore (non consumatore), che può anche non essere una persona fisica, mantenga l'onere di presentare una proposta di accordo ai propri creditori basata su un piano che contenga il programma di adempimento della proposta.

Molte le rilevanti novità rispetto alla precedente versione del provvedimento, di cui comunque si conferma il rigore¹⁴.

Nell'attuale assetto la proposta di accordo deve prevedere: il <<regolare>> pagamento dei titolari di crediti impignorabili ai sensi dell'art. 545 c.p.c. (crediti alimentari; crediti aventi per oggetto sussidi di grazia o di sostentamento a persone comprese nell'elenco dei poveri, oppure sussidi dovuti per maternità, malattie o funerali da casse di assicurazione, da enti di assistenza o da istituti di beneficenza; somme dovute dai privati a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego) e delle altre disposizioni contenute in leggi speciali; la previsione di scadenze e modalità di pagamento dei creditori, anche se suddivisi in classi; l'indicazione di eventuali garanzie rilasciate per l'adempimento dei debiti; l'indicazione delle modalità per l'eventuale liquidazione dei beni; la previsione di un eventuale affidamento del patrimonio del debitore ad un gestore per la liquidazione, la custodia e la distribuzione del ricavato ai creditori, da individuarsi in un professionista in possesso dei requisiti per la nomina a curatore fallimentare, il quale sarà poi nominato dal giudice; la ricostruzione della posizione fiscale del debitore e l'indicazione di eventuali contenziosi pendenti.

È possibile prevedere (art. 7) che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca <<nonsiano soddisfatti integralmente>>, allorché ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi.

È possibile, altresì, prevedere una moratoria fino ad un anno dall'omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. La previsione di un pagamento parziale e di una dilazione nel pagamento dei crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca sembra, probabilmente, essere funzionale allo scopo di ampliare la possibilità di ricorrere a tale procedura anche nelle ipotesi, frequenti nella pratica, in cui il debitore abbia beni già gravati da garanzie reali. Essa è riservata all'accordo con continuazione dell'attività di impresa (o al piano del consumatore).

¹⁴V. PANZANI, *Ibidem*, rileva in molte disposizioni l'analogia con il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione.

La norma richiama espressamente l'art. 186-*bis*, comma 2, lett. c, l.fall. ed è un forte incentivo ai tentativi di risanamento collegati ad un'azienda in funzionamento.

Essenziale novità riguarda il *quorum* richiesto per l'omologazione dell'accordo. Per quanto riguarda l'adesione alla proposta di accordo da parte dei creditori, il novellato art. 11 agevola il debitore introducendo il principio del silenzio-assenso tipico del concordato fallimentare e, ora, anche del concordato preventivo: i creditori che non abbiano manifestato il loro consenso nei dieci giorni precedenti l'udienza fissata per l'omologazione si intenderanno consenzienti alla proposta nei termini in cui questa sia stata loro comunicata.

Il secondo comma del medesimo art. 11 prevede, inoltre, una riduzione dal 70% al 60% del *quorum* dei consensi necessario all'omologazione dell'accordo e precisa opportunamente che i creditori privilegiati per i quali la proposta preveda l'integrale pagamento non dovranno essere computati ai fini del calcolo della maggioranza.¹⁵ Questa specificazione risolve i dubbi sollevati dalla dottrina sull'inclusione dei crediti privilegiati tra i creditori estranei all'accordo ovvero tra i soggetti cui la proposta non va neppure destinata.

La disposizione più rilevante ai fini dell'efficacia dell'istituto pare indubitabilmente quella contenuta nel comma 3 del novellato art. 12, ove si prevede che l'accordo omologato vincoli obbligatoriamente tutti i creditori anteriori all'esecuzione della pubblicità della proposta. La norma, che inserisce la composizione della crisi da sovraindebitamento nell'ambito delle procedure concorsuali sottraendola all'approccio consensualistico che aveva caratterizzato la sua precedente configurazione, rappresenta un elemento molto significativo per l'efficacia di questo strumento, grazie alla possibilità di ristrutturare coattivamente il debito nei confronti della totalità dei creditori, una volta ottenuto il consenso sulla proposta da parte di una loro maggioranza qualificata. La medesima norma dispone, altresì, la segregazione a favore dei soli creditori concorsuali dei beni oggetto del piano, essendo preclusa ai creditori posteriori ogni tentativo di soddisfazione coattiva su questi.

3.2. *Il piano del consumatore.*

L'altra possibilità concessa al debitore, in possesso dei requisiti per proporre l'accordo di composizione della crisi, che riveste anche la qualità di consumatore (e quindi concerne *solo* il consumatore), è di proporre al giudice un piano di risanamento dei propri debiti, anziché ricorrere all'accordo con i propri creditori. Tanto sotto il profilo contenutistico, quanto sotto

¹⁵V. PANZANI, *Ibidem*, sottolinea la novità, rilevando come le difficoltà di attuazione della pregressa disciplina derivavano proprio dalla percentuale troppo alta di adesioni (70) % e di pagare totalmente i creditori estranei. La Relazione Governativa al decreto di conversione rileva che tutti gli ordinamenti che hanno adottato una disciplina simile a quella italiana, si sono però orientati verso uno strumento concorsuale con effetti esdebitatori e non di carattere negoziale transattivi, come è l'accordo.

il profilo degli effetti, il piano del consumatore è soggetto ad una disciplina analoga a quella dell'accordo del debitore.

Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 7, l. 3/2012 dispone, infatti, che, fermo il diritto di proporre ai creditori un accordo, il consumatore in stato di sovraindebitamento può proporre, con l'ausilio degli organismi di composizione della crisi, un piano contenente le previsioni di cui al comma 1 dell'art. 7, l. 3/2012, il quale disciplina il contenuto del piano oggetto dell'accordo del debitore. Ne deriva, quindi, che il piano del consumatore ha ad oggetto gli stessi elementi prescritti per l'accordo del debitore, in quanto viene operato un rinvio alle previsioni relative all'accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti sopra descritto per il debitore generico.

Il piano del consumatore si differenzia dall'accordo del debitore relativamente al procedimento di omologazione dello stesso, il quale è disciplinato nel nuovo art. 12-*bis*, l. 3/2012.

In particolare, il comma 3 della predetta norma stabilisce che, verificata la fattibilità del piano e l'idoneità dello stesso ad assicurare il pagamento dei crediti impignorabili, nonché dei crediti di natura tributaria di cui all'articolo 7, comma 1, terzo periodo, l. 3/2012, e risolta ogni altra contestazione anche in ordine all'effettivo ammontare dei crediti, il giudice omologa il piano, quando esclude che il consumatore abbia assunto obbligazioni senza la ragionevole prospettiva di poterle adempiere ovvero che abbia colposamente determinato il sovraindebitamento, anche per mezzo di un ricorso al credito non proporzionato alle proprie capacità patrimoniali.

A differenza, quindi, dell'accordo del debitore, il piano del consumatore non sembra avere carattere negoziale, in quanto per la sua omologazione non occorre il consenso dei creditori¹⁶.

Poiché il piano del consumatore non forma oggetto di un accordo con i propri creditori, il comma 3-*bis* dell'art. 9, l. 3/2012 impone, a garanzia dell'interesse di questi ultimi, che alla proposta venga allegata una relazione particolareggiata dell'organismo di composizione della crisi contenente: l'indicazione delle cause dell'indebitamento e della diligenza impiegata dal consumatore nell'assumere volontariamente le obbligazioni; l'esposizione delle ragioni dell'incapacità del debitore di adempiere le obbligazioni assunte; il resoconto sulla solvibilità

¹⁶ Per V. PANZANI, la previsione di regole speciali per il debitore consumatore, che non può che essere persona fisica, si fonda sulla necessità di prescindere dal consenso dei creditori. Il giudice in sede di omologazione deve solo verificare la fattibilità, decidendo sulle eventuali contestazioni dei creditori, finalizzate a mettere in discussione la convenienza del piano rispetto all'ipotesi liquidatoria. Nella pratica la contestazione non sarà frequente, rileva sempre V. PANZANI, poiché il patrimonio liquidabile sarà modesto. Tuttavia, il legislatore chiede che il Giudice in sede di omologazione, verifichi l'assenza di colpa del consumatore nell'aver contribuito alla situazione di sovraindebitamento, introducendo in tal guisa un giudizio di meritevolezza, che può portare poi solo alla procedura di liquidazione, qualora l'esito sia negativo.

del consumatore negli ultimi cinque anni; l'indicazione della eventuale esistenza di atti del debitore impugnati dai creditori; il giudizio sulla completezza e attendibilità della documentazione depositata dal consumatore a corredo della proposta, nonché sulla probabile convenienza del piano rispetto all'alternativa liquidatoria.

Relativamente al procedimento di omologazione del piano del consumatore, che non prevede il consenso dei creditori, l'art. 12-*bis*, commi 3 e 4, l. 3/2012 dispone che, verificata la fattibilità del piano e l'idoneità dello stesso ad assicurare il pagamento dei crediti impignorabili, nonché dei crediti di cui all'art. 7, comma 1, terzo periodo, l. 3/2012 (tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate), e risolta ogni altra contestazione anche in ordine all'effettivo ammontare dei crediti, il giudice, quando esclude che il consumatore abbia assunto obbligazioni senza la ragionevole prospettiva di poterle adempiere, ovvero che abbia colposamente determinato il sovraindebitamento, anche per mezzo di un ricorso al credito non proporzionato alle proprie capacità patrimoniali, omologa il piano, disponendo per il relativo provvedimento una forma idonea di pubblicità.

Come per l'accordo del debitore, quando il piano prevede la cessione o l'affidamento a terzi di beni immobili o di beni mobili registrati, il decreto deve essere trascritto, a cura dell'organismo di composizione della crisi. Con l'ordinanza di diniego il giudice dichiara l'inefficacia del provvedimento di sospensione delle azioni esecutive individuali, ove adottato.

Quando uno dei creditori o qualunque altro interessato contesta la convenienza del piano, il giudice lo omologa se ritiene che il credito possa essere soddisfatto dall'esecuzione del piano in misura non inferiore alla procedura di liquidazione del patrimonio disciplinata dalla legge in esame.

L'assenza di una votazione o di una raccolta di consensi in merito a una specifica proposta è, certamente, un fenomeno eccentrico rispetto alle procedure concorsuali regolate dalla legge fallimentare. Tuttavia, la conclusione cui è pervenuto il legislatore appare legata all'intento di superare il prevedibile disinteresse dei creditori, desumibile dall'esperienza pratica e dalle dinamiche del mercato del credito, al salvataggio del consumatore.

La manifestazione di volontà dei creditori è, come si è già rilevato, in questo caso, surrogata da un penetrante giudizio del tribunale in punto di meritevolezza del creditore e della sua proposta, rispettivamente declinabili nell'assenza di colpa nella determinazione del sovraindebitamento e nella fattibilità del piano.

A questo proposito, il nuovo comma 3-*bis* dell'art. 9 impone all'Organismo di composizione della crisi di allegare alla proposta di piano una relazione dettagliata sulle cause dell'indebitamento, sulla diligenza adoperata dal consumatore nell'assumere le obbligazioni, e

sulle ragioni della sua incapacità di adempiervi, al fine di accertare che l'accesso al credito da parte di quest'ultimo non sia stato perseguito nella consapevolezza di non poter fare fronte agli impegni presi o in misura non proporzionata alle sue capacità patrimoniali.

La relazione, oltre a contenere una valutazione sul comportamento pregresso del consumatore, dovrà esprimere anche un giudizio sia sulla completezza e attendibilità della documentazione prodotta dal debitore a corredo della proposta, sia sulla (probabile) convenienza del piano proposto rispetto all'alternativa liquidatoria.

Quanto al primo giudizio, esso sarà vincolante per la prosecuzione della procedura posto che, in caso di valutazione negativa, il tribunale non procederà all'omologazione, ritenendo la proposta inammissibile ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. *d*. Non va sottaciuto, però, come la poliedrica e controversa funzione dell'Organismo di composizione della crisi, comprendendo attività di consulenza a favore del debitore-cliente, potrebbe imporgli un intervento preventivo volto ad integrare le informazioni e la documentazione da produrre, proprio al fine di scongiurare un giudizio negativo sulla loro attendibilità.

I primi commentatori hanno messo in forte evidenza il ruolo <<politico>> dell'OCC, il cui giudizio negativo può condizionare l'orientamento del tribunale.

Quanto alla valutazione di convenienza, essa è funzionale al giudizio di *cram down* che il tribunale dovrà formulare in sede di omologazione dell'accordo (art. 12, comma 2) o del piano del consumatore (art. 12-*bis*, comma 4) ogniqualvolta uno dei creditori o qualunque interessato al piano contesti la convenienza dell'accordo o del piano rispetto alle alternative praticabili.

3.3. *Gli effetti della proposta di accordo del debitore o di piano del consumatore sulla sua capacità negoziale.*

La nuova disciplina delle crisi da sovraindebitamento introduce, con l'art. 10, comma 3-*bis*, l. 3/2012, l'obbligo di richiedere l'autorizzazione del giudice per gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione a decorrere dalla data del decreto di fissazione dell'udienza per l'approvazione dell'accordo e sino alla data di omologazione dello stesso.

A tale disposizione si aggiunge il nuovo comma 5 dell'art. 10, l. 3/2012, il quale dispone che il decreto di fissazione dell'udienza per l'approvazione dell'accordo <<deve intendersi equiparato all'atto di pignoramento>>.

L'equiparazione al pignoramento sembra comportare che, dopo la fissazione dell'udienza, eventuali atti di disposizione compiuti in difformità dal piano di risanamento siano inefficaci nei confronti dei creditori anteriori al provvedimento; essa, inoltre, sembra altresì funzionale alla disciplina degli effetti che verranno in seguito prodotti dall'omologazione dell'accordo in caso di raggiungimento dello stesso. Il comma 3 dell'art. 12, l. 3/2012 stabilisce, infatti, che

l'accordo omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori all'apertura del procedimento, e che i creditori con causa o titolo posteriore non possono procedere esecutivamente sui beni oggetto del piano.

È prevista, invece, la *nullità*, sancita dal comma 2, lett. c, dell'art. 10, l. 3/2012, delle azioni esecutive individuali, dei sequestri conservativi, dei diritti di prelazione acquistati sul patrimonio del debitore che ha presentato la proposta di accordo, da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore. Tuttavia, tale disposizione non trova applicazione nei confronti dei titolari di crediti impignorabili, i quali possono quindi esercitare azioni individuali ed acquistare diritti di prelazione sui beni del debitore.

Si stabilisce, poi, la sospensione delle prescrizioni e l'esclusione delle decadenze nel periodo che va dal decreto di fissazione dell'udienza all'omologazione del piano (art. 10, comma 4, l. 3/2012).

Gli effetti della proposta di piano del consumatore presentano alcune differenze rispetto a quelli della proposta di accordo del debitore.

Innanzitutto, manca una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 10, comma 3-*bis*, l. 3/2012, che prevede – per il debitore che abbia presentato la proposta di accordo – l'obbligo di richiedere l'autorizzazione del giudice per gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione a decorrere dalla data del decreto di fissazione dell'udienza per l'approvazione dell'accordo e sino alla data di omologazione dello stesso.

Relativamente, poi, all'esperimento o prosecuzione di azioni esecutive individuali, mentre in caso di accordo del debitore queste ultime non possono essere iniziate o proseguite dalla data del decreto di fissazione dell'udienza per l'omologazione, in caso di piano del debitore il giudice nel decreto di fissazione dell'udienza può, eventualmente, disporre la sospensione di specifici procedimenti di esecuzione forzata che potrebbero pregiudicare la fattibilità del piano, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo (art. 12-*bis*, comma 2, l. 3/2012). Solo successivamente, dalla data dell'omologazione del piano, vale la regola della nullità delle azioni esecutive individuali, cautelari e degli acquisti di diritti di prelazione (art. 12-*ter*, comma 1, l. 3/2012).

Nel caso di piano del consumatore è prevista l'equiparazione al pignoramento del decreto di omologazione e non, invece – come avviene per l'accordo del debitore – del decreto di fissazione dell'udienza.

Per entrambi i procedimenti, invece, il comma 3-*quater* dell'art. 9, l. 3/2012 dispone che il deposito della proposta di accordo o di piano del consumatore sospende, ai soli effetti del concorso, il corso degli interessi convenzionali o legali, a meno che i crediti non siano garantiti da ipoteca, pegno o privilegio.

3.4. *Effetti dell'omologazione dell'accordo del debitore e del piano del consumatore.*

Relativamente agli effetti dell'omologazione dell'accordo del debitore, il nuovo comma 3 dell'art. 12, l. 3/2012 dispone che l'accordo omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al momento in cui è stata eseguita la pubblicità disposta dal giudice ai sensi dell'art. 10, comma 2, l. 3/2012 e i creditori con causa o titolo posteriore non possono procedere esecutivamente sui beni oggetto del piano.

Si prevede, altresì, che i crediti sorti in occasione o in funzione di uno dei procedimenti di composizione delle crisi siano soddisfatti con preferenza rispetto agli altri, con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno ed ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti (art. 13, comma 4-*bis*, l. 3/2012).

Viene, poi, introdotta una norma espressa che esclude da revocatoria gli atti compiuti in esecuzione dell'accordo omologato (ultimo periodo del comma 5 dell'art. 12, l. 3/2012).

Nel comma 5 dell'art. 12, l. 3/2012, relativo alla non revocabilità degli atti, pagamenti e garanzie posti in essere in esecuzione dell'accordo omologato, è aggiunta la seguente previsione: «a seguito della sentenza che dichiara il fallimento, i crediti derivanti da finanziamenti effettuati in esecuzione o in funzione dell'accordo omologato sono prededucibili a norma dell'articolo 111 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267».

Rispetto alla disciplina previgente, cambia la sanzione stabilita per l'inosservanza del contenuto dell'accordo omologato: il nuovo comma 4 dell'art. 13 l. 3/2012 stabilisce, infatti, che i pagamenti e gli atti dispositivi dei beni posti in essere in violazione dell'accordo o del piano del consumatore sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori al momento in cui ne è stata eseguita la pubblicità. La precedente formulazione della norma prevedeva, invece, la diversa sanzione della nullità. Gli effetti dell'omologazione del piano del consumatore sono analoghi a quelli dell'omologazione dell'accordo del debitore. Essi, infatti, consistono nel divieto di iniziare o proseguire azioni individuali, nel divieto di acquistare diritti di prelazione sul patrimonio del debitore, nell'obbligatorietà del piano nei confronti di tutti i creditori anteriori alla data della pubblicità del procedimento.

Con riferimento specifico agli effetti dell'omologazione del piano del consumatore, l'art. 12-*ter*, comma 3, l. 3/2012 stabilisce, inoltre, che l'omologazione del piano non pregiudica i diritti dei creditori nei confronti dei coobbligati, fideiussori del debitore e obbligati in via di regresso.

3.5. *La cessazione degli effetti dell'accordo e del piano.*

Gli artt. 14 e 14-*bis*,l. 3/2012 contengono la disciplina della cessazione degli effetti rispettivamente dell'accordo del debitore e del piano del consumatore.

Quanto all'accordo del debitore, questo può essere annullato, oltre che per dolo, anche nei casi di colpa grave. Viene, altresì, introdotta la previsione del termine di sei mesi e, in ogni caso, di non oltre due anni dalla scadenza del termine fissato per l'ultimo adempimento previsto, per poter chiedere l'annullamento.

L'eventuale reclamo contro l'annullamento si propone al tribunale e del collegio non può far parte il giudice che ha pronunciato il provvedimento.

Quanto al piano del consumatore, l'art. 14-*bis*,l. 3/2012 ne disciplina compiutamente la revoca e cessazione degli effetti dell'omologazione, rinviando alla disciplina dell'accordo del debitore per le ipotesi di revoca e cessazione di diritto.

Negli altri casi, il tribunale, su istanza di ogni creditore, in contraddittorio con il debitore, dichiara cessati gli effetti dell'omologazione del piano: a) quando è stato dolosamente o con colpa grave aumentato o diminuito il passivo, ovvero sottratta o dissimulata una parte rilevante dell'attivo ovvero dolosamente simulate attività inesistenti; b) se il proponente non adempie agli obblighi derivanti dal piano, se le garanzie promesse non vengono costituite o se l'esecuzione del piano diviene impossibile anche per ragioni non imputabili al debitore.

Il comma 5 dell'art. 14-*bis*,l. 3/2012 precisa che la dichiarazione di cessazione degli effetti dell'omologazione del piano non pregiudica i diritti acquistati dai terzi in buona fede.

3.6. *La liquidazione.*

La riforma ha previsto un ulteriore strumento di soddisfacimento dei creditori del soggetto non fallibile: la liquidazione del suo patrimonio.

La procedura, disciplinata dagli 14-*ter* ss. della legge potrà essere attivata volontariamente dal debitore (anche consumatore) sovraindebitato, come alternativa alla proposta di accordo o di piano di composizione della crisi.

La liquidazione del patrimonio del debitore potrà essere innescata anche dalla domanda dello stesso debitore o di uno dei creditori volta a convertire una procedura di composizione della crisi già in corso in procedura liquidatoria, nei casi di cessazione patologica degli effetti dell'omologazione dell'accordo o del piano individuati nell'art. 14-*quater*, comma 1. In una logica sanzionatoria, si apre anche d'ufficio in caso di annullamento o risoluzione delle altre procedure

La procedura, di carattere concorsuale richiama in larga parte la procedura fallimentare, configurandosi lo <<spossessamento>>dei beni del debitore, la <<liquidazione del suo

patrimonio>> da parte di un organo della procedura e <<l'accertamento delle passività>> attraverso la specifica istanza di partecipazione dei creditori.

Essa si svolge davanti al giudice, il liquidatore è nominato dal tribunale e può anche essere lo stesso OCC. La formazione dello stato passivo rimane atto del giudice, e il liquidatore predispone un programma di liquidazione, possibili procedure di vendita competitive, sulla base di una stima.

La procedura liquidatoria resterà aperta sino alla completa esecuzione del programma di liquidazione e, in ogni caso, per un periodo minimo di quattro anni dalla data del deposito dell'istanza di ammissione alla procedura. L'indicazione di una durata minima della procedura, dal sapore vagamente afflittivo e sicuramente eccentrica rispetto al generalizzato intendimento del legislatore di abbreviare la durata dei processi, pare in questo caso giustificata dalla necessità di evitare condotte opportunistiche da parte del debitore che, con questo strumento, intenda sottrarsi rapidamente alle proprie obbligazioni devolvendo ai creditori il proprio intero patrimonio, qualsiasi sia la sua consistenza.

Gestore della procedura è il liquidatore, nominato dal giudice tra i soggetti in possesso dei requisiti per la nomina a curatore contenuti nell'art. 28, l.fall. Questi dovrà provvedere all'inventario dei beni e dei crediti da liquidare (art. 14-*sexies*) secondo un programma di liquidazione che assicuri una ragionevole durata della procedura (art. 14-*novies*), esercitando ogni azione volta a conseguire la disponibilità del patrimonio del debitore e quindi amministrandolo nell'ottica della sua liquidazione, attraverso la vendita dei beni tramite procedure competitive e il recupero dei crediti che non si ritenga utile cedere.

Nel patrimonio da liquidare saranno inclusi i beni e i crediti sopravvenuti nel quadriennio successivo al deposito della domanda di ammissione alla procedura (art. 14-*undecies*), ma andranno esclusi i crediti e i beni impignorabili e altre attività destinate al mero mantenimento del debitore e della sua famiglia: così dispone il comma 6 dell'art. 14-*ter*.

Come accennato in precedenza, l'individuazione delle passività concorsuali avverrà attraverso un accertamento dello stato passivo, sulla base delle domande di partecipazione alla liquidazione proposte dei creditori (art. 14-*septies*), svolto in *outsourcing* giudiziario dallo stesso liquidatore con l'intervento *in extremis* del giudice nei soli casi di contestazioni dei creditori non superabili dal solo liquidatore (art. 14-*octies*)¹⁷.

¹⁷ Per PANZANI, si paventa il rischio di aperture di un numero eccessivo di procedure ad oggetto di patrimoni di scarsa se non nessuna capienza, con il rischio di ingolfamento dell'attività processuale. Sarebbe stato meglio procedere direttamente all'esdebitazione, salva la valutazione di meritevolezza, quando la liquidazione non si presenti di nessun interesse per i creditori. Come si sottolinea nel testo il legislatore ha tuttavia consentito che si svolga anche fuori del tribunale, intervenendo questo in caso di conflitti

4. Condizioni e modalità della esdebitazione.

Il nuovo art. 14-*terdecies* introduce, infine, un meccanismo di esdebitazione dai residui debiti concorsuali non soddisfatti dalla liquidazione del patrimonio del debitore, mediante una dichiarazione della loro inesigibilità da parte del giudice.

Un *fresh start* del debitore sovraindebitato che abbia messo a disposizione dei creditori il proprio intero patrimonio è certamente da valutare con favore, ben potendosi ritenere assimilabile la procedura di liquidazione sopra descritta al fallimento dell'imprenditore commerciale individuale.

La novella legislativa, peraltro, pone limiti significativi all'accesso all'esdebitazione da parte del debitore.

Il primo requisito è di carattere soggettivo, posto che la norma riguarda esclusivamente il debitore *persona fisica*, dovendosi così escludere la liberazione degli enti non commerciali e, più in generale, dei debitori non fallibili costituiti in forma societaria o associativa.

Il legislatore ha continuato, poi, a ragionare in termini premiali, come nel caso dell'esdebitazione del fallito¹⁸. È precluso l'accesso all'esdebitazione, infatti, al debitore che abbia contribuito a generare o a incrementare il proprio indebitamento con una condotta improvvida, o che non abbia collaborato attivamente alla soluzione della propria crisi di sovraindebitamento, o che abbia compiuto atti distrattivi o pagamenti preferenziali. Accanto a queste opportune limitazioni, va però segnalata l'insolita norma, volta a consentire un pregnante giudizio di meritevolezza del debitore, contenuta nell'art. 14-*terdecies*, comma 1, lett. *e*, che subordina l'esdebitazione del debitore alla verifica (che si può prevedere piuttosto difficoltosa) di una sua condotta lavorativa attiva e volenterosa, in assenza della quale non pare giustificata la compressione dei (residui) diritti dei creditori.

5. Gli organismi di composizione della crisi.

Un'ultima osservazione merita l'ampliamento dei soggetti ammessi a svolgere le funzioni di Organismo di composizione della crisi.

D'ora innanzi, gli Organismi potranno essere costituiti non solo da enti pubblici, ma anche da enti privati purché dotati di indipendenza, professionalità e adeguatezza patrimoniale da valutarsi sulla base di un regolamento ministeriale da adottarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Perde, inoltre, ogni caratteristica di transitorietà il ricorso, in luogo degli Organismi di composizione della crisi, a un professionista o a una società tra professionisti in possesso dei

¹⁸V. PANZANI, *op. cit.*, 5. L'Autore evidenzia la differenza con la legislazione americana, che non subordina a condizionamenti relativi al passato, l'esdebitazione necessaria per assicurare il *fresh start*.

requisiti previsti per le funzioni di curatore fallimentare, ai sensi dell'art. 28, l.fall., ovvero da un notaio, purché nominati, su istanza del debitore, dal presidente del tribunale o da un giudice da lui delegato.

L'affievolirsi della connotazione pubblicistica dell'Organismo, sebbene consenta la scelta da parte del debitore tra una pluralità di soggetti professionalmente qualificati che possano svolgerne le funzioni, rischia di acuire l'immanente conflitto di interessi che caratterizza, inevitabilmente, l'operato dell'Organismo di composizione della crisi in ragione delle molteplici – e talvolta contraddittorie – funzioni che la legge gli attribuisce. Nonostante le modifiche, quindi, permangono – e per taluni aspetti si acutizzano – le perplessità e le problematiche sulla costituzione, la regolamentazione interna, la multiprofessionalità e l'indipendenza, nonché sulla remunerazione degli Organismi, già evidenziate dai primi commentatori della l. 3/2012¹⁹.

¹⁹ Per V. PANZANI, *op cit.*, 4, il rischio derivante dall'aver generalizzato quella che era solo un'eccezione, nel senso di consentire a tutti coloro che hanno requisiti per essere nominati curatore fallimentare, e i notai come organismi di composizione della crisi, e i molteplici ruoli che essi sono chiamati a svolgere, consiste nel rendere inevitabile il conflitto di interessi.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E L'UTILIZZO DEGLI STUDI DI SETTORE: LIMITI DELLA TERRITORIALITÀ E GARANZIE DELL'ARTICOLO 53 DELLA CARTA COSTITUZIONALE.

di Ernesto Aceto

SOMMARIO: 1.Introduzione; 2. L'accertamento dei redditi e gli studi di settore:il ruolo delle presunzioni; 3. Studi di settore e federalismo: la Circolare 23/e del 15 luglio 2013 e la necessità di verificare il rapporto tra realtà territoriali e dati matematico-statistici. 4. L'accertamento da "studi di settore": l'importanza del contraddittorio alla luce dell'orientamento della Giurisprudenza; 5. Conclusioni.

ABSTRACT

The paper analyzes the topic on the tributary investigation through the use of the studies of sector paying particular attention to the fundamental concept of ability to pay, in accordance with art. 53 of the Constitution.

Since 1948 until today, many interpretations, that continued over the years, have extended the concept of ability to pay, many times exceeding the limit on quantity and forgetting the principle of progressivity to be understood as a rule of interpretation.

The studies of sector, born with the art. 62 bis del D.L. of the 30th of August 1993 n. 331, converted with amendments by law n. 427 of the 29th of October 1993 and later amended several times, had as primary objective that to contain the phenomenon of tax evasion allowing the Tax Authorities

to determine inductively the income or revenue of the taxpayer using mere indices for the estimate of as much as undeclared; undermining too often the guarantees of the taxpayer.

This issue has presented and still presents many problems and therefore this paper tries to give an additional stimulus that can make reflect on the need to revise this instrument of inspection in order to allow to one side an effective evaluation of the economic realities analyzed in a specific geographical area, across to ensure the effective enforcement of the principle of capacity to pay.

Introduzione

Prima di procedere all'esame degli studi di settore, quale strumento di accertamento dei redditi del contribuente, appare opportuna qualche breve riflessione sul principio di capacità contributiva previsto dalla Costituzione del 1948 all'art. 53 e sul quale tutt'oggi autorevoli studiosi si interrogano con l'intento di provare a risolvere i continui problemi interpretativi derivanti da norme tributarie sempre meno chiare che, troppo spesso, appaiono come deroghe implicite delle garanzie costituzionali.

E' evidente che non è facile tutelare quel necessario "bilanciamento", tante volte richiamato anche dai giudici costituzionali, tra interesse dello Stato a riscuotere le imposte e interesse del contribuente a pagare la giusta imposta²⁰; dunque, sempre meno semplice risulta il controllo sul puntuale rispetto del principio di capacità contributiva, al fine di impedire il cosiddetto "effetto confiscatorio" dell'imposta.

Nello Stato moderno, la capacità contributiva dell'individuo è rappresentata dalla sua potenzialità economica, e cioè dal complesso dei suoi averi e dei suoi diritti; ed infatti, nella società moderna è proprio la ricchezza che indica l'attitudine a contribuire ai carichi pubblici. Quanto alle prestazioni personali, le stesse sono ormai un ricordo del passato che hanno perduto il loro significato e la loro utilità, essendo, peraltro, divenute incompatibili con il vigente ordinamento normativo.²¹

Sicuramente non facile è tracciare una definizione di capacità contributiva, neppure utilizzando la antica teoria causale delle entrate che si preoccupava di trovare la ragione giustificatrice del sacrificio del contribuente, nello scopo verso il quale i tributi sono preordinati, e cioè quello di procacciare i mezzi economici necessari alla copertura delle spese pubbliche.

Secondo i sostenitori della tesi causale, il godimento dei servizi pubblici non può ex sé considerarsi come prova di capacità contributiva del soggetto, ma solo quale elemento idoneo a provare una manifestazione di capacità economica che può interpretarsi come indice di capacità contributiva.²²

²⁰ Sul punto si veda F. Gallo, *Le Ragioni del Fisco*, Bologna. Ed. 2011 e, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006.

²¹ Si veda Wagner, *Teoria speciale delle imposte*, in *Biblioteca dell'Economista*, serie III, vol. IV, parte I, pagg. 749 ss.

²² Cfr. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario – Diritto tributario*, Padova, 1937, pagg. 98 segg.; Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, pagg. 105 segg.; Pomini, *La "causa impositionis"*

In dottrina neppure è mancato chi si è scontrato contro la teoria causale, sostenendo che, in realtà, non è necessaria la individuazione di una causa giuridica della obbligazione tributaria, definendo quest'ultima come un'obbligazione ex lege e sostenendo quindi che non vi è necessità né di trovarne la giustificazione, né tantomeno di valutarne la rispondenza ai principi di giustizia tributaria²³.

La dottrina critica, nei confronti della teoria causale, si è sempre di più consolidata successivamente all'entrata in vigore della Carta Costituzionale, sostenendo che né nel testo dell'art. 53, né nei lavori preparatori, è rintracciabile alcun riferimento atto a dimostrare che la capacità contributiva sia stata intesa dall'ordinamento costituzionale come concetto direttamente collegabile alla prestazione goduta o godibile dal contribuente.

Anche gli interventi della Corte Costituzionale hanno contribuito a chiarire il concetto di capacità contributiva, leggendo la norma sempre in combinato disposto normativo con le altre previsioni costituzionali, in special modo ricollegandolo alla previsione contenuta nell'art. 3 della Costituzione²⁴, cercando di trovare soluzioni ponderate utili a risolvere i contrasti interpretativi²⁵.

Ed è proprio la lettura delle previsioni contenute nella Carta Costituzionale che fa comprendere la diversità di significato tra il concetto di capacità economica e quello di capacità contributiva, di fatto sancendo una sostanziale "intassabilità" del minimo vitale per garantire i bisogni primari della persona.

Tutto ciò fa capire perché può ritenersi ancora attuale quell'antica massima che così recitava: "*primum vivere deinde contribuere*" che ancora oggi riesce a fare una giusta luce sull'importanza di tutelare quella capacità economica necessaria per il contribuente.

Oggi la difficoltà nasce proprio nella interpretazione della realtà economica e quindi nell'applicazione della tassazione a manifestazioni realmente indicative di capacità

nello svolgimento storico della dottrina finanziaria, Milano, 1951; Pomini, L'interpretazione funzionale, adeguatrice e logica del diritto finanziario, in Dir. prat.trib., 1950, I, 159.

²³ Cfr. E. Giardina, Le basi teoriche del principio di capacità contributiva, Milano, 1961; Gorini, La causa giuridica dell'obbligazione tributaria, in Riv. it. Dir. fin., 1941, I, 161; Scoca, Sulla causa giuridica dell'imposta, in Riv. dir. pubbl., 1932, I, 650

²⁴ Sul punto si ricorda che proprio la Corte Costituzionale con la sentenza n. 13 del 1986 in tema di imposta di successioni, dichiarò incostituzionali le norme dell'imposta che trattavano i discendenti dei figli adottivi del de cuius in modo più sfavorevole rispetto ai discendenti dei figli legittimi.

²⁵ La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 134 del 7 luglio 1972 ha sancito il principio secondo il quale in tema di detraibilità delle spese mediche dal reddito imponibile, tale detrazione non può essere generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal Legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale.

economica, con l'obiettivo di evitare un abuso di tassazione che rischia solo di far aumentare i fenomeni di evasione²⁶.

Anche la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 394 del 19 novembre 2008, ha evidenziato che un indice di capacità contributiva può essere considerato adeguato ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, nella misura in cui sia espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante e ciò indipendentemente dal fatto che il bene assoggettato a tassazione risulti idoneo a produrre reddito. La problematica relativa alla necessaria applicabilità di limiti massimi alla imposizione reddituale e patrimoniale è un problema comune anche per altri Paesi europei; ed infatti, abbastanza recentemente in Francia, il Conseil Constitutionnel ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di diverse disposizioni della Loi de finances pour 2013 proprio per eccesso quantitativo d'imposta.²⁷

2. L'accertamento dei redditi e gli studi di settore: il ruolo delle presunzioni

Come innanzi evidenziato, la capacità contributiva è identificabile nella manifestazione di capacità economica e può essere intercettata anche mediante l'analisi dell'indice di godimento dei servizi pubblici; da ciò deriva ovviamente il vincolo per il Legislatore di adeguare la pressione fiscale al diverso grado di sviluppo dei settori dell'attività economica presenti nelle diverse zone territoriali dello Stato.

Riflettendo sui precetti costituzionali, mi sovviene una riflessione sulla previsione contenuta nell'art. 41 terzo comma della Carta Costituzionale²⁸, laddove il Legislatore fa riferimento ai programmi e controlli per lo svolgimento dell'attività economica pubblica e privata; questa può essere la chiave di lettura per far comprendere come già i padri costituenti riconoscevano la presenza di zone territoriali e settori economici con un diverso grado di sviluppo e che pertanto, nelle zone meno sviluppate, i presupposti di fatto delle imposte manifestano una minore capacità contributiva. Da qui anche quella esigenza di perequazione

²⁶ Appare utile richiamare il caso dell'I.C.I.A.P. "imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni" istituita con d.l. 11 marzo 1989 n. 66 convertito in legge n. 144 del 24 aprile 1989 che, nel suo testo originario, assumeva a presupposto il mero esercizio dell'attività o, il mero fatto di "tenere una bottega aperta" utilizzando a parametro l'estensione dei locali in De Mita, Presunz., presupp., cap. contr., in Int. Fisc. E tutt. Del contr. La Corte Costituzionale, intervenendo con la sentenza n. 103 del 11 marzo 1991, ha dichiarato che l'assumere ad unico indice di capacità contributiva la superficie dei locali adibiti all'esercizio dell'attività, senza consentire la possibilità ai soggetti di imposta di fornire prova contraria in ordine alla effettiva redditività, è costituzionalmente illegittima.

²⁷ Si veda Sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil Constitutionnel.

²⁸Cfr. Spagnuolo Vigorita, L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico, Napoli, 1959, spec. pagg. 113 segg., 209 seg.

sottolineata dal Legislatore della riforma costituzionale con la legge 3/2001 e quindi con la modifica dell'art. 119 comma 5 e successivamente dopo oltre 7 anni, richiamata anche dal decreto legge 112/2008 che, proprio per dar voce ai territori²⁹ anche nella fase applicativa dell'imposta, ha previsto un'elaborazione degli studi di settore previa audizione delle associazioni professionali e di categoria su base regionale o comunale.

È opportuno sottolineare che vi sono diverse modalità con le quali gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria provvedono a rettificare il reddito di professionisti e piccole e medie imprese nell'ottica di incrementare sempre più la lotta all'evasione. Dall'analisi del sistema emerge che i vari strumenti accertativi più o meno analitico-induttivi volti a verificare sia i ricavi e i compensi (e cioè gli studi di settore), sia il reddito complessivo della persona fisica (redditometro), si muovano nella comune ottica di lotta all'evasione.

In sostanza sulla base di un'analisi della capacità produttiva media di un'impresa o dei compensi di un professionista, piuttosto che dalla verifica del reddito complessivo di una persona sulla base dei suoi consumi, vengono rilevati i contribuenti che presentano scostamenti più o meno significativi rispetto ai valori ritenuti normali³⁰.

Nel caso di scostamenti l'Amministrazione Finanziaria provvede a chiedere al contribuente spiegazioni per conoscere le giustificazioni circa il mancato raggiungimento dei parametri previsti dagli studi di settore.

Tuttavia questi "strumenti" dovrebbero rappresentare una modalità "importante" di selezione dei contribuenti, nei cui confronti eseguire poi approfondimenti e riscontri in modo da verificare se lo scostamento sia fisiologico o, se invece, sintomatico di comportamenti illeciti.

Negli anni invece queste metodologie, basate su ipotesi statistiche e non su proiezioni economiche inquadrate nella realtà territoriale esaminata, sono diventate addirittura indiscutibili, pretendendo a un certo punto (per il redditometro è ancora così, mentre per gli studi di settore è stato necessario l'intervento delle Sezioni Unite) che fosse il contribuente a documentare le ragioni dello scostamento rispetto al dato statistico.

In sostanza, si avverte che il Legislatore è come se pretendesse di far vestire un abito preconfezionato, con le misure di un uomo medio, alla generalità delle persone, chiedendo poi a molte di esse come mai presenta difetti.

²⁹ Si veda l'Italia corta, di Vincenzo Scotti ed. datanews 2010.

³⁰ Il modello del software Gerico, utilizza tre indicatori rilevanti: congruità (tenendo conto anche dei correttivi anticrisi), normalità economica (eventualmente sempre corretta per effetto della crisi) e coerenza.

È sufficiente leggere la metodologia di uno studio di settore per comprendere quanti approfondimenti, riscontri e calcoli sono alla base di queste elaborazioni: ritenere più attendibile una serie di medie artigianali appare poi veramente singolare.

In molti casi, a rafforzare il quadro indiziario e quindi la pretesa erariale, sono gli elementi di capacità contributiva che gli accertatori desumono direttamente dalle dichiarazioni dei redditi di contribuenti verificati³¹.

Una prima modalità utilizzata è l'accertamento analitico induttivo, supportato da elementi di capacità contributiva. Nell'ambito di un apposito piano di verifiche, l'ufficio controlla la posizione fiscale di un titolare di ditta individuale o di un professionista, acquisendone la documentazione contabile; poi, contestando l'inattendibilità della contabilità, emette un avviso di accertamento con cui rettifica, mediante accertamento analitico-induttivo, maggiori ricavi o compensi e, dunque, maggiore reddito imponibile attraverso appositi coefficienti elaborati, di volta in volta, dagli stessi accertatori.

Contestualmente, nell'atto di accertamento, il fisco motiva l'inattendibilità delle scritture contabili e, dunque, giustifica la rettifica operata contestando, di norma, l'irrisorietà del reddito disponibile e dei compensi o ricavi dichiarati. I funzionari, infatti, determinano il reddito mensile disponibile del contribuente, sottraendo dal reddito lordo dichiarato tutte le spese dallo stesso sostenute nello stesso anno di imposta, desumibili dalla sua dichiarazione dei redditi e dividendo il risultato per 12. In tal modo, si cerca di dimostrare la scarsa credibilità di quanto dichiarato dal contribuente, anche se in linea con gli studi di settore, perché si giunge al risultato di un reddito mensile disponibile molto basso e, in alcuni casi, non sufficiente alla sopravvivenza.

In aggiunta o in alternativa, l'accertamento viene motivato dall'ufficio attraverso la contestazione dell'irrisorietà dei ricavi o compensi dichiarati rispetto alle caratteristiche

³¹ Neppure risulta concluso quel dibattito aperto relativamente all'utilizzo combinato studi di settore-redditometro da parte del fisco. Sicuramente può esservi una connessione tra i due strumenti immaginando ad esempio un utilizzo degli studi di settore per selezionare le posizioni ed il redditometro per accertare i maggiori redditi. È evidente che l'azione combinata di studi di settore-redditometro attribuisce al fisco enormi vantaggi, sia in termini di rafforzamento delle presunzioni che sorreggono le due metodologie di accertamento, sia in termini di imposte e contributi recuperabili. La scelta del fisco di uno dei due strumenti sarà condizionata anche dalla valenza presuntiva agli stessi attribuita. La natura di presunzione legale relativa attribuita alla ricostruzione sintetica del reddito dall'art. 38 del D.P.R. 600/73 lascia presumere una preferenza del fisco per l'affiancamento del redditometro agli studi di settore piuttosto per l'ipotesi inversa. Appare quindi opportuno sottolineare che a fronte dell'utilizzo combinato dei predetti strumenti di accertamento non facile è la difesa del contribuente. Può tuttavia ritenersi che una buona chance difensiva potrebbe essere rappresentata dalla congruità del reddito sintetico a fronte di un non allineamento dei ricavi/compensi alle risultanze di Gerico.

dell'attività svolta dal contribuente, come emerge da analisi riportate da giornali, studi e ricerche statistiche siti web di associazioni locali e così via.

L'accertamento basato sugli studi di settore provvede a determinare l'ammontare totale dei ricavi o dei compensi che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare secondo il dato elaborato statisticamente in riferimento alla singola categoria di appartenenza³².

Le continue modifiche della disciplina degli studi di settore dimostrano una scarsa capacità del nostro Legislatore tributario di introdurre nell'orientamento regole chiare e definitive per l'accertamento dei tributi, a cui il contribuente e le Agenzie Fiscali debbano attenersi.

Si assiste, troppo spesso, all'introduzione di discipline finalizzate a soddisfare la contingente esigenza politica di "fare cassa" e quindi, non sempre precedute da un'attenta valutazione riguardante l'idoneità dello strumento accertativo rispetto alla realtà economica in cui deve essere applicato³³.

Gli studi di settore permettono la determinazione della sola componente positiva generalmente più rilevante dal punto di vista economico in capo ai titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, ma non rettificano le altre voci che partecipano alla determinazione dei predetti redditi, né rivestono alcuna rilevanza in merito alla determinazione del reddito complessivo del soggetto passivo che, ad eccezione della società commerciale, possono aver dichiarato proventi inerenti a redditi relativi alle altre categorie indicate nell'art. 6 del Testo Unico delle imposte sui redditi. La scelta da parte del Legislatore di aver voluto prevedere, tale tipologia di accertamento con lo scopo di individuare categorie di contribuenti, rende assai improbabile l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice una volta che detta azione sia stata già svolta e debitamente seguita dall'avvenuto svolgimento del contraddittorio obbligatorio con il contribuente. In sostanza, è proprio l'art. 62 sexies, comma 3, del DL n. 331/1993, che riconduce l'accertamento denominato "studi di settore"

³² Profili interessanti sul punto, sono certamente rintracciabili nella sentenza n. 44 del 25 maggio 2006 nella quale la Commissione Tributaria provinciale di Vercelli sostiene che: *"E' pacifico che gli Uffici finanziari devono sempre adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell'impresa ed è altrettanto pacifico che gli Uffici devono sempre attentamente valutare le osservazioni formulate da contribuente e motivare sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse, contrariamente a quanto si è verificato nel caso di specie. In conclusione nell'atto di accertamento non risulta evidenziato, come sarebbe stato necessario, se siano state eseguite valutazioni in ordine sia alla congruità dei ricavi che alla coerenza degli indicatori economici utilizzati, per cui mancata prova dimostrativa, ad esempio, di una mancanza di coerenza dovuta a comportamenti irregolari del contribuente, oppure dovute ad insufficienze di gestione o a riscontrati componenti di costo non contabilizzati?"*.

³³ Si pensi alla previsione inserita nel D.L. 201 del 6 dicembre 2011 rubricato "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici" nel quale proprio con riferimento allo strumento degli "studi di settore", all'art 10 comma 1 lettera e prevede la anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'accertamento se il contribuente risulta congruo e coerente agli studi di settore (anche se per adeguamento).

agli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29 settembre 1973 e all'art. 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e, quindi, nella sfera del cd. accertamento analitico-induttivo.

La dottrina più volte si è interrogata ponendosi come obiettivo quello di verificare la correttezza dell'inquadramento degli studi di settore indicati dal Legislatore nell'ambito della tipologia di accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lett.d), valutando anche una possibile collocazione degli "studi di settore" tra le tecniche di accertamento "extra-contabile"³⁴.

La giurisprudenza di legittimità³⁵, più volte intervenuta nelle controversie tra fisco e contribuente, ha affermato che gli accertamenti strutturati sugli studi di settori vanno classificati come accertamenti a carattere analitico-induttivo escludendo in alcuni casi la riferibilità all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. 600/1973 senza però specificare a quale diversa norma sull'accertamento gli studi di settore potessero essere riferiti.

Di fatto, l'accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 600/1973 è utilizzato per giungere a rettificare utilizzando una o più presunzioni, il componente positivo principale dell'impresa nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, giungendo a rideterminare da un punto di vista formale solo il detto componente, così andando a stravolgere l'intero impianto reddituale dichiarato, e ciò proprio attesa la decisiva rilevanza economica, rispetto ai dati esposti, del componente rettificato.

Anche, la caratterizzazione della tipologia delle presunzioni che starebbero a necessario fondamento dell'accertamento analitico-induttivo, ossia la gravità, precisione e concordanza di esse, appare, meno forte rispetto al passato, anche se ciò ha creato non poca confusione proprio nella necessaria differenziazione tra accertamenti fondati su presunzioni gravi, precise e concordanti ed accertamenti privi di tali presunzioni.

Lo studio di settore è uno strumento statistico per la determinazione dei ricavi delle singole attività economiche che tiene conto di numerose variabili e dati, singoli e aggregati, elaborati con l'ausilio di sofisticate applicazioni statistiche. I risultati poi vengono testati e validati anche dai rappresentanti delle categorie economiche interessate. Pertanto, la difesa del contribuente può far rivelare che l'ufficio ritiene più attendibile una ricostruzione elaborata sulla base di altri elementi e circostanze rispetto alle risultanze degli studi di settore approvati

³⁴ Si veda Corasaniti, La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova, in *Dir. prat.trib.*, 2008, I, che evidenzia che l'accertamento da studi di settore non può propriamente ricondursi né all'art. 39 comma 1 lett. d), del D.P.R. 600/1973, né all'art. 39 comma 2 dello stesso decreto. Di contro si veda Fantozzi, Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, 2006, che sostiene che l'accertamento da studi di settore può collocarsi a metà tra accertamento analitico-induttivo ed accertamento extra-contabile.

³⁵ Cfr. Cass. SS. UU. 18 dicembre 2009 n. 26635, n. 26636, n. 26637 ed n. 26638.

e applicati, che consentono di monitorare l'andamento di ciascun settore, e quindi, di poter stimare con ragionevole approssimazione i compensi o ricavi – fermi determinati costi – da dichiarare per ciascuna attività.

Nel caso poi dell'accertamento analitico-induttivo supportato da elementi di capacità contributiva, la difesa dovrà puntare sulla carenza di prove o elementi aventi i requisiti della gravità, precisione e concordanza necessari all'espletamento di questo tipo di verifica³⁶.

La ricostruzione analitico-induttiva nei confronti di un'impresa può essere effettuata anche sulla base di indici di redditività o coefficienti di ricarico elaborati dallo stesso ufficio in base alla media desumibile da quanto dichiarato da altre imprese operanti nello stesso settore. La difesa in contenzioso può eccepire che il metodo accertativo adottato rappresenta una sorta di studio di settore "artigianale" basato sulla media aritmetica di dati di aziende locali e che pertanto l'ufficio avrebbe dovuto osservare le regole procedurali fissate dalla circolare 29/E/2010 che ha recepito l'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione sul tema, già prima richiamato.

In sostanza, si può far rilevare che l'ufficio avrebbe dovuto chiamare preventivamente in contraddittorio il legale rappresentante dell'impresa accertata e soprattutto avrebbe dovuto supportare la rettifica con ulteriori elementi e indizi.

3. Studi di settore e federalismo: la Circolare 23/e del 15 luglio 2013 e la necessità di verificare il rapporto tra realtà territoriali e dati matematico-statistici.

Nella introduzione del presente lavoro abbiamo evidenziato l'importanza di relazionare gli studi di settore con le realtà territoriali perché solo in tal modo è possibile garantire un funzionamento dello strumento di accertamento maggiormente affidabile.

Di recente con la circolare n. 23/e del 15 luglio 2013³⁷ sono stati illustrati i meccanismi costruttivi che hanno guidato l'elaborazione di cinque studi di settore su base regionale³⁸,

³⁶ Di non poco conto sono ovviamente le preclusioni probatorie del processo tributario in qualche modo forse attenuate oggi nella fase di mediazione obbligatoria per le cause di valore fino a 20.000 euro e che garantisce una facoltà più ampia di produzione documentale.

³⁷ Proprio con la circolare 15/07/2013 n. 23/E, l'Agenzia delle entrate, nell'imminenza della scadenza delle dichiarazioni 2012, ha provveduto a fornire i chiarimenti per la corretta compilazione degli studi di settore del periodo d'imposta 2012.

³⁸ La circolare 23/e del 15 luglio 2013 riguarda i seguenti settori: UG98U – Riparazione di beni di consumo n.c.a.; VG69U – Costruzioni; VG89U – Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto; VM45U – commercio al dettaglio mobili usati e oggetti di antiquariato; VM48U – Commercio al

tramite l'applicazione dei cosiddetti “modelli misti”, ovvero modelli statistico-matematici che consentono l'analisi di informazioni in base anche alla componente territoriale.

L'evoluzione su base regionale e comunale delle analisi e delle funzioni di stima degli studi di settore costituisce con molta probabilità il futuro dello strumento di accertamento induttivo. La stima delle variabili territoriali ha sempre rappresentato uno dei punti di debolezza degli studi di settore.

Proprio per superare questa difficoltà, il Legislatore della manovra estiva del 2008 (articolo 83 commi 19 e 20 del decreto legge n. 112 del 2008)³⁹ aveva previsto una graduale e progressiva elaborazione degli studi di settore anche su base regionale e comunale, ove ciò fosse compatibile con le normali e ordinarie metodologie di elaborazione⁴⁰. Il processo di avvicinamento degli studi di settore al territorio regionale o comunale di riferimento previsto dal legislatore del 2008 sarebbe dovuto partire già dal 1° gennaio 2009 e avrebbe dovuto

dettaglio di piccoli animali domestici. La predetta circolare precisa altresì che il Modello Lineare Misto è un modello statistico-matematico che permette di interpolare i dati e di descrivere l'andamento della variabile dipendente in funzione di una serie di variabili indipendenti. Rispetto al corrispondente modello di regressione lineare multipla, il modello LMM utilizzato negli studi di settore consente l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate, adoperando l'informazione completa legata sia alla suddivisione in gruppi omogenei che a quella di tipo territoriale. In tal modo si è tenuto conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative definite dalla Cluster Analysis. Fa eccezione lo studio VG69U – Costruzioni per il quale, a differenza degli altri studi sopra indicati, è stata definita una funzione di ricavo per ciascun gruppo omogeneo. Il modello LMM ha consentito, quindi, l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate utilizzando la sola informazione legata alla componente territoriale.

³⁹Ed infatti l'art. 83 del D.L. 112 del 25 giugno 2008 convertito con modifiche con la legge 6 agosto 2008 n. 133 prevede ai commi 19 e 20 testualmente che: *“in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale, a decorrere dal 1° gennaio 2009 gli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, vengono elaborati, sentite le associazioni professionali e di categoria, anche su base regionale o comunale, ove ciò sia compatibile con la metodologia prevista dal comma 1, secondo periodo, dello stesso articolo 62-bis. Con decreto de Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità di attuazione del comma 19, prevedendo che la elaborazione su base regionale o comunale avvenga con criteri di gradualità entro il 31 dicembre 2013 e garantendo che alla stessa possano partecipare anche i comuni, in attuazione della previsione di cui articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248”*.

⁴⁰ Con la circolare 58/e del 26/10/2007, l'Agenzia delle Entrate preso atto del provvedimento del Direttore del 8 ottobre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2007 che prevedeva l'istituzione di nuovi “Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali” e la contestuale soppressione degli “Osservatori provinciali” istituiti con decreto del Direttore generale del Dipartimento delle Entrate del 15 aprile 1999, ha chiarito le modalità di composizione e quelle di funzionamento degli Osservatori regionali con l'obiettivo di garantire un preciso monitoraggio delle realtà economiche territoriali, per individuare elementi utili alla revisione degli studi di settore.

vedere quali protagonisti principali anche le associazioni professionali e di categoria nonché la partecipazione attiva degli stessi comuni.

Nella circolare del 15 luglio 2013, si nota come questo processo ha assunto, almeno nei fatti, percorsi del tutto diversi e peculiari. La prima tappa del percorso federalista degli studi di settore si è svolta nel 2012 con l'evoluzione dello studio di settore VM35U delle erboristerie⁴¹.

Nella richiamata circolare invece vengono calati e adattati alle variabili territoriali su base comunale e regionale altri cinque studi di settore, non certo trascurabili, ovvero: quello delle attività di riparazione di beni di consumo, quello delle costruzioni, quello dei servizi di fotocopiatura, quello del commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato e infine quello del commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.

Per queste particolari tipologie di attività, viene previsto che Gerico dovrà basare le sue stime di calcolo sia sulla base dei gruppi omogenei di attività, i clusters, sia sulla base del posizionamento territoriale del contribuente.

Questa metodologia di costruzione è definita dalla circolare come mista, basata cioè sull'evoluzione della regressione lineare multipla, sulla quale sono costruiti gli studi di settore, attraverso l'utilizzo di modelli lineari misti, dove per misti si intendono appunto quelli costruiti con variabili di regressione basate sia sui clusters sia sul posizionamento territoriale.

Per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività, come chiarito nella nota metodologica dello studio VG69U, nella determinazione della "funzione di ricavo", sono state utilizzate sia variabili contabili sia variabili strutturali e territoriali.

Oltre alle regioni nelle quali è effettuata la maggior parte della produzione, si sono presi in considerazione anche i risultati forniti dalla "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari definita su dati dell'Osservatorio sul mercato immobiliare (Omi) riferiti all'anno 2010" e della "Territorialità del livello del reddito disponibile per abitante". Mentre la "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari" differenzia il territorio nazionale sulla base dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale, la "Territorialità del livello del reddito disponibile per abitante" differenzia il territorio

⁴¹ Tuttavia si segnala che già dal luglio 2009 l'Agenzia delle Entrate prevedeva la partecipazione effettiva dei Comuni all'elaborazione degli studi di settore, tramite l'inserimento di rappresentanti dell'ANCI negli Osservatori regionali. Ciò al fine di assicurare la partecipazione dei Comuni alla fase di individuazione, nell'ambito territoriale della regione, dell'eventuale esistenza di specifiche condizioni di esercizio delle attività economiche presenti nelle diverse realtà territoriali.

nazionale sulla base del livello del reddito disponibile per comune, provincia e area territoriale.

Tra questi, l'indicatore che consentirà al fisco di determinare l'apporto dei collaboratori alla formazione di ricavi e quello che misurerà, invece, il grado di copertura dei costi relativi ai beni strumentali acquisiti in proprietà o in godimento.

Per la verifica del limite dei ricavi oltre il quale si rende applicabile lo studio in presenza di attività di vendita di beni soggetti ad aggio o ricavo fisso, si devono considerare solo gli aggi o il differenziale tra il ricavo e il prezzo corrisposto al fornitore.

Nella circolare è stato altresì valutato l'impatto della crisi con l'introduzione di correttivi analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per il periodo d'imposta precedente.

Si segnala infatti la presenza di una clausola d'inapplicabilità per le cooperative, le società consortili e i consorzi che operano esclusivamente a favore di imprese socie, associate o degli utenti stessi.

L'Agenzia esclude la causa di inapplicabilità e la conseguente applicazione dei parametri, giacché le modalità contrattuali utilizzate prevedono l'emissione della fattura del socio o del consorziato a carico dell'ente che procede, a sua volta, con l'ulteriore emissione della fattura a carico del committente; in tal caso l'attività non può ritenersi svolta esclusivamente a favore del socio o degli utenti.

Con il dm 28/12/2012, che tiene conto delle quotazioni ufficiali degli immobili (Omi) sono stati individuati taluni indicatori che tengono conto dei prezzi di riferimento degli immobili per ogni singola zona comunale.

In assenza di dati ufficiali per tutte le tipologie immobiliari sono stati considerati i prezzi di riferimento degli immobili dei comuni confinanti più simili, tenendo conto di tutte le tipologie presenti (abitazioni civili, di tipo economico, laboratori, magazzini, negozi, uffici, ville e villini) e della relativa collocazione (centrale, semicentrale, periferica, rurale e suburbana).

Il decreto citato ha introdotto anche nuovi indicatori e un correttivo per quattro studi di settore e due correttivi per lo studio VG68U (Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco).

Tra gli altri si evidenzia il margine per addetto "non" dipendente che misura il "margine" del collaboratore e l'indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti, che tiene conto del margine netto di remunerazione, nonché la resa del capitale, che misura l'apporto dei beni strumentali alla "creazione di valore".

Per ben cinque attività è stato introdotto il cosiddetto "modello lineare misto" (Lmm) che permette di utilizzare i dati e offrire il risultato, tenendo conto di variabili indipendenti l'una

dall'altra e consente di utilizzare informazioni correlate alla componente territoriale; tra essi vi sono infatti i seguenti settori: riparazione di beni di consumo, costruzioni, servizi di fotocopiatura, commercio al dettaglio di mobili usati, antiquariato e piccoli animali domestici. Interessante è sicuramente la previsione del cd. "correttivi per la crisi", destinati a far sì che il software tenga conto, per il 2012, della modifica del funzionamento dell'indicatore "durata delle scorte", dei correttivi specifici, di quelli congiunturali e di quelli individuali; naturalmente, gli ultimi tre correttivi indicati se applicati ai soggetti che nel periodo d'imposta considerato dichiarano ricavi e/o compensi inferiori a quelli puntuali elaborati da Gerico.

Con riferimento all'attività di accertamento, l'Agenzia delle entrate ha anche precisato nella richiamata circolare che l'utilizzo dei risultati degli studi di settore evoluti per la determinazione dei ricavi di periodi pregressi si rende possibile solo in assenza di incoerenze negli indicatori economici (circ. 25/E2001) o in presenza di incoerenze rivelate per infedeltà delle informazioni utilizzate ai fini del calcolo.

Infine, il documento dell'Agenzia delle Entrate ha anche segnalato che il modello Ine, da presentare a cura di chi non applica gli studi di settore, non deve essere compilato dai contribuenti collocati nelle aree colpite dal sisma del maggio 2012 (provv. 27/05/2013) e che l'operazione "comunicazione di anomalia", già eseguita per i periodi d'imposta precedenti, è stata riproposta anche per il 2013, alla stessa stregua di quella inerente all'invito alla presentazione del modello degli studi di settore e della segnalazione delle cause di "non congruità".

L'accertamento da "studi di settore", l'importanza del contraddittorio alla luce dell'orientamento della Giurisprudenza

La Giurisprudenza di merito e di legittimità ha ormai sancito il principio secondo cui, nell'accertamento mediante l'applicazione dei parametri, assume rilievo primario il contraddittorio con il contribuente, dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la presunzione indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato. Da ciò consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del prodotto scostamento dei parametri, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio.

Ed è infatti solo dall'esame di questo più complesso quadro che è possibile esaminare la esistenza di gravità, precisione e concordanza attribuibili alla presunzione basata sui

parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

Di recente la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14492 del 7 giugno 2013, ha chiarito che gli studi di settore sono applicabili al di là delle giustificazioni in contraddittorio se il reddito dichiarato è insufficiente a sostenere "le esigenze di vita della famiglia" del contribuente⁴².

I giudici di Piazza Cavour in sentenza chiariscono che non vi può essere motivazione utile a giustificare l'esiguità del reddito dichiarato rispetto agli impegni economici della famiglia; ed infatti si legge in sentenza che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" in sé considerati, meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente⁴³. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standard" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. In questo caso, tuttavia, le giustificazioni apparse sufficienti a Ctp e Ctr non lo sono sembrate affatto per la Cassazione, che ha ricordato come l'esito del contraddittorio non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standard" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte⁴⁴.

⁴² Nella richiamata sentenza la Corte ha accolto il ricorso della Amministrazione Finanziaria, condividendo la tesi del fisco secondo il quale gli standard andavano applicati anche nel caso affrontato dove il contribuente si era ben difeso in sede amministrativa.

⁴³ Si veda sul punto Cass. Sez. Unite sent. n. 26635 del 18-12-2009.

⁴⁴ Nella sentenza viene affrontato il caso di un contribuente di Milano che aveva presentato una dichiarazione dei redditi molto bassa, assolutamente insufficiente rispetto alle esigenze della famiglia.

L'importanza del contraddittorio è stata spesso evidenziata dal Giudice nazionale che in riferimento agli accertamenti parametrici e presuntivi ha sancito la necessaria imprescindibilità del contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente. Ed infatti, oltre alle richiamate sentenze della Corte di Cassazione del 2009, anche la Corte di Giustizia nella sentenza "Sopropè" relativa al procedimento C-349/07 ha evidenziato l'importanza del contraddittorio per la legittimità degli atti della Amministrazione Finanziaria che ha l'obbligo di esaminare con attenzione le ragioni del contribuente.

Nella richiamata sentenza della Corte di Giustizia i Giudici infatti evidenziano testualmente che: *"la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata allo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.*

Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che la amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta.

Spetta unicamente al giudice nazionale verificare se, tenuto conto del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse".

Ed ancora, sempre la Cassazione con l'ordinanza n. 17005 del 09.07.2013 ha evidenziato che: *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. c), consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti".*

In tal caso, l'esistenza di attività non dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, con conseguente inversione dell'onere della prova, come nella specie, spettando al contribuente dimostrare – persino anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette – l'infondatezza della pretesa fiscale (V. pure Cass. Sentenza n. 28342 del 21/12/2005). Peraltro in tema di IVA, il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, nel prevedere al comma 3 che gli accertamenti condotti ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, possono essere fondati anche sull'esistenza di

Per questo l'ufficio delle imposte aveva spiccato l'accertamento; il contribuente lo aveva impugnato sulla base dei documenti prodotti in contraddittorio che per i giudici di merito avevano giustificato lo scostamento. In sede di legittimità i giudici hanno ritenuto insufficiente la documentazione prodotta dal contribuente nella fase precontenziosa prima e giudiziaria poi.

gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dello stesso D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, autorizza l'ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte "gravi incongruenze", a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste dal detto art. 54 e, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità. Ciò costituisce un'ulteriore deroga, in materia di accertamento, ai limiti fissati dell'art. 54, con la conseguente ammissibilità dell'accertamento induttivo oltre le ipotesi già previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, successivo art. 55, e cioè anche in presenza di contabilità formalmente regolare (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 5977 del 14/03/2007, n. 26919 del 2006)"⁴⁵.

5. Conclusioni

Negli ultimi anni si nota sicuramente un'attenzione sempre maggiore del Legislatore tributario nel disegnare sistemi di controllo che possano garantire la percezione del gettito dovuto all'erario, ritenendo che è proprio il recupero dell'evasione l'elemento essenziale sia per gli equilibri di finanza pubblica sia per assicurare le risorse necessarie alla crescita.

Tuttavia, appare quanto mai necessaria la realizzazione di un disegno che realizzi una equa imposizione fiscale, che dia certezza e al tempo stesso contezza del nesso tra gettito e servizi fruibili dalla collettività che pur senza immaginare di introdurre elementi di sinallagmaticità tra riparto degli oneri tributari e godimento dei servizi pubblici, privi di una solida base giuridica in ogni caso di difficile praticabilità, dia però al cittadino almeno il segnale di una rinnovata necessità di concorrere alla spesa pubblica, rivedendo soprattutto a livello territoriale quei livelli essenziali assistenziali troppe volte derogati e forse ultimamente abbandonati in un disegno federalista, privo di una solida base giuridica e costituzionale.

Ovviamente sarebbe paradossale pensare di eliminare il sistema dei controlli, ma è illusorio immaginare che un sistema tributario palesemente inadeguato sia nella struttura delle principali imposte, sia nei profili distributivi ad esse collegati, possa funzionare regolarmente attraverso un potenziamento del sistema di controllo. Sarebbe sicuramente più efficace prevedere un piano di controlli effettivamente indirizzato verso chi dichiara redditi palesemente inadeguati alla propria capacità contributiva.

Certamente, il fenomeno dell'evasione fiscale non è facilmente controllabile anche a causa di un sistema normativo troppo farraginoso che in realtà, oltre a non assicurare sempre la vittoria della battaglia contro l'evasione, troppo spesso blocca la crescita perché impedisce anche per i contribuenti corretti una precisa prevedibilità delle conseguenze dei propri

⁴⁵ Si veda Sent. Cass. Civ. Sez. V n. 11635 del 15-05-2013.

comportamenti; tale situazione tra l'altro condiziona le scelte imprenditoriali, frenando la crescita e lo sviluppo e alimenta il nuovo fenomeno di emigrazione della produzione all'estero da parte delle industrie più avanzate, costrette a trasferire all'estero intere fasi di produzione, per rimanere competitive.

La preoccupazione che emerge da questa breve ricognizione sulle nuove modalità di accertamento, trova riscontro anche nella giurisprudenza costituzionale, sempre più condizionata da una pretesa "ragione fiscale", che non trova peraltro riscontro nei principi fondamentali dell'ordinamento tributario, che in dottrina qualche autorevole esponente non ha esitato ad etichettare come tutela di un mero privilegio⁴⁶.

Ebbene, troppo spesso si avverte la sensazione che manchi quella necessaria lettura in combinato disposto normativo delle norme costituzionali e precisamente delle previsioni contenute negli articoli 23, 41 e 53 della Carta Costituzionale.

L'analisi delle entrate tributarie dimostra che oltre un certo livello di tassazione il gettito invece di aumentare diminuisce perché diventa più conveniente per il contribuente trovare modi per eludere le imposte anziché pagarle.

Ed infatti, soltanto l'avvio di un vero percorso di crescita in grado di aumentare proporzionalmente il welfare sociale potrà incidere sull'evasione fiscale in un disegno complessivo idoneo a garantire aliquote di tassazione ragionevoli e norme fiscali non retroattive.

Un altro strumento potrebbe essere basato su una maggiore collaborazione tra imprenditori e fisco anche creando un canale diretto per la risoluzione dei problemi legati agli impegni fiscali, favorendo l'ottenimento di maggiori tutele anche mediante la programmazione di linee di credito per gli imprenditori in difficoltà.

E' dunque evidente che un sistema tributario a geometria variabile non può funzionare perché non garantisce né il contribuente né lo Stato; si avverte dunque il bisogno di un effettivo coordinamento tra politica tributaria ed interventi dal lato della spesa, in grado di garantire certezze al contribuente troppe volte costretto ad impugnare avvisi di accertamento fondati su mere presunzioni, spesso smentite dai Giudici di merito e di legittimità dopo lunghi contenziosi e conseguente impiego di risorse⁴⁷.

⁴⁶Cfr. Raffaele Perrone Capano, in *Innovazione e Diritto* in www.innovazionediritto.it. n.2/2012

⁴⁷ Interessante è sicuramente sul punto la recente sentenza della Corte di Cassazione, n. 19767 del 28 agosto 2013 che ha respinto il ricorso presentato dall'Amministrazione Finanziaria contro la sentenza della Ctr del Lazio che aveva annullato l'accertamento a carico di un macellaio di Lariano che durante il periodo della mucca pazza aveva dichiarato un fatturato inferiore alla media. In sostanza la Cassazione ha sancito che il principio secondo cui gli eventi esterni che provocano forti cali nelle vendite possono avere come conseguenza la disapplicazione degli studi di settore.

Vi è da ultimo il problema della cavillosità fiscale. La complessità di alcuni adempimenti è impressionante, lo è per i singoli contribuenti e per imprese, che devono ricorrere continuamente a svariati consulenti per far fronte a obblighi e scadenze.

Ovviamente l'auspicio è quello di una rapida correzione di quella tendenza del Legislatore che soprattutto ultimamente ha avviato una politica fiscale non poco aggressiva nei confronti del contribuente e che in tante realtà, prive a volte anche della disponibilità di servizi essenziali, rende davvero poco comprensibile per il cittadino la giustificazione della pretesa erariale.

E' sicuramente condivisibile l'opinione secondo cui in un sistema realmente funzionante, la fiscalità e quindi il diritto tributario potrebbero costituire un ponte tra economia di mercato e democrazia.⁴⁸

Ebbene, concludendo è proprio questo inseguimento continuo del fisco nei confronti dei contribuenti, che dimostra come siamo ancora lontani dal raggiungimento della necessaria "compliance" tra Stato e contribuente.

⁴⁸ Sul punto si veda "Maestri del diritto tributario: Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli" di Enrico De Mita ed. Giuffrè, 2013

***L'IMU E GLI ENTI NON COMMERCIALI. ESCLUSIONE DALL'ESENZIONE
PER LE FONDAZIONI BANCARIE***

di Claudio Di Pietro

ABSTRACT

It is common knowledge that the combined municipal tax, known as “IMU”, has replaced, either the personal income tax and the additional tax concerning land tax for not lease hold property or the local council property tax “ICI”.

This tax has had, in short time, several changes as to its initial drawing up, because of several decrees, several amendments, diversified integrations and detailed elements. this hacaused a considerable change in comparison to the initial tax, by creating some problems for the understanding and interpretation of it. It has given rise to strong doubts about real benefits made to the previous structure of the tax, based on the local council property tax ”ICI”.

In the present article, the combined municipal tax “IMU” concerning the non – profitable entities is examined by analyzing the objective and subjective requirements, that these corporations must have to benefit of this tax exemption.

Much has been debated on the following questions, firstly as to how to identify the non-profit of a property when the no-profit properties practice commercial activities that can be exempted from the tax, and some other commercial activities that can be taxed.

Finally, our work has focused on the banking institutions that even if they practice non-profit activities, anyway they are taxed by the combined municipal tax “IMU”.

After having examined the origin of the banking institutions, it has been commented on the legislative course caused the issuing of the law (paragraph.9 co. 6 quinquies D.L. 174/2012).

It has totally excluded the possibility to the banking foundation to benefit of this tax exemption, in particular, for the structures used in their institutional activity, without considering the legal position and the real activities that they practiced in.

Sommario: 1. Dall' Ici all' Imu : come è cambiata la disciplina per gli enti non commerciali – 2. L'utilizzo promiscuo degli immobili. Criteri di individuazione della non commercialità di un'attività e del rapporto proporzionale – 3. Le fondazioni bancarie e l'esclusione dall'esenzione. – 4. Cosa sono le fondazioni bancarie? Con l'esclusione del beneficio si è eliminata un'ingiustizia o se ne è creata una?

1. *Dall'Ici all'Imu: come è cambiata la disciplina per gli enti non commerciali*

Non si deve essere tratti in inganno dai segni di evidente continuità nei rapporti esistenti tra l'Imu e l'Ici. Appare, infatti, il caso di evidenziare come la prima costituisca un nuovo tributo, autonomamente regolato. Conseguenza di ciò è che le disposizioni riferite al precedente tributo comunale sono applicabili solo se ed in quanto espressamente o implicitamente richiamate, poiché manca nelle norme istitutive dell'Imu una disposizione di chiusura, che richiami tutte le previsioni Ici, ove non diversamente stabilito. Le differenze tra la nuova e la vecchia disciplina sono, dunque, notevoli, soprattutto in relazione agli enti non commerciali.

La precedente disciplina Ici prevedeva, infatti, il riconoscimento di un'esenzione a favore di tutti gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali «*con finalità esclusivamente non commerciali*». In particolare, l'esenzione veniva riconosciuta⁴⁹ ogniqualvolta si presentassero contemporaneamente due requisiti, uno di carattere soggettivo e l'altro di carattere oggettivo.

Il primo requisito era rappresentato dalla necessità che l'immobile fosse utilizzato da un ente non commerciale di cui all'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre

⁴⁹ Art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

1986, n. 917, recante il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Nello specifico, la norma prevedeva che gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali dovessero essere in concreto destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

L'altro requisito, di carattere oggettivo, richiedeva, invece, che gli immobili «*utilizzati*» dagli enti di cui sopra fossero destinati ad una delle attività indicate nella norma, le quali non avessero «*esclusivamente natura commerciale*». È stato evidenziato in dottrina come a tale seconda previsione andasse senz'altro riconosciuta una portata innovativa, nella misura in cui ha introdotto per la prima volta nel sistema tributario italiano (sistema da sempre caratterizzato da un radicale aut aut per cui un'attività può essere “commerciale o non”⁵⁰) un concetto tutto nuovo, ossia una terza categoria di attività non «*esclusivamente commerciali*»⁵¹.

La combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo comportava che le attività svolte negli immobili ai quali era riconosciuta l'esenzione Ici non fossero di fatto disponibili sul mercato o che tali attività fossero svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sempre sono soddisfatti dalle strutture pubbliche e che sono estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali⁵².

In virtù di tale disciplina, le fondazioni bancarie, essendo in possesso di tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per godere dell'agevolazione, sono sempre rientrate a pieno titolo nel novero degli enti non commerciali ed hanno legittimamente goduto del beneficio di esenzione Ici.

⁵⁰ È lo stesso Ministero dell' Economia e delle Finanze nella Circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF, ad affermare che: «*un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività. Pertanto, se non è possibile individuare attività qualificabili come "non esclusivamente di natura commerciale", si può sostenere che quest'ultimo inciso debba essere riferito solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione*». Circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

⁵¹ GIAN MARIO COLOMBO, *Dall'Ici all'Imu: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in Corriere Tributario n. 17 del 2012; dello stesso avviso MARIO ANIELLO, *Aggravio IMU per le fondazioni bancarie*, in Corriere Tributario n. 3 del 2013.

⁵² Circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

In tale quadro normativo, disciplinante il regime delle esenzioni per gli immobili con finalità non commerciali, è, però, subentrata a più riprese la disciplina Imu. In un primo momento, è stato inserito l'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, il quale ha modificato l'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, disponendo l'esenzione dall'imposta per tutti «*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*».

Come emerge dalla lettura del testo della norma, anche la nuova disciplina, seppur con delle rilevanti modifiche, subordina l'esenzione dal pagamento dell'imposta al concomitante possesso di un requisito di natura soggettiva e di uno di natura oggettiva. In particolar modo, sotto il profilo soggettivo, è richiesto l'utilizzo dell'immobile da parte di enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti in Italia e non, aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (di cui all'art. 73, comma 1, lett. c, del T.U.I.R.). Sotto il profilo oggettivo, invece, si impone che gli immobili utilizzati dagli enti che invocano il beneficio dell'esenzione debbano essere destinati in tutto o in parte esclusivamente allo svolgimento «*con modalità non commerciali*» di attività assistenziali, didattiche, previdenziali, sanitarie, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge n. 222/1985⁵.

Mentre da un lato, rimangono, dunque, invariate, rispetto alla precedente disciplina Ici, le attività la cui destinazione esclusiva dell'immobile determina l'esenzione, dall'altro viene introdotta una importante novità, non priva di rilievo, che consiste nel richiederne lo svolgimento «*con modalità non commerciali*». Con tali decreti, si è, dunque, del tutto ribaltato il criterio precedente secondo cui l'esenzione era applicabile agli immobili in cui le attività erano svolte con modalità «*non esclusivamente commerciali*», prevedendo che essa sia concessa esclusivamente per gli immobili destinati⁵⁴ solo ad attività svolte con «*modalità non*

⁵³ Art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992, così come modificato dall'art. 91 bis, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni nella Legge 24 marzo 2012, n. 27.

⁵⁴ Tale termine ha da tempo risaltato non pochi dubbi circa la sua corretta interpretazione. Dubbi che non hanno però trovato nemmeno nella riforma legislativa, attuata dall'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, una

commerciali”, determinando, in tal modo, una significativa restrizione dell'ambito di applicazione dell'esenzione stessa.

La ragione giustificatrice di tale inversione di tendenza rispetto al passato risiede nella necessità di adeguare la disciplina tributaria italiana agli standard previsti dall'Unione Europea. Necessità che è emersa in seguito all'avvio di un'indagine da parte della Commissione Europea nei confronti dello Stato Italiano, avente ad oggetto proprio le esenzioni concesse agli enti non commerciali per fini specifici, previste dal 2006 al 2011 dal regime di imposte comunale sugli immobili (Ici). Esse erano, infatti, state ritenute incompatibili con le norme UE in materia di aiuti di Stato e, sulla base di tale presupposto, nell'ottobre 2010⁵⁵ era stata intrapresa un'approfondita verifica che, avendo come riferimento le norme UE in materia di aiuti di Stato, aveva lo scopo di stabilire se l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, concessa dall'Italia sugli edifici usati dagli enti non commerciali per fini specifici, costituisse aiuto di Stato illegittimo. Nel corso di tale indagine, la Commissione aveva accertato che tali esenzioni conferivano ai beneficiari un vantaggio selettivo relativamente alle attività commerciali dagli stessi svolte, andando a creare uno squilibrio nell'assetto concorrenziale del mercato in cui le attività suddette venivano fornite, a discapito degli operatori commerciali che proponevano servizi analoghi. Tuttavia, successivamente all'adozione della nuova normativa in materia di imposta municipale sugli immobili (Imu) ed al conseguente inasprimento dei requisiti necessari ai fini del riconoscimento dell'esenzione dall'imposta, la Commissione Europea ha deciso di chiudere la procedura di infrazione avviata contro l'Italia, avendo la stessa ritenuto che la disciplina delle esenzioni Imu non comporti la presenza di aiuti di Stato, in quanto le esenzioni si applicano solo agli immobili in cui si svolgono attività non economiche⁵⁶.

soluzione definitiva. Prevale, comunque, in dottrina un'interpretazione di tipo sostanzialistico, la quale, sancendo l'applicabilità dell'esenzione ai soli immobili nei quali sia effettivamente esercitata una delle attività considerate esenti, e privando di rilevanza giuridica il mero dato della classificazione catastale, fa in modo che sia realizzata la piena corrispondenza tra fattispecie normativa astratta e fattispecie concreta. Conformemente a tale orientamento, si vedano i contributi di S. D'ANDREA, *Enti non commerciali: esenzione IMU*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 16/2012, pag. 16; e di G.M.COLOMBO, *Dall'ICI all'IMU: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in *Corriere Tributario* n. 17/2012, pag. 1272. In giurisprudenza, tale interpretazione risulta avallata dalla sentenza n.19732 del 17 settembre 2010 della Suprema Corte.

⁵⁵ (ip/10/1319).

⁵⁶ Joaquín Almunia, vice presidente della Commissione Europea con delega alla concorrenza, con le sue parole ha chiarito la posizione dell'Ue sull'avvicendamento dall'Ici all'Imu: “*Gli enti senza scopo di lucro svolgono un ruolo*

È da precisare che, anche in relazione alla nuova disciplina delineata dal D.L. n.1 del 2012, e prima che intervenisse una specifica esclusione⁵⁷, le fondazioni bancarie continuavano ad essere ritenute idonee al beneficio dell'esenzione Imu. Era, infatti, considerata pacifica l'inclusione delle attività svolte dalle fondazioni bancarie nella definizione di attività culturali, in quanto nella stessa circolare del 26 gennaio 2009, n.2/DF, viene ricompresa nell'accezione di attività culturali «*quelle che rientrano nelle competenze del Ministero per i beni e le attività culturali, e cioè musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri*».

2. *L'utilizzo promiscuo degli immobili. Criteri di individuazione della non commercialità di un'attività e del rapporto proporzionale*

Il citato art. 91-bis, ha introdotto, ai commi 2 e 3, una nuova disciplina per le unità immobiliari al cui interno vengono esercitate sia delle attività per le quali è riconosciuto il beneficio dell'esenzione sia delle attività imponibili.

Esso stabilisce che qualora l'immobile abbia un'utilizzazione promiscua e sia possibile identificare la frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività, l'esenzione dall'Imu dovrà applicarsi solo a questi ultimi.

Il Legislatore ha previsto sul punto due ipotesi specifiche e alternative. La prima ipotesi, disciplinata dal comma 2, prevede che, qualora l'immobile possa essere suddiviso in unità immobiliari diverse, occorrerà provvedere ad accatastare⁵⁸ autonomamente le porzioni di immobile in cui si svolge l'attività commerciale, se dotate di autonomia funzionale e reddituale permanente, secondo le modalità previste dai commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del

sociale importante, di cui il regime italiano di imposte sugli immobili tiene conto. Tuttavia, quando tali enti operano sugli stessi mercati degli operatori commerciali, dobbiamo assicurarci che non beneficino di vantaggi indebiti. La nuova normativa italiana sulla tassazione dei beni immobili garantisce che ciò non avvenga". La Commissione ha riscontrato, inoltre, che l'Imu è conforme alle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato, stabilite per proteggere il mercato unico e la libera concorrenza, "in quanto limita chiaramente l'esenzione agli immobili in cui enti non commerciali svolgono attività non economiche".

⁵⁷ Art. 9 comma 6-quinquies del D.L. n. 174/2012.

⁵⁸ Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2013.

D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286.

In alternativa, il comma 3 prevede che nel caso in cui l'immobile non possa essere suddiviso in unità immobiliari distinte, ai sensi del comma precedente, l'esenzione si applicherà in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile come risulterà da una dichiarazione che dovrà essere presentata dagli enti secondo le modalità e con le procedure stabilite da un apposito decreto regolamentare del Ministero dell'Economia e delle Finanze⁵⁹.

Alla luce di tanto, appare dunque di fondamentale rilevanza stabilire cosa si intenda per «attività di natura non commerciale». A tal proposito ci viene in soccorso il successivo art. 3, il quale chiarisce che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale contengano un serie di previsioni.

In primo luogo, questi deve tassativamente prevedere il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.

In secondo luogo, deve essere parimenti previsto l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale.

Infine, lo statuto o l'atto costitutivo devono prevedere l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento, per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogia attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

⁵⁹ Con D.M. 30 ottobre 2012 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 258 del 5 novembre 2012) è stato approvato il modello di dichiarazione IMU e relative istruzioni e prorogato il termine di presentazione al 4 febbraio 2013.

Inoltre, in relazione ad alcune attività istituzionali, sono previsti, all'art. 4 del regolamento, dei requisiti ulteriori rispetto a quelli appena enunciati. In particolare, per le attività assistenziali e sanitarie è necessario che le stesse siano accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli Enti locali e siano svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestino a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione Europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale. Nel caso in cui le stesse non siano, invece, accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli Enti locali, è prevista la necessità che siano svolte a titolo gratuito oppure dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

In relazione alle attività didattiche è stata, invece, introdotta la necessità che l'attività sia paritaria rispetto a quella statale e che la scuola adotti un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni. Dovranno essere osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio. Inoltre, è necessario che l'attività sia svolta a titolo gratuito o, comunque, dietro corrispettivi di importo simbolico che non siano idonei a coprire il costo effettivo del servizio, ma solo una frazione dello stesso, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Relativamente allo svolgimento di attività ricettive, culturali, ricreative e sportive, ai sensi del citato art. 4, si ritiene che esse siano effettuate con modalità non commerciali allorché le stesse siano svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

L'altro elemento necessario da individuare ai fini della determinazione dell'imposta da pagare in proporzione all'utilizzazione per attività non commerciali dell'immobile è proprio quello che individua il rapporto proporzionale. Su questo punto, il successivo art. 5 del Decreto Ministeriale individua tre ipotesi che posso verificarsi in concreto, ossia quella delle unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, quella delle unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista ed, infine, il caso in cui l'utilizzazione mista sia effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno. Per tutte e tre, tale rapporto viene individuato in riferimento allo spazio, al tempo e al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali.

In relazione alla prima ipotesi, l'articolo dispone che la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dal più volte citato articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, e delle attività di cui alla predetta lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

In relazione alle unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

Mentre nel caso in cui l'utilizzazione mista sia effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, ovvero delle attività di cui alla lettera i), svolte con modalità commerciali. Le percentuali che ne derivano, indicate per ciascun immobile nella dichiarazione Imu, si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'Imu dovuta⁶⁰.

⁶⁰ SABATINO UNGARO, *L'esenzione IMU per gli enti non commerciali*, in *Pratica fiscale e professionale* n.1 del 7 gennaio 2013.

3. *Le fondazioni bancarie e l'esclusione dall'esenzione*

Esaurita l'analisi del quadro normativo delineato dal nostro ordinamento per l'applicazione della nuova imposta municipale unica, e chiariti i presupposti necessari al fine di ottenerne l'esenzione, appare ora opportuno esaminare il processo legislativo che ha portato all'esclusione delle fondazioni bancarie dall'ambito degli enti "beneficiari", posto che le stesse sembrerebbero prima facie possedere i requisiti emergenti dal suddetto quadro.

Ebbene, già nel mese di aprile 2012 si erano poste le prime basi al fine di eliminare le fondazioni bancarie dal novero delle associazioni-enti che godevano dell'esenzione Imu. Era, infatti, stato proposto un emendamento al DL fiscale in questo senso che, tuttavia, le Commissioni Bilancio e Finanze del Senato avevano bocciato, votando in conformità alle indicazioni del Governo, il quale, aveva espresso parere contrario all'emendamento sulla scorta del fatto che *"le fondazioni sono associazioni benefiche"*. Tale bocciatura aveva dato adito a non poche critiche da una parte del mondo politico, il quale aveva definito tale esenzione una «*stortura*» del sistema⁶¹.

D'altra parte, l'associazione che raggruppa le fondazioni bancarie - l'ACRI - aveva negato che le fondazioni bancarie non pagassero l'IMU tout court, specificando che l'imposta veniva pagata su tutti gli immobili di proprietà delle stesse eccetto quelli destinati esclusivamente a finalità sociali e culturali. Tale esenzione, dunque, veniva riconosciuta non in virtù di un ingiustificato privilegio, ma in conformità alle disposizioni legislative e degli stessi fini perseguiti dalle fondazioni, cioè l'utilità sociale e lo sviluppo del territorio, come previsto dalla normativa che le regola (D.Lgs. 153/99). Anzi, si era posto in evidenza che l'emendamento presentato, con il quale si chiedeva di introdurre l'Imu anche sugli immobili destinati a finalità non commerciali per le sole fondazioni bancarie, fosse

⁶¹ Queste le parole di ELIO IANNUTTI, Senatore dell'IDV, firmatario dell'emendamento: *«Avevo presentato la proposta di modifica, sottolineando che il Governo aveva dato parere contrario sostenendo che le banche e le loro fondazioni sono associazioni benefiche. E' una vergogna perché si fa pagare l'Imu sulle macerie, ovvero sulle case inagibili, sui pagliai, e allo stesso tempo il governo dei banchieri dimostra di essere pronò agli interessi degli stessi banchieri»*.

addirittura incostituzionale in quanto discriminatorio verso un'unica tipologia di soggetti nell'ambito dell'intero gruppo degli enti non commerciali e, pertanto, incostituzionale⁶².

Il Legislatore è, comunque, definitivamente intervenuto, mettendo fine a questa lunga diatriba ed introducendo all'art. 9 del D.L. n.174/2012 il comma 6-quinquies, con cui ha escluso tout court le fondazioni bancarie dal novero dei soggetti che possono godere dell'esenzione IMU per gli immobili utilizzati nell'attività istituzionale degli enti, senza alcun riguardo alla veste giuridica e alle attività concretamente svolte negli immobili di proprietà, stabilendo che *“in ogni caso”* la norma di esenzione dall'ICI (art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 504/1992) non si applica alle fondazioni bancarie di cui al D.Lgs. 153/1999.

4. *Cosa sono le fondazioni bancarie? Con l'esclusione del beneficio si è eliminata un'ingiustizia o se ne è creata una?*

Appare a questo punto il caso di chiederci se con il citato emendamento si sia effettivamente eliminata un'iniquità dal sistema o se, viceversa, tale iniquità sia stata compiuta. Per far ciò è necessaria una breve premessa sull'origine delle fondazioni bancarie, sulla ratio alla base dell'istituto e sulle sue peculiarità. Le fondazioni di origine bancaria sono il frutto di un lungo e travagliato processo di riforma, iniziato verso la fine degli anni '80, che ha ridisegnato in maniera incisiva l'intera disciplina dell'ordinamento creditizio⁶³. La nascita delle fondazioni bancarie è avvenuta nel 1990 con la c.d. *“Legge Amato”* (Legge n. 218 del 30 luglio 1990) sulla base della necessità di adeguare le strutture bancarie italiane alla normativa europea, cioè di trasformare le banche pubbliche in vere e proprie imprese private, operanti in regime di concorrenza. Le fondazioni, nate dagli istituti di credito di diritto pubblico e dalle antiche casse di risparmio, sono state incentivate a scorporare l'attività bancaria in società per azioni di nuova costituzione, di cui avrebbero detenuto il totale controllo azionario. Le stesse, identificate dalla legge come *“enti conferenti”*, cessavano così di partecipare direttamente all'attività bancaria, limitandosi a detenere il controllo di una banca in forma di società per

⁶² Lettera di GIORGIO RIGHETTI, direttore generale dell'Acri (Associazione di Fondazioni e di Casse di risparmio spa), pubblicata in Corriere della Sera 22 Aprile 2012.

⁶³ Cfr. M. CLARICH – A. PISANESCHI, *Le fondazioni bancarie. Dalla holding creditizia all'ente non-profit*, Bologna, 2001, 10.

azioni. Esse dovevano assumere nuovamente le originarie funzioni di beneficenza, con l'obbligo di investire i dividendi in attività istituzionali che devono perseguire “*fini di interesse pubblico e di utilità sociale*”, riscoprendo la loro primigenia natura di enti non profit dediti al perseguimento del benessere collettivo.

Successivamente, l'opera di trasformazione delle fondazioni bancarie è proseguita con la c.d. “Legge Ciampi” (Legge delega 23 dicembre 1998, n.461) ed il successivo Decreto Legislativo n. 153 del 1999 che hanno profondamente rivisto l'assetto delle fondazioni, sancendone la trasformazione in enti di diritto privato con piena autonomia statutaria e gestionale, in coerenza con quanto previsto dalla citata Legge Amato. In questa sede, il legislatore delegato si è preoccupato di precisare l'obbligo, per gli enti conferenti, ossia le fondazioni bancarie, di perseguire “*fini di interesse pubblico e di utilità sociale preminentemente nei settori indicati dal decreto stesso, ossia della ricerca scientifica, della istruzione, dell'arte e della sanità*”, nonché la possibilità, per gli stessi, di mantenere le “*originarie finalità di assistenza e di tutela delle categorie sociali più deboli*” [art. 12, comma 1, lett. a)] operando nel rispetto del principio di economicità e gestendo il patrimonio in modo da ottenerne un'adeguata redditività. E' stato, inoltre, previsto l'obbligo, in caso di scioglimento, di devolvere l'eventuale patrimonio residuo ad altre fondazioni, perseguendo la finalità di assicurare, ove possibile, “*la continuità degli interventi nel territorio e nei settori interessati dalla fondazione posta in liquidazione*” [art. 13, comma 7].

Le normative de quo introducevano una duplice possibilità per le fondazioni stabilendo che le stesse potessero operare nel mondo del no profit secondo due modelli di classificazione: il modello delle le fondazioni “grant- making”, ovvero secondo il modello “operating”. Le fondazioni che si rifanno al primo modello perseguono le proprie finalità attraverso la devoluzione a terze organizzazioni no profit, che operano nei settori individuati dal decreto, di contributi finanziari per il sovvenzionamento di determinate attività; quelle del secondo tipo si propongono, invece, di svolgere esse stesse quelle attività strumentali al raggiungimento dello scopo di utilità sociale nei settori individuati, assumendosi direttamente la responsabilità operativa diretta dei singoli interventi⁶⁴.

⁶⁴ In base ai dati raccolti nei rapporti ACRI, l'attività delle fondazioni bancarie italiane pare essersi indirizzata nettamente verso l'adozione del modello grant-making, consistendo l'operato prevalente nel finanziamento di opere o progetti proposti e realizzati da terzi.

Sotto un profilo strettamente giuridico, dunque, alla luce delle citate discipline, le fondazioni bancarie sono qualificabili come persone giuridiche senza fine di lucro⁶⁵; tuttavia la loro esistenza è sempre stata piuttosto tormentata e vi è spesso stata nei loro confronti una forte diffidenza, la quale è da rinvenire probabilmente nelle loro origini e nel legame con le banche da cui queste istituzioni sono nate⁶⁶.

Ed è proprio tale legame che ha fatto, talvolta, sorgere in alcuni il dubbio che le risorse delle fondazioni siano destinate al governo della banca più di quanto non sarebbe necessario o, comunque, opportuno per un'istituzione dalla missione filantropica⁶⁷.

Con ogni probabilità è proprio sulla base di tali diffidenze che è stata eliminata l'esenzione Imu a favore delle fondazioni bancarie, stabilendo che nel caso degli enti in esame non si potrà fare distinzione tra parte di edificio destinata all'attività commerciale e parte riservata allo svolgimento di attività no profit, ma dovrà essere "in ogni caso" applicata l'imposta. Ebbene, non stupisce il fatto che l'introduzione di una simile previsione non abbia goduto di un'approvazione generale, ma al contrario abbia suscitato lo scontento degli operatori del settore⁶⁸, i quali vi hanno ravvisato una vera e propria discriminazione. Deve infatti darsi atto che, interpretando le disposizioni normative che stabiliscono i requisiti soggettivi ed oggettivi che un ente deve possedere per poter beneficiare dell'esenzione Imu, è innegabile la piena aderenza tra la fattispecie astratta delineata dalla disciplina sull'Imu e la fattispecie concreta rappresentata dalle fondazioni bancarie. Sussistono, infatti, in capo a queste ultime sia il requisito soggettivo che quello oggettivo richiesti dal decreto quale fondamento per l'applicabilità dell'esenzione in esame. Con particolare riguardo al profilo soggettivo, si osserva che le fondazioni bancarie sono considerate degli enti non commerciali⁶⁹ in virtù del

⁶⁵ La stessa Corte Costituzionale con la sentenza n. 300 del 2003 ha ribadito la natura privatistica delle fondazioni bancarie, affermando che l'evoluzione legislativa intervenuta dal 1990 ha spezzato quel "vincolo genetico e funzionale", "che in origine legava l'ente pubblico conferente e la società bancaria, e ha trasformato la natura giuridica del primo in quella di persona giuridica privata senza fine di lucro [...] della cui natura il controllo della società bancaria, o anche solo la partecipazione al suo capitale, non è più elemento caratterizzante".

⁶⁶ Se da un lato molte fondazioni non hanno più legami con le banche da cui sono state originate, dall'altro alcune di esse ne sono ancora azioniste, conservando in portafoglio quote più o meno ampie del loro capitale.

⁶⁷ Si veda sul punto GIAN PAOLO BARBETTA, *Il settore non profit italiano: solidarietà, democrazia e crescita economica negli ultimi vent'anni*, in Libro Bianco del terzo settore (a cura di) STEFANO ZAMAGNI, Bologna 2011.

⁶⁸ Il presidente dell'ACRI l'ha definita «una seria discriminazione incostituzionale nei confronti delle fondazioni».

⁶⁹ Ex art. 73, comma 1, lett. c), del T.U.I.R.

divieto alle stesse imposto di distribuire utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, e dell'ulteriore obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale, negando, così ai soggetti partecipanti l'assegnazione di una qualsiasi forma di utilità economica⁷⁰. Tali enti, sono, inoltre, assoggettati all'obbligo di devolvere il proprio patrimonio, in caso di scioglimento, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge⁷¹. In riferimento al profilo oggettivo, inoltre, si rileva che gli utili derivanti dall'investimento del patrimonio delle fondazioni bancarie vengono impiegati in settori di interesse collettivo, fra i quali si distinguono i settori dell'arte, dei beni culturali, della ricerca, dell'istruzione e della formazione, nonché i settori dello sviluppo locale, dell'assistenza sociale, della salute pubblica, della protezione e della qualità ambientale, dello sport e della ricreazione. In tutti questi settori le fondazioni bancarie talvolta intervengono finanziando progetti realizzati da enti no profit terzi. In alcuni casi, però, esse agiscono direttamente, utilizzando, dunque, gli immobili posseduti per esercitare «*con modalità non commerciali*» delle attività dallo spiccato interesse sociale e che rientrano tra quelle incluse tra le attività esenti ex art. 91-bis del D.L. n. 1/2012.

Alla luce delle considerazioni appena svolte, sembrano quantomeno affrettate le osservazioni relative al fatto che con l'abolizione dell'esenzione Imu a favore delle fondazioni bancarie sarebbe stata eliminata una «*stortura*» ed «*iniquità*» del sistema. Appaiono, al contrario, non del tutto infondate le perplessità emerse sulla costituzionalità della norma.

⁷⁰ Ex art. 8, comma 3, del D.Lgs. n. 153/1999.

⁷¹ Ex art. 11 del D.Lgs. n. 153/1999.

I VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA GRAVANTI SULLE SOCIETA' PARTECIPATE DAGLI ENTI LOCALI

di Fabrizio D'Alessandro

ABSTRACT

The increasing use of the corporate instrument by the public administration for the pursuit of its institutional purposes caused the rising of a number of interpretative issues concerning the legal framework of participated corporations.

It stands to reason, in fact, that their qualification as public or private corporations has necessarily an effect on the respect of restrictions and systems of spending control imposed by public finances' principles.

In this paper, after analyzing principles and local authorities' skills in tax matters as well as the tax regime applicable to the relations between the institutions themselves and the participated subject, we focus in particular on the subjection of participated corporations to the restrictions of the stability and growth pact.

SOMMARIO: 1. Le società partecipate quale strumento operativo della p.a. – 2.1. I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria – 2.2. Il regime fiscale per le società partecipate - 3. Il Patto di stabilità e crescita e la sua incidenza nell'ordinamento italiano - 4. L'estensione dei vincoli del Patto alle società partecipate dagli enti locali - 5. Considerazioni finali.

1. Le società partecipate quale strumento operativo della p.a.

Il fenomeno legato alla costituzione di società di capitali partecipate, in tutto o in parte, da amministrazioni pubbliche per il perseguimento dei propri fini istituzionali ha assunto, nel corso degli ultimi anni, dimensioni sempre più significative⁷²; ciò grazie, soprattutto, agli interventi legislativi⁷³ che hanno attribuito maggiori compiti e funzioni amministrative agli enti locali in tema di erogazione di servizi in favore dei cittadini.

Tale circostanza ha determinato la necessità, per le autonomie locali, di creare e rafforzare il sistema dei servizi pubblici in un'ottica di efficienza ed economicità tale da ridurre e contenere i costi gravanti sulle comunità di riferimento.

⁷² A partire dagli inizi degli anni novanta, invero, si è assistito a un crescente impiego di società di capitali per l'esercizio di attività economiche dapprima affidate ad aziende autonome dello Stato o a enti pubblici economici, sino al punto che sono state censite più di cinquemila organismi partecipati, in modo diretto o indiretto, dallo Stato e dalle amministrazioni locali. Il dato è offerto dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti nella deliberazione n. 14 del 22 giugno 2010.

⁷³ Su tutti vedasi le cd. riforme Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59; legge 15 maggio 1997, n. 127; legge 16 giugno 1998, n. 191).

Un simile obiettivo è stato perseguito dagli enti sia mediante una gestione diretta del servizio, dotandosi così di proprie strutture e personale, sia, in ossequio a quanto previsto dall'art. 113 del TUEL, in forma indiretta, mediante l'affidamento del servizio in concessione a un soggetto terzo a seguito di gara ovvero mediante la costituzione di società di capitali a totale partecipazione pubblica (cd. società *in house*) o a capitale misto pubblico-privato⁷⁴.

L'utilizzo di tale ultimo modello di gestione dei servizi è divenuto una costante dei governi locali sul presupposto che lo schema privatistico permette un più agevole perseguimento degli obiettivi di economicità ed efficienza nello svolgimento di funzioni e di servizi pubblici grazie al connaturale scopo di lucro della società commerciale e alla maggiore flessibilità gestionale⁷⁵.

In quest'ottica, particolari dimensioni ha assunto il modello di matrice comunitaria dell'*in house providing*⁷⁶, in cui l'amministrazione non ricorre al mercato per l'acquisto di beni e servizi ma lo affida ad un'impresa costituente una propria *longa manus*; si assiste, dunque, a un fenomeno di «autoproduzione» da parte dell'ente pubblico, il quale soddisfa le proprie necessità facendo ricorso alla propria compagine organizzativa senza doversi rivolgere all'esterno⁷⁷.

Ciò, tuttavia, impone che il rapporto tra impresa ed ente affidante presenti determinati connotati, idonei a dimostrare che la pubblica amministrazione eserciti sull'impresa un «controllo analogo» a quello esercitato sui propri servizi, venendosi, in tal modo, a realizzare una particolare situazione di «dipendenza finanziaria, organizzativa e gestionale del soggetto gestore rispetto all'amministrazione aggiudicatrice e, quindi, la possibilità di un effettivo controllo dell'amministrazione sul gestore del servizio equiparabile a quello esercitabile sui

⁷⁴ L'effettivo ingresso delle società di diritto commerciale nel mondo degli enti pubblici è stato sancito per la prima volta a livello generale dall'art. 22 della legge 8 giugno 1990 n. 142, a mente del quale i servizi pubblici locali possono essere gestiti da Comuni e Province – oltretutto in economia, in concessione a terzi, a mezzo di azienda speciale - «a mezzo società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, qualora renda opportuna, in relazione alla natura del servizio da erogare, partecipazione di altri soggetti pubblici o privati».

⁷⁵ Per un'approfondita disamina dell'argomento si rimanda a F.G. COCCA, *Il punto sulle c.d. società pubbliche*, in *Dir. econ.*, 2005, 239.

⁷⁶ Tale istituto è stato per la prima volta elaborato con la nota sentenza Teckal (Corte Giust., 18 novembre 1999, causa C-107/98, Teckal c. Comune di Viano, in *www.curia.europa.eu*) dove si è escluso – così derogandosi alla regola della concorrenza - che l'obbligo della gara per l'affidamento del servizio «trovi applicazione in assenza di (un rapporto di) alterità – terzietà tra l'amministrazione aggiudicatrice e la società erogatrice». Questa assenza è stata rinvenuta nei casi in cui l'amministrazione esercita sul gestore un «controllo analogo» a quello (esercitato) sui propri servizi e la società svolge «la parte più importante della propria attività con l'ente o con gli enti che la controllano» all'insegna di un rapporto di strumentalità e nei termini di una vera e propria delegazione interorganica.

⁷⁷ In tali termini Consiglio di Stato, 3 aprile 2007, n. 1514, ne *Il Giornale di dir. Amm.*, 2007, 39.

La disciplina, le caratteristiche e le problematiche interpretative sottese all'istituto in questione vengono diffusamente trattate da: R. CHIEPPA – R. GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 229 ss.; S. MONZANI, *Controllo analogo e governance societaria nell'affidamento diretto dei servizi pubblici locali*, Milano, 2009, 1 ss.; G. PIPERATA, *La Corte costituzionale, il legislatore regionale ed il modello a "mosaico" delle società in house*, in *Le Regioni*, 2009, 651 ss.; D. CASALINI, *L'organismo di diritto pubblico e l'organizzazione in house*, Napoli, 2003, 247 ss.; C. BASEGGIO – M. CALCAGNILE, *Società in house providing. Rassegna ragionata di giurisprudenza*, in *www.giustamm.it*.

propri organi»⁷⁸.

Nel percorso di affermazione di tale forma di esercizio dell'impresa, la giurisprudenza comunitaria ha individuato nella delimitazione dell'oggetto sociale dell'impresa affidataria a specifici settori di attività, nell'affidamento dei poteri gestionali ai soci (in luogo degli organi amministrativi della società), nella prevalenza dell'attività svolta a favore dei propri soci (è stata, tuttavia, ammessa la possibilità della gestione *in house* anche per l'erogazione di servizi pubblici a favore degli utenti), gli indici in presenza dei quali è possibile affermare la sussistenza di un «controllo analogo»⁷⁹.

Il notevole implementarsi dell'attività imprenditoriale della pubblica amministrazione ha determinato il sorgere di una serie di problematiche interpretative relativamente all'esatto inquadramento giuridico degli organismi partecipati, risultando evidente che una loro qualificazione in termini pubblicistici o privatistici si riverbera inevitabilmente anche sul rispetto dei vincoli e dei regimi di controllo della spesa imposti dai principi di finanza pubblica.

Sul punto la giurisprudenza, dopo un'iniziale tendenza a qualificare in termini privatistici i soggetti in questione⁸⁰, avvertendo le possibili distorsioni derivanti da una siffatta interpretazione, ha avviato un «complesso percorso di pubblicizzazione»⁸¹ della disciplina giuridica applicabile alle società commerciali partecipate da regioni ed enti locali.

Tra il 2009 e il 2010, infatti, la stessa Corte di legittimità ha battuto la strada del disvelamento della natura pubblicistica degli enti a forma societaria attraverso l'elaborazione di una serie di indici sintomatici quali la «specialità del regime pubblicistico» e/o «lo svolgimento di un servizio pubblico».

⁷⁸ Così T.A.R. Toscana, 28 luglio 2004, n. 2833, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁷⁹ In tal senso Corte Giust., 11 maggio 2006, c. 340/04, Carbotermo spa e Consorzio Alisei c. Comune di Busto Arsizio, in www.curia.europa.eu; Corte giust., 13 ottobre 2005, c. 458/03, Parking GmbH c. Gemeinde Brixen e Stadtwerke Brixen Ag, in www.curia.europa.eu.

Si tratta di requisiti che la giurisprudenza nazionale e comunitaria ha interpretato in modo estremamente restrittivo, finendo con l'escludere la possibilità dell'affidamento diretto in presenza di una partecipazione, seppur minima, da parte di privati.

⁸⁰ Secondo un primo orientamento della Corte di Cassazione (SS.UU. 6 maggio 1995, n. 4991, in www.dejure.it), l'interesse che fa capo al socio pubblico si configurerebbe come avente un rilievo esclusivamente extra sociale, con la conseguenza che le società in questione assumerebbero natura privatistica.

In successive pronunce la Suprema Corte ha ribadito che «la società per azioni non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché il Comune ne possiede in tutto o in parte le azioni: il rapporto tra società ed ente locale è di assoluta autonomia non essendo consentito al comune di incidere unilateralmente sullo svolgimento del rapporto medesimo e sull'attività della società per azioni mediante poteri autoritativi, ma solo avvalendosi degli strumenti previsti dal diritto societario da esercitarsi a mezzo dei membri di nomina comunale presenti negli organi della società» (Cass. SS.UU. 15 aprile 2005, n. 7799, in www.dejure.it; Cass. SS.UU. 31 luglio 2006, n. 17287, in www.dejure.it).

⁸¹ L'espressione è di A. De Michele, *I processi di pubblicizzazione delle società partecipate dalle Regioni e dagli enti locali, in Istituzioni del federalismo*, 2/2011.

In particolare, è stato sostenuto che la natura pubblica o privata di un soggetto partecipato non dipenda tanto dalla veste formale (società o altro modulo organizzativo) bensì dallo scopo perseguito e delle risorse utilizzate nello svolgimento delle attività con la conseguenza che, in presenza di elementi comprovanti una natura pubblica sostanziale, una società, formalmente privata, debba considerarsi soggetta allo statuto pubblicistico⁸².

Ponendo attenzione anche alla disciplina di carattere speciale dettata dal legislatore per talune società, la giurisprudenza costituzionale è addivenuta a un'ulteriore sub-distinzione, nell'ambito della generale categoria della «società in mano pubblica», tra «attività amministrativa in forma privata» e «attività di impresa degli enti pubblici»⁸³. Attraverso tale differenziazione si è inteso sottolineare la prevalenza, nel primo caso, degli interessi pubblici e la valenza “strumentale”, rispetto agli stessi, delle società costituite dagli enti pubblici.

Peculiare caratteristica questa che, pur non incidendo sulla natura della società la quale rimane di diritto privato, incide, invece, sul regime giuridico rendendo necessari innesti di segmenti di disciplina di carattere speciale propri degli enti pubblici e deroganti lo statuto civilistico (in proposito la dottrina ha parlato di vere e proprie società di diritto speciale, in ragione delle consistenti «innervature» di profili di rilevanza pubblica in soggetti formalmente privati⁸⁴). Nel caso, invece, della «attività di impresa della p.a.» si fa riferimento

⁸² E' il caso della RAI, concessionaria del servizio pubblico televisivo, sottoposta a penetranti poteri di vigilanza da parte di un'apposita commissione parlamentare, destinataria di un canone di abbonamento avente natura di imposta e tenuta all'osservanza delle procedure di evidenza pubblica nell'affidamento degli appalti, secondo lo schema di matrice comunitaria dell'organismo di diritto pubblico (così Cass. SS.UU., 22 dicembre 2009, n. 27092, in *www.dejure.it*). In altri casi si è accentuato il requisito della partecipazione totalitaria (come nel caso Contral spa, di cui alla sentenza delle SS.UU. 24 novembre 2009, n. 24672, in *www.dejure.it*, dove la presenza di un unico socio pubblico ha indotto a concludere per la natura pubblica della società).

Nella medesima direzione si è mossa anche la Corte costituzionale la quale, con riferimento alla possibilità di assimilare una società a capitale totalmente pubblico ad un ente pubblico in relazione al regime giuridico applicabile, ha ritenuto non in contrasto con la Costituzione una norma di legge regionale che imponeva l'esperimento di concorsi pubblici per l'assunzione del personale (Corte cost. 1 febbraio 2006, n. 29, in *www.giurcost.org*).

L'orientamento è stato seguito anche dalla giurisprudenza contabile (*ex plurimis*, Corte dei conti, sezione giurisdizionale per il Veneto n. 238/2012, in *www.corteconti.it*; sezione giurisdizionale per il Lazio n. 493/2012, in *www.corteconti.it*; sezioni centrali di appello n. 642/2011, in *www.corteconti.it*).

Per un'analisi approfondita sulla questione si rimanda a G. SALA, *La società pubblica locale tra diritto privato e diritto amministrativo*, 9 e ss., in *La società pubblica tra diritto privato e diritto amministrativo*, a cura di V. DOMENICHELLI, Padova, 2008; F. GUERRERA, *La società di capitali come formula organizzativa dei servizi pubblici dopo la riforma del diritto societario*, in *Le società*, 2005, 423; M.P. CHITI, *Impresa pubblica e organismo di diritto privato: nuove forme di soggettività giuridica o nozioni funzionali*, in *servizi pubblici e appalti*, suppl. al n. 4/2204; G. NAPOLITANO, *Le società pubbliche tra vecchie e nuove tipologie*, in *Riv. Soc.*, 2006, 999 ss.

⁸³ Corte cost., sentt. 1 agosto 2008, n. 326, in *www.giurcost.org* e 8 maggio 2009, n. 148, in *www.giurcost.org*.

⁸⁴ F. CAPALBO, *Le società partecipate dagli enti pubblici: un problema di teoria generale*, in *www.lexitalia.it*, n. 3/2013. L'autore evidenzia come il legislatore abbia «introdotta una serie di disposizioni di carattere speciale, in deroga al regime proprio delle società di diritto civile, che confermano una presa d'atto della incidenza in modo “diretto” sulle finanze pubbliche dell'operare di tali società in mano pubblica». Si pensi «all'obbligo imposto a Comuni e Province dall'art 6, comma 4, del D.L. 95/2012, di allegare al proprio rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate».

alle ipotesi in cui l'amministrazione si avvale di soggetti di diritto privato da considerare quali soggetti di mercato posti sullo stesso piano delle imprese concorrenti nell'ambito dei quali l'interesse pubblico viene declassato a irrilevante motivo della partecipazione sociale.

Da un punto di vista sistematico, la configurabilità di innesti di matrice pubblicistica in soggetti di diritto privato non rappresenta, certo, una novità nel nostro ordinamento. Basti pensare alla previsione dell'estensione, in capo a società di diritto privato inquadrabili quali «organismi di diritto pubblico»⁸⁵, degli obblighi di evidenza pubblica nella materia dei contratti di cui al d.lgs. 163/2006.

E' evidente, tuttavia, che i problemi interpretativi in questione vengano meno laddove il legislatore stesso riconduca soggetti formalmente di diritto privato nel novero delle pubbliche amministrazioni. Considerazione, quest'ultima, di rilievo alla luce dei recenti interventi normativi tesi proprio a inglobare talune società partecipate nel mondo delle pubbliche amministrazioni⁸⁶.

L'incredibile varietà del fenomeno, ma anche i risultati disastrosi per la finanza pubblica, hanno, inoltre, spinto il legislatore a porre dei vincoli per la costituzione di tale tipo di società. Significativi, al riguardo, sono l'art. 3, comma 27 ss., della legge 24 dicembre 2007, n. 244; l'art. 14, comma 32, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (conv. in legge 30 luglio 2010, n. 122), nonché l'art. 4 del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 (conv. in legge 7 agosto 2012, n. 135).

Con la prima delle norme richiamate è stato introdotto un pesante condizionamento alla libera autonomia negoziale delle pubbliche amministrazioni, limitando la costituzione di

⁸⁵ Secondo un orientamento giurisprudenziale più che consolidato è da considerarsi organismo di diritto pubblico comunitario qualsiasi organismo, anche in forma societaria: *a)* istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; *b)* dotato di personalità giuridica; *c)* la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico. In tal senso Corte Giust., sez. I, 10 novembre 1998, c. 360/96, BFI Holding BV, in www.curia.europa.eu; Corte Giust., sez. VI, 15 maggio 2003, c. 214/00, Commissione c. Spagna, in www.curia.europa.eu.

⁸⁶ A tal proposito, occorre considerare che l'art. 2, comma 2, del decreto legge 7 maggio 2012 n. 52 (conv. in legge 6 luglio 2012, n. 24), rubricato «razionalizzazione della spesa per l'acquisto di beni e servizi», include tra le pubbliche amministrazioni anche le società a totale partecipazione pubblica.

Rileva, altresì, l'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'art. 5, comma 7, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, a mente del quale: «*Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228 e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo [...]*».

soggetti partecipati ai soli casi in cui questi ultimi producano beni e servizi strettamente necessari al perseguimento delle relative finalità istituzionali⁸⁷.

È stato osservato come le finalità sottese a questo specifico intervento normativo fossero rinvenibili nella volontà del legislatore di porre un freno al proliferare di organismi societari operanti in settori estranei a quelli istituzionali dell'ente di riferimento nonché di garantire una maggiore tutela della concorrenza e del mercato, senza trascurare l'esigenza di contenere i costi di funzionamento di tali organismi gravanti sulla finanza pubblica⁸⁸.

Con il successivo art. 14, comma 32, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, invece, è stata imposta ai Comuni con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti la dismissione e lo scioglimento degli organismi partecipati⁸⁹.

Da ultimo, l'art. 4 del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 ha previsto una singolare procedura di scioglimento per le società controllate, direttamente o indirettamente, dalle pubbliche amministrazioni che hanno conseguito nell'anno 2011 un fatturato da prestazione di servizi a favore delle amministrazioni stesse superiore al 90 per cento dell'intero fatturato. La norma, invero, ne dispone lo scioglimento entro il 31 dicembre 2013 o, in alternativa, l'alienazione delle partecipazioni detenute, mediante procedura a evidenza pubblica. Col

⁸⁷ Come rilevato anche dalla adunanza plenaria del Consiglio di Stato 7 giugno 2011, n. 10, tale disposizione non ha fatto altro che positivizzare un orientamento già consolidatosi in sede pretoria ed in linea con l'inquadramento della autonomia negoziale della pubblica amministrazione non come libera, bensì come «funzionalizzata».

⁸⁸ Le disposizioni contenute nell'art. 3, comma 27, mirano dunque a rafforzare la distinzione tra attività amministrativa in forma privatistica e attività di impresa di enti pubblici nonché a evitare che quest'ultima venga svolta beneficiando di privilegi dei quali un soggetto può godere in quanto pubblica amministrazione (capitale pubblico, asimmetrie informative).

E' stato, inoltre, osservato come le norme in questione, ponendosi in un rapporto di stretta continuità con le disposizioni di cui all'art. 13 del decreto legge 4 luglio 2006, n.223 (conv. in legge 4 agosto 2006, n. 248), secondo cui le società strumentali della amministrazioni pubbliche devono rivolgere la propria attività esclusivamente nei confronti dell'ente stesso e non possono svolgere prestazioni a favore di altri soggetti (sia pubblici che privati), hanno lo scopo di evitare l'introduzione nel mercato di meccanismi discorsivi della concorrenza. Sul punto S. CAPACCI, *Alcune considerazioni sull'obbligo di ricognizione delle società partecipate dagli enti locali, ai sensi dell'art. 3, commi 27-31 della legge 244/2007 e s.m.i.*, in *La Finanza Locale* n. 6/2010.

L'art. 3, commi 27-29, della legge 244/2007 ha passato il vaglio della Corte costituzionale, la quale ha sottolineato come le norme censurate *“in considerazione del loro contenuto sono appunto dirette ad evitare che soggetti dotati di privilegi svolgano attività economica al di fuori dei casi nei quali ciò è imprescindibile per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, ovvero per la produzione di servizi di interesse generale (casi compiutamente identificati dal citato art. 3, comma 27), al fine di eliminare eventuali distorsioni della concorrenza, quindi sono preordinate a scongiurare una commistione che il legislatore statale ha reputato pregiudizievole della concorrenza”*; e ancora, esse *“mirano, da un canto, a rafforzare la distinzione tra attività amministrativa in forma privatistica (posta in essere da società che operano per una pubblica amministrazione) ed attività di impresa di enti pubblici, dall'altro, ad evitare che quest'ultima possa essere svolta beneficiando dei privilegi dei quali un soggetto può godere in quanto pubblica amministrazione”* (Corte cost., 8 maggio 2009, n. 148, in www.giucost.org).

⁸⁹ Tale norma, tuttavia prevede un'eccezione all'obbligo di dismissione in relazione alle società «particolarmente virtuose» e cioè quelle che: *a)* presentano al 30 settembre 2013 un bilancio in utile negli ultimi tre esercizi, riduzioni di capitale conseguenti alle perdite di bilancio; *b)* non hanno subito, nei precedenti esercizi, perdite di bilancio in conseguenza delle quali il comune sia stato gravato dall'obbligo di procedere al ripiano delle perdite medesime.

ricorso all'alienazione, la società otterrebbe la contestuale assegnazione del servizio per cinque anni, a decorrere dal 1 gennaio 2014⁹⁰.

L'evoluzione normativa citata mostra, dunque, un progressivo *sfavor* per la costituzione e il mantenimento di società da parte di enti pubblici.

2.1. I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria

Come è noto, negli ultimi anni, l'assetto dei rapporti tra i diversi livelli di governo del nostro Paese è stato interessato da un processo di ridefinizione di vasta portata.

Tra gli interventi legislativi che hanno maggiormente inciso in tal senso vi è, senza dubbio, la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 la quale, riformulando il titolo V della parte seconda della Costituzione, ha delineato un nuovo sistema delle autonomie che vede elevati a rango costituzionale i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza⁹¹.

Invero, la citata riforma ha previsto il rafforzamento del ruolo delle regioni e degli enti locali quali livelli territoriali di governo più vicini ai cittadini mediante l'attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative, ad esclusione di quelli incompatibili con le dimensioni dell'ente⁹².

Tale nuova distribuzione di competenze e funzioni tra centro e periferia ha, dunque, necessariamente determinato un decentramento in materia finanziaria e tributaria, funzionale a garantire (almeno nelle intenzioni del legislatore) un'effettiva autonomia degli enti territoriali e locali⁹³.

⁹⁰ Alcuni hanno sostenuto l'irragionevolezza di tale previsione, avendo il legislatore adottato un criterio che, per il caso delle società *in house*, determina una ulteriore limitazione ai già stringenti limiti fissati dalla normativa e dalla giurisprudenza comunitaria. Su questo aspetto G. URBANO, *Le società a partecipazione pubblica tra tutela della concorrenza, moralizzazione e amministrativizzazione*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 65. Altri hanno ritenuto contraddittorio il fatto che se, da un lato, la norma in esame prevede lo scioglimento di dette società, dall'altro parrebbe non essere esclusa la possibilità di una loro ricostruzione ai sensi dell'art. 13 della legge n. 248/2006, con la conseguenza che in tale ipotesi le nuove società non potranno incorrere nella sanzione dello scioglimento non essendo esistenti nell'anno 2011. Sul punto M. PANI – C. SANNA, *I limiti all'in house providing nella legislazione nazionale e regionale*, in www.lexitalia.it, n. 3/2013.

⁹¹ I richiamati principi erano già stati introdotti nel nostro ordinamento dalle cd. riforme Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59; legge 15 maggio 1997, n. 127; legge 16 giugno 1998, n. 191), le quali avevano previsto il trasferimento di talune funzioni amministrative dallo Stato alle amministrazioni regionali e locali.

Per una approfondita disamina sul fenomeno e sugli aspetti rilevanti del federalismo fiscale vedasi M. CLARICH, *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2012, 105; R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 2011; F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010; G. MURARO, *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1657 ss; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009; C. TUCCIARELLI, *La legge n. 42/2009: oltre l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 61 ss.

⁹² L'art. 118 Cost., infatti, prevede che tali compiti e funzioni spettino ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città Metropolitane, Regioni e Stato, in ossequio ai principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.

⁹³ In proposito, è stato autorevolmente affermato come il federalismo politico non possa prescindere da quello fiscale. cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 127.

E' stato, infatti, previsto (art. 119, secondo e terzo comma) che ogni livello di governo è dotato di fonti di finanziamento che si articolano in: tributi ed entrate proprie, stabilite e applicate secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario⁹⁴; compartecipazioni al gettito di tributi erariali, riferibili al loro territorio; risorse, senza vincoli di destinazione, provenienti da un fondo perequativo istituito con legge dello Stato per i territori con minore capacità fiscale. Il quarto comma del menzionato articolo costituzionale dispone, inoltre, che tali fonti debbano garantire agli enti territoriali il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche loro attribuite⁹⁵.

In questo nuovo scenario, dunque, che vede ribaltato il tradizionale principio del «trasferimento di funzioni» dallo Stato agli enti periferici, basato su una finanza di tipo derivato, si è assistito al riconoscimento per i vari livelli di governo di una autonomia finanziaria sia sotto il profilo della capacità decisionale di erogazione di spesa e di acquisizione delle entrate sia sotto il profilo dell'autonoma applicazione di tributi ed entrate propri⁹⁶.

Nonostante il novellato art. 114 della Carta costituzionale abbia sancito una formale equiparazione tra i vari livelli di governo, è stato autorevolmente rilevato come il differente strumento normativo a disposizione di Comuni e Province - precludendo a questi enti una potestà impositiva diretta - comporti un grado di autonomia tributaria differente rispetto a quello delle Regioni⁹⁷.

⁹⁴ Difficoltà interpretative sono sorte con riferimento alla nozione di «tributo proprio» riferita ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni. Sul punto la giurisprudenza costituzionale ha avuto modo di affermare che, nel sistema delineato dal nuovo Titolo V, un tributo è «proprio» solo se è frutto dell'esercizio di una potestà legislativa autonoma, e non se sussistono altre circostanze, quali l'attribuzione all'ente del gettito, della potestà di accertamento e di riscossione o del potere di intervenire sull'aliquota (Corte cost. sentt. 26 settembre 2003, n. 296, in *www.giurcost.org*; 26 settembre 2003, n. 297, in *www.giurcost.org*; 15 ottobre 2003, n. 311, in *www.giurcost.org*; 20 luglio 2004, n. 241, in *www.giurcost.org*).

⁹⁵ Ad avviso della dottrina, C. FONTANA, *Il coordinamento europeo dei bilanci nazionali*, in *Diritto della finanza pubblica europea* (a cura di) L. DI RENZO – R. PERRONE CAPANO, 2008, 321, ciò ha determinato da un lato, l'istituzionalizzazione del principio di cui alla legge n. 59/1997, in base al quale il conferimento delle funzioni agli enti territoriali deve essere accompagnato dal trasferimento delle risorse necessarie ad esercitarlo; dall'altro, il riconoscimento dell'esigenza di porre regole certe sulla distribuzione e sul reperimento delle risorse.

⁹⁶ Occorre precisare, tuttavia, che già la legge 8 giugno 1990, n. 142, aveva riconosciuto maggiori poteri agli enti locali in materia di risorse proprie e trasferite, nonché una potestà impositiva in capo a Comuni e Province. Successivamente, il d.lgs. n. 446/1997 ha determinato una più profonda modificazione della finanza locale, attuando un significativo decentramento del prelievo dallo Stato alle Regioni e agli Enti locali, dotando questi livelli di governo sub-centrali di un'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una responsabile politica fiscale e di bilancio attraverso, in particolare, il riconoscimento della potestà regolamentare ai Comuni e alle Province e la possibilità di introdurre in alternativa ai tributi propri, canoni e tariffe. Il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico degli Enti Locali) ha, poi, introdotto il principio di sussidiarietà (art. 3, comma 5) quale criterio di ripartizione delle funzioni di Comuni e Province.

⁹⁷ In tal senso A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 21; F. AMATUCCI, *op. cit.*, 25. Altri hanno osservato come il nostro resta un sistema unitario, in cui lo Stato conserva competenze esclusive in materie cruciali, tra cui il coordinamento della finanza pubblica e del

Ciò lo si deve al diverso rapporto esistente tra la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 della Costituzione (la quale impone la necessità di disciplinare a livello legislativo, quanto meno, gli aspetti fondamentali del prelievo) e gli strumenti di normazione a disposizione degli enti locali territoriali.

Per tale ragione è stato sostenuto che il termine «stabilire», contenuto nel nuovo art. 119, assume valenza diversa a seconda che sia riferito alle regioni o agli enti locali. Invero, le prime, essendo dotate di potestà legislativa, sono in grado di disciplinare compiutamente, in via primaria, i tributi propri. Al contrario, gli enti locali, non godendo di potestà legislativa, devono operare nel rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 della Carta fondamentale; essi, dunque, possono disciplinare con regolamento i tributi propri ma in via secondaria, con norme attuative o integrative delle norme primarie, contenute in leggi statali o regionali⁹⁸.

Sul punto, invero, la dottrina maggioritaria ritiene che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione sia relativa, nel senso che copre solo una determinata area della disciplina dei tributi e, precisamente, l'indicazione del presupposto, dei soggetti attivi e passivi, dei criteri direttivi di determinazione della base imponibile e dell'aliquota. A fonti subordinate (alla legge) possono, invece, essere rimesse la parte tecnico-estimativa della determinazione della base imponibile e la disciplina dell'accertamento e della riscossione⁹⁹. La legge statale o regionale, dunque, dovrebbe costituire la cornice entro cui gli enti locali intervengono sugli aspetti procedurali concernenti l'attuazione della norma tributaria¹⁰⁰.

sistema tributario nel suo complesso; in tali termini F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Finanza locale*, 9/2005, 14.

⁹⁸ F. TESAURO, *op. cit.*, 22, osserva come, nel permettere all'ente locale di «stabilire» e «applicare» tributi propri, il regolamento si rivelerà sempre attuativo di una potestà normativa tributaria altrui sia essa dello Stato o della Regione in ragione della riserva a questi attribuita di legiferare in materia di «individuazione» e «definizione» della fattispecie tributaria.

⁹⁹ Tesi, questa, sostenuta da V. FICARI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quaderni della Riv. di diritto tributario*, 3//2009, p.97; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1117 e ss.

Secondo tale impostazione, sarebbe riconosciuta agli enti locali una potestà normativa non difforme da quella delineata dall'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997, secondo cui province e comuni: «*possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*».

¹⁰⁰ In tal senso L. ANTONINI, *Sub art. 23*, in AA. VV., *La Costituzione Italiana. Principi fondamentali. Diritti e doveri dei cittadini. Commento agli artt. 1-54*, a cura di R. BIFULCO – A. CELOTTO – G. OLIVETTI, Torino, 2007, 498; G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. loc.*, 2006, 47 ss.; L. DEL FEDERICO, *I poteri normativi degli enti locali in tema di sanzioni e condoni tributari: ambiti di legittimità*, in *Fin. loc.*, 2005, 33. In senso contrario, F. TESAURO, *Le basi costituzionali, op. cit.*, 23, il quale sottolinea l'assenza nel Titolo V della Costituzione di una «riserva di legge regolamentare» dei tributi locali. Osserva l'autore: «*le leggi che disciplinano i tributi locali potranno, quindi, avere anche discipline di dettaglio, facendo con ciò prevalere le esigenze di omogeneità dei tributi locali rispetto a quelle esigenze dell'autonomia*».

In particolare, è stato osservato che il di più di autonomia garantito dalla nuova disciplina si risolve non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell'ente locale di imporre il tributo proprio, bensì nel potere di «stabilirne» e, quindi, individuarne in via regolamentare, gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) nell'ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati «genericamente» dalla legge statale o regionale. In tale prospettiva

Per tale motivo, al fine di rispettare il principio di autonomia, la legge non dovrebbe spingersi, troppo in dettaglio, alla determinazione analitica del tributo locale. In altri termini, secondo l'interpretazione proposta, il carattere relativo della riserva di legge regionale e l'esplicito riconoscimento costituzionale in favore dell'ente locale dell'autonomia tributaria dovrebbero precludere agli enti dotati di potestà legislativa primaria di stabilire in modo dettagliato gli elementi del prelievo locale sottraendoli del tutto al potere normativo dell'ente locale. E' stato rilevato come a conclusioni diverse si potrebbe pervenire solo a condizione di ritenere che l'art. 119 della Costituzione abbia riconosciuto una potestà normativa non legislativa ma regolamentare di natura primaria¹⁰¹.

L'autonomia garantita dall'art. 119 agli enti locali sembrerebbe dunque – nonostante la formale equiparazione all'autonomia tributaria delle Regioni – di qualità diversa, in quanto si svolge, *ex art.* 23 della Costituzione, nei limiti fissati da atti normativi primari e si esercita, appunto, solo con lo strumento normativo secondario del regolamento¹⁰².

E' da rilevare, tuttavia, che operano al di fuori della riserva di legge in questione i canoni, le tariffe e i corrispettivi dovuti dagli utenti dei servizi pubblici locali. La legge delega n. 42/2009, invero, all'art. 12, comma 1, lett. i), ha stabilito che gli enti locali possono, nel rispetto delle normative di settore, disporre di piena autonomia nella determinazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini¹⁰³.

Alla citata legge delega hanno fatto seguito dei decreti attuativi¹⁰⁴, i quali hanno introdotto importanti novità in tema di fiscalità municipale.

In particolare, l'art. 2 del decreto legislativo 23/2011¹⁰⁵ punta sulla devoluzione ai Comuni della «fiscalità immobiliare».

la legge si presenta, perciò, pur sempre come la base legislativa su cui l'ente locale fonda il suo potere d'imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge «relativa» di cui all'art. 23, delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali insistenti nel territorio della Regione. In proposito è stato evidenziato che per garantire una effettiva maggiore autonomia tributaria agli enti territoriali e locali, nel rispetto dei principi contenuti nell'art. 119 Cost., comma 1 e 2, «*sarebbe stato preferibile una identificazione più precisa delle competenze di questi ultimi nell'ambito degli spazi definiti dal potere di coordinamento spettante in primis al legislatore statale, piuttosto che operare distinzioni sulla base della tipologia di legge istitutiva di ipotetici e indefiniti tributi propri regionali diversi da quelli derivati*». Così F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in *Il nuovo sistema degli enti locali*, Torino, 2011, 22.

¹⁰¹ In tal senso V. FICARI, L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007, in *Rass. Trib.*, 3/2007, 887.

¹⁰² A conclusioni parzialmente dissimili da quelle appena esposte è giunta una parte minoritaria della dottrina la quale ha sostenuto che l'esclusione di una siffatta autonomia per gli enti locali determinerebbe una ingiustificata differenziazione tra questi ultimi e le regioni, contrastando con la *ratio* della novella costituzionale. In tali termini A. PIRAINO, *Il nuovo modello costituzionale della finanza locale*, Catanzaro, 2004.

¹⁰³ In dottrina si è evidenziato come tale aspetto ha segnato una tendenza alla defiscalizzazione della finanza locale, orientata verso l'introduzione di nuove entrate non tributarie (come le tariffe) immediatamente collegabili al beneficio, che impongono una maggiore responsabilizzazione attraverso una stretta relazione tra il prelievo fiscale e il beneficio. F. AMATUCCI, *op. cit.*, 39.

¹⁰⁴ Il d.lgs. n. 23/2011, il d.l. n. 201/2011 e il d.l. n. 16/2012 (conv. in l. n. 44/2012).

Salvo novità legislative, a partire del 1° gennaio 2014 i tributi comunali saranno quindi sostanzialmente conglobati in cinque distinti prelievi tributari: l'IMU¹⁰⁶ e l'Imposta di scopo¹⁰⁷ il cui presupposto di tassazione è rappresentato dal possesso di beni immobili e terreni; la TARES che avrà come presupposto di tassazione la produzione di rifiuti solidi urbani e di alcuni servizi¹⁰⁸; l'IMU secondaria, il cui presupposto è costituito dall'occupazione di aree e spazi pubblici¹⁰⁹; l'imposta di soggiorno e quella di sbarco¹¹⁰.

In dottrina è stato, tuttavia, evidenziato come solo con riferimento all'imposta di soggiorno e a quella di scopo si possa parlare di tributi pienamente «propri», dal momento che solo relativamente a detti prelievi, la cui introduzione viene rimessa alla discrezionalità dei Comuni, è possibile riconoscere l'espressione di autonomia impositiva in capo agli enti locali a partire dall'*an* della loro introduzione fino alla facoltà di introdurre eventuali sostituzioni, esenzioni o riduzioni. Nelle altre ipotesi, invece, si assiste sostanzialmente a una

¹⁰⁵ Il decreto presenta due caratteristiche principali. La prima, di natura costitutiva, è legata alla crescita dell'autonomia tributaria comunale in relazione alla base imponibile immobiliare, come previsto dall'art.11 c.1 b) della legge 42/2009; la seconda è, invece, legata ai complicati meccanismi secondo i quali la crescita dell'autonomia tributaria deve essere controbilanciata dalla riduzione dei trasferimenti erariali in base alle disposizioni dell'art. 11 c.1, e) della stessa legge, che prevede la soppressione dei trasferimenti statali finalizzati al finanziamento delle funzioni, fondamentali e non, degli enti locali. In tali termini C. BARGERÒ – S. PIPERNO, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, Focus sul federalismo fiscale n. 5/2011, IRES Piemonte.

¹⁰⁶ La disciplina del tributo, per quanto riguarda presupposto e base imponibile, fa riferimento alla normativa statale ICI, attribuendo al potere regolamentare dei Comuni la modifica, in aumento o in diminuzione, dell'aliquota di base e di quella ridotta per l'abitazione principale (e le relative pertinenze) e per i fabbricati rurali ad uso strumentale. Ciò comporta il riconoscimento di una parziale autonomia tributaria dei Comuni nel prelievo di tale imposta.

¹⁰⁷ L'art. 12, comma 1, lett. d), del d.lgs. 23/2011 prevede, tra i principi guida riguardanti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, la «disciplina di uno o più tributi propri comunali che...attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbanas».

L'art. 6 del decreto attuativo modifica ed integra, in senso sostanzialmente migliorativo, l'originaria disciplina dell'imposta di scopo dettata dall'art. 1, commi 145 e ss. della legge. n. 296/2006. Mantenuto il carattere facoltativo dell'introduzione del prelievo, viene ampliato l'elenco delle opere pubbliche finanziabili, prevedendo l'importante novità della possibile copertura totale della spesa e viene raddoppiata (estendendola a dieci anni) la durata massima di applicazione del tributo.

¹⁰⁸ Con riferimento a tale tributo, l'autonomia tributaria degli enti locali trova spazio prevalentemente in tema di agevolazioni. Invero, ai Comuni viene attribuita la facoltà di prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del trenta per cento, in casi prestabiliti dal legislatore nazionale.

¹⁰⁹ Tale imposta si basa sull'occupazione di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari. L'imposta è determinata sulla base della tipologia e l'entità dell'occupazione, nonché della zona del territorio comunale e della classe demografica.

¹¹⁰ *I tributi in questione possono essere istituiti, rispettivamente, dai Comuni capoluogo di provincia, dai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, ovvero dai Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori. L'imposta di soggiorno è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive e deve essere applicata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo sino a cinque euro per notte di soggiorno. Quella di sbarco, invece, è corrisposta da ogni persona fisica che, per giungere presso un Comune isolano, utilizzi mezzi di vettori pubblici e privati. Entrambe sono da considerarsi imposte di scopo in quanto il relativo gettito è destinato al finanziamento di interventi a favore del turismo nonché interventi di manutenzione, fruizione o recupero dei beni culturali e ambientali locali, e dei relativi servizi pubblici locali.*

devoluzione di quote di gettito di tributi erariali non manovrabili dai singoli enti¹¹¹.

2.2 Il regime fiscale per le società partecipate

Il crescente sviluppo di società partecipate dagli enti pubblici, oltre a porre interrogativi in ordine all'esatto inquadramento giuridico dei soggetti in questione, ha determinato la necessità di affrontare il tema relativo al trattamento fiscale dei rapporti finanziari reciprocamente intercorrenti tra l'organismo partecipato e l'ente. In particolare, le problematiche fiscali di maggior rilievo attengono all'applicazione dell'Iva nei servizi pubblici locali¹¹².

Invero, come rilevato, l'ente può provvedere alla gestione diretta del servizio pubblico ovvero alla gestione indiretta dello stesso mediante la costituzione di una società di capitali a partecipazione pubblica totale o mista. In tale seconda ipotesi il rapporto tra il gestore e l'ente locale è regolato – ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 113, 113-bis e 114 TUEL - dal «contratto di servizio», un documento disciplinante i poteri di indirizzo, di controllo e di intervento dell'ente nonché i rapporti fiscali tra le parti.

Si è soliti distinguere due diverse modalità di copertura economica del servizio: quella in cui l'erogazione del servizio viene finanziata totalmente dall'utente (mediante il prezzo pagato) e quella in cui l'ente provvede a integrare in modo totale o parziale il corrispettivo dovuto dall'utilizzatore¹¹³. Anche nei casi di affidamento a terzi, tuttavia, si assiste spesso all'erogazione, da parte del soggetto conferito, di canoni di concessione all'ente.

Orbene, ognuna delle diverse tipologie di affidamento è sottoposta a un regime fiscale differenziato.

Come già evidenziato, le somme corrisposte dall'ente pubblico in favore della società partecipata possono avere natura integrativa del corrispettivo ovvero natura contributiva.

Nella prima ipotesi, la dottrina prevalente ritiene applicabile l'art. 13, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972¹¹⁴, con la conseguenza che le somme erogate dall'ente a titolo di integrazione del corrispettivo dovuto dall'utente concorrono alla formazione della base imponibile Iva e

¹¹¹ Sul punto A. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e diritto*, n 6/2011.

¹¹² Per un'approfondita indagine sulle caratteristiche, il campo di applicazione, gli aspetti e le problematiche connesse con il particolare modello impositivo dell'Iva si rimanda a R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto - disciplina legislativa ed effetti*, Napoli, 1977.

¹¹³ N. VITIELLO, *Il regime dell'IVA nei servizi pubblici locali*, in *www.diritto.it*.

¹¹⁴ La norma stabilisce che: «La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

ad esse è applicabile l'aliquota della prestazione principale¹¹⁵.

Le somme che l'ente corrisponde al soggetto affidatario possono assumere, altresì:

a) natura contributiva di controprestazione del servizio reso dal soggetto affidatario.

In tale ipotesi si potranno avere diversi profili Iva che dipenderanno, appunto, da ciò che è stato pattuito nel «contratto di servizio»: se questo prevede uno specifico impegno dell'ente locale a erogare delle somme al soggetto partecipato a fronte di un obbligo di fare da parte di quest'ultimo, si crea quel rapporto sinallagmatico tra entrata e prestazione (in particolare, quando l'erogazione è parametrata alla prestazione resa dalla società all'utente finale della prestazione) che prefigura un'attrazione delle entrate, derivanti dai contributi erogati dal Comune, al campo di applicazione Iva.

D'altra parte l'Agenzia delle Entrate¹¹⁶, in alcune circolari, ha chiarito che «per l'applicazione del tributo, occorre...che sussista un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente fra l'ente erogatore e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi»; dunque, ove manchi lo stretto nesso contrattuale tra la prestazione e il contributo, questo ultimo ricadrà nelle prestazioni escluse ai sensi dell'art 2 comma terzo lett. a) del D.P.R. 633/72, in quanto assimilabile alle mere movimentazioni di denaro, quale fornitura del capitale per il finanziamento del servizio da rendere.

b) natura contributiva quale copertura dei costi sociali per l'erogazione del servizio.

E' questo il caso che si verifica allorché l'ente corrisponde all'affidatario l'importo necessario alla copertura del disavanzo tra costi del servizio e corrispettivo versato dall'utente per quel servizio, allo scopo di «pareggiare» i costi del servizio stesso.

Tali contributi, da non confondersi con la copertura delle perdite di esercizio delle società partecipate, sono dunque corrisposti a copertura dei minori ricavi conseguiti dall'organo partecipato, ad esempio nei casi in cui l'ente preveda l'applicazione di tariffe speciali.

¹¹⁵ Tesi sostenuta da S. BIGOLARO – V. CASTELLANI, *La società in house negli enti locali e nella sanità*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012; A.CERVellini, G. DI MEGLIO, M.FULIGNI, S. GIAROLO, S. RANDAZZO, *il credito iva nelle aziende speciali/ società partecipate*, commissione di studio UNGDCEC, 2010.

¹¹⁶ Da ultimo, la n. 61/E del 11 marzo 2009. Con specifico riferimento alle società *in house* l'Agenzia, rilevando la natura sinallagmatica del rapporto giuridico intercorrente con l'ente pubblico, caratterizzato da una prestazione (il servizio effettuato) e da una controprestazione (il corrispettivo ricevuto dall'organismo partecipato) nonché la circostanza che la società è comunque un soggetto giuridicamente distinto dall'ente controllante, ha affermato che ricorrono «nella fattispecie in esame sia il presupposto soggettivo sia quello oggettivo per l'applicazione del tributo e che per tale motivo la società deve assoggettare ad Iva i proventi ad essa corrisposti dall'ente quale corrispettivo» per l'attività di servizio svolta. In tal senso la risoluzione 37/E dell'8 marzo 2007.

Tale ultima posizione dell'Agenzia è conforme al consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria secondo cui sussiste la necessità di applicare l'Iva alle ipotesi in cui un'operazione corrispondente ad una funzione pubblica sia svolta non direttamente dall'ente pubblico territoriale ma indirettamente da un terzo, che operi in posizione di autonomia (cfr. Corte Giust., 26 marzo 1987, c. 235/1985; 25 luglio 1991, c. 202/1990; 12 settembre 2000, c. 276/97, in www.curia.europa.eu).

In tali ipotesi alcuni sostengono come occorra rifarsi alle disposizioni del «contratto di servizio» e analizzare nel caso concreto se la copertura dei costi in questione è intesa come integrazione del corrispettivo o se trattasi di impegno genericamente assunto dall'ente, a nulla rilevando, ai fini della qualificazione come corrispettivo, l'inclusione di tali somme nel bilancio previsionale dell'ente¹¹⁷; secondo altri, invece, i predetti tipi di contributi sono rilevanti ai fini Iva e dovranno essere fatturati dalla società affidataria all'ente con l'applicazione dell'aliquota ordinariamente prevista per il servizio erogato¹¹⁸.

c) *natura contributiva per la copertura dei disavanzi di gestione.*

Si tratta delle erogazioni effettuate dall'ente a copertura delle perdite di esercizio delle società partecipate. Per tali erogazioni non vi è alcuna correlazione con il servizio svolto dall'organo partecipato; ne deriva la loro esclusione dal campo di applicazione dell'Iva¹¹⁹.

Quanto alle erogazioni effettuate dalla società concessionaria all'ente, è stato sostenuto come, in generale, la corresponsione di un canone da parte del soggetto affidatario di un servizio è riconducibile, ai fini Iva, alle ipotesi di applicazione dell'art. 3 del d.p.r. n. 633/1972, a mente del quale: «*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da (...) obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*».

E' da rilevare, tuttavia, che la legislazione circoscrive la soggettività passiva Iva degli enti pubblici, limitandola alle ipotesi di esercizio di attività commerciale o agricola dell'ente.

Ci si è dunque chiesti in quali casi il canone per la concessione di un servizio imponga all'ente locale di applicare l'Iva sul corrispettivo conseguito.

Al riguardo il Ministero dell'economia e delle finanze, interpellato sul trattamento Iva del canone di concessione del servizio pubblico di somministrazione del gas, ha chiarito che: «*la concessione in rassegna debba essere collocata tra gli atti economici tipici posti in essere dai Comuni piuttosto che tra gli atti aventi connotazione istituzionale autoritativa [...]. Il conferimento di tali poteri e diritti si concretizza nella concessione in gestione di un servizio di erogazione del gas, che per sua natura è un'attività economica e non di natura istituzionale, attratta nel campo di applicazione dell'IVA in virtù dell'art. 3, primo comma del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche, trattandosi di un rapporto*

¹¹⁷ Tesi questa sostenuta da G. DI MEGLIO, M.FULIGNI, S. GIAROLO, S. RANDAZZO, *Il credito iva nelle aziende speciali/ società partecipate*, commissione di studio UNGDCEC, 2010. Ad avviso degli autori in molte occasioni, infatti, i contributi erogati dall'Ente non hanno assolutamente la funzione di corrispettivo per l'attività svolta dal soggetto percipiente, ma assolvono la funzione di fornire le fonti di finanziamento per poter svolgere il servizio; questo è tanto più vero, poi, nei servizi di pubblica utilità, quali lo spettacolo o la cultura.

¹¹⁸ La tesi è di E. BRUNINO, *Il regime fiscale delle società in house*, in *La società in house negli enti locali e nella sanità*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012 (a cura di) S. BUGOLARO – A.CASTELLANI, 156.

¹¹⁹ A simili conclusioni è giunta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 37/E dell'8 marzo 2007. Ad avviso dell'Agenzia in tali ipotesi l'Iva non deve essere applicata, stante l'assenza di una diretta riferibilità delle erogazioni a prestazioni determinate, tenuto conto altresì del fatto che, di norma, un trasferimento del genere viene eventualmente deliberato a consuntivo ed a fronte dei risultati dell'intera gestione.

sinallagmatico, instaurato tra il comune e le aziende concessionarie del servizio, che ha per oggetto un'obbligazione di fare»¹²⁰.

Secondo le precisazioni fornite dal Ministero, il discrimine fondamentale per l'applicazione dell'Iva al canone di concessione sarebbe, dunque, rinvenibile della «posizione» dell'ente quale soggetto svolgente attività commerciale piuttosto che pubblica autorità. In altri termini, il canone deve essere considerato non soggetto a Iva nelle ipotesi in cui l'attività espletata rientri tra quelle istituzionali dell'ente, non potendo essere svolta da privati. Viceversa, laddove essa rientri in un settore per il quale operi il libero mercato, l'amministrazione dovrà assoggettarla a Iva al fine di evitare distorsioni della concorrenza¹²¹.

Occorre, tuttavia, sottolineare come alcune attività, elencate nell'Allegato I alla direttiva del Consiglio dell'Unione n. 2006/112/CE – recepite nell'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972 – vengono considerate in ogni caso attività commerciali e dunque imponibili Iva, anche nelle ipotesi che esse vengano svolte da enti pubblici. Tra queste, occorre menzionare: *l'erogazione di acqua e servizi di fornitura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore, trasporto di persone, servizi portuali e aeroportuali*¹²².

3. Il Patto di stabilità e crescita e la sua incidenza nell'ordinamento italiano

Il processo di integrazione politico-economica tra i Paesi dell'Unione europea ha imposto ai singoli Stati membri l'osservanza di alcuni obiettivi di finanza pubblica, fissati con il Trattato di Maastricht nel 1992¹²³ e successivamente specificati con il Patto di stabilità e crescita¹²⁴.

Quest'ultimo può definirsi come un accordo tra i Paesi dell'Unione, finalizzato a garantire il mantenimento dei parametri di adesione all'Unione monetaria europea, mediante il

¹²⁰ Risoluzione n. 361285 del 31 dicembre 1986.

¹²¹ Per una disamina approfondita sul punto si veda S. BIGOLARO – A. CASTELLANI, *op. cit.* 157.

¹²² Da ultimo va segnalato che la Corte di Giustizia ha recentemente fornito indicazioni sulla detraibilità dell'Iva assoluta a monte sui servizi amministrativi e gestionali successivamente riaddebitati alle partecipate, ribadendo il principio di neutralità dell'imposizione fiscale nel sistema Iva e l'ammissibilità della detrazione secondo il criterio del pro-rata qualora gli acquisti di servizi a monte siano utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione (Corte giust., 6 settembre 2012, c. 496/11, Portugal telecom sgps c. Fazenda Publica).

¹²³ Il Trattato sull'Unione Europea (noto come Trattato di Maastricht) venne firmato il 7 febbraio 1992 dai 12 Paesi membri dell'allora Comunità Europea ed è entrato in vigore il 1 novembre 1993. Esso, oltre ad apportare rilevanti modifiche all'assetto istituzionale della Comunità, ha introdotto importanti novità in tema di politica economica e monetaria, prevedendo l'assoggettamento degli Stati membri a norme di bilancio comuni.

¹²⁴ Il Patto di stabilità e crescita costituisce una applicazione del Trattato di Maastricht che ha modificato gli artt. 99 e 104 del Trattato istitutivo della Comunità: lo scopo è quello di assicurare che le finanze dei Paesi aderenti all'Euro siano sane. Per una disamina approfondita sulla struttura e sulle finalità del Patto si veda G. DELLA CANAREA, *Il patto di stabilità e le finanze pubbliche nazionali*, in *Riv. Dir. fin.*, 2001, 04, 559.

rafforzamento delle politiche di vigilanza sui *deficit* e i debiti pubblici¹²⁵ e la *Procedura per Deficit Eccessivo* (PDE)¹²⁶.

E' in tale contesto che va ricondotto l'impegno di tutti gli Stati membri a non produrre disavanzi eccessivi e a realizzare una situazione di bilancio che, nel medio termine, possa comportare un saldo positivo o, comunque, vicino al pareggio.

Il Patto di stabilità e crescita ha fissato, dunque, i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi possono muoversi autonomamente¹²⁷.

Sebbene i vincoli e gli obiettivi stabiliti dal predetto accordo ricadano, formalmente, sui governi centrali degli Stati membri, è evidente che il raggiungimento degli risultati in esso fissati non possa prescindere dal coinvolgimento dei vari livelli di governo periferici che concorrono alla formazione dei saldi di bilancio¹²⁸. E' stato, infatti, rilevato che i vincoli europei investono la finanza pubblica nel suo complesso e, perciò, tutti gli enti di governo sub-statali (a prescindere dalla posizione di autonomia loro riconosciuta) e non solo lo Stato, che tuttavia risponde del rispetto di essi in sede europea¹²⁹.

¹²⁵ In particolare, il Patto prevede per gli Stati aderenti all'Euro il rispetto dei cc.dd. *parametri di Maastricht*, ovvero: il mantenimento del rapporto *deficit*/PIL sotto la soglia del 3% del PIL e un debito pubblico inferiore al 60% del PIL.

¹²⁶ La procedura per deficit eccessivo è disciplinata dall'art. 104 del Trattato della Comunità europea e dal regolamento 1467/97, che ne stabilisce i termini per le varie fasi che la costituiscono.

Il procedimento origina da una relazione redatta dalla Commissione europea sulla quale il Comitato Economico Finanziario esprime un proprio parere. Se all'esito della formulazione del predetto parere, la Commissione ritiene sussistere un *deficit* eccessivo, provvede a trasmettere al Consiglio una raccomandazione, sollecitando l'adozione di misure volte alla riduzione dello stesso.

Il Consiglio, sentite anche le eventuali osservazioni trasmesse dallo Stato membro, decide sull'esistenza del debito eccessivo, formulando, qualora lo ritenga opportuno, le raccomandazioni finalizzate a far rientrare il disavanzo nei limiti consentiti entro un periodo determinato.

In caso di inadempienza da parte dello Stato, la Commissione propone, ed il Consiglio dei Ministri europei in sede di Ecofin approva, un «avvertimento preventivo» (*early warning*), al quale segue una raccomandazione vera e propria in caso di superamento del tetto.

Qualora, a seguito della raccomandazione, lo Stato interessato non apporti idonee misure correttive alla propria politica di bilancio, esso viene sottoposto ad una sanzione che assume la forma di un deposito infruttifero, da convertire in ammenda dopo due anni di persistenza del deficit eccessivo. Viceversa, nel caso in cui lo Stato adotti tempestivamente misure correttive, la procedura viene sospesa fino a quando il *deficit* non viene riportato sotto il limite del 3%.

¹²⁷ E' stato, tuttavia, rilevato che nella prassi applicativa il Patto abbia costituito, sin dalla sua adozione, un vincolo molto stringente per gli Stati nazionali, per i quali ha comportato rilevanti implicazioni in riferimento alla stabilizzazione del ciclo economico e la sostenibilità delle finanze pubbliche. Al riguardo si veda A. BARBERO, *La territorializzazione del patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 03, 35.

¹²⁸ In proposito è stato ritenuto *singolare* che il Patto di stabilità e crescita, definendo i limiti ai parametri imposti dal Trattato di Maastricht, *si riferisca al governo in generale, includendo solo implicitamente i livelli di governo a esso subordinati*, dal momento che questa impostazione comporta che il governo centrale sia l'unico soggetto chiamato a rispondere dei vincoli comunitari. Cfr. C. FONTANA, *op. cit.*, 314.

¹²⁹ V. CERULLI IRELLI, *I vincoli europei e le esigenze di coordinamento della finanza pubblica*, in *Law. nelle P.A.*, 2006, 05, 807. L'autore, in particolare osserva che: «nel nuovo ordinamento è ormai indiscutibile che un principio di rango costituzionale, circa la sana gestione finanziaria e l'equilibrio dei bilanci pubblici, vincola tutte le organizzazioni pubbliche a

Per tale ragione, ai fini del raggiungimento degli obiettivi assunti a livello comunitario, i singoli Paesi membri hanno adottato dei modelli di regolazione dei rapporti tra governo nazionale e autonomie locali, mediante l'adozione di sistemi di controllo delle dinamiche della finanza pubblica decentrata. Nel nostro Paese tale meccanismo ha preso il nome di Patto di stabilità interno, intendendosi con esso l'insieme delle disposizioni, contenute nelle leggi cc.dd. finanziarie, con cui lo Stato definisce gli obiettivi che gli enti decentrati devono perseguire per l'assolvimento degli obblighi assunti in sede comunitaria¹³⁰.

Il Patto interno è stato introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con l'art. 28 della legge n. 448/1998 (legge finanziaria per il 1999), il quale ha vincolato il governo locale a ridurre, progressivamente, il finanziamento in disavanzo¹³¹ delle proprie spese nonché il rapporto tra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo, e prevedendo, altresì, un sistema di incentivi e sanzioni in relazione al conseguimento o meno degli obiettivi imposti¹³².

cominciare dallo Stato; e questo principio, in virtù del suo valore formale, si impone ad ogni legge (statale e regionale) condizionandone la validità. E impone agli ordinamenti nazionali, di apprestare gli strumenti necessari affinché il principio sia applicato nel concreto operare delle pubbliche Amministrazioni».

E' stato altresì evidenziato come per il rispetto degli *standards* comunitari di finanza pubblica assumono rilevanza i dati aggregati di tutte le Pubbliche Amministrazioni, non solo quelle centrali e periferiche dello Stato, ma anche quelle regionali e locali, fermo restando che in sede comunitaria risponde delle eventuali violazioni esclusivamente lo Stato. In tal senso M. BARBERO, *La territorializzazione del patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 03,356.

¹³⁰ Questa complessa normativa ha più volte superato il vaglio di legittimità costituzionale. Ad avviso del Giudice delle leggi, invero, il principio del coordinamento della finanza pubblica conferirebbe alla potestà legislativa statale un'estesa capacità, non solo di dettare discipline vincolanti le gestioni finanziarie regionali e locali, ma anche di attribuire ad organi statali puntuali poteri di intervento nella materia. L'attività di coordinamento rappresenta sia uno strumento di transizione verso la riforma della finanza pubblica, sia un penetrante mezzo di intervento statale sull'autonomia finanziaria di spesa degli enti locali, non censurabile dagli stessi in quanto rappresentativo di un obbligo verso gli impegni assunti in sede comunitaria. Ciò nonostante la Corte ha comunque auspicato un adeguamento della disciplina del Patto in modo da calibrarne meglio i contenuti rispetto agli obiettivi di risanamento, eliminando nel contempo gli aspetti più marcatamente dirigistici e non concertativi (Corte cost., sentt. 1 ottobre 2003, n. 303, in *www.giurcost.org*; 26 gennaio 2004, n. 36, in *www.giurcost.org*; 4 ottobre 2005, n. 376, in *www.giurcost.org*).

¹³¹ La predetta disposizione normativa specifica che «*il disavanzo viene calcolato come la differenza tra le entrate finali effettivamente riscosse e le uscite di parte corrente, al netto degli interessi, effettivamente pagate. Tra le entrate non sono considerati i trasferimenti, sia di parte corrente che in conto capitale, dallo Stato, dall'Unione europea e dagli enti che partecipano al patto di stabilità interno, nonché quelle derivanti dai proventi della dismissione di beni immobiliari e finanziari. Tra le spese non devono essere considerate quelle sostenute sulla base di trasferimenti con vincolo di destinazione dallo Stato, dall'Unione europea e dagli enti che partecipano al patto di stabilità interno*».

Secondo alcuni la scelta di concentrarsi sul valore del disavanzo finanziario, invece che sull'indebitamento netto, è motivata dalla necessità di voler liberare gli investimenti delle Regioni e degli enti locali da ogni vincolo e di evitare che lo stesso obiettivo della riduzione del rapporto debito/PIL possa essere visto come un vincolo restrittivo agli investimenti locali. Sul punto A.GABRIELLI, *Finalità e significato del Patto di stabilità interno con particolare riferimento agli enti locali*, ne *L'Amministrazione italiana*, n. 12/2003, 1676.

¹³² Per realizzare le suddette finalità, il secondo comma del citato articolo disponeva, quindi, le modalità attraverso cui ottenere la prevista riduzione, relativamente a) al *perseguimento di obiettivi di efficienza, aumento della produttività e riduzione dei costi nella gestione dei servizi pubblici e delle attività di propria competenza da parte degli enti locali*; b) al *contenimento del tasso di crescita della spesa corrente rispetto ai valori degli anni precedenti*; c) al *potenziamento delle*

A ogni successivo esercizio finanziario la normativa sul Patto di stabilità è divenuta sempre più stringente e, in linea generale, gli obiettivi di miglioramento da raggiungere si sono sostanziati nel conseguimento di un saldo finanziario, sia in termini di competenza che di cassa, pari a quello del triennio precedente migliorato della misura annualmente determinata dalle leggi finanziarie¹³³. Anche la componente sanzionatoria si è man mano rafforzata, specialmente nei confronti degli enti locali, mediante la previsione di diverse tipologie di sanzioni in caso di inosservanza delle prescrizioni contenute nel Patto: dalla riduzione dei trasferimenti erariali, alla limitazione di alcune tipologie di spesa (per il personale, per le attività di consulenza ecc), al divieto di procedere a nuove assunzioni ovvero alla contrattazione di nuovi debiti, fino al commissariamento e alla previsione di aumenti automatici di alcune tipologie di tributi¹³⁴.

Le recenti innovazioni legislative intervenute in materia hanno rafforzato il ruolo delle Regioni, ammettendo la possibilità per queste di intervenire: *a)* autorizzando gli enti locali a peggiorare il loro saldo programmatico attraverso un aumento dei pagamenti in conto capitale, a fronte del contestuale miglioramento di pari importo dell'obiettivo programmatico della Regione stessa in termini di cassa o di competenza (cd. patto regionale verticale); *b)* rimodulando gli obiettivi posti dal legislatore nazionale per gli enti locali del proprio territorio in relazione alle diverse situazioni finanziarie esistenti, fermo restando l'obiettivo complessivamente determinato per gli stessi enti locali (cd. patto regionale orizzontale)¹³⁵.

attività di accertamento dei tributi propri ai fini di aumentare la base imponibile; d) all'aumento del ricorso al finanziamento a mezzo prezzi e tariffe dei servizi pubblici a domanda individuale; e) alla dismissione di immobili di proprietà non funzionali allo svolgimento dell'attività istituzionale.

¹³³ In particolare, ogni anno sono stati modificati: a) la definizione dell'obiettivo programmatico: un saldo e/o un tetto alla crescita della spesa; b) gli aggregati di bilancio (cassa e competenza) su cui è definito l'obiettivo e le voci da considerare nella definizione del saldo o della spesa (inizialmente l'obiettivo programmatico era determinato solo come saldo finanziario di cassa; a partire dal 2003, muovendo dalla considerazione che il bilancio di previsione che ogni ente locale approva a inizio anno è deliberato come bilancio di competenza, l'obiettivo di miglioramento del saldo finanziario fissato dal Patto è stato riferito sia alla gestione di cassa sia a quella di competenza; c) gli enti coinvolti; d) il meccanismo premiante e sanzionatorio.

¹³⁴ La disciplina delle sanzioni per il mancato rispetto del Patto di stabilità interno è stata ulteriormente arricchita dall'art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183, modificato, da ultimo, dalla legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 439). In caso di mancato rispetto del Patto, l'ente locale, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza: a) è assoggettato a una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo perequativo in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato; b) non può impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio; c) non può ricorrere all'indebitamento per gli investimenti; d) non può procedere ad assunzioni di personale.

¹³⁵ Legge 24 dicembre 2012 n. 228, commi 122-126. Vi è da segnalare, inoltre, che il decreto legge n. 138/2011 ha esteso, a decorrere dal 2013, la platea dei soggetti obbligati al rispetto del Patto ai Comuni con popolazione superiore a 1000 abitanti (Fino al 2012 il vincolo riguardava soltanto i Comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti).

La struttura del Patto non è stata esente da critiche e rilievi da parte della dottrina, la quale ha auspicato una riforma in diversi punti: in primo luogo, sono state evidenziate l'instabilità e la volatilità delle regole, dei meccanismi e degli ambiti di applicazione del Patto, che si pongono come un forte ostacolo a una ordinata e rigorosa programmazione finanziaria; in secondo luogo, è stato rilevato che le regole del Patto non tengono conto delle innovazioni determinate con la riforma del titolo V della Costituzione, le quali hanno accentuato i poteri amministrativi e tributari degli enti locali; infine, è stato sottolineato come il vincolo posto internamente non garantisce il rispetto degli impegni comunitari, dal momento che non agisce sul *deficit* ma sulle voci che lo compongono¹³⁶.

4. L'estensione dei vincoli del Patto alle società partecipate dagli enti locali.

I vincoli imposti dal Patto di stabilità agli enti decentrati hanno inevitabilmente provocato ripercussioni anche nei confronti delle società loro partecipate.

Invero, già prima degli interventi legislativi registratisi al riguardo, la giurisprudenza contabile aveva evidenziato che la forte correlazione intercorrente tra amministrazioni locali e organismi partecipati giustificasse un concorso di questi ultimi al rispetto degli obblighi di finanza pubblica. La sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Lombardia, infatti, aveva osservato come la natura di ente pubblico della società a partecipazione pubblica, costituita da un ente territoriale per lo svolgimento di compiti e funzioni di propria competenza con uso prevalente di risorse pubbliche, assumesse particolare rilevanza ai fini del rispetto del Patto di stabilità interno da parte di questa, a nulla rilevando la mera distinzione formale rispetto all'amministrazione affidante¹³⁷.

Il legislatore, probabilmente spinto dalle interpretazioni fornite dalla richiamata giurisprudenza, è intervenuto per la prima volta in materia con il decreto legge 25 giugno

¹³⁶ Per una disamina approfondita sui profili di criticità del patto si rimanda a C. FONTANA, *op. cit.*; L. BISIO – M. NICOLAI, *Il patto di stabilità e gli strumenti di finanza locale*, Santarcangelo di Romagna, 2009; F. BALASSONE, M. DEGNI, G. SALVEMINI, *Regole di bilancio, Patto di stabilità interno e autonomia delle Amministrazioni locali*, in *Rassegna Parlamentare* n. 3/2001.

¹³⁷ In tal senso Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione 17 gennaio 2007, n. 2, in *www.corteconti.it*.

Ancora, la Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Puglia, ha affermato che «i risultati economici delle società a partecipazione pubblica non possono non avere ripercussioni sul bilancio dell'ente locale che può essere considerato anche alla stregua di un'azienda capogruppo (holding) che, sulla base della rielaborazione dei dati di bilancio di ciascuna partecipata, è in grado di pervenire alla redazione del bilancio consolidato. Peraltro lo stesso art. 152 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) stabilisce che il regolamento di contabilità degli enti locali «assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», mentre l'art. 172, comma 1, lett. b), dello stesso testo unico, prevede tra gli allegati obbligatori del bilancio di previsione dell'ente locale, anche le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali, costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce». In tali termini Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Puglia, delibera n. 15/PAR/2008, in *www.corteconti.it*.

2008, n. 112 (conv. in legge 6 agosto 2008, n. 133), il cui art. 18, comma 2-*bis*, rimetteva a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la definizione delle modalità procedurali per l'assoggettamento al Patto di stabilità interno delle società pubbliche a partecipazione totalitaria (non necessariamente *in house*) e delle società affidatarie dirette di servizi pubblici locali (a rilevanza economica o meno), delle società che svolgono funzioni amministrative che soddisfano esigenze di interesse generale non industriali né commerciali e delle società strumentali degli enti locali¹³⁸.

Il successivo art. 23-*bis*, comma 10, lett. a)¹³⁹, prevedeva, altresì, l'assoggettamento degli affidatari *in house* di servizi pubblici locali a rilevanza economica alle regole del Patto di stabilità interno¹⁴⁰.

E' evidente che l'ambito di applicazione delle due norme richiamate non era però coincidente: mentre l'art. 23-*bis*, comma 10, lett. a) si riferiva soltanto alle società *in house* che gestiscono servizi pubblici locali a rilevanza economica, l'ambito di applicazione dell'art. 18, comma 2-*bis* riguardava una tipologia ben più ampia di società, creando delicati problemi di coordinamento.

L'art. 23-*bis*, comma 10, lett. a) è stato, tuttavia, dichiarato costituzionalmente illegittimo¹⁴¹. La Consulta, invero, accogliendo le obiezioni sollevate da numerose Regioni, ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale della norma sul presupposto che l'ambito di applicazione del Patto di stabilità interno attenga alla materia del coordinamento della finanza pubblica, di competenza legislativa concorrente, e non a materie di competenza legislativa esclusiva statale, per le quali soltanto l'art. 117, sesto comma, Cost. conferisce allo Stato la potestà regolamentare¹⁴².

Il legislatore ha cercato di colmare il vuoto normativo determinatosi a seguito della citata pronuncia (e della successiva abrogazione dell'art. 23-*bis* per effetto del *referendum* del 12-13 giugno 2011) mediante l'art. 4, comma 14, del d.l. 138/2011, secondo cui «*le società cosiddette*

¹³⁸La richiamata norma, nel rinviare ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, è stata ritenuta comunque non immediatamente applicabile. In questo senso si è espressa la Corte dei conti, sez. regionale di controllo per il Piemonte, la quale ha osservato che il decreto avrebbe dovuto chiarire anche altri profili problematici quali, ad esempio, quelli relativi alle società pluripartecipate da enti locali, titolari di quote azionarie anche assai disomogenee. In tal senso Corte dei conti, sez. regionale di controllo per il Piemonte, delibera n. 14/2010/SRCPIE/PAR, in www.corteconti.it.

¹³⁹Come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. a) del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135 (convertito in legge 20 novembre 2009, n. 166).

¹⁴⁰Anche tale articolo rinviava, a sua volta, a un regolamento governativo, avente il compito di disciplinare le modalità attraverso cui gli enti locali avrebbero dovuto procedere ad assoggettare le società da essi partecipate alle regole del Patto.

Conseguentemente, anche la norma richiamata, analogamente all'art. 18, comma 2-*bis*, non era immediatamente applicabile, essendo la sua operatività rimessa all'adozione del regolamento governativo in questione.

¹⁴¹Corte costituzionale, sentenza 17 novembre 2010, n. 325, in www.giurcost.org.

¹⁴²La dichiarazione di illegittimità costituzionale ha ovviamente travolto anche l'art. 5 del regolamento 168/2010, di attuazione del comma 10, lett. a) dell'art. 23-*bis*.

"in house" affidatarie dirette della gestione di servizi pubblici locali sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite, con il concerto del Ministro per gli Affari Regionali, in sede di attuazione dell'articolo 18, comma 2-bis del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni».

Anche tale disposizione, tuttavia, è stata recentemente dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, la quale ha osservato come la disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica sottoposta al vaglio di costituzionalità fosse riproduttiva, in buona parte, delle disposizioni di cui all'abrogato comma 10, lett. a), dell'art. 23-bis¹⁴³.

Occorre evidenziare che l'art. 4, nelle more della decisione del giudice costituzionale, aveva subito numerose modifiche, in particolare per effetto dell'art. 25 d.l. n. 1/2012¹⁴⁴, il quale aveva altresì introdotto l'art. 3-bis al d.l. 138/2011, a mente del quale: *«le società affidatarie in house sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite dal decreto ministeriale previsto dall'articolo 18, comma 2-bis, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112...»*¹⁴⁵.

La predetta disposizione ha pertanto riproposto il vincolo del rispetto del Patto di stabilità per tutte le partecipate *in house*, o comunque controllate dagli enti, che siano affidatarie dirette di servizi, con la conseguenza che le amministrazioni socie debbano esercitare appieno le prerogative del controllo analogo, finalizzate ad assicurare il puntuale rispetto degli obblighi legali da parte degli organi partecipati¹⁴⁶.

Al contrario, le società che hanno ricevuto l'affidamento della gestione di servizi pubblici locali con procedura competitiva sembrerebbero escluse dal rispetto del Patto in quanto la procedura di gara, seguita per la costituzione, assicura *«la presenza dei requisiti di economicità, efficienza ed efficacia necessari all'attuazione del buon andamento, posto dalla Costituzione all'art. 97, mediante il confronto competitivo sul mercato e la verifica della congruità dei costi, soprattutto in materia di personale»*¹⁴⁷.

Come osservato, il rapido evolversi del quadro normativo, dovuto anche alle pronunce del giudice costituzionale, non permette attualmente di comprendere con chiarezza quale

¹⁴³ Nella sentenza, invero, si legge: *«la disciplina recata dall'art. 4 del d.l. n. 138 del 2011 riproduce, ora nei principi, ora testualmente, talune disposizioni contenute nel comma 10, lettera a), dell'art. 23-bis del d.l. n. 112 del 2008, dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 325 del 2010»*. Corte cost. sent. 20 luglio 2012, n. 199, in www.giurcost.org.

¹⁴⁴ Le modifiche sopravvenute con l'art. 25 d.l. n. 1/2012 avevano limitato ulteriormente le ipotesi di affidamento dei servizi pubblici locali (ad es., affidamenti diretti solo per i servizi di valore inferiore a 200.000 euro; parere obbligatorio dell'AGCM) comprimendo ancor di più le sfere di competenza regionale (cfr. punto 2 considerato in diritto), in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica.

¹⁴⁵ Il richiamato decreto legge, all'art. 25, comma 2, lett. a), ha altresì apportato modifiche all'art. 114 del TUEL, prevedendo, a decorrere dal 2013 l'assoggettamento al patto di stabilità interno per le aziende speciali e le istituzioni.

¹⁴⁶ Cfr. Corte dei conti, sez. di controllo della Lombardia, deliberazione 19 gennaio 2012, n. 7, in www.corteconti.it.

¹⁴⁷ Cfr. Corte dei conti, sez. aut., n. 14/2011, in www.corteconti.it.

tipologia di organi partecipati dalle pubbliche amministrazioni sia assoggettata ai vincoli del Patto.

Sul punto non è mancato chi, ricorrendo a un'interpretazione sistematico-evolutiva del dato normativo, ha osservato che le società *in house* nonché le aziende speciali affidatarie dirette della gestione di servizi pubblici locali debbano considerarsi allo stato escluse dal rispetto del Patto di stabilità interno, essendo l'art. 25, comma 1, lett. a) del decreto legge n. 1/2012 riproduttivo dell'art. 4 del decreto legge n. 138/2011, dichiarato illegittimo dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 199/2012¹⁴⁸.

5. Considerazioni finali

Come osservato, il crescente ricorso allo strumento societario da parte delle pubbliche amministrazioni per il perseguimento dei propri fini istituzionali ha determinato il sorgere di problematiche interpretative relativamente all'esatto inquadramento giuridico delle società di capitali in questione, risultando eccessivamente esemplificativo il ragionamento secondo cui, laddove la pubblica amministrazione si avvalga di strumenti tipici del diritto privato, sia assoggettata anche alla relativa disciplina.

Per tale motivo, la giurisprudenza (e il legislatore), avvertendo le possibili distorsioni connesse alla gestione in forma privatistica di funzioni e servizi di primaria importanza per la collettività, ha avviato un percorso di pubblicizzazione della disciplina giuridica applicabile alle società commerciali partecipate dagli enti pubblici, giungendo a parlare, in alcuni casi, di vere e proprie società di diritto speciale.

In proposito, invero, si è sostenuto che il carattere pubblico delle risorse utilizzate nell'espletamento dell'attività, nonché dell'interesse perseguito, costituiscono indici comprovanti una natura pubblica sostanziale del soggetto partecipato, idonei a ricondurlo, sotto certi profili, nell'alveo dello statuto pubblicistico.

E' in tale contesto, dunque, che sembra doversi rinvenire la *ratio* dell'estensione dei vincoli imposti dal Patto di stabilità agli organismi partecipati dagli enti decentrati.

Non entrando nel merito della opportunità politica di adottare meccanismi di coordinamento della finanza pubblica piuttosto stringenti, come quelli previsti dal Patto di stabilità interno, in una fase congiunturale come quella attuale, caratterizzata da una situazione di stagnazione o, peggio ancora, di recessione, l'assoggettamento al Patto anche

¹⁴⁸ A. Lucarelli, *La sentenza della corte costituzionale n. 199/2012 e la questione dell'inapplicabilità del patto di stabilità interno alle s.p.a. in house ed alle aziende speciali*, in www.federalismi.it.

In particolare, l'autore osserva che «la disposizione, come è noto, è stata annullata dalla cit. sentenza n. 199 e, quindi, anche la sua reiterazione in altra sede normativa è da ritenersi illegittima, per invalidità derivata».

per i soggetti partecipati appare, in linea di principio, coerente con gli obiettivi di finanza pubblica assunti dal nostro Paese in sede comunitaria.

Escludere i predetti organismi dal novero dei soggetti sottoposti ai vincoli del Patto, invero, rischierebbe di vanificare gli sforzi compiuti dai governi locali per mantenersi entro i limiti fissati dal legislatore.

Ciò è tanto più vero se si considera che la giurisprudenza, come visto, in talune circostanze ha ricondotto soggetti formalmente di diritto privato nella categoria delle pubbliche amministrazioni. In tale ottica, l'estensione nei confronti delle partecipate dei vincoli imposti dal Patto appare, dunque, quanto più comprensibile, costituendo, tra l'altro, esplicazione del generale principio di cui all'art. 97 della Costituzione, secondo cui l'azione amministrativa dev'essere connotata da efficacia, efficienza ed economicità.

Tuttavia, non possono non auspicarsi interventi normativi volti a rendere meno rigidi gli obblighi del Patto nelle ipotesi in cui le compagini societarie siano oggettivamente impossibilitate al rispetto degli stessi.

Basti considerare i casi in cui le amministrazioni pubbliche sono tenute a garantire, soprattutto nel settore dei servizi pubblici locali, determinati servizi minimi essenziali per la collettività nonostante questi non siano redditizi (si pensi, ad esempio, al trasporto pubblico in zone con una conformazione particolare del territorio o con un numero esiguo di popolazione servita).

E' evidente che al ricorrere di tali circostanze ricada (esclusivamente) sull'ente pubblico l'onere di garantire l'erogazione dei servizi in questione, non rinvenendosi, per ovvie ragioni, sul mercato la disponibilità di operatori privati.

E' altrettanto evidente, tuttavia, che le società strumentali in tali ipotesi producano disavanzi eccessivi a causa degli elevati costi del servizio e delle scarse entrate e che, pertanto, tendano a sfiorare i limiti individuati dal Patto.

Occorre, dunque, che il legislatore tenga in debito conto tali circostanze, ad esempio attraverso l'introduzione di meccanismi derogatori al Patto, laddove sussistano comprovate ragioni di interesse pubblico.

E', altresì, necessario sottolineare che la prospettiva di una compartecipazione della totalità degli enti pubblici all'equilibrio finanziario nazionale sembra porsi in contraddizione con la tendenza storica ad aumentare gli spazi di autonomia dei soggetti periferici di amministrazione della collettività, culminata nel nostro Paese con la riforma del Titolo V della Costituzione: mal si concilia infatti con l'idea del decentramento (in particolar modo fiscale) il concetto in virtù del quale viene posto un vincolo agli enti substatali in materia di

entrate e di spese¹⁴⁹.

Non può che auspicarsi, infine, a seguito delle recenti pronunce del giudice costituzionale, un intervento legislativo chiarificatore che consenta di individuare con chiarezza la tipologia di società partecipate sottoposte alla disciplina e ai vincoli del Patto.

¹⁴⁹ Su questa base alcune norme del Patto di stabilità interno sono state impugnate dinanzi alla Corte costituzionale, per lamentare l'esproprio della competenza in materia di coordinamento finanziario consumato ai danni dei Governi regionali.

L'estensione del potere di coordinamento statale è stato tuttavia difeso dalla Suprema Corte, in considerazione del carattere eccezionale delle norme, legate alla situazione di «emergenza» in cui si è trovato il nostro Paese. Il giudice costituzionale, tuttavia, ha espresso l'auspicio che il legislatore statale trovi il modo di contemperare le esigenze socio-economiche delle diverse realtà presenti sul territorio in modo da non mortificare l'autonomia che la riforma costituzionale ha voluto ampliare (cfr. Corte costituzionale, 12 gennaio 2004, n. 4, in www.giurcost.org; 26 gennaio 2004, n. 36, in www.giurcost.org).

IL PROCESSO EVOLUTIVO CHE DAI DISTRETTI PRODUTTIVI APPRODA ALLE RETI D'IMPRESA: LE INNOVATIVE STRATEGIE ECONOMICO-LEGISLATIVE FINALIZZATE A CONSOLIDARE LA COMPETITIVITÀ AMBIENTALE DELLE PMI.

Di Daniela Siconolfi

SOMMARIO:1. Introduzione – 2. L'evoluzione legislativa dei distretti industriali quale presupposto per la puntuale individuazione del fenomeno – 3. Profili evolutivi del contratto di rete e delle reti d'impresa ed aspetti fiscali del fenomeno– 4. L'incremento della competitività ambientale delle PMI attraverso gli strumenti di aggregazione analizzati e la corretta gestione delle problematiche ambientali – 5. Conclusioni.

1. *Introduzione*

L'unificazione dei mercati a livello mondiale e le nuove sfide correlate al fenomeno della globalizzazione, favorita dallo sviluppo e dalla diffusione delle nuove tecnologie specie nel campo delle tlc, ha determinato una tendenziale uniformità dei modelli di produzione e di consumo. Una condizione che in una con le problematiche evidenziate dall'attuale crisi economica sta determinando le basi per un rapido superamento dell'economia dei distretti industriali. Uno stabile rilancio del sistema produttivo pone la necessità di superare i tradizionali e limitati ambiti territoriali e settoriali che caratterizzano i distretti produttivi. Pertanto il nuovo impegno delle istituzioni è proiettato verso lo sviluppo di nuove reti di impresa, basate su una convergente strategia di sviluppo tecnologico e di innovazione, correlate alla globalizzazione¹⁵⁰, quale fenomeno di unificazione dei mercati a livello

¹⁵⁰Da un lato, si assiste, infatti, a una progressiva e irreversibile omogeneità nei bisogni e a una conseguente scomparsa delle tradizionali differenze tra i gusti dei consumatori a livello nazionale o regionale; dall'altro, le imprese sono maggiormente in grado di sfruttare rilevanti economie di scala nella produzione, distribuzione e marketing dei prodotti, specie dei beni di consumo standardizzati, e di praticare politiche di bassi prezzi per penetrare in tutti i mercati. L'impresa che opera in un mercato globale, pertanto, vende lo stesso bene in tutto il mondo e adotta strategie uniformi, a differenza dell'impresa multinazionale, il cui obiettivo è invece quello di assecondare la varietà delle condizioni presenti nei paesi in cui opera. Il termine *g.* è spesso usato, come sinonimo di *liberalizzazione*, per indicare la progressiva riduzione, da parte di molti paesi, degli ostacoli alla libera circolazione delle merci e dei capitali. Questo, tuttavia, è solo un aspetto dei fenomeni di *g.*, che comprendono, in particolare, una tendenza al predominio sull'economia mondiale da parte di grandi imprese multinazionali, operanti secondo prospettive sempre più autonome dai singoli Stati, e una crescente influenza di tali imprese,

mondiale, consentito dalla diffusione delle innovazioni tecnologiche, specie nel campo della telematica, che hanno spinto verso modelli di consumo e di produzione più uniformi e convergenti, e le problematiche dell'attuale crisi economica hanno costituito il fondamento sostanziale per il superamento dell'economia dei distretti industriali¹⁵¹. La crisi ha tracciato un nuovo sistema produttivo che, per rilanciarsi, necessita di superare i limitati ambiti territoriali e settoriali. La sfida delle istituzioni si è proiettata verso la creazione di nuove reti d'impresa, fondate su una convergenza di strategie di sviluppo tecnologico e di innovazione¹⁵².

E' dunque opportuno, in primo luogo, enucleare le caratteristiche dei due sistemi organizzativi evidenziati allo scopo di estrapolare da tale analisi gli aspetti di maggiore criticità e valutare conseguentemente le opportunità di crescita che tali aggregazioni possono generare rispetto al fenomeno delle piccole e medie imprese nazionali¹⁵³, per poi passare all'analisi degli strumenti presenti nel contesto delle politiche ambientali rivolti ad incrementare la competitività delle stesse.

oltre che delle istituzioni finanziarie internazionali, sulle scelte di politica economica dei governi, in un quadro caratterizzato dall'aumento progressivo dell'integrazione economica tra i diversi paesi, ma anche dalla persistenza (o addirittura dall'aggravamento) degli squilibri fra questi. Tali fenomeni scaturiscono dai processi di integrazione internazionale sviluppatasi nel 19° sec., interrotti nella prima metà del Novecento dalle guerre mondiali e dalla Grande depressione, e ripresi nella seconda metà (soprattutto dopo il 1960) con rinnovato vigore. Tra gli ultimi decenni del 20° e gli inizi del 21° sec. il progresso tecnologico, divenuto sempre più veloce, ha ridimensionato le barriere naturali agli scambi e alle comunicazioni, contribuendo alla forte crescita registrata dal commercio internazionale e dagli investimenti diretti all'estero. In particolare, la diffusione delle tecnologie informatiche ha favorito i processi di delocalizzazione delle imprese e lo sviluppo di reti di produzione e di scambio sempre meno condizionate dalle distanze geografiche, alimentando la crescita dei gruppi multinazionali e i fenomeni di concentrazione su scala mondiale; ha favorito inoltre un'espansione enorme della finanza internazionale, tanto che il valore delle transazioni giornaliere sui mercati valutari è divenuto ormai superiore allo stock delle riserve valutarie esistenti. Contemporaneamente, la tendenza alla riduzione degli ostacoli, di ordine tariffario, fiscale o normativo, alla libera circolazione delle merci e dei capitali si è approfondita ed estesa, coinvolgendo anche molti paesi, ex socialisti o in via di sviluppo, che in passato avevano adottato politiche assai più restrittive. Da Enciclopedia Treccani on -line.

¹⁵¹ *Dai distretti alle reti d'impresa per rilanciare l'economia*, a cura di C. Tucci, www.ilsole24ore.com.

¹⁵² *Rapporto L'impresa che cambia*, a cura di A. Marzano, G. Fini, www.cnel.it

¹⁵³ E' opportuno rilevare che nella prassi trovano applicazione tre criteri per distinguere la piccola e media impresa: personale impiegato, fatturato annuale e totale di bilancio. La categoria delle piccole e medie imprese è costituita dalle imprese che occupano meno di 250 persone, hanno un fatturato annuale che non supera i 50 milioni di Euro e/o un totale di bilancio che non eccede i 43 milioni di Euro. All'interno della categoria delle PMI, la piccola impresa è definita come tale quando occupa meno di 50 dipendenti e il suo fatturato annuale e/o totale di bilancio non supera i 10 milioni di Euro. La micro impresa invece è quella che impiega meno di 10 persone e il suo fatturato annuale e/o totale di bilancio non eccede i 2 milioni di Euro. In ogni caso, l'azienda deve presentare carattere di indipendenza, ossia non può essere posseduto da parte di un soggetto terzo più del 25% del capitale o dei diritti di voto, né l'impresa stessa può possedere più del 25% del capitale o dei diritti di voto di un'altra impresa. Tale è la definizione stabilita dall'Unione Europea nella raccomandazione della Commissione europea n. 1442 del 06 maggio 2003, integrata nel nostro ordinamento giuridico con decreto legge del 18 gennaio 2005.

2.L'evoluzione legislativa dei distretti industriali quale presupposto per la puntuale individuazione del fenomeno.

I distretti produttivi possono essere identificati come sostanziali elementi di sostegno del sistema produttivo italiano e sono modellati come sistemi produttivi locali omogenei, contraddistinti da un'elevata concentrazione di imprese industriali, in prevalenza di piccole e medie dimensioni e dalla consistente specializzazione produttiva e che occupano la maggior parte della comunità locale¹⁵⁴.

Per una attenta disamina di tali fenomeni è opportuno ricondurre l'analisi ad un momento storico, che può essere ricompreso tra il secondo dopoguerra e gli anni '70, dunque prima dello sviluppo del mercato europeo e della concretizzazione del fenomeno della globalizzazione. In tale fase le imprese ed i mercati erano contraddistinti da dimensioni locali in cui si ampliava il novero delle prime piccole e medie imprese, specialmente manifatturiere, e sovente strettamente legate al territorio in cui erano localizzate a causa della presenza in esso di materie prime¹⁵⁵.

È questo il quadro di riferimento di una comunità che tende a sviluppare intraprendenza, senza imprenditoriale spirito emulativo, capacità di mettersi in proprio creando nuove imprese riconducibili a quelle di cui hanno avuto esperienza diretta per avervi lavorato o comunque che rappresentino un punto di riferimento produttivo del territorio in cui vivono¹⁵⁶.

L'incidenza di un tale fenomeno è dovuto alla presenza in esso di particolari peculiarità quali l'altissima circolazione di conoscenze in quanto il *know-how* è fortemente radicato nel territorio, condiviso da tutta la comunità e circola tra le imprese; l'altissima concorrenza, con correlato incremento dell'efficienza; le ridotte dimensioni dell'azienda, caratterizzate pertanto da flessibilità e dinamicità; la facoltà per le imprese di cooperare all'occorrenza, anche conservando i tratti distintivi dell'autonomia.

Un altro aspetto importante e peculiare dei distretti industriali è la combinazione tra competizione e collaborazione tra imprese. All'interno del distretto la competizione tra le imprese è assai forte¹⁵⁷ e seleziona le aziende migliori e più efficienti. Ma, nello stesso tempo, le imprese dei distretti industriali spesso concorrono congiuntamente alla realizzazione di progetti comuni anche allo scopo di promuovere all'estero i prodotti del distretto.

¹⁵⁴I temi dell'attività parlamentare nella *xvi* legislatura, Imprese e servizi n.1/20, marzo 2013, p. 6, in www.camera.it.

¹⁵⁵*Distretti e reti d'impresa*, www.eurosportelloveneto.it, p. 4.

¹⁵⁶ *Ibidem*

¹⁵⁷Fortis, *I distretti produttivi e la loro rilevanza nell'economia italiana: alcuni profili di analisi*, in Fortis-Quadrio Curzio (2006), p. 120.

Tuttavia questa realtà, che ha funzionato in modo straordinario in un sistema economico contenuto entro i confini regionali o nazionali, è stata sottoposta a grave pressione con l'apertura dei mercati oltre i confini indicati, in particolare con la c.d. globalizzazione¹⁵⁸.

Non si deve perdere di vista l'importanza del ruolo svolto dai distretti industriali quale elemento qualificante del sistema produttivo italiano. Al riguardo suscitano particolare interesse alcuni dati pubblicati dalla Banca d'Italia del rapporto (2012) sulle economie regionali. I "Nel 2001 l'Istat ha individuato 156 Sistemi locali del lavoro (SLI), su un totale di 686, i cui caratteri strutturali (per intensità di specializzazione manifatturiera e prevalenza di piccole e medie imprese) sono compatibili con la definizione di "distretto industriale". Nel 2007 tali territori concentravano il 22,5 per cento della popolazione, il 39,0 per cento degli occupati manifatturieri e il 37,2 delle esportazioni (tav. 3.1). La rilevanza dei distretti è maggiore nel Centro Nord (dove essi rappresentano il 43 per cento dell'occupazione manifatturiera totale dell'area) rispetto al Mezzogiorno (dove la stessa quota scende al 10 per cento). All'interno di ciascuna area sussistono significative differenze: al Nord il fenomeno distrettuale è più intenso in Lombardia e Veneto (dove oltre la metà degli addetti e delle esportazioni sono concentrate nei distretti); al Centro il fenomeno caratterizza soprattutto la Toscana e le Marche (con oltre il 70 per cento dell'export e quasi l'80 degli occupati); nel Mezzogiorno il fenomeno è presente in misura apprezzabile solo in Abruzzo e Puglia. Nel Nord prevalgono i distretti dell'industria meccanica, nel Centro e nel Sud quelli del sistema della moda (tessile, abbigliamento, cuoio e calzature).

È quasi superfluo aggiungere che sia la dimensione media d'impresa sia la propensione all'export, sono a parità di settore più elevate al Nord rispetto alla media italiana e soprattutto a Mezzogiorno. Tra gli autori che si sono occupati delle cause del ritardo nello sviluppo del sistema industriale italiano è interessante leggere questo passo di Miceli.

La dimensione media delle imprese e la propensione all'export sono in genere più elevate al Nord, anche a parità di settore»¹⁵⁹. Le caratteristiche del fenomeno dei distretti appena evidenziate sono sicuramente dissonanti rispetto alle prerogative in termini di competitività che concorrono alla definizione dei modelli delle grandi multinazionali.

Taluni autori si sono occupati di rilevare le criticità poste a fondamento delle cause del ritardo nello sviluppo del sistema industriale italiano. Difatti secondo Micelli¹⁶⁰ «Se le piccole e medie imprese italiane sono state competitive nel corso degli ultimi trent'anni è perché hanno potuto fare riferimento a una fitta rete di relazioni a livello territoriale che hanno

¹⁵⁸Distretti e reti d'impresa, www.eurosportelloveneto.it, p. 4-5.

¹⁵⁹Banca D'Italia. Economie regionali n. 23, Novembre 2011

¹⁶⁰S. Micelli, *I nuovi profili delle imprese italiane: pmi e distretti nello sviluppo del sistema industriale*, in *L'Italia che compete*, a cura di Federico Butera e Giorgio De Michelis, Milano 2011, pp. 71-71

coinvolto il sistema bancario, le istituzioni formative, le famiglie. La piccola impresa italiana, insomma, non è mai stata competitiva di per sé; ha legato i suoi successi alla capacità di essere parte di un sistema socio-economico più ampio che ha sopperito, in alcuni casi in modo molto efficace, a quell'intelligenza terziaria e manageriale che altrove è stata garantita da dimensioni aziendali di una certa consistenza».

La concorrenza interna tra le PMI del distretto ha costituito una naturale ed efficace spinta all'efficienza produttiva, perché si trattava di una concorrenza paritaria data dalle medesime dimensioni delle imprese, dall'assoggettamento ai medesimi vincoli normativi, dalla omogeneità dei costi per la forza lavoro e per le materie prime¹⁶¹.

La concorrenza esterna praticata dalle multinazionali straniere presenta minori caratteri di omogeneità rispetto al sistema concorrenziale delle PMI italiane; il diverso quadro dimensionale emerge dalle realtà richiamate in precedenza evidenzia per le multinazionali una ben più ampia possibilità di investimenti in ricerca e sviluppo, incomparabili con le possibilità delle PMI italiane costrette a confrontarsi con normative più stringenti dispendiose di quelle delle multinazionali: si pensi ai riflessi sulla competitività delle normative sull'inquinamento, sulla sicurezza sul lavoro, o quelle previdenziali.

La concorrenza "globale" esterna, come quella scaturente delle multinazionali straniere, non mostra le caratteristiche di omogeneità appena illustrate in quanto tali multinazionali presentano consistenti dimensioni, dunque ampia possibilità di investimento in ricerca e promozione, distanti dalla realtà delle PMI italiane, sono assoggettate a normative meno vincolanti e dispendiose di queste ultime (il riferimento è al peso sui costi di produzione generato da disposizioni normative come quelle sui trattamenti previdenziali, sulla sicurezza sul lavoro o sull'inquinamento, che risultano avere incidenza inconsistente in alcuni Paesi). Le stesse, inoltre, sostengono costi per le materie prime e per la forza lavoro notoriamente ridimensionate rispetto a quelle relative al fenomeno delle PMI. Una concorrenza di questa entità non costituisce di sicuro uno stimolo all'efficienza.

Tuttavia bisogna considerare che i termini della comparazione mutano in radice quando essi fanno riferimento ai rapporti intercorrenti tra l'impresa internazionale ed un distretto.

Il riconoscimento giuridico dei distretti si è avuto per la prima volta con la legge 5 ottobre 1991, n.317. Sino a quel momento i distretti industriali non avevano avuto alcuna effettiva identità istituzionale, ma l'interazione con il governo locale si era basata sulla formazione di consorzi e di associazioni locali di categoria¹⁶².

¹⁶¹*Distretti e reti d'impresa*, www.eurosportelloveneto.it, p. 5.

¹⁶²*I temi dell'attività parlamentare nella XVI legislatura*, cit. p.7.

L'intervento normativo da ultimo citato ha previsto un sostanziale ruolo delle Regioni tanto nell'individuazione dei distretti, quanto nell'attività di sostegno e finanziamento degli stessi attraverso i Consorzi di Sviluppo Industriale¹⁶³. Nel medesimo testo normativo alle Regioni veniva affidato il compito di determinare, previo parere delle unioni regionali delle camere di commercio, i distretti industriali presenti nel proprio territorio in considerazione degli indirizzi e dei parametri di riferimento stabiliti con decreto ministeriale. Superato tale passaggio le Regioni potevano approvare finanziamenti a loro diretti.

I parametri di analisi si conformavano alla presenza di un cospicuo numero di piccole imprese ed un contenuto pendolarismo dei locali verso la parte esterna dell'area considerata. Tuttavia, l'intervento normativo del 1991 non enucleava in maniera limpida la procedura per la gestione concreta delle risorse finanziarie per i distretti, comportando di conseguenza una carenza di riferimenti puntuali e univoci per il progressivo sviluppo di una *governance* dei distretti medesimi¹⁶⁴. La Deliberazione del CIPE del 21/03/97, può essere considerato l'iniziale documento economico che individua chiaramente i distretti industriali quali promotori per i contratti di programma. Un successivo importante intervento legislativo orientato al finanziamento dei distretti industriali è quello della legge 266/1997, nota come Legge Bersani, che dispone la concessione di un contributo, che non può superare il 50% della spesa prevista¹⁶⁵, per l'innovazione informatica e delle telecomunicazioni dei distretti. La stessa dispone (art 3), inoltre, la possibilità che le regioni, che si adoperino per intervenire in favore delle piccole imprese, attribuiscono ai consorzi di sviluppo industriale, costituiti senza fini di lucro dalle Regioni stesse, non solo i finanziamenti per i distretti industriali ma anche contributi in conto capitale per le prestazioni di beni e servizi.

Successivamente con la legge 140/1999 vengono individuate le modalità per una più semplice individuazione dei distretti industriali..

¹⁶³ I Consorzi di Sviluppo Industriale sono soggetti che hanno lo scopo di favorire il sorgere di nuove iniziative industriali e artigianali nell'ambito del territorio di competenza, nonché di svolgere attività di propulsione per il potenziamento delle attività esistenti e di promozione e programmazione dello sviluppo economico-produttivo. Essi organizzano gli ambiti territoriali locali di rispettiva competenza in funzione dell'attrazione e promozione di imprese industriali, artigianali e commerciali e dei servizi strumentali. I Consorzi sono Enti pubblici economici a struttura associativa cui possono partecipare soggetti pubblici e privati rappresentativi della società civile e sono dotati di piena autonomia statutaria, organizzativa, amministrativa e finanziaria. Analizzando le coordinate costituzionali e legislative che costituiscono la griglia di inquadramento dei Consorzi, voglio sottolineare che essi sono qualificati dall'articolo 36 della legge 317/1991 come Enti pubblici economici.

¹⁶⁴ Rapporto di ricerca, *Politiche distrettuali per l'innovazione*, a cura di G. Bossi-G. Scellato, gennaio 2005, p.8.

¹⁶⁵ Tuttavia, ex art 3, n.6 della legge 266/1997 "Per le regioni di cui all'obiettivo n. 1 del regolamento (Cee) n. 2052/88 del Consiglio del 24 giugno 1988, e successive modificazioni, la percentuale di intervento è elevata al 70 per cento".

A tale proposito è stata in primo luogo definita una innovativa classificazione di area, vale a dire i “Sistemi produttivi locali”, caratterizzati da contesti produttivi omogenei, elevata concentrazione di imprese non necessariamente industriali e prevalentemente di piccole e medie dimensioni, e una peculiare organizzazione interna (art. 8, comma 1).

Sono stati, poi, oggetto di definizione i Distretti industriali qualificati come Sistemi produttivi locali caratterizzati da una sostanziale concentrazione di imprese industriali e una notevole specializzazione relativa alla produzione (art. 8, comma 2).

La Legge 140/1999¹⁶⁶, tralasciando i parametri indicati dal Decreto di attuazione della legge 317/1991, D.M 21 Aprile 1993, c.d. decreto “Guarino”, per l’individuazione delle aree di “distretto industriale”, pare abbia evidenziato la maggiore rilevanza delle caratteristiche qualitative, in quanto ha attribuito alle Regioni un più incisivo potere decisionale nella individuazione dei requisiti stessi e nella identificazione dei Sistemi produttivi locali e dei Distretti Industriali.

Altri provvedimenti legislativi adottati per disciplinare ulteriori aspetti connessi alla materia dei distretti industriali sono la Legge 7 agosto 1997, n. 266 *“Attività di valutazione di leggi e provvedimenti in materia di sostegno alle attività economiche e produttive”* con la quale si è provveduto per la prima volta a finanziare gli interventi nei Distretti industriali, e la delibera CIPE 3 maggio 2001¹⁶⁷ *“Criteri per la suddivisione del territorio nazionale in Sistemi Locali del Lavoro e per l’individuazione di Distretti economico-produttivi”*.

Successivamente la legge 23 dicembre 2005, n.266, legge finanziaria per il 2006, è intervenuta ancora in materia di distretti produttivi. Con essa è stato disposto che con successivo decreto del Ministro dell’economia e delle finanze vengano puntualizzare peculiarità e metodologia di individuazione dei distretti produttivi. In tale contesto questi stessi vengono qualificati come libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale,

¹⁶⁶ Successivi interventi normativi hanno arricchito la disciplina della delega alle regioni della gestione della politica industriale nel contesto dei distretti (decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998, in attuazione della legge 59/1997; decreto-legge n. 79 del 16 marzo 1999).

¹⁶⁷ La delibera CIPE 3 maggio 2001 *“Criteri per la suddivisione del territorio nazionale in Sistemi Locali del Lavoro e per l’individuazione di Distretti economico-produttivi”* è stata adottata in attuazione della Legge 17 maggio 1999, n. 144 *“Misure in materia di investimenti, delega al Governo per il riordino degli incentivi all’occupazione e della normativa che disciplina l’INAIL, nonché disposizioni per il riordino degli enti previdenziali”* emanata pochi giorni dopo la Legge 140/1999. Tale delibera, contrariamente a quanto previsto dalla Legge 144/1999 ha confermato l’esclusività delle regioni quali soggetti individuatori” dei Distretti industriali e ha specificato che “per Sistemi locali del lavoro si intendono le aree identificate sulla base del pendolarismo per ragioni di lavoro e delimitate secondo la metodologia definita dal volume «Sistemi locali del lavoro 1991» pubblicata dall’Istat nel 1997” e che alla delimitazione dei SLL provvederà ciascuna Regione e Provincia autonoma.

con le finalità di incremento dello sviluppo delle aree e dei settori di riferimento e cambiamento favorevole dell'efficienza nell'organizzazione e nella produzione.

Nella lettera a) della legge appena menzionata viene indicata la disciplina tributaria. I distretti industriali, qualificati come unità fiscale di riferimento, hanno la possibilità di accedere a due diversi regimi di tassazione aggregata, quella di distretto, o consolidato distrettuale (comma 368, n. 1 e 2), riferibile alle sole imposte sul reddito, e quella concordata, o unitaria (comma 368, numeri da 3 a 15), applicabile tanto alle imposte dirette quanto alle entrate locali.

Il Legislatore con la legge finanziaria 2007, ha introdotto una serie di innovazioni in tema di cofinanziamento statale di progetti regionali relativi a distretti produttivi. In particolare l'articolo 16 bis del decreto-legge numero 112/2008 ha modificato diversi profili relativi alla disciplina dei distretti produttivi, recata dalla legge finanziaria 2006. Attraverso questi interventi correttivi il legislatore ha eliminato le disposizioni riguardanti il consolidamento fiscale e la tassazione unitaria per le imprese appartenenti a un distretto produttivo, e ha rimpiazzato tale disciplina con una serie di semplificazioni in tema di adempimenti IVA.

Un ulteriore intervento in tema di disciplina fiscale dei distretti produttivi è stato introdotto dall'articolo 3 (commi da 1 a 3 e comma 4) del decreto-legge n. 5/2009, modificato in sede di conversione, il quale ha provveduto a reintrodurre la disciplina fiscale prevista dal testo originario della legge finanziaria 2006.

Ai sensi del comma 4-*quinquies* dell'art. 3 del d.l. 10 febbraio 2009, n. 5, alle reti di imprese organizzate in forma di contratto di rete si applica, previa autorizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, la disciplina sui distretti contenuta nell'art. 1, comma 368, lettere b), c), d), della legge 23 dicembre 2005, n. 266, rubricata "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)".

In quest'ambito assumono notevole interesse le agevolazioni a carattere finanziario regolate nella lettera c) del comma 368 che evidenziano un duplice obiettivo: rendere più facile l'accesso al credito e il reperimento di risorse per le imprese appartenenti ai distretti e contenere il rischio di credito in capo agli istituti di credito che finanziano tali imprese.

Per il raggiungimento del primo scopo sono state previste delle disposizioni volte a semplificare le norme in materia di cartolarizzazione dei crediti¹⁶⁸ concessi dalle banche alle imprese riconducibili al distretto, o aderenti a un contratto di rete, e a identificare le garanzie sostanzialmente favorevoli ai soggetti che cedono i crediti indicati, la cui presenza permette che il ricavato dell'emissione dei titoli possa essere indirizzato al finanziamento del distretto o

¹⁶⁸ La cartolarizzazione dei crediti è l'operazione che mira allo smobilizzo di attività finanziarie illiquide di cui sia titolare una banca, un ente pubblico o un'impresa (*originator*) attraverso la loro cessione a un soggetto cessionario (*special purpose vehicle*), che provvede, per ripagare l'acquisto, alla cartolarizzazione emettendo titoli obbligazionari da collocare sul mercato dei capitali. Il pagamento dei titoli avviene mediante i flussi di cassa prodotti dai crediti oggetto di cessione.

della rete e delle imprese aderenti. Il Legislatore prevede, poi, che il Ministero dell'economia debba adottare le misure necessarie al fine di garantire il riconoscimento della garanzia prestata Confidi alle imprese e favorire la costituzione di agenzie qualificate di valutazione del merito di credito delle imprese appartenenti al distretto (rete) e del distretto (rete) stesso. Spetterà sempre tale Ministero indicare le misure opportune per sostenere la realizzazione di fondi di investimento in capitale di rischio (*private equity*) delle imprese facenti parte al distretto (rete).

L'art. 42 comma 2 della l. n. 122/2010 ha incluso fra i benefici in materia di finanziamento anche la possibilità per le reti di stipulare convenzioni con l'ABI¹⁶⁹ nei termini definiti con un decreto del Ministero dell'Economia.

Con una ulteriore repentina inversione di rotta il comma 1 dell'art. 3 del D.L.5/2009 ha apportato modifiche dirette a ricomprendere i tributi locali nel novero dei benefici fiscali per le reti di impresa e per le catene di fornitura. Il secondo comma reintroduce la disciplina tributaria dapprima contenuta nella legge finanziaria 2006 e successivamente sostituita dal D.L. n. 112/2008.

In buona sostanza in virtù del ritorno alla precedente normativa, il distretto può scegliere tra l'applicazione del regime tributario della tassazione di distretto¹⁷⁰ o quello della tassazione concordata con l'Amministrazione.

Le aziende italiane, spesso piccole e provviste di poco capitale, dimostrano notevole capacità nella produzione, ma non nella ricerca e sviluppo, e si fondano solitamente sul lavoro intenso, sulla flessibilità e sulla creatività; negli ultimi dieci anni sono state travolte da una serie di fattori negativi come l'apertura dei mercati mondiali, con accesso di concorrenti forti sui prodotti a basso contenuto tecnologico e ad alto contenuto di manodopera¹⁷¹.

In questo momento la competizione globale colpisce negativamente i settori a bassa tecnologia ed alta intensità di lavoro, dove prosperano le piccole medie imprese (il 95% delle imprese italiane) dove funzionano bene i distretti industriali (che da soli rappresentano il 40% del PIL e della forza lavoro italiana). Purtroppo invece la crisi mondiale ha intaccato il *business* delle piccole medie imprese italiane.¹⁷²

¹⁶⁹ Grazie agli accordi stipulati tra Retimpresa e l'ABI l'adesione a un contratto di rete rende possibile il miglioramento del *rating* delle singole imprese fino a due punti, aumentando le garanzie patrimoniali per eventuali investitori e riducendo notevolmente il tasso d'interesse per i fidi bancari.

¹⁷⁰ Secondo tale sistema "l'idea del legislatore" è "di costruire un modello impositivo che poggia non più su una concezione individualistica della ricchezza, bensì sull'attitudine alla contribuzione (sia sul piano dei tributi erariali, sia sul versante della fiscalità locale) unitariamente espressa da una pluralità di soggetti, riconducibili - per l'appunto - al concetto di «distretto produttivo». Così M. Beghin *Prime considerazioni sul regime di tassazione dei "distretti produttivi"*, in *Corriere Tributario* n.5/2006, p.343.

¹⁷¹ *Reti d'impresa e mercati esteri: speranza per le PMI italiane*, www.piattaformarem.it.

¹⁷² *Ibidem*.

All'interno del quadro delineato in precedenza emerge che ai fini dell'incremento della produttività e della competitività delle piccole e medie imprese, occorre un maggiore impegno verso la ricerca e l'innovazione di processo e di prodotto nella prospettiva di creare prodotti che le differenzino dai concorrenti.

In tale contesto i distretti industriali permettono una rapida riproduzione ed ampliamento delle competenze; danno origine ad un mercato del lavoro specializzato e favoriscono lo sviluppo di tecnologie dedicate. Inoltre agevolano lo sviluppo delle imprese complementari essenziali al completamento della filiera produttiva o distributiva.

Tuttavia alcuni degli aspetti di maggiore criticità dei distretti sono determinati dal fatto che essi richiedono molti anni per affermarsi e per attivarsi; necessitano inoltre di una elevata concentrazione territoriale, sono soggetti al ciclo di vita proprio dei prodotti e dei mercati che servono ed invecchiano di conseguenza. Le reti d'impresa invece presentano il vantaggio di aggregare intorno ad un progetto, che può avere ad oggetto la ricerca e lo sviluppo, il miglioramento o l'ampliamento produttivo, lo sviluppo del marchio, l'internazionalizzazione, le sinergie tra imprese concorrenti o complementari distanti dal punto di vista geografico, ma indispensabili l'una all'altra, concretizzando il tutto in tempi concisi e con una contrattualistica efficiente.

4. Profili evolutivi del contratto di rete e delle reti d'impresa ed aspetti fiscali del fenomeno.

Il contratto di rete¹⁷³ è stato introdotto recentemente nel nostro ordinamento giuridico ed è disciplinato dall'art. 3, commi 4-ter, 4-quater, 4-quinquies¹⁷⁴, della Legge n. 33 del 9 aprile 2009, di conversione del D.L. n. 5 del 10 febbraio 2009, così come modificata dal D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito nella Legge n. 122 del 30 luglio 2010.

L'introduzione di un tale istituto ha dato concretezza all'esigenza delle imprese di avere a disposizione forme di aggregazione più flessibili ed innovative rispetto a quelle tradizionali, in grado di aumentarne la capacità competitiva senza indurle però a rinunciare alla propria autonomia¹⁷⁵.

¹⁷³ Secondo F. Cafaggi, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*. I contratti, ottobre 2009, p. 915 "le reti di imprese costituiscono una risposta all'esigenza di cooperazione in assenza di integrazione proprietaria. Esse rappresentano uno strumento complementare al gruppo, caratterizzato invece da controllo proprietario e da limitata o nulla indipendenza dei soggetti che vi appartengono".

¹⁷⁴ Il comma 4-quinquies, in particolare, dispone che alle reti di imprese che nascono dalla conclusione di tale contratto si applichino le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 368, lettera b) della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) e successive modificazioni (cioè le disposizioni amministrative previste per i distretti produttivi dalla legge finanziaria 2006).

¹⁷⁵ *Guida pratica al Contratto di Rete d'Impresa*, da www.assindar.it, p. 4.

Si tratta di un accordo con il quale più imprenditori si impegnano a collaborare al fine di accrescere, sia individualmente (cioè la propria impresa) che collettivamente (cioè le imprese che fanno parte della rete), la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato. A tale scopo, con il contratto di rete le imprese si obbligano, sulla base di un programma comune, a collaborare in forme e in ambiti predefiniti pertinenti all'esercizio delle proprie attività; ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica; ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa¹⁷⁶.

Il contratto può anche prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale¹⁷⁷ e la nomina di un organo comune deputato a gestire l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Nel momento in cui si procede all'istituzione di un fondo patrimoniale è obbligatorio prevedere la misura ed i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi, che i contraenti si obbligano a versare. Il programma può prevedere che il conferimento possa essere effettuato anche mediante la costituzione di un patrimonio destinato all'affare ex art. 2447-bis, comma 1, lett. a), c.c..¹⁷⁸

Sotto il profilo imprenditoriale il profilo innovativo dei sistemi a rete è rappresentato dal fatto che queste sono finalizzate a realizzare obiettivi strategici comuni di sviluppo e crescita; in questo si distinguono rispetto a forme di collaborazione tra imprese partecipanti finalizzata a condividere essenzialmente i rendimenti¹⁷⁹ delle attività svolte in comune.

¹⁷⁶ Secondo A. Vecchia., 2007. *Comportarsi da grandi senza diventarlo*. L'imprenditore, ottobre 2007, p. 43, "la certezza di un quadro giuridico potrà consentire alla rete di farsi riconoscere come interlocutore anche nei confronti della pubblica amministrazione (ad esempio per partecipare agli appalti), del fisco (con una possibile e condizionata estensione alle reti della fiscalità di gruppo) e del sistema bancario e creditizio (anche con riferimento agli effetti di Basilea 2)".

¹⁷⁷ L'art. 45 del D.L. n. 83/2012 ("Decreto Crescita") ha previsto un rafforzamento dell'autonomia patrimoniale, stabilendo in sostanza che il fondo patrimoniale comune costituisce un patrimonio separato rispetto a quello delle singole imprese partecipanti ed una semplificazione burocratica, prevedendo che il contratto di rete può essere redatto anche per atto con firma digitale; l'art. 36 del D.L. n. 179/2012 ("Decreto Crescita bis") ha previsto la soggettività giuridica della rete, cioè la possibilità, per le reti dotate di fondo patrimoniale comune, di acquisire la soggettività giuridica iscrivendosi nella sezione ordinaria del registro delle imprese e ha meglio definito i poteri di rappresentanza dell'organo comune.

¹⁷⁸ "La società può: a) costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare; b) convenire che nel contratto relativo al finanziamento di uno specifico affare al rimborso totale o parziale del finanziamento medesimo siano destinati i proventi dell'affare stesso, o parte di essi. Salvo quanto disposto in leggi speciali, i patrimoni destinati ai sensi della lettera a) del primo comma non possono essere costituiti per un valore complessivamente superiore al dieci per cento del patrimonio netto della società e non possono comunque essere costituiti per l'esercizio di affari attinenti ad attività riservate in base alle leggi speciali". Questo articolo è stato aggiunto al Codice Civile con D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (G.U. 22 gennaio 2003, suppl. ordinario n. 8 ed è entrato in vigore l'1/1/2004)

¹⁷⁹ Guida pratica al Contratto di Rete d'Impresa, www.assindar.it, p. 6.

In tale prospettiva la rete si occuperà di porre in essere una funzione di coordinamento ed interazione tra i partecipanti lasciando che le decisioni strategiche vengano prese da ciascuna impresa autonomamente, ma in funzione del perseguimento dello scopo stabilito nel contratto¹⁸⁰.

Il decreto legge n. 78 del 2010 ha provveduto ad innovare dal punto di vista disciplinare il contratto di rete prevedendo che, attraverso esso, più imprenditori perseguano lo scopo di accrescere la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato, in forma individuale o collettiva, ed in relazione al contenuto di un programma comune di rete a cooperare in campi prestabiliti inerenti l'esercizio delle proprie imprese o anche a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica o ancora ad esercitare in comune una o più attività riconducibili all'oggetto della propria impresa.

Per quanto attiene all'aspetto giuridico, il contratto di rete è contraddistinto dalla comunione di scopo tra i contraenti¹⁸¹ e, se plurilaterale, trova applicazione, per espresso richiamo operato dal legislatore, la disciplina del contratto plurilaterale con comunione di scopo, correlata al principio generale di conservazione dello stesso in funzione della protezione della sua stabilità.

In tal modo, qualora una delle parti contraenti receda dal contratto questo conserverà comunque validità ed efficacia tra le altre parti.

La presenza necessaria di un scopo comune tra i membri della rete costituisce la peculiarità sostanziale dell'attività. Al riguardo è necessario stabilire un programma comune finalizzato al raggiungimento di pubblici strategici comuni o che consentono la crescita della capacità innovativa e l'aumento della competitività sia alla singola impresa partecipante, sia all'insieme dei partecipanti alla rete.

Il primo degli obiettivi indicati deve essere inteso¹⁸² come possibilità che l'impresa possa agevolmente accedere allo sviluppo delle proprie o a nuove opportunità tecnologiche, proprio in virtù dell'appartenenza ad una rete. Lo sviluppo della competitività deve invece

¹⁸⁰ Ibidem.

¹⁸¹ La disciplina delineata nella l. n. 33/2009 introduce nel nostro ordinamento un nuovo tipo negoziale caratterizzato però da una "tipizzazione anomala" poiché, da un lato, essa non segue alcuna tipizzazione sociale della figura in esame, e, dall'altro, il legislatore si è limitato a definire il contenuto minimo del contratto, senza disciplinarlo in maniera esauriente. Tale tipicità, anche se peculiare, emerge dagli elementi essenziali del contratto, come il programma di rete e i due obiettivi strategici da raggiungere, subordinando il riconoscimento della rete alla circostanza che "la sua manifestazione reale si riveli conforme allo schema normativo". In tal senso Macario M., 2009. *Il "contratto" e la "rete": brevi note sul riduzionismo legislativo*. *Obbligazioni e contratti*, p. 953 e in Tripputi E.M., 2011. *Il contratto direte*. *Le nuove leggi civili commentate*, gennaio 2011, p. 89. Tuttavia a tale tesi si contrappone quella della transipicità del contratto di rete, cioè individuato dalla funzione e non dallo schema, che è sostenuta in Cafaggi F., 2009. *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*. *I contratti*, p. 919; in Camardi C., 2009. *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*. *I contratti*, p. 932; in Gentili A., 2011. *Il contratto di rete dopo la l. n. 122/2010*. *I contratti*, p. 617. O

¹⁸² *Guida pratica al Contratto di Rete d'Impresa*, www.assindar.it, p. 7

essere interpretato¹⁸³ quale esigenza di incrementare la capacità concorrenziale dei membri della rete o della rete medesima sia sul mercato interno sia nel contesto internazionale.

Il D.L. n. 78/del 2010 ha anche introdotto una agevolazione fiscale per le imprese¹⁸⁴ che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete, che si perfeziona con la pubblicità tramite l'iscrizione al registro imprese di appartenenza, ai sensi all'articolo 3, comma 4-ter e seguenti, del D.L. n. 5 del 2009, subordinandola all'autorizzazione della Commissione europea¹⁸⁵.

L'agevolazione consiste in un regime di sospensione di imposta, ai fini delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF), per quegli utili di esercizio, relativi ai periodi di imposta 2010-2012 e d'importo non superiore ad un milione di euro, che sono destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare¹⁸⁶. Gli utili devono essere accantonati ad apposita riserva e finalizzati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete preventivamente asseverato da parte degli organismi di diritto privato espressione dell'associazionismo imprenditoriale individuati dal decreto ministeriale 25 febbraio 2011¹⁸⁷.

¹⁸³ Ibidem.

¹⁸⁴ L'Agenzia delle Entrate ha poi offerto chiarimenti sulle norme in esame con Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 paragrafo 20, con successiva Circolare n. 15/E del 14 aprile 2011, con Risoluzione n. 70/E del 30 giugno 2011 e con Risoluzione n. 89/E del 12 settembre 2011.

¹⁸⁵ L'autorizzazione è stata concessa dalla Commissione europea con decisione C (2010) 8939 del 26 gennaio 2011, con cui è stato stabilito che la misura economica adottata dal Governo italiano in favore delle reti d'impresa non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

¹⁸⁶ Il risparmio di imposta deve essere determinato secondo i criteri previsti dalla Circolare 15/E/2011 dell'Agenzia delle Entrate, che sono differenziati in base alla tipologia di contribuente. Il paragrafo 6.2 della circolare 15/E/2011 prevede che: "Il risparmio dell'imposta dovuta a titolo di IRPEF o IRES, da indicare nel quadro A, rigo A1, colonna 2, della comunicazione (modello RETT), dovrà essere determinato come segue:

- a) per i soggetti IRES applicando l'aliquota del 27,5% all'importo della variazione in diminuzione dal reddito d'impresa (comunque non superiore ad 1 milione di euro) corrispondente alla quota agevolabile e accantonata nell'apposita riserva;
- b) per gli imprenditori individuali assumendo la differenza tra l'IRPEF relativa soltanto al reddito d'impresa (senza tener conto, quindi, di eventuali altri redditi posseduti) calcolata al lordo della variazione in diminuzione e l'IRPEF corrispondente al reddito d'impresa al netto di detta variazione (comunque non superiore ad 1 milione di euro). Ad esempio, se il reddito d'impresa senza l'accantonamento è pari a euro 1.000 e per effetto di detta variazione in diminuzione si riduce a euro 800, il risparmio d'imposta è dato dalla differenza tra l'IRPEF calcolata su euro 1.000 e l'IRPEF calcolata su euro 800; in caso di perdita il risparmio dell'imposta dovuta è determinato applicando le aliquote progressive all'importo deducibile dal reddito d'impresa, corrispondente all'importo dell'accantonamento;
- c) per le società di persone (articolo 5 del TUIR) e società di capitali "trasparenti" (articolo 115 e 116 del TUIR), assumendo la somma delle minori imposte dovute da ciascun socio relative al reddito di partecipazione in dette società, computate secondo il criterio indicato sub b)".

¹⁸⁷ Decreto del Ministero delle finanze in data 25 febbraio 2011, recante *Individuazione dei requisiti degli organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale che asseverano il programma comune di rete, ai sensi del comma 2-quater dell'articolo 42 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78*, in G.U. 31 marzo 2011, n. 74.

L'art. 42, comma 2-*quater*, dispone che l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi dei propri poteri di controllo e di accertamento, di cui al Titolo IV del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 "vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici indebitamente fruiti". L'art. 6 del decreto ministeriale 25 febbraio 2011 puntualizza gli elementi distintivi dell'ordinaria attività di controllo di competenza dell'Agenzia delle Entrate: "L'Agenzia dell'Entrate può effettuare tra l'altro: a) la verifica formale dell'avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi di asseverazione; b) la verifica dell'imputazione degli utili in sospensione d'imposta e dei relativi successivi utilizzi; c) la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi"¹⁸⁸

A ben vedere lo scopo dell'agevolazione è quello di favorire le imprese che, attraverso una serie di sinergie funzionali, effettuano investimenti innovativi finalizzati all'aumento della propria competitività. Si tratta dunque di un'agevolazione finalizzata a incrementare gli investimenti con lo scopo di accrescere sia una singola impresa sia la capacità di innovazione e la competitività sul mercato della rete.

In questa direzione si colloca la formulazione dell'art. 42 del D.L. n. 78/2010 in cui è previsto che "gli utili destinati al fondo patrimoniale comune sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete".

L'agevolazione ha durata triennale ed è operativa in relazione agli utili realizzati fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 .

In realtà l'ambito temporale risulta essere più ampio in quanto, anche dopo il completamento del programma comune di rete, gli utili accantonati a riserva continuano a beneficiare del regime di sospensione d'imposta, fino al momento in cui non vengono utilizzati per fini differenti dalla copertura delle perdite.

Il regime di sospensione dall'imposta sui redditi si conclude nel caso venga meno l'adesione al contratto di rete oppure nel caso in cui la riserva venga utilizzata per fini diversi dalla copertura delle perdite.

L'agevolazione si sostanzia in una sospensione d'imposta sui redditi e, di conseguenza, la cessazione del regime agevolativo consiste nel recupero, ai fini impositivi, delle somme accantonate a riserva che hanno beneficiato dell'agevolazione.

¹⁸⁸ I controlli che vengono eseguiti nei confronti delle imprese che hanno usufruito delle agevolazioni fiscali riguardano quindi *i)* l'adesione al contratto di rete, che deve risultare redatta per atto pubblico o scrittura privata autenticata e iscritta nel registro delle imprese; *ii)* l'ottenimento dell'asseverazione del programma di rete da parte degli organismi abilitati e *iii)* l'accantonamento degli utili d'esercizio ad apposita riserva vincolata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete.

Tuttavia il venir meno dell'adesione al contratto di rete non comporta la cessazione del regime agevolativo qualora gli investimenti previsti dal programma di rete siano stati realizzati.

Una volta completato il programma di rete, pertanto, l'evento interruttivo del "venir meno dell'adesione al contratto di rete" non può più verificarsi e, quindi, il regime di sospensione di imposta persiste, anche oltre la scadenza naturale del contratto, fino all'esercizio in cui la riserva è utilizzata "per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio", quali ad esempio, la distribuzione ai soci o l'utilizzo per aumento di capitale sociale.

L'altra ipotesi di cessazione del regime agevolativo è quello che corrisponde alla utilizzazione della riserva accantonata.

Difatti gli utili accantonati concorrono di nuovo alla formazione del reddito "nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite d'esercizio"¹⁸⁹.

Ogni utilizzo della riserva, come ad esempio la distribuzione degli utili ai soci, comporta il venir meno del regime di sospensione d'imposta, ad eccezione del caso di utilizzo per la copertura delle perdite.

Il legislatore è ancora intervenuto sulla disciplina del contratto di rete con il D.L. 83/2012, che, con l'articolo 45, ha inteso favorirne l'utilizzo. Infatti, con i commi 1 e 2, ha effettuato una semplificazione burocratica sulla forma contrattuale, prevedendo che possa essere redatto anche come atto firmato digitalmente, e sulle modalità di iscrizione presso il Registro delle imprese delle eventuali modifiche intervenute.

Inoltre la Legge di Stabilità 2013 (L. 228/2012) ha introdotto alcune importanti novità in tema di agevolazioni fiscali per le imprese, prevedendoun nuovo Fondo per il sostegno ai programmi di ricerca e sviluppo, attraverso il riconoscimento alle imprese di un credito d'imposta, l'esenzione Irap per alcune categorie di soggetti e la riduzione del cuneo fiscale di cui all'art. 11 del D.lgs. 15/12/1997, n. 446.Usufruiranno dell'aiuto le imprese e le reti di impresa che assegnano attività di ricerca e sviluppo a Università, Enti pubblici di ricerca o Organismi di ricerca, o che concretizzanoesplicitamente investimenti in ricerca e sviluppo.Dopo il vuoto normativo lasciato dall'ultima versione del credito di imposta per la ricerca, previsto all'art.1, D.L. 13/05/2011, n. 70, convertito con modifiche con L. 12 luglio 2011, n. 106, che ha trovato applicazione sperimentale per i soli periodi di imposta 2011 e 2012), il Legislatore ha ritenuto opportuno introdurre una misura stabile di aiuto, consapevole del fondamentale ruolo che gli investimenti in ricerca e sviluppo assumono per

¹⁸⁹ Comma 2-*quater* dell'art. 42 D.L. n. 78 del 2010.

il mantenimento della competitività del sistema economico italiano¹⁹⁰. A tal fine, ai sensi del co. 95, Legge di Stabilità, viene istituito, a decorrere dall'anno 2013, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, un apposito Fondo per la concessione del bonus fiscale in commento.

3. L'incremento della competitività ambientale delle PMI attraverso gli strumenti di aggregazione analizzati e la corretta gestione delle problematiche ambientali.

Fin qui il fenomeno dei distretti produttivi e delle reti di impresa è stato esaminato dal punto di vista delle sinergie competitive che tali modelli determinano sulla capacità competitiva delle diverse aziende. Ora sembra opportuno focalizzare l'attenzione sulle sinergie che possono realizzarsi in campo ambientale sia nei distretti produttivi sia con maggior ragione nei nuovi modelli di reti di imprese.

Le PMI, si ribadisce, rappresentano una componente cruciale del tessuto economico, non solo italiano ma anche europeo. Questo segmento racchiude infatti la grande maggioranza delle imprese esistenti sul territorio e una quota notevole degli occupati. In Italia, in particolare, il peso delle PMI è assolutamente preponderante; basti pensare che il 99,7% delle imprese industriali attive ha un numero di addetti inferiore alle 250 unità e l'81,7% sono addirittura microimprese (meno di 10 dipendenti). Dopo avere evidenziato le caratteristiche innovative delle imprese in rete rispetto al fenomeno più tradizionale dei distretti produttivi sembra ora opportuno prendere in considerazione il ruolo che queste forme innovative di aggregazione aziendale offre allo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese, con particolare attenzione al ruolo svolto dalle politiche europee in relazione a questo segmento di imprese. Le imprese industriali attive ha un numero di addetti inferiore alle 250 unità e l'81,7% sono addirittura microimprese (meno di 10 dipendenti)¹⁹¹.

I cambiamenti che hanno caratterizzato negli ultimi anni l'economia mondiale hanno prodotto una serie di conseguenze sugli equilibri competitivi esistenti che hanno coinvolto sia le attività di impresa nel breve periodo sia le potenzialità di sviluppo delle imprese e dell'economia nel suo complesso¹⁹².

Bisogna rilevare che soltanto le imprese fornite di specifica capacità di adattamento alle sfide imposte dalla globalizzazione e internazionalizzazione dei mercati, dalla concorrenza dei Paesi in via di sviluppo, dall'accelerazione dei processi, favorita anche dall'utilizzo delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione, e dall'espansione degli aspetti

¹⁹⁰Sacrestano A., Leo G., *Nasce il fondo per le attività di ricerca e sviluppo*, in **Guida Pratica per le Aziende** 5.2.2013 - n. 2 - p.44.

¹⁹¹I dati qui riportati sono pubblicati dall'ISTAT

¹⁹²Cfr. Corsaro M., "Prefazione", in Zerboni N., *PMI. Gli strumenti a sostegno dello sviluppo locale: analisi della normativa italiana e comunitaria a supporto della concertazione per lo sviluppo delle piccole e medie imprese*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 2000.

problematici correlati all'etica e alla responsabilità sociale, avranno le potenzialità per continuare ad essere operative beneficiando dei vantaggi competitivi.

A queste stesse viene richiesta una “risposta in termini di riposizionamento strategico, di crescita per linee esterne, di internazionalizzazione, di riassetto produttivo, organizzativo e societario”¹⁹³.

Dunque le piccole imprese, che si dimostrano maggiormente innovative e flessibili, creano le potenziali premesse per afferrare le opportunità date dal contesto globale, assumendo le caratteristiche per poter competere adeguatamente anche con le imprese di grandi dimensioni¹⁹⁴.

Le piccole imprese devono perfezionare continuamente le proprie attività e gli *output* riducendone i costi ed accrescendone la capacità di generare valore, ma devono anche “prendere l'iniziativa e assumere quei *commitments* di investimento e sviluppo” senza i quali rischierebbero di uscire dalla competizione¹⁹⁵.

Il fenomeno della mondializzazione, che ha prodotto la suddivisione geografica delle filiere produttive, e la crescita del ruolo delle imprese multinazionali, quali *leader* nella loro *governance*, e le criticità connesse all'odierna crisi economica hanno messo in evidenza il tema della collaborazione delle imprese sia individuali sia collettive, attraverso lo sviluppo di sistemi a rete. Tale problematica costituisce per le imprese, ed in particolare per quelle di piccola dimensione, operanti in realtà produttive territoriali ad elevata specializzazione, un agevole e accessibile strumento di cui servirsi per irrobustire le proprie posizioni nei mercati esteri sorpassando le criticità correlate alle proprie condizioni dimensionali¹⁹⁶.

La partecipazione alle reti può permettere alle PMI di contenere gli aspetti maggiormente critici dei propri sistemi produttivi conservando autonomia e indipendenza. Tale strumento garantisce infatti una semplificata accessibilità al credito¹⁹⁷ e il conseguimento dei

¹⁹³Cfr. AA. VV., *Le piccole e medie imprese italiane: un'analisi sui dati di bilancio*, Milano, 2000, pag. 9.

¹⁹⁴Cfr. Aprea G., Di Napoli C., *Piccole e medie imprese: come creare alleanze e collaborazioni internazionali*, Milano, 2002, pag. 27.

¹⁹⁵Cfr. Coda V., Vitale M., *Le mutazioni. Il mondo, il mercato, le imprese*, Milano, 2003, pagg. 103-104.

¹⁹⁶L'opportunità di avvalersi di forme di collaborazione e di alleanza fra imprese è posta in evidenza non solo dagli imprenditori ma anche dall'Unione Europea secondo cui in un mercato mutevole a livello mondiale, contraddistinto da pressioni competitive sempre maggiori, saranno “le piccole e medie imprese [...] che ricorreranno a forme di collaborazione a dare all'Europa il vigore per resistere alle incertezze generate dall'odierno contesto globalizzato” (Commissione delle C.E. 2008, p.2). Una tale attestazione costituisce il fondamento della principale iniziativa politica comunitaria per incrementare la competitività e la crescita delle PMI: lo “Small Business Act” per l'Europa4 (SBA), emanato nel 2008 e revisionato poi nel 2011. Lo SBA, recepito nel nostro ordinamento con la Direttiva del 4 maggio 2010, Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri “Attuazione della comunicazione della Commissione U.E. del 25 giugno 2008, recante: «Pensare anzitutto in piccolo», uno «Small Business Act» per l'Europa” (G.U. 23 giugno 2010, n.144), è uno strumento che, mediante la definizione di dieci principi, promuove lo spirito imprenditoriale e la crescita dimensionale delle PMI incentivando strategie differenziate di cooperazione.

¹⁹⁷Le imprese di minori dimensioni aggregate in rete possono beneficiare di migliori condizioni di accesso al credito della misura in

beneficiestesi globalmente agli strumenti di collaborazione. Bisogna poi osservare che il fenomeno delle reticomporta un sostanziale ridimensionamento dei costi e di conseguenza un incremento delle economie di scala e di scopo incrementando, in tal modo, la competitività delle imprese individualmente considerate e la formazione di capitale relazionale.

L'appartenenza ad una rete, inoltre, genera in favore delle imprese partecipanti un bagaglio di conoscenze comuni che ne incrementano la competitività e favorisce una rappresentanza degli interessi della singola impresa attraverso strumenti di tutela più efficaci rispetto a quelli che sono offerti nel sistema produttivo ad imprese non consociate in rapporto ad individuali relazioni contrattuali bilaterali¹⁹⁸.

Tra i vantaggi che contraddistinguono il fenomeno delle reti di impresa, occorre ricordare il contenimento dei costi di transazione, la possibilità di accedere facilmente alle conoscenze dei partner per lo sviluppo di processi innovativi e la creazione di know-howm la suddivisione del processo produttivo in una fase diversa, da svolgersi presso i diversi stabilimenti dei partecipanti alla rete, fino all'adozione di una strategia gestionale comune a questo tipo di modelli gestionali finalizzati all'internazionalizzazione¹⁹⁹.

Comunque è possibile affermare che diversi sono i benefici direttamente legati alla collaborazione tra imprese. Questa, infatti, può generare un incremento della flessibilità aziendale sia nell'ambito di processo sia in termini gestionali²⁰⁰.

Tuttavia, occorre evidenziare che un fattore determinante per la competitività del mondo produttivo è rappresentato dalla corretta gestione delle problematiche ambientali, che si afferma gradualmente come un fattore strategico di basilare importanza e come un'efficace opportunità per valorizzare le politiche e gli impegni presi dalle aziende nei confronti dell'ambiente.

cui le banche riescono a valutare il sistema relazionale. Talerating "non è semplicemente il frutto della somma dei rating individuali, ma si basa sulla valutazione effettiva del contenuto progettuale dell'iniziativa imprenditoriale sottesa". Così Nebbia L., Estratto del discorso tenuto dal Direttore Generale di Banca CR Firenze in occasione del convegno "Uniti per crescere. Le opportunità e i vantaggi di una rete di imprese", maggio 2010.

¹⁹⁸ L. a legge 24.12.2012, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)*, (G.U. n. 302 del 29.12.2012, Suppl. Ord. n. 212) ai commi 95-97, in materia di ricerca e sviluppo delle PMI ha previsto l'istituzione dal 2013 di un fondo per la concessione di un credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo, con particolare riferimento alle PMI, riservato alle imprese e alle reti di impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo.

¹⁹⁹ Il vantaggio, in tal caso, è rappresentato dalla possibilità per le imprese di offrire un prodotto in un mercato, conservandone le caratteristiche proprie, ma conformandolo anche alle necessità del Paese cui è destinato, in modo da dotarsi di strumenti sostanziali per essere competitivi nel contesto della concorrenza internazionale.

²⁰⁰ Holton J.A., 2001, *Building trust and collaboration in a virtual team*, «Team Performance Management: An International Journal». Vol.7, No. 3-4

L'adesione da parte delle imprese a modelli gestionali di questo tipo rappresenta un metodo vantaggioso per controllare l'impatto ambientale delle attività produttive. Inoltre può rappresentare un utile strumento per immettere innovazioni tecnologiche e perfetto per perfezionare le prestazioni offerte, riducendo i consumi di energia ed ottimizzando l'impiego delle risorse in modo tale da incrementare la competitività sul mercato. Per questa via è possibile estendere l'applicazione di Sistemi di Gestione Ambientali²⁰¹ molto importante in un'ottica di ottimizzazione degli interventi e di sostenimento di una politica di sviluppo sostenibile²⁰². Il riconoscimento dell'efficienza ambientale delle *performance* delle imprese trova la sua fonte normativa nel Regolamento 761/2001 (EMAS)²⁰³, e nella norma ISO 14001²⁰⁴. La

²⁰¹I Sistemi di Gestione Ambientale (SGA) rappresentano un importante ed autorevole strumento di verifica che può essere utilizzato da tutte le organizzazioni, sia pubbliche che private, per analizzare e migliorare le performance ambientali delle proprie attività e dei propri servizi. In genere la gestione degli aspetti e degli impatti ambientali finalizzata a ridurre e prevenire l'inquinamento viene percepita dalle imprese come un costo derivante da attività quali lo smaltimento dei rifiuti, la manutenzione degli impianti di depurazione acque e abbattimento fumi, la bonifica e il ripristino di siti, ecc., e solo raramente viene considerata come un'opportunità. L'adozione di uno SGA può invece consentire la riduzione di una serie di costi. Altri benefici possono derivare dall'aumento dei ricavi (es. riutilizzo degli scarti) e dalla creazione di un'immagine "verde" dell'impresa che contribuisce a migliorare i rapporti con le comunità locali e le PA e ad aumentare il livello competitivo, sono infatti sempre di più i mercati che riconoscono un valore alle certificazioni/registrazioni ambientali.

²⁰²Secondo la definizione proposta nel rapporto "Our Common Future" pubblicato nel 1987 dalla Commissione mondiale per l'ambiente e lo sviluppo (Commissione Brundtland) del Programma delle Nazioni Unite per l'ambiente, per sviluppo sostenibile si intende uno sviluppo in grado di assicurare «il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri». Il concetto di sostenibilità, in questa accezione, viene collegato alla compatibilità tra sviluppo delle attività economiche e salvaguardia dell'ambiente. La possibilità di assicurare la soddisfazione dei bisogni essenziali comporta, dunque, la realizzazione di uno sviluppo economico che abbia come finalità principale il rispetto dell'ambiente, ma che allo stesso tempo veda anche i paesi più ricchi adottare processi produttivi e stili di vita compatibili con la capacità della biosfera di assorbire gli effetti delle attività umane e i paesi in via di sviluppo crescere in termini demografici ed economici a ritmi compatibili con l'ecosistema. Da Enciclopedia on-line Treccani.

²⁰³Il Sistema comunitario di ecogestione e audit (EMAS = *Eco-Management and Audit Scheme*) è un sistema a cui possono aderire volontariamente le imprese e le organizzazioni, sia pubbliche che private, aventi sede nel territorio della Comunità Europea o al di fuori di esso, che desiderano impegnarsi nel valutare e migliorare la propria efficienza ambientale. Il primo Regolamento EMAS n. 1836 è stato emanato nel 1993 e nel 2001 è stato sostituito dal Regolamento n. 761 che, a sua volta sottoposto a revisione, è stato sostituito nel 2009 dal nuovo Regolamento n. 1221. EMAS è principalmente destinato a migliorare l'ambiente e a fornire alle organizzazioni, alle autorità di controllo ed ai cittadini (al pubblico in senso lato) uno strumento attraverso il quale è possibile avere informazioni sulle prestazioni ambientali delle organizzazioni. Il sistema di gestione relativo alle attività tecniche di registrazione EMAS, accreditamento e sorveglianza dei Verificatori Ambientali EMAS sono svolte in conformità alla norma ISO 9001:2008. Da www.isprambiente.gov.it

²⁰⁴La ISO 14001 è una norma internazionale ad adesione volontaria che definisce i requisiti necessari per l'implementazione di efficaci sistemi di Gestione Ambientale, applicabile a qualsiasi tipologia di Organizzazione pubblica o privata, operante in qualsiasi settore, dai Servizi al manifatturiero. Questo standard rappresenta il titolo fondamentale per un'eventuale registrazione EMAS ed è inoltre facilmente integrabile con altri sistemi di Gestione conformi a norme specifiche, come ISO 9001:00 e OHSAS 18001. La norma prevede che l'Organizzazione identifichi i propri target ambientali, valuti l'impatto dei processi di produzione e in seguito implementi un sistema di Gestione Ambientale che permetta di raggiungere gli obiettivi fissati e insieme ridurre

finalità di ambedue i riferimenti normativi indicati è quella di fornire alle aziende la possibilità di incrementare e migliorare le proprie prestazioni nel contesto ambientale, attraverso l'adozione di un sistema gestionale caratterizzato in senso ambientale. La differenza tra i due sistemi di gestione volontari si sostanzia nella responsabilità pubbliche che l'impresa prende in carico nei confronti dell'esterno con la elaborazione del documento di dichiarazione ambientale stabilito dallo schema EMAS²⁰⁵.

Le politiche comunitarie in materia ambientale trovano un punto di riferimento nell'Agazia Europea dell'ambiente²⁰⁶, la quale si occupa di fornire informazioni in materia ambientale affinché le decisioni politiche programmatesiano dirette alla salvaguardia di sostenibilità e ambiente. L'AEA, con sede a Copenaghen fa capo a 32 paesi membri ed è stata istituita nel 1990, anche se la sua attività ufficiale è partita dal 1994. L'Agazia è un centro di informazioni con specifica competenza in materia ambientale e tra le sue finalità vi è quella di consolidare la collaborazione con le istituzioni europee e gli Stati membri divulgando competenze tecniche e specialistiche. Essa, inoltre coordina l'Eionet²⁰⁷, la rete europea di informazione ed osservazione ambientale²⁰⁸.

le emissioni e gli sprechi. In ogni caso, la logica volontaristica della norma ISO 14001 permette alle Organizzazioni stesse di scegliere quali obiettivi di miglioramento perseguire e fino a quale estensione, in funzione delle disponibilità economiche, delle risorse impiegate e del livello tecnologico già esistente. Implementare un sistema di Gestione Ambientale certificato permette alle Organizzazioni di: Identificare i rischi ambientali e le opportunità di miglioramento; Ridurre i costi legati ai consumi energetici, alla gestione dei rifiuti e delle materie prime; Assicurare il rispetto di tutti i requisiti normativi rilevanti per l'ambiente; avviare un processo di miglioramento continuo della performance ambientale; accedere più facilmente a finanziamenti e semplificare pubblici; arricchire la relazione e i flussi di comunicazione con le autorità e il pubblico, e quindi migliorare l'immagine *corporate*; aumentare il valore della propria impresa nel mercato. La norma del 1996 è stata rivista con la pubblicazione della nuova versione ISO 14001:2004, che contiene modifiche relative non tanto ai requisiti dello standard, quanto alla semplificazione e alla migliorata compatibilità con la norma ISO 9001:2000. (Certificazione ISO14001, da www.qualityitalia.it). Nel febbraio del 2012 sono partiti i lavori della nuova revisione della norma, che dovrebbe essere pubblicata nel 2015.

²⁰⁵ La componente pubblicistica caratterizza questo strumento di gestione ambientale sin dalle prime formalizzazioni nell'ordinamento comunitario e risulta confermato anche nella più recente modifica alla disciplina introdotta dal regolamento EMAS III (Regolamento (CE) n. 1221/2009 (EMAS III) del Parlamento Europeo e del Consiglio del 25 novembre 2009 sull'adesione volontaria delle organizzazioni a un sistema comunitario di ecogestione e audit (EMAS), che abroga il Regolamento (CE) n. 761/2001 e le Decisioni della Commissione 2001/681/CE e 2006/193/CE. Per un'analisi ricognitiva delle principali novità introdotte dal Regolamento si veda F. Iraldo, F. Testa, *EMAS. Al via la terza versione: tutte le novità di settore*, in *Ambiente&Sicurezza* n. 3/2010.

²⁰⁶ L'AEA è stata istituita con Regolamento (CEE) n. 1210/90 del Consiglio, del 7 maggio 1990, sull'istituzione dell'Agazia europea dell'ambiente e della rete europea di informazione e di osservazione in materia ambientale

²⁰⁷ Eionet è una rete di partenariato dell'Agazia Europea dell'Ambiente (AEA), dei suoi membri e paesi aderenti. Comprende l'AEA stessa, alcuni Centri Tematici Europei (CTE) e una rete di circa 1500 esperti di 39 paesi, appartenenti a 400 enti nazionali, che si occupano di informazione ambientale. Tali esperti sono denominati Punti Focali Nazionali (PFN) e Centri di Riferimento Nazionali (CRN). Eionet è stata costituita nel 1994, ai sensi del regolamento (CEE) n. 1210/90 del Consiglio del 7 maggio 1990 che istituisce l'AEA. E' diventata un modello per la trasmissione di dati, per le informazioni e le valutazioni accurate sullo stato dell'ambiente e sulle pressioni a cui esso è sottoposto. Da "Eionet unisce, crea rete" in bookshop.europa.eu.

²⁰⁸ Attraverso Eionet, l'AEA raccoglie informazioni ambientali provenienti dai singoli paesi, ponendo attenzione

E', inoltre, l'ente pubblico europeo di elezione, dotato di particolari competenze e specializzazione in materia ambientale e abilitato ad offrire assistenza e informazioni utili e affidabili in materia ambientale alle autorità pubbliche e alle istituzioni europee e nazionali, nonché al pubblico.

Tale attività supporta le politiche dirette a facilitare lo sviluppo sostenibile e concorre in modo specifico a migliorare sostanzialmente l'ambiente in Europa, dove agisce anche allo scopo di rendere possibile l'attuazione di un continuo confronto tra le autorità dei diversi paesi dell'Unione. Tuttavia, il fatto che la sua attività si manifesta attraverso l'esercizio di poteri consultivi, di controllo, di ricerca, ma non ancora con interventi diretti nel processo legislativo comunitario e internazionale²⁰⁹. Il sostegno che l'Unione europea fornisce al sistema delle piccole e medie imprese si presenta sotto varie forme quali sovvenzioni, prestiti, garanzie. Il contributo europeo può essere reso disponibile in via diretta ovvero attraverso la partecipazione a programmi europei quali quello relativo ai fondi strutturali. Ulteriore supporto alle PMI viene inoltre da diverse forme di assistenza non finanziaria previste nelle diverse tipologie di programmi europei a supporto delle imprese.

I piani di assistenza possono essere ricondotti a quattro categorie: possibilità di finanziamento tematico²¹⁰; fondi strutturali²¹¹; strumenti finanziari²¹²; sostegno per

sulla fornitura repentina di dati di alta qualità, convalidati a livello nazionale. Queste conoscenze sono facilmente disponibili attraverso il sito Internet dell'AEA e rappresentano il fondamento per valutazioni ambientali, sia tematiche che integrate. Tali informazioni concorrono a sostenere i processi di gestione dell'ambiente, la definizione e la valutazione delle politiche ambientali, nonché la partecipazione dei cittadini a livello nazionale, europeo e mondiale. Tutto questo, insieme alle opinioni e informazioni provenienti dalle attività scientifiche dei cittadini, dalle conoscenze non specializzate locali e tradizionali e dal mondo imprenditoriale, costituisce un quadro di riferimento essenziale per i responsabili politici e per la partecipazione dei cittadini nella sfera pubblica. Da "Eionet unisce, crea rete" in bookshop.europa.eu.

²⁰⁹M. Alberton, *L'incidenza delle reti e delle agenzie ambientali nella politica e nella legislazione ambientale comunitaria e nazionale*, in Riv. Giur. Amb., n. 3/4, Milano, 2009, p. 452.

²¹⁰Questa tipologia di finanziamento ha carattere tematico e presenta obiettivi specifici (ambiente, ricerca, istruzione) concepiti e attuati da diversi Dipartimenti della Commissione europea. Le PMI e le altre organizzazioni possono solitamente presentare domanda diretta di adesione ai programmi, in genere subordinatamente alla presentazione di progetti transnazionali, sostenibili e a valore aggiunto. A seconda del programma, i richiedenti possono anche appartenere a raggruppamenti industriali, associazioni commerciali, fornitori di assistenza alle imprese e/o consulenti. Il principio generale è quello del co-finanziamento: il sostegno dell'Unione europea, infatti, consiste solitamente di sussidi che coprono solo una parte dei costi di un progetto. *Programmi di sostegno dell'unione per le PMI*, gennaio 2012, da www.europa.eu, p. 2.

²¹¹I fondi strutturali (Fondo europeo di sviluppo regionale [FESR] e Fondo sociale europeo [FSE]) rappresentano i maggiori strumenti di finanziamento comunitario a favore delle PMI, attraverso i vari programmi tematici e le iniziative comunitarie applicate nelle regioni. I beneficiari dei fondi strutturali ricevono un contributo diretto per il finanziamento dei loro progetti. La gestione dei programmi e la selezione dei progetti avviene a livello nazionale e regionale. *Programmi di sostegno dell'unione per le PMI*, gennaio 2012, da www.europa.eu, p. 2.

²¹²La maggior parte degli strumenti finanziari è disponibile solo per via indiretta, attraverso intermediari finanziari nazionali. Molti di questi strumenti sono gestiti dal Fondo europeo per gli investimenti. *Programmi di sostegno dell'unione per le PMI*, gennaio 2012, da www.europa.eu, p. 2.

l'internazionalizzazione delle PMI²¹³. Per ricevere assistenza a livello locale è possibile rivolgersi all'“Enterprise Europe Network”, la più sviluppata rete europea per l'innovazione e l'assistenza alle PMI, con sede in numerosi centri non solo negli Stati Membri ma anche oltre i confini dell'Unione europea.

Non bisogna, poi, tralasciare di porre in evidenza che la considerazione del problema ambientale in termini economici ha condotto alla utilizzazione di strumenti idonei alla “internalizzazione delle esternalità ambientali”, partendo dal presupposto che l'inquinamento, in quanto effetto esterno al mercato, rappresenta una diseconomia esterna²¹⁴ e produce dei costi sociali: gli effetti nocivi per l'ambiente scaturenti dallo svolgimento di un'attività economica, sia essa di produzione o di consumo, non si traducono, senza la presenza di specifici strumenti correttivi, in più rilevanti costi per coloro i quali la pongono in essere, ma investono soggetti terzi che sono costretti a subirne le conseguenze.

All'utilizzo poco accorto delle risorse naturali, con riferimento a quelle rinnovabili e a quelle che invece non presentano tale caratteristica, è in genere correlata una scorretta valutazione del valore d'uso delle risorse stesse. Tra i rimedi che possono essere approntati per contrastare tale fenomeno si possono immaginare forme di intervento diverse che ruotano intorno all'adozione di una politica diretta a differenziare i prezzi al fine di ridimensionare gli sprechi e spostare sui responsabili delle diseconomie esterne i costi del disinquinamento²¹⁵.

L'OCSE indica specifiche tipologie di strumenti economici diretti ad incrementare la tutela dell'ambiente: tasse²¹⁶ (o imposte) e tariffe, che possono avere funzione incentivante, disincentivante o di gettito o entrambe; sussidi, che consistono in aiuti finanziari aventi la finalità di incentivare l'adozione di misure o lo svolgimento di attività dirette alla riduzione dell'inquinamento; depositi cauzionali, ossia sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti

²¹³ Il servizio consiste generalmente nel fornire assistenza alle organizzazioni intermedie e/o alle autorità pubbliche nell'ambito dell'internazionalizzazione, al fine di aiutare l'accesso delle PMI nei mercati esterni all'UE. *Programmi di sostegno dell'unione per le PMI*, gennaio 2012, da www.europa.eu.p.2.

²¹⁴ Si verifica una esternalità quando un soggetto (impresa o individuo), nello svolgimento della propria attività, arreca ad altri un beneficio per cui non può pretendere un compenso (economia esterna) o un danno per il quale non deve alcun risarcimento (diseconomia esterna) in un ammontare di uguale valore dei benefici e dei danni arrecati. Le esternalità determinano uno scostamento tra il beneficio netto privato e quello sociale e rappresentano, pertanto, una causa di fallimento del mercato. Quest'ultimo non riesce a raggiungere una posizione di ottimo, in quanto il singolo non è obbligato a tener conto nel proprio calcolo economico delle conseguenze esterne del suo agire, delle quali non è chiamato a rispondere o per le quali non può esigere un compenso. Cfr. Leccisotti, *Lezioni di Scienza delle Finanze*, Torino, 1997, 37 ss.

²¹⁵ Il rapporto tra ambiente e attività economiche genera un caso tipico di “fallimento del mercato”, che può trovare una soluzione solo attraverso sostanziali interventi statali finalizzati a controllare le crescenti diseconomie ambientali, allo scopo di garantire un più efficiente funzionamento del mercato stesso.

²¹⁶ Come puntualmente evidenziato da Gallo-Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass.Trib.*, 1999, 1, 116, nota 4, le espressioni “tassazione ambientale” e “tassa ambientale” caratterizzano il linguaggio economico e vengono utilizzate nei documenti internazionali. Dal punto di vista giuridico, ed in modo più corretto è opportuno parlare di tributo ambientale sia che si faccia riferimento ad imposte o tasse aventi una mera “funzione ambientale” sia che si vogliano indicare tributi aventi un “presupposto ambientale”.

che possono essere restituiti in caso di riciclaggio dei prodotti stessi; penalità o altre misure di deterrenza quali le fidejussioni applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti; permessi negoziabili e altri interventi sul mercato diretti a determinare il rimpiazzo dei processi produttivi inquinanti con processi produttivi maggiormente volti a generare un ridimensionato impatto ambientale.

Rientra, ad esempio, nel contesto degli strumenti economici illustrati dall'OCSE la disciplina stabilita dall'art. 6, co. da 13 a 16, L. 23 dicembre 2000, n. 388, che prevede a favore delle piccole e medie imprese, una detassazione della quota di reddito destinata a investimenti ambientali²¹⁷. Limitazioni per il godimento del beneficio tributario in esame che non è tuttavia finora stato toccato dalla rivisitazione delle agevolazioni alla *green economy* che il Governo dovrebbe porre in essere. Esso, pertanto, continua a rappresentare un'interessante opportunità di risparmio fiscale. Sempre nello stesso contesto si inserisce la pubblicazione della Circolare Ministeriale n. 5505 del 18 gennaio 2013, emanata dal Ministero dell'ambiente d'intesa con la Cassa Depositi e Prestiti, per consentire al Fondo Kyoto²¹⁸ di agevolare determinati progetti e interventi nell'ambito della *green economy* e in settori di attività collegati con la messa in sicurezza del territorio dai rischi idrogeologico e sismico, così come previsto dal cosiddetto “decreto Sviluppo” (Decreto Legge 83/2012, convertito con modificazioni dalla l.134/2012)²¹⁹.

5. Conclusioni

Nell'ambito delle dinamiche competitive globali in atto, l'enunciazione e l'adozione di comportamenti “sostenibili” sul piano economico, sociale e ambientale da parte delle

²¹⁷ Per investimento ambientale si intende il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali di cui all'art. 2424, co. 1, lett. b), n. II, Codice civile, con esclusione degli investimenti effettuati in attuazione di obblighi di legge. Il conteggio dell'importo dell'agevolazione deve essere effettuato con l'approccio incrementale e comunque la quota di reddito agevolabile corrisponde all'eccedenza rispetto alla media degli investimenti ambientali realizzati nei due periodi d'imposta precedenti. L'applicazione della normativa di favore richiede, quindi, in via generale, la presenza di requisiti soggettivi ed oggettivi che vanno preliminarmente verificati.

²¹⁸ Il Fondo Kyoto è stato istituito presso la Cassa depositi e prestiti dalla Legge finanziaria per il 2007 (art. 1, co. 1110, L. 27 dicembre 2006, n. 269) ed è destinato al finanziamento delle misure di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra. La dotazione finanziaria complessiva ammontava a Euro 600 milioni, distribuiti in tre cicli di programmazione da Euro 200 milioni l'uno.

²¹⁹ I beneficiari degli incentivi sono le imprese, sia in forma individuale sia societaria, o i loro consorzi. Possono partecipare anche imprese tra cui sia stato stipulato un contratto di rete ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del Decreto Legge 10 febbraio 2009 n. 5. I criteri di ammissibilità sono: l'iscrizione al registro delle imprese; trovarsi in regime di contabilità ordinaria, nel pieno e libero esercizio dei propri diritti e non sottoposti a procedure concorsuali né ad amministrazione controllata; aver depositato presso il registro delle imprese almeno due bilanci su base annuale.

imprese, diventa di fondamentale importanza come strumento per incrementare la competitività delle PMI.

In tale prospettiva sembrava possibile evidenziare una modificazione del concetto e della natura stessa di impresa, che deve affiancarsi al tradizionale concetto di soggetto economico la cui attività è finalizzata esclusivamente alla massimizzazione del reddito e quindi del profitto, si tramuta in organizzazione orientata alla realizzazione di interessi pubblici e privati, influenzata dalle circostanze economico-sociali ed ambientali che caratterizzano l'ambito di operatività della propria attività.

Dunque si prospetta un nuovo scenario per le PMI che devono utilizzare gli strumenti legislativi ed economici in conformità al perseguimento di determinate *performance* economiche con obiettivi di natura sociale o ambientale.

Prima dell'inizio della crisi finanziaria del 2008, trasformatasi poi in economica e globale, e contestualmente all'ampliamento della stessa, si è diffusa in maniera sempre più concreta l'opinione secondo cui, sul piano dell'associazionismo imprenditoriale in primo luogo e sul quello normativo poi, il superamento dei limiti di competitività della piccola e media impresa italiana dovesse tendere a delineare forme di aggregazione che, mirando all'eccellenza delle reciproche sinergie, non fosse così vincolante da annullare l'individualità delle singole imprese partecipanti, in modo da garantire il mantenimento di un certo grado di autonomia.²²⁰

Le tradizionali forme di aggregazione come i consorzi, le Ati, le *joint venture*, le fusioni e le acquisizioni, hanno incontrato sostanziali ostacoli applicativi nel sistema economico italiano. La struttura produttiva italiana è costituita per lo più da imprese familiari che non condividono agevolmente il proprio *knowhow* con possibili *partners*, e che non sono disposte a cedere, anche parzialmente, una quota di controllo della propria azienda, anche se una scelta di questo tipo consentirebbe lo sviluppo dimensionale, l'incremento della competitività e degli affari.

Il contratto di rete sembra, in tale contesto, essere lo strumento più adeguato e appagante per molti imprenditori, non disposti a condividere il tradizionale concetto di aggregazione.

I distretti produttivi, come già detto, individuano «libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale» contraddistinte da «l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione». Tuttavia rispetto a tali strumenti di aggregazione aziendale, il contratto di

²²⁰ In tal senso Bianco A., Balzano M., *Evoluzione del contratto di rete*, in *Guida alla Contabilità & Bilancio* 20.11.2012 - n. 21 - p.23

rete appare dotato di connotati di maggiore flessibilità e minor formalismo, che definisce un modello più strutturato e certo più stringente²²¹.

Le agevolazioni fiscali introdotte dalla legge 30 luglio 2010, n. 122²²² e la messa a punto, attraverso il D.M. 25 febbraio 2011²²³, degli organismi di asseverazione del programma di rete, finalizzati a riscontrare la sussistenza dei requisiti necessari per la fruizione degli incentivi fiscali, sembra diano concretezza operativa alla nuova figura contrattuale.

Infine si è avuto modo di osservare, seppur concisamente, che il rapporto fra le prestazioni ambientali dell'azienda e la sua competitività ha vissuto negli ultimi anni un notevole sviluppo. Le idee innovative, le sfide tecnologiche all'avanguardia volte alla sostenibilità ambientale, il mantenimento della competitività a livello economico dovrebbero pertanto essere gli obiettivi delle PMI per uscire dalla crisi. Spesso un tale slancio subisce una battuta d'arresto a fronte dell'oggettiva presenza di sistemi burocratici notoriamente complicati e Istituti di credito che non sono proiettati ad effettuare investimenti in un'economia giovane. Il numero di piccole e medie imprese che decidono di introdurre misure sostenibili o decidono di dedicare la loro attività al settore delle energie rinnovabili va progressivamente incrementandosi.

Tuttavia proprio in tale contesto emerge la difficoltà da parte delle PMI di accedere a fondi che possano permettere loro di effettuare investimenti fondamentali per crescere come attività o come azienda. Comunque, in conclusione, sembrerebbe che proprio il tema della sostenibilità ambientale rappresenti una delle migliori opportunità da cogliere, in questo particolare momento storico, al fine di incrementare le opportunità di crescita e rinnovamento delle PMI italiane.

²²¹Cuffaro V. *Il contratto di rete oggi*, in **Diritto e Pratica delle Società** 1.12.2011 - n. 2 - p.6

²²²**Legge 30 luglio 2010, n. 122**, Gazzetta Ufficiale 30 luglio 2010, n. 176- Supplemento Ordinario, n. 174, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.

²²³D.M. 25 febbraio 2011 del Ministero dell'Economia e delle Finanze : *“Individuazione dei requisiti degli organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale che asseverano il programma comune di rete, ai sensi del comma 2-quater dell'articolo 42 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78”*.

IL “FENOMENO DROGA”: APPROCCIO SOCIO-CRIMINOLOGICO E RISPOSTE SANZIONATORIE

di Ubaldo Nazario

Abstract

This paper aims at criticizing the Italian drug policy, which is characterized by a high level of criminalization of people who use drugs by administrative and criminal measures.

The first part of this work is devoted to describe the evolution of the Italian discipline in matter, whose ending significant steps are represented by the Act n. 309, October 9, 1990 (the Act who aims at harmonizing the Italian discipline about drugs), modified by the Act n. 171, June 5, 1993 and, above all, by the Act n. 49, February 21, 2006.

In the second part, I'll analyse the Act n. 49, February 21, 2006, that again brings in the Italian drug discipline many repressive measures directed also towards the consumers of illegal drugs. According to me, the Italian drug policy reinforces common misconceptions about drug market, drug use and drug dependence.

To support my opinion, I'll cite, in the last part of this paper, the reports of the Commission on Drug Policy (for the 2011 and 2012 years), that encourage experimentation by governments with models of legal regulation of drugs to undermine the power of organized crime. According to the Commission on Drug Policy, in fact, the repressive efforts directed at consumers impede public health measures to reduce HIV/AIDS, overdose fatalities and other harmful consequences of drug use.

The development of drug policies – in Italy as well as on a global level – needs to take into consideration diverse political, social and cultural realities and must be based on Human Rights and public health principles.

SOMMARIO: *1. Riflessioni introduttive: l'approccio della criminologia tradizionale al “fenomeno droga”. - 2. Evoluzione storica della disciplina degli stupefacenti anteriore alla Legge n. 49/2006. - 3. L'attuale disciplina del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, alla luce delle modifiche apportate dalla Legge 21 febbraio 2006, n. 49 (c.d.*

«Fini-Giovanardi»). - 4. *Cenni conclusivi: prospettive per una regolamentazione legale delle droghe a livello internazionale.*

1. *Riflessioni introduttive: l'approccio della criminologia tradizionale al "fenomeno droga"*

La tossicomania è stata, dalla dottrina dei primi anni ottanta del secolo scorso, definita come «uso continuato e coatto di droga, quale stadio terminale di un processo di desocializzazione rispetto al quadro dei modelli sociali dominanti presenti attualmente nelle società urbano-industriali»²²⁴.

Tale fenomeno, che assume dimensioni globali, veniva interpretato ai sensi della suesposta impostazione²²⁵ come il risultato di una situazione di inadeguatezza complessiva nei confronti della contraddittorietà e fragilità dei valori propugnati dai ceti al potere e della loro conseguente mancata interiorizzazione.

Ci si richiama, al riguardo, al concetto – rielaborato dal sociologo Merton nel 1938²²⁶ – di «anomia», che indica la sproporzione, per taluni incolmabile, tra le mete imposte dalla società e gli effettivi strumenti legittimi da questa forniti agli individui per conseguirle.

La soluzione al disagio connesso allo squilibrio tra i livelli di gratificazione e quelli di frustrazione è l'abbandono dei valori dell'inserimento e la socializzazione all'interno di comunità sottoculturali: nello specifico, quella dei tossicomani.

Il processo di desocializzazione comporta il «vantaggio» del sentirsi accettati nel proprio sottogruppo. Tali riflessioni chiamano necessariamente in causa i concetti di cultura, sottocultura e contro cultura.

Attraverso il primo viene inteso l'insieme di «modelli astratti di valori morali e di norme riguardanti il comportamento, che vengono appresi direttamente o indirettamente nell'interazione sociale, in quanto sono parte dell'orientamento comune di più persone»²²⁷.

²²⁴ Cfr. L.M. SOLIVETTI, *Toxicomania as desocialization: some comments on treatment problems related to the socio-cultural aspects of drug abuse*, in *Le droghe e la prigione. Atti del VI Seminario Internazionale di Studio*, in *Rassegna penitenziaria e criminologica*, numero speciale, 1982, 368.

²²⁵ Cfr. L.M. SOLIVETTI, *Toxicomania as desocialization: some comments on treatment problems related to the socio-cultural aspects of drug abuse*, cit., 331 ss.

²²⁶ Il concetto di «anomia», elaborato in precedenza da Durkheim per esprimere la frattura delle regole sociali, viene da questi inserito in sociologia tra le teorie del fenomeno della devianza; cfr. G. PONTI, *Compendio di criminologia*, Raffaello Cortina Editore, Milano, 1990, 205-206.

²²⁷ Cfr. G. PONTI, *Compendio di criminologia*, cit., 197.

Le sottoculture, cui corrispondono i sottogruppi, si definiscono nel momento in cui la difficoltà di seguire le regole imposte dalla cultura dominante induce taluni a elevare a esempi di vita atteggiamenti riprovati dalla società o in contrasto con i suoi precetti normativi.

L'affermarsi, tra gli anni sessanta e settanta del secolo scorso, di fermenti socio-culturali di rottura rispetto ai modelli sociali borghesi segna, infine, il nascere della controcultura²²⁸. Questa è connotata dalla critica e dal rifiuto dei medesimi valori dominanti e non dalla frustrazione generata dall'incapacità del loro raggiungimento, come invece avviene per la sottocultura.

E proprio in concomitanza al propagarsi di modelli culturali alternativi, espressione della contestazione giovanile, si registrava la diffusione delle “droghe leggere” o degli allucinogeni, elevati a emblema del rigetto degli ideali borghesi.

A ciascuno dei distinti concetti sopra esaminati veniva, di conseguenza, associata una determinata sostanza psicotropa: la *cannabis*, ancora oggi per alcuni connotata di elementi ideologici, era ritenuta più congeniale ai sostenitori dei valori controculturali; l'eroina, invece, creando dipendenza, caratterizzava la vita degli appartenenti alla sottocultura dei tossicomani.

La cocaina, dal canto suo, consentendo il mantenimento di una regolare integrazione sociale e presentando, anzi, effetti compatibili con l'efficienza produttiva, era utilizzata in taluni ambienti lavorativi e ammessa, pertanto, dalla cultura dominante: il prezzo elevato la rendeva, in ogni caso, esclusivo appannaggio dei ceti più abbienti, o di quelli malavitosi²²⁹.

Tale schematizzazione ha perso, con il trascorrere del tempo (durante il quale alla diffusione di nuove sostanze chimiche “a buon mercato” si è andata associando la contaminazione degli stili di vita), la propria originaria validità. Allo stesso modo, le suesposte riflessioni, pur mantenendo una giustezza di fondo nell'analisi delle contraddizioni prodotte dal sistema dominante, sono destinate a offrire una lettura sempre più parziale di una fenomenologia in evoluzione in realtà globalizzate, che presenta, rispetto al passato, una complessità di sfaccettature.

²²⁸ Cfr. C. DEL GAUDIO – M. DEL GAUDIO – U. NAZZARO, *Compendio di criminologia*, Edizioni giuridiche Simone, Napoli, 2000, 54.

²²⁹ Cfr. G. PONTI, *Compendio di criminologia*, cit., 366.

Le teorie sociologiche che storicamente si sono contese il campo e che ancora oggi rappresentano i principali approcci al “fenomeno droga” sono riconducibili alla liberalizzazione, alla semi-liberalizzazione e al divieto assoluto.

Tra i sostenitori della prima, lo psichiatra Thomas Szasz e il filosofo Fernando Savater sono stati, da certa dottrina²³⁰, indicati quali capifila. Viene giudicato, da entrambi, illecito e immorale l'arrogarsi, da parte dello Stato, del potere di permettere o vietare ciò che rientra nella sfera personale di ciascun individuo. Il pericolo degli stupefacenti risiede esclusivamente nella loro proibizione, che espone, da un lato, i consumatori al rischio dell'adulterazione dei medesimi con sostanze nocive, quali la stricnina o il chinino, e alimenta, dall'altro, il mercato delle narcomafie.

La legalizzazione della *cannabis* rappresenta, ancora oggi, l'aspetto centrale della battaglia dei sostenitori della semi-liberalizzazione. L'instaurazione della dipendenza, o meno, nell'individuo costituisce il *discrimen* tra tossicodipendente e consumatore: da tale distinzione muovono le ragioni di chi auspica la riconduzione nella sfera della legalità delle “droghe leggere”.

Nell'ambito di tale posizione, taluni insistono su un discorso prevalentemente ideologico di generale critica al proibizionismo, che alimenta i mercati illegali. Altri colgono, altresì, aspetti di carattere maggiormente pratico, legati ai timori del rischio del contagio ambientale che il consumatore corre entrando in contatto con gli spacciatori e la sottocultura dei tossicomani.

I sostenitori del divieto assoluto muovono, invece, dall'assunto che, essendo tutte le droghe nocive, sul piano sia individuale sia sociale, deve essere fatto divieto finanche dell'uso personale delle medesime.

Tale ultima impostazione – frutto di logiche moraliste e repressive che sottendono cicliche campagne di criminalizzazione dei tossicodipendenti finalizzate alla creazione di allarme sociale attorno al “fenomeno droga” – impronta l'attuale legislazione italiana in materia. Dapprima, il D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, e, a seguito dell'abrogazione referendaria delle sue disposizioni più liberticide, la Legge 21 febbraio 2006, n. 49, che provvede a un'operazione di restauro dell'originario Testo Unico del 1990, rappresentano la

²³⁰ Cfr. B. FARGNOLI, *Droga e tossicodipendenza*, Giuffrè, Milano, 1990, 136 ss.

concretizzazione normativa di altrettante battaglie ideologiche tese alla repressione del consumo.

Sofferamoci, allora, sull'attuale disciplina degli stupefacenti, dopo aver tracciato un rapido *excursus* sull'evoluzione della legislazione italiana in materia.

2. *Evoluzione storica della disciplina degli stupefacenti anteriore alla Legge n. 49/2006*

Il *Leitmotiv* della tradizione ordinamentale italiana in materia di stupefacenti è improntato a un elevato rigore repressivo, che giunge sovente a colpire persino il mero consumatore. Sporadiche sono state, in quasi cent'anni di produzione normativa, le fasi nelle quali l'atteggiamento del legislatore si è mostrato più indulgente, almeno nei confronti di chi si fosse limitato all'esclusivo uso di sostanze psicotrope.

Facciamo, in quest'ultimo caso, riferimento al periodo di vigenza della L. 22 dicembre 1975, n. 685²³¹, allorché gli orientamenti socio-culturali che si erano andati affermando a cavallo tra gli anni sessanta e settanta del secolo appena trascorso, permeati da valori orientati a un maggior permissivismo in relazione al consumo di “droghe”, influenzarono le politiche legislative dell'epoca, favorendo un riassetto organico della materia.

Sino ad allora l'*iter* normativo era stato scandito da provvedimenti che fornivano una risposta parziale alle problematiche attinenti al fenomeno in esame.

Il primo intervento è rappresentato dalla L. 18 febbraio 1923, n. 396, finalizzata alla «repressione dell'abusivo commercio di sostanze stupefacenti», attraverso la quale si punivano le condotte dirette a rendere possibile l'uso di droghe senza colpire direttamente il tossicodipendente.

A integrare tale previsione normativa provvide, quindi, il R.D. 11 aprile 1929, n. 1086, regolamento di esecuzione della L. n. 396/1923. Viene, così, da un lato, ampliato il concetto di “abusivo commercio” espresso nel precedente provvedimento, inserendovi, accanto alla vendita, altresì l'importazione, l'esportazione, la fabbricazione e la ricezione in transito di stupefacenti e, dall'altro, contemplata la nuova ipotesi incriminatrice della coltivazione abusiva del papavero.

²³¹ «Disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope. Prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenze».

Nel frattempo, talune ipotesi delittuose, gli artt. 446²³² e 447²³³ (inserite tra i delitti contro l'incolumità pubblica), e contravvenzionali, gli artt. 729 e 730 c.p., contenute nel nuovo Codice penale del 1930, intervennero anch'esse a reprimere il “fenomeno droga”, creando disomogeneità e incoerenza rispetto alla preesistente normativa.

Il R.D.L. 15 gennaio 1934, n. 151, che abrogò esplicitamente la L. n. 396/1923, e il Testo Unico delle leggi sanitarie, R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, provvidero a sancire la definitiva esclusiva valenza delle fattispecie incriminatrici previste dal Codice Rocco per la punizione dei reati relativi agli stupefacenti.

Un'ulteriore ridefinizione della disciplina fu, quindi, operata dalla L. 22 ottobre 1954, n. 1041, attraverso la quale veniva comminata una sanzione unica per ogni tipo di droga, non sussistendo una distinzione tra detenzione di piccole e ingenti quantità di sostanze psicotrope. La pena della reclusione da tre a otto anni e la multa da lire trecentomila a quattro milioni colpiva indistintamente la produzione, il commercio e l'impiego di stupefacenti.

L'elevato tenore repressivo della suesposta normativa ebbe a stridere sempre più con il consolidarsi, a partire dalla fine degli anni sessanta del secolo scorso, di valori antitetici alla cultura sino ad allora dominante.

Le istanze antiproibizioniste, particolarmente nette per quanto concerne i cannabinoidi (hashish e marijuana) – che non presentano sicuramente un livello di nocività superiore all'alcol, il cui uso, viceversa, è accettato a livello sociale e, soprattutto, ammesso dallo Stato – sono riconducibili all'ambito di modelli contro-culturali ai sensi dei quali viene rivendicata, ancora oggi, la libertà di scelta nel consumo di qualunque sostanza psicoattiva, anche laddove questa produca gravi danni alla salute.

Il mutato costume sociale, cui si accompagna il dilagare del mercato dell'eroina che consegna alle carceri un numero crescente di “ospiti”, resero necessaria una radicale riorganizzazione della materia, realizzata attraverso la L. 22 dicembre 1975, n. 685.

Intento dichiarato dal legislatore del 1975 è affiancare aspetti repressivi a quelli di carattere preventivo-educativo, operando, innanzitutto, una distinzione, ai fini della commisurazione della pena, tra “droghe pesanti” e “leggere”.

²³² «Commercio clandestino o fraudolento di sostanze stupefacenti».

²³³ «Agevolazione dolosa dell'uso di sostanze stupefacenti».

Il nuovo orientamento muove dall'assioma che il soggetto tossicodipendente non spacciatore debba essere ritenuto vittima e non responsabile del fenomeno in esame. La novità comportata dalla L. n. 685/1975 è l'affermazione del principio di non punibilità del detentore di «modica quantità» di stupefacente per uso personale non terapeutico.

L'obiettivo legislativo è quello di colpire il narcotraffico, rinunciando, tuttavia, al medesimo rigore normativo nei confronti del c.d. “piccolo spaccio”: ne risulta, in tal modo, palese l'ulteriore distinzione tra le figure del trafficante e quella del consumatore-spacciatore. Soglia di punibilità e gravità del reato commesso saranno entrambi definiti attraverso il concetto di «modica quantità», che assume centralità nell'impianto punitivo predisposto dalla L. n. 685/1975²³⁴.

La “medicalizzazione” della condizione del tossicomane rappresenta, al contrario, l'aspetto negativo dell'ideologia sottostante la suesposta normativa: circostanza che, sebbene comporti la riconduzione del soggetto “preso in cura” allo stereotipo del “malato”, gli evita, perlomeno, l'associazione a quella del “delinquente”.

Una campagna di criminalizzazione dei tossicodipendenti, definita “legge e ordine”, sarà, viceversa, inaugurata al termine del decennio successivo dall'allora Presidente del Consiglio Bettino Craxi. Costui, all'indomani di un viaggio negli Stati Uniti, nel 1988, decise di proporre anche in Italia una battaglia ideologica sulla sicurezza, alimentando artificiosamente l'allarme sociale attorno al fenomeno droga al fine di additare nuovi “nemici convenienti”.

Tale campagna comporterà una radicale inversione di indirizzo delle politiche legislative sugli stupefacenti, improntate, adesso, alla “tolleranza zero” finanche del consumo, che si traduce nella L. 26 giugno 1990, n. 162²³⁵, disciplina poi confluita nel D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309 (attuale Testo Unico in materia)²³⁶.

Il divieto di fare uso di sostanze psicotrope viene sancito a livello giuridico dall'art. 72 D.P.R. n. 309/1990: si vanno, così, a sovrapporre le figure, in precedenza tenute separate,

²³⁴ Cfr. F. IZZO – A. IAZZETTI, *La nuova disciplina degli stupefacenti: commento alla legge 26/6/90, n. 162*, Edizioni giuridiche Simone, Napoli, 1990, 8-9.

²³⁵ «Aggiornamento, modifiche ed integrazioni della Legge 22/12/75, n. 685, recante disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza».

²³⁶ «Testo Unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza».

di consumatore, piccolo spacciatore e trafficante. La “neutralizzazione” del tossicodipendente viene definita dal legislatore del 1990²³⁷ attraverso la predisposizione di un articolato sistema di ipotesi punitive riconducibili a una duplice direttrice, amministrativa (art. 75 D.P.R. n. 309/1990) e penale (art. 73 D.P.R. n. 309/1990). Il passaggio di responsabilità dall'uno all'altro tipo di illecito sarà determinato con l'ausilio di un nuovo *discrimen* quantitativo.

Il concetto di «modica quantità», insuscettibile di uniformi interpretazione da parte dei giudici e, per tale motivo, oggetto di attacchi da parte dei sostenitori delle istanze repressive, cede il passo, quale criterio per definire la soglia di punibilità penale, a quello di «dose media giornaliera», ancorato a parametri fissi stabiliti dal Ministero della Sanità. Il *quantum* di droga necessario al fabbisogno del tossicodipendente sarà stabilito facendo riferimento a tabelle ministeriali.

Allorquando vengano superati i suddetti limiti previsti dalla legge, risulta penalmente sanzionabile altresì il mero consumatore e le condotte di detenzione vengono equiparate, ai fini giuridici, a quelle di destinazione a terzi di stupefacente, che integrano in ogni caso l'ipotesi delittuosa indipendentemente dal quantitativo, anche se inferiore alla soglia minima.

La rigidità del concetto di «dose media giornaliera», che prescinde dal tipo di sostanza psicotropa, offre, infatti, la possibilità di definire con precisione il confine tra illecito amministrativo e penale.

Il primo, previsto dall'art. 75 D.P.R. n. 309/1990, rappresenta il livello base dell'intervento punitivo statale e vede protagonista il prefetto del luogo dove il fatto è stato commesso, che irroga la sanzione²³⁸.

Il secondo illecito è sancito dall'art. 73 D.P.R. n. 309/1990, la cui violazione, a seconda che abbia a oggetto droghe “pesanti” o “leggere”, integra due autonome ipotesi delittuose: il configurarsi di entrambe darà luogo a concorso di reati²³⁹.

Il successivo art. 76 D.P.R. n. 309/1990 è stato introdotto dal legislatore del 1990 al fine di perfezionare, di concerto con l'art. 75, un meccanismo attraverso il quale definire

²³⁷ Cfr. G. DI GENNARO – G. LA GRECA, *La droga. Traffico, abusi, controlli. Commento al testo unico 9 ottobre 1990, n. 309, sulla disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope. Raccolta completa delle disposizioni emanate per l'attuazione della disciplina*, Giuffrè, Milano, 1992.

²³⁸ Cfr. G. AMATO – G. FIDELBO, *La disciplina penale degli stupefacenti*, Giuffrè, Milano, 1994, 272-277.

²³⁹ Cfr. G. AMATO – G. FIDELBO, *La disciplina penale degli stupefacenti*, cit., 140-148.

misure, attribuite all'autorità giudiziaria, da irrogare nei confronti del soggetto che avesse rifiutato o interrotto il programma terapeutico e socio-riabilitativo.

Il tossicodipendente, da vittima del fenomeno droga, diventa, agli occhi di un'opinione pubblica strumentalizzata, nuova fonte di pericolo.

Alla c.d. “presunzione di spaccio”²⁴⁰ – laddove la detenzione di stupefacente in quantità eccedente il *quantum* imposto ai sensi dei parametri ministeriali comporti, a carico del soggetto interessato, e nonostante lo stato di tossicodipendenza del medesimo e la finalità dell'uso personale della sostanza, il configurarsi della fattispecie delittuosa di cui all'art. 73 – ha tentato di ovviare il Governo nel 1993.

Attraverso il D.L. 12 gennaio 1993, n. 3, viene introdotto un informale concetto di «dose individuale abituale», fissato in un limite che comunque non superi il triplo di quella «media giornaliera». La mancata conversione del D.L. 12 gennaio 1993, n. 3, non ha, tuttavia, conosciuto conseguenze sostanziali, poiché, nel frattempo, è stato dalla Consulta dichiarato ammissibile il *referendum* abrogativo, tenutosi il 18 e il 19 aprile 1993 ed il cui esito positivo è stato recepito nel D.P.R. 5 giugno 1993, n. 171, che ha smussato gli effetti più aspri dell'impianto normativo del D.P.R. n. 309/1990.

A partire dal 6 giugno 1993, l'illecito relativo all'acquisto o detenzione per uso personale di stupefacente viene declassato da penale ad amministrativo²⁴¹. A seguito, infatti, dell'intervento legislativo reso necessario dalla vittoria referendaria, significative modifiche sono state apportate ai sopraesaminati articoli del D.P.R. n. 309/1990.

Risulta, innanzitutto, parzialmente abrogato l'art. 72, laddove fa divieto dell'uso personale, o di qualunque impiego non autorizzato, di sostanza psicotropa.

Una cassazione parziale riguarderà, altresì, da un lato, l'art. 75, nella parte nella quale viene adottato un rigido *discrimen* quantitativo per definire il confine tra illecito amministrativo e penale, e, dall'altro, l'art. 78, che di tale criterio discretivo indicava i parametri oggettivi e prestabiliti e i limiti quantitativi massimi di principio attivo: il concetto di «dose media giornaliera» viene, pertanto, obliterato.

L'abrogazione totale riguarderà il successivo art. 76; si provvede, così, a eliminare qualsiasi ipotesi sanzionatoria di competenza dell'autorità giudiziaria a carico del mero

²⁴⁰ Cfr. G. AMATO – G. FIDELBO, *La disciplina penale degli stupefacenti*, cit., 279.

²⁴¹ Cfr. L. DAGA, *Dopo il referendum. Quali gli effetti sulla popolazione penitenziaria tossicodipendente? Fatti e cifre*, in *Bion*, n. 2, 1993, 1 ss.

consumatore (si pensi ai provvedimenti punitivi irrogati a seguito dell'interruzione di un programma terapeutico e socio-riabilitativo).

L'uso personale di sostanza psicotropa sarà soggetto al solo controllo del prefetto, che applicherà le sanzioni amministrative di cui all'art. 75. La responsabilità penale continuerà, invece, a riguardare la cessione a terzi, sia pur gratuita e in modeste quantità, di stupefacente²⁴².

3. L'attuale disciplina del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, alla luce delle modifiche apportate dalla Legge 21 febbraio 2006, n. 49 (c.d. «Fini-Giovanardi»)

Una radicale inversione di indirizzo e una nuova decisa sterzata in senso autoritario nelle politiche legislative sugli stupefacenti è la diretta conseguenza dell'alternarsi di opposti schieramenti politici al governo, che, a seguito delle elezioni del 2001, vedrà la coalizione di centro-destra ottenere la maggioranza parlamentare.

La rinnovata battaglia ideologica contro le sostanze psicotrope e il loro uso condurrà, il 13 novembre 2003, il Consiglio dei Ministri ad approvare, su proposta del vicepresidente Gianfranco Fini, un disegno di legge finalizzato ad apportare significative modifiche al D.P.R. n. 309/1990²⁴³. A distanza di oltre due anni dalla sua approvazione, il contenuto del D.D.L. C.D.M. 13 novembre 2003 sarà inserito nel D.L. 30 dicembre 2005, n. 272, convertito nella L. 21 febbraio 2006, n. 49 (c.d. «Fini-Giovanardi»).

Si tratta di una subdola operazione, laddove disposizioni di carattere punitivo, tendenti, tra l'altro, a una nuova sanzionabilità penale della condotta del consumatore, vengono inserite nel D.L. n. 272/2005, che recava, originariamente, misure urgenti per garantire la sicurezza e i finanziamenti per le Olimpiadi invernali del 2006, nonché la funzionalità dell'Amministrazione dell'interno. Ne risulterà un provvedimento palesemente caratterizzato da disomogeneità.

Obiettivo del legislatore del 2006 è quello di attuare un vero e proprio restauro della disciplina degli stupefacenti, così come si presentava anteriormente alle modifiche apportate

²⁴² Cfr. G. ZAPPA, *La modifica referendaria del T.U. 309/90 e l'incidenza nel sistema penale-penitenziario. Il parere di un magistrato di sorveglianza*, in *Bion*, n. 2, 1993, 17 ss.

²⁴³ Cfr., sul punto, G. AMARELLI, *Le recenti prospettive di riforma della disciplina degli stupefacenti (d.d.l. c.d.m. 13 novembre 2003): profili di politica criminale*, in *Critica del diritto*, 2004, 77 ss.

al Testo Unico del 1990 dal D.P.R. n. 171/1993, che recepiva l'esito del *referendum* del 18 e 19 aprile 1993.

Tra le norme interessate dalla riforma, quelle connotate da maggior rilievo sono, pertanto, le medesime esaminate nel precedente paragrafo, originaria sintesi dell'ideologia punitiva ispiratrice del D.P.R. n. 309/1990, i cui aspetti più repressivi erano stati, tuttavia, successivamente smussati a seguito del risultato referendario del 1993: attraverso l'ennesimo intervento viene, così, disattesa, a quasi tredici anni di distanza, la manifestazione della volontà popolare.

Le modifiche riguarderanno, innanzitutto, gli artt. 73 e 75 del D.P.R. n. 309/1990: nel primo caso, la produzione, il traffico e la detenzione illeciti di droga è punita con la reclusione da sei a venti anni e con la multa da 26 mila a 260 mila euro; nel secondo, al di fuori delle ipotesi di responsabilità penale di cui al precedente art. 73, sono previste sanzioni amministrative, come la sospensione della patente di guida, della licenza di porto d'armi, del passaporto e di ogni altro documento equipollente, del permesso di soggiorno per motivi di turismo se cittadino extracomunitario e il divieto di conseguire i medesimi, nei confronti di chi illecitamente importa, esporta, acquista, riceve a qualsiasi titolo o comunque detiene sostanze stupefacenti o psicotrope.

Viene, quindi, inserito nel Testo Unico l'art. 75*bis*, recante provvedimenti a tutela della sicurezza pubblica²⁴⁴ nei confronti di chi risulti già condannato, anche se non definitivamente, per reati contro la persona o il patrimonio ovvero per quelli previsti dal medesimo D.P.R. n. 309/1990.

Altra norma oggetto di rinnovata attenzione legislativa, dopo la bocciatura referendaria del 1993, è l'art. 78, in relazione alla quale la determinazione delle procedure diagnostiche, medico-legali e tossicologico-forensi per accertare il tipo, il grado e l'intensità dell'abuso di sostanze stupefacenti o psicotrope ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui ai precedenti artt. 75 e 75*bis* viene ricalibrata ai sensi dei mutati criteri punitivi.

²⁴⁴ E' previsto l'obbligo di: presentarsi almeno due volte a settimana presso l'ufficio di polizia o presso il comando dei carabinieri competente; di rientrare nella propria abitazione entro una determinata ora e di non uscirne prima di un'altra prefissata; di comparire in un ufficio o comando di polizia specificamente indicato, negli orari di entrata ed uscita dagli istituti scolastici; è sancito, altresì, il divieto di frequentare determinati locali pubblici, di allontanarsi dal comune di residenza o di condurre qualsiasi veicolo a motore.

Attraverso la riforma del 2006 si intende riaffermare una disciplina in materia tesa a colpire nuovamente il mero consumatore, come avveniva anteriormente alle modifiche, apportate dal D.P.R. n. 171/1993, all'originario testo del D.P.R. n. 309/1990. Si ricorre, pertanto, ancora una volta a un rigido criterio, ossia a quella soglia di punibilità – analoga all'obliterata «dose media giornaliera» – ancorata a parametri predeterminati dalle tabelle ministeriali, che ristabilisce, per la detenzione di stupefacente, la linea di demarcazione tra illecito amministrativo e penale.

Il superamento dei limiti massimi previsti dalla legge determina la configurazione del reato di cui all'art. 73 D.P.R. n. 309/1990 a carico, altresì, del “consumatore-detentore”, che viene, nell'ipotesi in esame, assimilato allo “spacciatore”.

L'equiparazione, sotto il profilo sanzionatorio, tra droghe «pesanti» e «leggere» è il risultato della discrezionalità del legislatore nell'aderire a una determinata opinione scientifica non connotata, tuttavia, da assoluta validità, cui possono contrapporsi opposte teorie supportate da altrettanti, se non più avvalorati dati forniti dalla ricerca²⁴⁵.

Elemento costitutivo del reato di cui all'art. 73 era rappresentato, anteriormente all'intervento del 2006, dalla destinazione a terzi di sostanza stupefacente. La prova della condotta di spaccio poteva essere pienamente soddisfatta nel solo caso di flagranza; in assenza di tale circostanza, l'onere probatorio, sempre a carico dell'accusa, doveva essere assolto attraverso la ricerca di ulteriori indizi²⁴⁶.

I criteri desumibili dal novellato dettato normativo, finalizzati all'individuazione dell'ipotesi delittuosa di cui all'art. 73, sono principalmente quantitativi, ricollegabili soprattutto alla percentuale di principio attivo presente nella sostanza ovvero al peso lordo della stessa, quindi qualitativi²⁴⁷.

La molteplicità di elementi cui è possibile ricorrere rende ancor più complessa, adesso, la valutazione della sussistenza della condotta di spaccio, contribuendo ad aumentare il livello di disparità tra l'ampio ventaglio di strumenti offerti, di fatto, alle argomentazioni accusatorie e le ridotte opportunità difensive.

²⁴⁵ Cfr. G. AMATO, *Parificate le sostanze «leggere» e «pesanti»*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 73 ss.

²⁴⁶ Cfr. G. AMATO, *Per gli indizi della giurisprudenza arriva la «promozione» a norma*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 69 ss.

²⁴⁷ Cfr. G. AMATO, *Soglie presuntive per individuare l'illecito*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 78 ss.

La destinazione a terzi potrà essere, infatti, accertata, come è stato rilevato in dottrina²⁴⁸, anche allorquando si sia in presenza di quantitativi di principio attivo inferiori alla soglia di punibilità, laddove vengano in soccorso altri parametri indizianti; il superamento di lieve entità dei valori massimi potrebbe, viceversa, lasciare all'interessato un ben più arduo onere di dimostrare l'uso personale.

La rigidità di un criterio discrezionale cui si ricorre per definire il confine tra illecito amministrativo e penale garantisce, a nostro giudizio, certezze, ai fini della dimostrazione della configurabilità del reato di cui all'art. 73 D.P.R. n. 309/1990, esclusivamente a vantaggio dell'accusa.

Abbiamo, infatti, visto come la quantità e la modalità di presentazione (tra tutte, il confezionamento frazionato in dosi commerciali) della sostanza, assieme alle circostanze dell'azione (relative, a esempio, al sequestro, agli indizi attestanti il traffico illecito, alla personalità del reo) rappresentano criteri per individuare la condotta di cessione a terzi di stupefacente²⁴⁹.

E, sebbene l'onere della prova della sussistenza del reato di spaccio sia a carico dell'accusa, questo può risultare di agevole dimostrazione laddove risultino superati i rigidi parametri ripristinati dal legislatore del 2006.

Rimane all'interessato la possibilità di allegare elementi probatori a proprio favore per rispondere della sola responsabilità amministrativa. In presenza di quantitativi superiori a quelli definiti nelle tabelle ministeriali risulta, tuttavia, difficile sostenere che la sostanza detenuta sia destinata all'uso personale. Al contrario, qualora il *quantum* sia inferiore alla soglia prestabilita, l'accusa può sempre ricorrere, per dimostrare la configurabilità dell'art. 73 D.P.R. n. 309/1990, agli altri parametri dai quali si può desumere l'attività di spaccio²⁵⁰.

La reintroduzione di un limite quantitativo, oltre il quale la detenzione di stupefacente non è più da considerare destinata al consumo esclusivamente personale, integrando, così, l'illecito penale in luogo di quello amministrativo, ripropone problemi interpretativi in relazione al c.d. "uso di gruppo". La riconducibilità, o meno, di tale ipotesi nell'ambito della figura delittuosa di cessione a terzi, sanzionata ai sensi dell'art. 73 D.P.R. n.

²⁴⁸ Cfr. G. AMATO, *Soglie presuntive per individuare l'illecito*, cit., 80.

²⁴⁹ Cfr. G. AMATO, *Più certezze nel colpire la cessione a terzi*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 75 ss.

²⁵⁰ Cfr. G. AMATO, *Più certezze nel colpire la cessione a terzi*, cit., 76.

309/1990, è stata, a partire dalla riforma del 2006, oggetto di non uniformità di orientamento da parte della giurisprudenza.

Di recente, le Sezioni Unite della Cassazione, attraverso la sentenza 10 giugno 2013, n. 25401, hanno sancito l'irrelevanza penale del consumo di gruppo di stupefacente, nella duplice ipotesi di acquisto in comune ovvero per mandato a uno degli assuntori. Tale decisione, punto d'arrivo di un sofferto *iter* giurisprudenziale scandito da indirizzi contrastanti, ristabilisce la sola responsabilità *ex art.* 75 D.P.R. n. 309/1990 nei confronti dei consumatori sodali, laddove sussista l'originaria conoscenza dell'identità dei componenti il sodalizio e la manifesta volontà di procurarsi la sostanza, ciascuno per il proprio uso personale.

Il sistema sanzionatorio amministrativo, la cui valenza è stata ampliata attraverso la ridefinizione dell'art. 75 e l'introduzione dell'art. 75 *bis* nel D.P.R. n. 309/1990, opera, dal canto suo, per esclusione rispetto a quello penale. In relazione alle condotte di importazione, esportazione, acquisto, detenzione delle sostanze vietate, all'infuori dalle ipotesi di cui all'art. 73, troverà applicazione l'art. 75.

Organo competente a irrogare le sanzioni amministrative previste dall'art. 75 – fatta eccezione per quelle di immediata applicazione da parte dell'organo di polizia accertatore, come il ritiro della patente di guida – è il prefetto: non più, tuttavia, quello del luogo di commissione del fatto, ai sensi della precedente disciplina, ma di residenza o, in assenza di questa, del domicilio dell'interessato²⁵¹.

Quanto alle ben più invasive misure interdittive contemplate dal successivo art. 75 *bis*, la competenza è del questore, il cui operato deve essere, in ogni caso, convalidato dal giudice di pace²⁵².

Rimane sempre inalterato, nella sua originaria previsione dell'art. 74 D.P.R. n. 309/1990, il reato di associazione finalizzata al traffico illecito di sostanze stupefacenti.

La nuova ideologia repressiva sottesa alla L. n. 49/2006 si articola apportando novità, altresì, alla fase esecutiva. Si re-interviene nuovamente, a brevissima distanza dalla L. 5 dicembre 2005, n. 251 (c.d. «*ex Cirielli*»), che aveva introdotto nel Testo Unico l'art. 94 *bis*, sugli istituti della sospensione (per cinque anni) dell'esecuzione della pena detentiva e

²⁵¹ Cfr. G. AMATO, *Spuntano sospensione e ritiro della patente*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 90 ss.; cfr. Id., *Competente il Prefetto di «residenza»*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 92 ss.

²⁵² Cfr. G. AMATO, *Al giudice di pace per le misure interdittive*, in *Guida al diritto*, n. 12, 2006, 97 ss.

dell'affidamento in prova al servizio sociale per soggetti tossico o alcol-dipendenti, previsti, rispettivamente, dagli artt. 90 e 94 del D.P.R. n. 309/1990.

E, se si innalza, da un lato, da quattro a un massimo di sei anni di condanna da espiare in concreto il limite per accedere a entrambi i benefici, si provvede, dall'altro, all'equiparazione ai Ser.T. delle comunità private, che potranno certificare lo stato di tossicodipendenza e prendere direttamente "in cura" gli ammessi alla misura.

Si configura, pertanto, una prima forma di privatizzazione del carcere, essendo l'affidamento in prova alternativo alla detenzione, e si dà avvio a un vero e proprio *business* della disintossicazione²⁵³.

4. Cenni conclusivi: prospettive per una regolamentazione legale delle droghe a livello internazionale

Abbiamo in precedenza visto come l'affermarsi, a cavallo tra gli anni sessanta e settanta del secolo appena trascorso, di valori antitetici a quelli sino ad allora dominanti nelle società occidentali abbia prodotto ripercussioni anche sul modello proibizionista, d'ora in avanti costantemente posto in discussione.

Il rifiuto delle attuali legislazioni, improntate al divieto assoluto della coltivazione, come della produzione ovvero del commercio di sostanze psicotrope e alla conseguente criminalizzazione, talvolta, dei medesimi consumatori, deve, tuttavia, accompagnarsi all'elaborazione di ipotesi normative alternative.

A tal proposito, ci sembra interessante, nel trarre le nostre riflessioni conclusive, indugiare su qualche esempio di proposta antiproibizionista; riteniamo utile, al riguardo, far riferimento agli studi effettuati dalla *Transform Drug Policy Foundation*, la fondazione britannica da tempo impegnata in progetti di riforma delle politiche sugli stupefacenti.

Alla luce delle ricerche compiute dagli appartenenti alla suddetta organizzazione, la regolamentazione dei mercati della droga appare il percorso più efficace per affermare una liberalizzazione che possa effettivamente limitare i danni legati al consumo di sostanze.

Tra i due estremi, individuati nel proibizionismo/criminalizzazione, da un lato, e nella legalizzazione deregolamentata (della quale si sottolineano effetti analoghi a quelli

²⁵³ Cfr., sul punto, U. NAZZARO, *I provvedimenti di natura favorevole o premiale* (cap. 3), in P. TRONCONE, *Manuale di diritto penitenziario*, Giappichelli, Torino, 2006, 65 ss.

prodotti dai traffici illegali), dall'altro, i ricercatori optano, infatti, per una vendita legale degli stupefacenti che sia regolamentata.

La proposta della fondazione di Bristol muove dall'esigenza di mantenere approcci flessibili al fenomeno droga, tali da potersi adattare alle esigenze locali dei differenti sistemi statali. Al riguardo, vengono individuati cinque distinti modelli di gestione, dalla prescrizione medica alla distribuzione farmaceutica, dall'ipotesi di luoghi ove il consumo è autorizzato a quelle della vendita con o senza licenza²⁵⁴.

L'iter della regolamentazione necessita di una pluralità di controlli²⁵⁵: in primo luogo, quello sulla produzione, realizzabile attraverso l'espansione delle aziende che, muovendosi nella sfera della legalità, già operano nel settore e ricavano sostanze psicoattive dalle piante o sinteticamente.

Controllare la disponibilità delle droghe in un regime di mercato legale regolamentato offre, dal canto suo, l'opportunità di orientare in maniera costruttiva, in relazione al mutare delle circostanze, le politiche sugli stupefacenti, attraverso una più agevole analisi dell'impatto delle medesime sui destinatari. Flessibilità della risposta e conseguente sperimentazione di un'applicazione differenziata sono rese unicamente possibili in un sistema improntato a una siffatta opzione di liberalizzazione.

L'obiettivo è la creazione di nuovi modelli di consumo a basso rischio finalizzati alla riduzione del danno che solo una regolamentazione legale – a differenza di quanto accade a proposito degli attuali traffici illeciti, ove è totalmente assente il minimo interesse per la salute collettiva – può garantire.

Il controllo sul prodotto è inerente alle fasi che ne scandiscono la realizzazione: in relazione al dosaggio e alla preparazione, si propone la standardizzazione, al fine di rendere chiara la comprensione della quantità consumata; quanto alla determinazione del prezzo, quello ottimale rappresenta l'elemento di equilibrio tra opposte esigenze, sufficientemente alto per costituire un deterrente, ma, al tempo stesso, adeguatamente accessibile per disincentivare i mercati illegali; il confezionamento deve essere a prova di adulterazione. Dai

²⁵⁴ Cfr. Transform Drug Policy Foundation, *Dopo la guerra alla droga. Un piano per la regolamentazione legale delle droghe*, Ediesse, Roma, 2011, 38-44.

²⁵⁵ Ai fini di una più esaustiva disamina dell'ampio ventaglio di ipotesi di controllo proposte dalla Fondazione britannica per disciplinare, in dettaglio, il modello della regolamentazione legale delle droghe, cfr. Transform Drug Policy Foundation, *Dopo la guerra alla droga. Un piano per la regolamentazione legale delle droghe*, cit., 49-76.

suddetti fattori dipende la salute dei consumatori e gli eventuali rischi connessi all'assunzione delle sostanze.

La gestione del mercato impone, infine, ulteriori forme di controllo: sui distributori, subordinandone l'attività alla concessione di licenze e prevedendo a loro carico sanzioni in caso di eventuali trasgressioni; sui punti vendita, che devono essere opportunamente dislocati; sui compratori, dei quali va accertata l'età e il livello di intossicazione; sui consumatori finali, anch'essi sottoponibili a un sistema di verifiche; e sui luoghi consentiti per il consumo, che vanno assoggettati a restrizioni.

Un'introduzione cauta e graduale, presupposto per un modello, quello della regolamentazione, privo ancora di sperimentazione, deve accompagnarsi a una valutazione e classificazione dei danni provocati dalla droga²⁵⁶.

L'esigenza di una legiferazione a livello internazionale e nazionale appare imprescindibile; eventuali cambi di rotta devono, tuttavia, fare i conti con le tre Convenzioni delle Nazioni Unite contro il traffico illecito di narcotici e di sostanze psicotrope, rispettivamente, del 1961, del 1971 e del 1988.

Il fallimento delle politiche proibizioniste è stato stigmatizzato nel penultimo rapporto della *Global Commission on Drug Policy*²⁵⁷, pubblicato nel giugno 2011, ai sensi del quale i processi di criminalizzazione e repressione di massa dei consumatori, da sempre gravemente pregiudizievoli per l'adozione di misure sanitarie atte alla riduzione delle sindromi da HIV, dei casi di overdose o delle altre conseguenze dannose collegate all'abuso di droga, si accompagnano a una vertiginosa crescita del mercato illegale delle narcomafie, quali principali risultati delle strategie sino ad allora (e successivamente) adottate a livello transnazionale.

La sperimentazione, viceversa, di modelli di regolamentazione giuridica degli stupefacenti, al fine di sottrarne la gestione alla criminalità organizzata, acquista ruolo centrale tra le proposte che gli estensori della sopracitata relazione hanno inoltrato ai governi, con l'intento di favorire una decisa inversione di rotta nell'approccio al fenomeno in esame.

²⁵⁶ Cfr. Transform Drug Policy Foundation, *Dopo la guerra alla droga. Un piano per la regolamentazione legale delle droghe*, cit., 107.

²⁵⁷ Cfr. *War on Drugs. Report of the Global Commission on Drug Policy*, June 2011, in www.globalcommissionondrug.org

I membri della Commissione²⁵⁸ hanno, infatti, nel rapporto del 2011, indicato quattro principi cardine per orientare le politiche, nazionali e internazionali, sugli stupefacenti e formulato undici raccomandazioni per l'azione.

Le strategie governative in materia dovrebbero, pertanto, essere innanzitutto improntate alle linee-guida tracciate dalla *Global Commission on Drug Policy*. La riduzione del danno alla salute, alla sicurezza e al benessere degli individui, per un verso, e il rispetto dei diritti umani, che impone il cessare della stigmatizzazione e dell'emarginazione dei consumatori e di coltivatori e produttori a bassi livelli, per l'altro, ne rappresentano i primi due fondamenti imprescindibili. Lo sviluppo e l'attuazione delle politiche sugli stupefacenti devono tenere, altresì, conto tanto delle peculiarità caratterizzanti ciascun sistema giuridico, realtà socio-culturale o area geografica, quanto del coinvolgimento, al fianco degli attori istituzionali delegati, di famiglie, scuole, specialisti della salute pubblica, professionisti dello sviluppo e *leader* della società civile.

Significative statistiche sono riportate dai membri della Commissione a supporto dell'imprescindibilità dei primi due principi. La percentuale di trasmissione di HIV fra i consumatori di droghe per iniezione, sensibilmente più bassa in quei Paesi (Regno Unito, Svizzera, Germania e Australia) che hanno preventivamente adottato e implementato in modo rilevante strategie di riduzione del danno alla salute, è destinata a salire in ordinamenti

²⁵⁸ I membri della *Global Commission on Drug Policy*, che hanno stilato il rapporto per l'anno 2011, sono: Asma Jahangir, attivista per i diritti umani, ex Relatrice Speciale delle Nazioni Unite sulle Esecuzioni Extragiudiziarie, Sommarie o Arbitrarie, Pakistan; Carlos Fuentes, scrittore e intellettuale, Messico; César Gaviria, ex Presidente della Colombia; Ernesto Zedillo, ex Presidente del Messico; Fernando Henrique Cardoso, ex Presidente del Brasile (presidente); George Papandreou, ex Primo Ministro della Grecia; George P. Shultz, ex Segretario di Stato, Stati Uniti (presidente onorario); Javier Solana, ex Alto Rappresentante dell'Unione Europea per la Politica Estera e la Sicurezza Comune, Spagna; John Whitehead, banchiere e funzionario, presidente della Fondazione World Trade Center Memorial, Stati Uniti; Kofi Annan, ex Segretario Generale delle Nazioni Unite, Ghana; Louise Arbour, ex Alta Commissaria delle Nazioni Unite per i Diritti Umani, presidente dell'International Crisis Group, Canada; Maria Cattai, membro del Consiglio di Petroplus Holdings, ex Segretaria Generale della Camera di Commercio Internazionale, Svizzera; Mario Vargas Llosa, scrittore e intellettuale, Perù; Marion Caspers-Merk, ex Segretaria di Stato presso il Ministero Federale della Sanità della Germania; Michel Kazatchkine, direttore esecutivo del Fondo Mondiale per la Lotta contro l'AIDS, la Tuberculosis e la Malaria, Francia; Paul Volcker, ex Presidente della Federal Reserve degli Stati Uniti e dell'Economic Recovery Board; Richard Branson, imprenditore, difensore di cause sociali, fondatore del Gruppo Virgin, co-fondatore del gruppo The Elders, Regno Unito; Ruth Dreifuss, ex Presidente della Svizzera e Ministra degli Affari Interni; Thorvald Stoltenberg, ex Ministro degli Affari Esteri e Alto Commissario delle Nazioni Unite per i Rifugiati, Norvegia.

statuali (U.S.A., Portogallo, Malesia e Francia) ove l'accoglimento delle opzioni medesime è avvenuta solo parzialmente, talvolta come conseguenza di un incremento epidemico, comunque arginato e contenuto con risultati positivi proprio a seguito dell'inversione di rotta nell'interfacciarsi alla problematica in esame, sino a raggiungere alti livelli in Stati, quali Russia e Thailandia, la cui unica risposta ai crescenti tassi di diffusione di AIDS è stata quella repressiva.

Il rispetto dei diritti umani pone, dal canto suo, l'accento sia sulla natura fuorviante di un approccio indiscriminato al traffico di stupefacenti, laddove i mercati illegali vedono il coinvolgimento, altresì, di individui essi stessi vittime di violenze e intimidazioni o di soggetti tossicodipendenti, sovente "piccoli spacciatori", sia sull'iniquità della criminalizzazione e stigmatizzazione dello *status* di dipendente, espressione di un atteggiamento intollerante e di un'interpretazione semplicistica di una fenomenologia complessa.

Sulle problematiche connesse alla diffusione di sindromi da HIV, alimentata dalle strategie repressive, la *Global Commission on Drug Policy* si sofferma anche nel rapporto successivo²⁵⁹, pubblicato nel giugno 2012²⁶⁰, sviluppando ulteriormente analisi già intraprese nell'anno precedente.

Nell'ultima relazione a nostra disposizione si sottolinea come il propagarsi dell'epidemia dell'AIDS assuma dimensioni incontrollabili in luoghi ove la salute pubblica è ignorata; si ricorda, riprendendo quanto riportato nel 2011, che taluni Paesi, Russia e Stati Uniti tra gli altri, si mostrano impermeabili ai programmi di prevenzione, disattendendo l'opinione di numerose organizzazioni scientifiche e le raccomandazioni dell'O.M.S. I processi di cancerizzazioni di massa alimentano, dal canto loro, la trasmissione di HIV, presentando la stragrande maggioranza delle carceri ostacoli per la terapia antivirale.

Senza indugiare oltre nella disamina del rapporto del 2012, essendo stato già tracciato, in quello dell'anno precedente, un esaustivo quadro delle linee-guida atte a orientare le nuove strategie governative in materia, ci avviamo alle conclusioni.

²⁵⁹ Cfr. *The War on Drugs and HIV/AIDS. How the Criminalization of Drug Use Fuels the Global Pandemic. Report of the Global Commission on Drug Policy*, June 2012, in www.globalcommissionondrug.org.

²⁶⁰ Tra i nuovi membri della *Global Commission on Drug Policy*, che hanno stilato il rapporto per l'anno 2012, abbiamo Aleksander Kwasniewski, ex Presidente della Polonia; Pavel Bém, ex Sindaco di Praga, membro del Parlamento Ceco; e Ricardo Lagos, ex Presidente del Cile. Non compare, invece, il nome di Kofi Annan e quello di Carlos Fuentes, essendo lo scrittore nel frattempo scomparso, è riportato *in memoriam*.

Pur apprezzando la stigmatizzazione formale dell'evidente e totale fallimento delle ultradecennali politiche proibizioniste – la cui denuncia sulla inadeguatezza da parte dei sostenitori di legalizzazione o liberalizzazione è da sempre inascoltata, sia dalla comunità internazionale, sia dai singoli ordinamenti statuali (*in primis*, quello italiano) – appare singolare che questa ufficiale presa di posizione avvenga a opera di una Commissione formata, nella maggioranza dei suoi membri, eccezion fatta per qualche scrittore, intellettuale o attivista per i diritti umani, da *ex* capi di Stato o di governo, da *ex* ministri o appartenenti a organismi sovranazionali: quegli stessi soggetti che in un recente passato hanno espresso, sostenuto o quantomeno avallato le medesime logiche poste adesso in discussione, quando non siano stati essi stessi addirittura coinvolti in quella guerra alla droga da sempre utilizzata quale forma di controllo geopolitico in aree di interesse strategico²⁶¹.

Sorge, allora, il sospetto che, in una fase segnata da una profonda crisi economica, come quella attuale, l'invito, da parte di chi ha oramai dismesso scomode vesti istituzionali, a un radicale ripensamento dell'atteggiamento proibizionista sia dettato, più che dai timori legati ai devastanti danni a quest'ultimo ricollegati, soprattutto dall'auspicio di una ridefinizione dei mercati degli stupefacenti sottratti al controllo delle narcomafie.

In attesa di quello per il 2013, guardiamo, in ogni caso, con attenzione ai risultati contenuti negli ultimi rapporti della *Global Commission on Drug Policy*, ritenendo che, al di là dei reali interessi sottesi a eventuali inversioni di rotta nelle future strategie in materia di tossicodipendenze, la salvaguardia dei diritti umani e il rispetto per la persona debbano assumere centralità in ogni legislazione: tenere presenti tali priorità favorisce il conseguimento di importanti risultati, dal rendere legittima la coltivazione di piante, come la coca, fonte di sostentamento, soprattutto nel continente latinoamericano, per intere popolazioni o realtà contadine altrimenti impossibilitate a sopravvivere²⁶², sino alla definitiva

²⁶¹ Nelle aree di interesse geopolitico ove più intensa si registra l'attività delle narcomafie, ricorrendo al pretesto di contrastare quest'ultime, governi liberticidi da sempre intraprendono, con l'ausilio di eserciti paramilitari, guerre a "bassa intensità", ove i reali obiettivi sono popolazioni inermi e movimenti di autodeterminazione popolare. Tra gli *ex* presidenti membri della *Global Commission on Drug Policy*, abbiamo Ernesto Zedillo e César Gaviria, in precedenza al vertice, rispettivamente, di Messico e Colombia, paesi nei quali la violazione dei diritti umani, nel passato come nel presente, assurge a emblema.

²⁶² Negli ultimi decenni, le politiche statunitensi per il controllo geopolitico nel continente latinoamericano, soprattutto laddove le resistenze popolari si oppongono alle logiche di sovradeterminazione, si ridefiniscono, complici da sempre taluni governi locali, finanche attraverso la

abolizione, su entrambi i piani, giuridico e culturale, dell'equiparazione tra la figura del "tossicodipendente" e quelle, tanto del "criminale", quanto del "malato", non condivisibile, questa seconda identificazione, neanche allorquando atteggiamenti legislativi maggiormente permissivi conducano alla medicalizzazione del trattamento, che si rivela quale ennesima forma di controllo.

strumentalizzazione della guerra al narcotraffico, finanziando l'attività paramilitare tesa a colpire, nella realtà, soprattutto le popolazioni (la distruzione di piantagioni di coca dalle quali i contadini traggono l'unica fonte di sostentamento rappresenta un obiettivo): un esempio eloquente al riguardo è offerto dal c.d. *Plan Colombia*, citato nel rapporto *Global Commission on Drug Policy* per l'anno 2012.

L'ATTIVITÀ DI AVVOCATO E IL CONTESTUALE SVOLGIMENTO DI UN RAPPORTO PART TIME NEL PUBBLICO IMPIEGO: UNA CONTESA CONCLUSA?

*di Costantino Cordella**

ABSTRACT

The article analyzes the legislative changes and the orientations of the Courts on the theme of legitimacy of profession of lawyer and of the part-time job in the public sector.

The discussion starts from the l. n. 662/1996, which permits the right of civil servants to transform the relationship from full time to part time, in the case the civil servant prefers to accomplish a second work. In addition, are taken in exam the conditions of exercise of this right for lawyers, considering that the l. n. 339/2003, has provided for them a rigid system of incompatibilities, that has indirectly caused the inapplicability of the l. n. 662/1996.

The article evaluates the compatibility of the right to part-time job for civil servants in the case to execution, as second activity, of the profession of lawyer, examining the position of the Constitutional Court and the changes introduced with l. n. 247/2012.

SOMMARIO: 1. Gli interessi connessi al part time pubblico per gli avvocati – 2. Le modifiche alla disciplina delle incompatibilità per il dipendente pubblico di cui alla l. n. 662/1996– 3. Le rivendicazioni della classe forense e le ragioni della profilata illegittimità della normativa – 4. La disciplina speciale prevista per gli avvocati: la l. n. 339/2003 – 5. Le conferme alla incompatibilità tra part time pubblico e professione di avvocato di cui alla l. n. 247/2012 c.d. riforma forense

1. Gli interessi connessi al part time pubblico per gli avvocati

E' questione elegante quella del riconoscimento per il dipendente che svolga attività a tempo ridotto in una pubblica amministrazione della facoltà di dedicarsi alla professione di avvocato. Sul tema si intersecano tre principali interessi, dei quali due sono a carattere generale e di natura strettamente pubblica, attinenti, il primo, al rispetto del principio di esclusività del lavoro pubblico, con l'obbligo del dipendente di limitarsi allo svolgimento della sola attività nella p.a.; il secondo, relativo alle esigenze delle finanze dello Stato di limitare la spesa connessa all'utilizzo del personale; e da ultimo, un terzo interesse, questo di natura privata²⁶³, relativo alla volontà di non implementare la presenza di avvocati nel nostro

* L'autore è Dottorando di ricerca in diritto del lavoro presso l'Università degli studi di Bologna.

paese, il quale, ancora oggi, tra i paesi dell'UE, risulta quello che ne ospita il maggior numero²⁶⁴.

Il regime di provenienza di tali interessi non ha univocamente indirizzato la natura e la destinazione delle tutele disposte dal legislatore: il principio pubblico di esclusività della prestazione è venuto a combaciare con le volontà private, a carattere consociativo e conservatore, della classe degli avvocati, interessata a distinguere e rendere impermeabile lo svolgimento della professione con l'acquisizione dello *status* di dipendente pubblico; al contrario, il principio dell'esclusività del pubblico impiego ha importato il contrasto con l'altro interesse di natura pubblicistica volto a consentire l'incentivazione del part time nelle pp. aa., quale misura di contrasto all'innalzamento del deficit, e di promozione di una più efficiente amministrazione²⁶⁵.

Il carattere pubblico o privato degli interessi in gioco non è, quindi, utile ad isolare le cause che hanno determinato le modifiche legislative degli ultimi anni. Ciò che emerge, anche dai dibattiti parlamentari, è il carattere conservatore o progressista dei valori fatti valere, là dove si distinguono le posizioni storiche e reazionarie degli ordini degli avvocati, tendenti ad affermare una totale defezione per le istanze di liberalizzazione all'accesso alla professione forense, da quelle più riformiste e modernizzanti che, partendo dal principio della tutela della concorrenza, e in modo da consentire una più efficace razionalizzazione della spesa pubblica, hanno appoggiato gli strumenti normativi volti a consentire la trasformazione da full time a part time dei rapporti di lavoro con la p.a. per i dipendenti intenzionati a svolgere come seconda attività quella di avvocato.

2. Le modifiche alla disciplina delle incompatibilità per il dipendente pubblico di cui alla l. n. 662/1996

Lo svolgimento del rapporto al servizio delle pp. aa., come anticipato, impone il rispetto da parte del dipendente del dovere di esclusività della prestazione ex art. 60, T.U. n.3/1957, con il conseguente divieto di distrazione delle sue energie lavorative nello svolgimento di un ufficio diverso da quello cui è adibito.

Il rilievo costituzionale di cui gode il principio di esclusività del lavoro pubblico ha permesso di riconoscere ad esso una più efficace tutela rispetto a quella riconosciuta al

²⁶³ Sebbene per alcuni considerati interessi anche con sfaccettature pubbliche cfr. A. MARTIRANO, in *Corriere della sera* del 27 gennaio 2008.

²⁶⁴ cfr. A. BULGARELLI, in *La previdenza forense*, n. 1, 2012, 23

(²⁶⁵) cfr. M. ROCCELLA, *Il part time nel pubblico impiego* in *DPL*, 1989, n. 40, 2669; M. ROCCELLA, *Pubblica amministrazione: lavoro a termine e part time* in *DPL*, 1989, n. 6, 327; in senso critico M. BRITTI, *Nuove forme per la disciplina del rapporto di lavoro a tempo parziale* in *NR*, 1989, n. 16, 1738; M. DELFINO, *Rapporti «flessibili» di lavoro pubblico e contrattazione collettiva. Sull'immediata applicabilità delle tipologie dell'art. 36 d.lgs. n. 29/1993* in *LPA*, 1999, n. 1, 171; A. FALCONE, *Il part time nel pubblico impiego tra incompatibilità e controlli* in *LPA*, 1999, n. 3-4, 527; S. BATTINI, *Politica delle assunzioni e incentivazione del part time* in *GDA*, 1998, n. 2, 117; M. D'ANTONA, *Part time e secondo lavoro dei dipendenti pubblici (commento alla l. 23 dicembre 1996, n. 662)*, in *GDA*, 1997, n. 2, 123.

parificato dovere di fedeltà di applicazione privatistica, che in difetto di riconoscimento costituzionale, è stato collegato al rispetto di obblighi extralavorativi di contenuto meramente negativo, là dove il lavoratore subordinato privato è obbligato solamente ad astenersi dallo svolgimento di attività che si pongano in concorrenza con quella del datore di lavoro ove svolge la sua prestazione (art. 2105 c.c.)²⁶⁶.

Il principio della esclusività della prestazione svolta nella p.a. è stato, in passato, giustificato sulla base di considerazioni a contenuto strettamente ideologico, là dove esso era assunto come strumento di garanzia del prestigio dell'impiego pubblico²⁶⁷: l'impostazione teorica che ha supportato il precetto costituzionale ha cominciato a vacillare all'indomani dell'ingresso dell'Italia nella moneta unica, quando il part time pubblico, istituito con l'art. 7, l. n. 554/1988, e regolato dal delegato d.p.c.m. n.117/1989, con la riforma del 1996 è venuto ad essere una delle principali misure per consentire il decremento dei costi dovuti al personale impiegato nella p.a.²⁶⁸. Il disposto dell'art. 1, comma 56, l. n. 662/1996 ha consentito ai dipendenti pubblici impiegati full time di trasformare il rapporto in part time con orario inferiore al 50%, al fine di ammettere il «doppio lavoro», autonomo o subordinato, nei soli limiti previsti al comma 58, art. 1, l. n. 662/1996, per le ipotesi di: a) conflitto di interessi con la specifica attività di servizio svolta dal dipendente b) grave pregiudizio alla funzionalità della amministrazione c) svolgimento della seconda attività al servizio di una altra pubblica amministrazione²⁶⁹.

L'indirizzo seguito nella riforma era parte di una più generale politica di contenimento della spesa pubblica che l'Italia ha intrapreso sin all'inizio degli anni '90, quando i primi governi della c.d. seconda Repubblica hanno dovuto far fronte al vasto debito ereditato dal pluridecennale sistema partitico di impronta consociativa che aveva amministrato l'Italia sin dagli anni '60, al fine di non pregiudicare l'ingresso del nostro paese nella zona euro²⁷⁰.

⁽²⁶⁶⁾ cfr. E. Menegatti, *I limiti alla concorrenza del lavoratore subordinato*, Cedam, 2012, 2; D. Serra, *Incompatibilità nel pubblico impiego*, in *Risorse Umane*, 2012, 2, 23; V. Tenore, *Le incompatibilità nel pubblico impiego, gli incarichi, le consulenze e l'anagrafe delle prestazioni*, EPC Libri, 2008, 37; L. Paolucci, *Incompatibilità, cumulo di impieghi e incarichi* in F. Carinci, L. Zoppoli (a cura di), *Diritto del lavoro*, Torino, 2004, 796; M. Montini, *Dipendenti pubblici: incompatibilità e conferimento degli incarichi* in *LG*, 1999, 27;

⁽²⁶⁷⁾ S. Battini *Il personale* in S. Cassese, *Trattato di diritto amministrativo, Parte generale*, vol. I, Milano, 2000, 456; F. M. Tosti, *Pubblici dipendenti part time ed esercizio della professione forense*, in *CG*, 2001, n. 8, 1009

⁽²⁶⁸⁾ Con la riforma della l. n. 662/1996 fu sancito il diritto soggettivo del dipendente pubblico di trasformare il rapporto da full time a part time, con l'effetto di procurare l'inefficacia nei loro confronti del rigido regime di incompatibilità vigente per i dipendenti civili dello Stato (nel frattempo esteso a tutte le pubbliche amministrazioni con l'art. 58 del d.lgs. n. 29/1993) cfr. M. D'Aponte, *Allo svolgimento di incarichi esterni dopo la riforma Brunetta* in *LPA*, 2011, 6, 965; A. Falcone, *Il part time nel pubblico impiego tra incompatibilità e controlli*, cit., 530

⁽²⁶⁹⁾ v. comma 58 bis, art. 1, l. n. 662/1996, aggiunto ex art. 6, comma 3, d.l. n. 79/1997, conv. in l. n. 140/1997.

⁽²⁷⁰⁾ v. *La Repubblica*, 6 febbraio 1997; cfr. etiam F. Forte, *L'economia italiana dal risorgimento ad oggi, 1861-2011*, Cantagalli, 2011; G. Galli, *I partiti politici italiani (1943-2004)*, Rizzoli, 2004.

In tale contesto, la liberalizzazione del part time pubblico si è qualificata, prima ancora che strumento di espressione della libera scelta della professione del lavoratore, quale misura necessaria a consentire la diminuzione del costo del personale al servizio delle pp. aa., senza che tale misura potesse essere messa in discussione in relazione alla diminuzione dei servizi erogabili che il minor impiego di personale avrebbe procurato.

3. Le rivendicazioni della classe forense e le ragioni della profilata illegittimità della normativa

Se il consenso politico ricreatosi attorno alle disposizioni che permettevano la trasformazione dei rapporti a part time fu quasi unanime, la riforma ha trovato la netta opposizione della classe forense e dei relativi ordini professionali: le disposizioni della l. n. 662/1996 intaccavano lo speciale regime di incompatibilità di cui godevano di avvocati, ai sensi dell'art. 3 del r.d.l. 27 novembre 1933 n. 1578, con il quale al fine di garantire l'autonomia e l'indipendenza della professione forense, era previsto il divieto per essi di svolgere contestualmente qualunque impiego od ufficio retribuito con stipendio sul bilancio dello Stato o di altro ente pubblico.

Non a caso, già in fase di prima applicazione delle disposizioni della l. n. 662/1996, il dissenso degli ordini professionali forensi ebbe modo di manifestarsi e di ritrovare un efficace palliativo all'entrata in vigore delle disposizioni: con una interpretazione restrittiva della legge, gli ordini professionali considerarono il comma 56, art. 1, l. n. 662/1996, causa di disapplicazione delle disposizioni contrastanti previste nel r.d.l. n. 1578/1933, ma non delle disposizioni regolamentari previste dai singoli consigli dell'ordine, cui continuava ad essere rimesso il potere di prevedere la cancellazione o la sospensione degli iscritti all'albo, qualora essi fossero impiegati anche part time nelle pp.aa.²⁷¹.

La «conflittualità permanente» ricreatasi nei confronti del legislatore, non fu sopita dal bilanciamento degli interessi comunque tentato con l'intervento legislativo del 1997²⁷², ma le censure di illegittimità costituzionale avanzate dagli ordini professionali²⁷³, non riceverono

²⁷¹ cfr. C. TIMELLINI, *Il lavoro a tempo parziale nella p.a. secondo la più recente giurisprudenza costituzionale*, in *MGL*, 2001, 1114; E. GANZERLI, *Professione forense e impiego pubblico: incompatibilità*, in *DPL*, 2004, n. 8, 525.

²⁷² Da premettere è che il legislatore con l'art. 6, l. n. 140/1997 (che tra le altre misure introdusse il comma 56 bis all'art. 1 l. n. 662/1996), dispose l'abrogazione delle previsioni (anche non legislative) che vietavano l'iscrizione in albi e l'esercizio di attività professionali, per i dipendenti part time con prestazioni non superiori al 50% di quella a tempo pieno. In tale occasione, il legislatore si era dimostrato, comunque, sensibile alle istanze degli avvocati aggiungendo ulteriori garanzie per l'autonomia e indipendenza della loro professione. Oltre a quanto disposto al comma 58, art. 1, l. n. 662/1996, la stessa l. n. 140/1997 ammesse che al professionista impiegato part time non potessero «essere conferiti incarichi professionali dall'amministrazione di appartenenza» (disposizione che confermava l'art. 18, comma 2 ter, l. n. 109/1994), e, specificamente per gli avvocati, non fosse ammissibile «assumere il patrocinio in controversie nelle quali sia parte una pubblica amministrazione» (v. comma 56 bis, come introdotto ex art. 6, comma 2, l. n. 140/1997).

²⁷³ cfr. CNF, ord. 29 gennaio 1998, in *FI*, 1998, III, 292, dichiarata inammissibile per questioni di carattere procedurale con Corte Cost. ord. 20 maggio 1999, n. 183, in *FI*, 1999, n.1, 2444; cfr. *etiam* CNF, ord. 8 gennaio

però l'avvallo della Corte Costituzionale, la quale con la sentenza n. 189 del 11 giugno 2001, confermò la legittimità dell'indirizzo legislativo, considerando applicabile in via generale la liberalizzazione del doppio lavoro anche rispetto all'attività di avvocato²⁷⁴.

3. La disciplina speciale prevista per gli avvocati: la l. n. 339/2003

Il percorso che di lì in avanti fu seguito dal legislatore fu contrassegnato da un evidente mutamento delle priorità da perseguire: se sino ad allora era emerso, con evidenza, la preminenza degli interessi sottesi alla maggiore efficienza e al buon andamento della amministrazione, anche a scapito delle manifestate problematiche di autonomia e indipendenza per gli avvocati avanzate dai loro ordini professionali, i limiti allo svolgimento della doppia attività per i professionisti dei fori furono recisi con la approvazione di una normativa *ad hoc* con la quale furono avallate le istanze già espresse dal C.N.F.²⁷⁵.

L'emanazione della legge 25 novembre 2003, n. 339, reintroduceva le incompatibilità tra l'attività professionale forense e il lavoro pubblico anche se svolto part time, rendendo nuovamente applicabili i divieti speciali di cui all'art. 1, r.d.l. 27 novembre 1933 n.1578²⁷⁶.

2000, in *FI*, 2000, n.3, 108. La costituzionalità delle disposizioni che ammettevano la compatibilità del doppio lavoro fu messa in discussione principalmente per la violazione dell'art. 3 Cost. nella parte in cui non era assicurata la parità delle opportunità tra gli avvocati dipendenti pubblici part time e tutti coloro che svolgevano la professione a tempo pieno, essendo i primi avvantaggiati per il bagaglio di nozioni tecniche, scientifiche o anche a carattere solo organizzativo, acquisite per l'inserimento nella amministrazione; furono, inoltre, avanzate censure per violazione dell'art. 24 Cost. considerato che il contestuale impiego nella p.a. dell'avvocato avrebbe potuto inficiare la sua autonomia operativa e indipendenza ponendolo in rischiose situazioni di conflitto di interessi.

²⁷⁴ cfr. Corte Cost. 11 giugno 2001, n. 189, in *LG*, 2001, n. 8, 739, con nota di MENEGATTI, *Compatibilità tra l'esercizio della professione forense ed il rapporto di lavoro part-time alle dipendenze della P.A.* e in *Gcost.*, 2001, 2028, con nota di CASSANO, *Se l'impiegato pubblico part-time possa esercitare la professione forense.* Si v. anche in proposito i rilievi di CLARICH, *Avvocati: agli ordini il compito di vigilare sui pericoli connessi ai «mezzotempisti»*, in *Gdir.*, 2001, n. 25, 10 ss.. La Corte nel rispondere alle censure tese a far dichiarare la illegittimità delle disposizioni della l. n. 662/1996, in relazione alla violazione dell'art. 3 Cost., ritenne la maggiore l'utilità di cui beneficiava l'avvocato in relazione alla attività svolta per la p.a., come assimilabile alle conoscenze ed esperienze che in genere sono dovute a tutte le pregresse attività svolte, e pertanto non in contrasto con la Costituzione. Nello stesso senso si espresse rispetto alla fondatezza delle censure avanzate per la violazione dell'art. 24 Cost., dovute ai problemi che l'impiego pubblico avrebbe generato all'avvocato nell'esercizio della sua funzione di difesa del cliente; l'infondatezza delle censure fu giustificata per la presenza nell'ordinamento di rigorosi limiti previsti dalla legge a tutela della autonomia e indipendenza della professione (cfr. commi 56 bis, 58 e 58 bis, art. 1, l. n. 662/1996; art. 18, comma 2 ter, l. n. 109/1994).

²⁷⁵ cfr. Consiglio Nazionale Forense, 29 gennaio 1998 in *FI*, 1998, III, 292; Consiglio Nazionale Forense, 10 dicembre 2002 n. 196 in *Rass. Forense*, 2003, 354

²⁷⁶ cfr. per la disciplina transitoria, L. IENA, *Sull'illegittimità costituzionale della incompatibilità tra lavoro pubblico e professione forense prevista dalla l. n. 339 del 2003* in *NLCC*, n.4, 2005, 849; E. GANZERLI, *Professione forense e impiego pubblico: incompatibilità* in *DPL*, 2004, n. 8, 525; A. NATOLI, *P.A.: dipendenti part time e professione di avvocato* in *DPL*, 2011, n. 20, 1180. Così come emerso nel dibattito preparatorio, la primaria causa dell'intervento che, in via eccezionale, ammetteva per i soli avvocati l'irrigidimento delle condizioni di accesso alla professione, fu il rilievo per il quale l'avvocato part time potesse usufruire di una clientela fondata più sul suo potere nell'ambito dell'Amministrazione che sulla sua effettiva professionalità, motivo che di fatto ingenerava disparità di trattamento con tutti gli altri avvocati. cfr. lavori preparatori della l. n. 339 del 2003, proposta di legge 6 giugno

L'intervento legislativo, criticato sotto diversi punti, tra cui la possibile violazione dei diritti quesiti di quanti avessero già esercitato il loro diritto al contestuale svolgimento di entrambe le attività, oltre che per l'incoerenza di indirizzo dimostrata dal legislatore che, aveva proposto la regolamentazione della professione forense, secondo un criterio opposto a quello perseguito pochi anni prima²⁷⁷, incontrò la netta opposizione di quanti appartenenti alla pubblica amministrazione e possessori del titolo di avvocato, vedevano frustrate le loro capacità e professionalità.

Accadde così che ancora una volta ad essere interpellato fu il giudice delle leggi: l'eco della illegittimità della normativa del 2003 impose l'intervento della Corte Costituzionale, che a distanza di pochi anni avrebbe nuovamente dovuto pronunciarsi su questioni che, nel precedente quadro normativo, apparivano consolidate, ma che ora difficilmente avrebbe potuto difendere.

Tra i principali profili di illegittimità emerse, in primo luogo, la violazione dell'art. 3 Cost., questa volta sotto il punto di vista della disparità di trattamento tra i dipendenti pubblici abilitati all'esercizio della professione di avvocato e quanti, in possesso delle abilitazioni per lo svolgimento di altre attività professionali (medici, architetti, ingegneri, geometri), avrebbero potuto beneficiare delle disposizioni di cui alla legge n.662/1996. Inoltre, e a supporto della ritenuta illegittimità delle nuove disposizioni, le profilate questioni di illegittimità si basarono su quanto affermato dalla stessa Corte nella sentenza n. 189 del 2001, nella parte in cui, tale decisione, aveva evidenziato la compatibilità del lavoro pubblico part time e la professione di avvocato, per la sussistenza nell'ordinamento di strumenti normativi idonei a tutelare il diritto di difesa di quanti si fossero affidati ad un avvocato impiegato anche nella amministrazione pubblica.

Inoltre, le ordinanze con le quali fu rimessa alla Corte Costituzionale la decisione sulla legittimità dell'art. 1, l. n. 339 del 2003, prospettarono censure in relazione alla violazione della normativa comunitaria²⁷⁸. Si sosteneva che le disposizioni censurate fossero causa di una discriminazione cd. alla rovescia, là dove a differenza dei parificati degli altri stati membri, gli impiegati pubblici italiani possessori del titolo di avvocato non avrebbero potuto esercitare la professione, né nel territorio italiano, né negli altri Stati membri; considerato che, condizione

2001 Bonito e altri, Atti Camera XIV legislatura, n. 543; nonché proposta di legge 26 settembre 2001 Gazzara, Atti Camera, XIV legislatura n. 1648.

²⁷⁷ La rivisitazione legislativa fu accusata di essere stata causata dalla azione lobbistica della classe forense preoccupata di vedersi lesa la propria autonomia e indipendenza; in particolare, la tutela della classe forense che lo Stato aveva dimostrato di difendere fu assimilata a quella che svolge una associazione di categoria cfr. S. CASSESE (a cura di), *Professioni e ordini professionali in Europa*, Milano, 1999 e G. DELLA CANANEA, *L'ordinamento delle professioni*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo, Parte Speciale*, vol. I, 1140 ss.; S. CASSESE, *La riforma degli ordini professionali in GDA*, 2001, 633.

²⁷⁸ cfr. *amplius* C.SPINELLI, *Dipendenti pubblici in regime di part time e libera professione*, in LG, n. 7, 2011, 732; A. NATALI, P.A.: *dipendenti part time e professione di avvocato*, cit., 1186.

per lo svolgimento della attività professionale in un paese ospitante è l'esercizio della stessa attività nel proprio paese di origine, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 5, comma 1 della direttiva 98/5/CE, il dipendente pubblico italiano non avrebbe potuto svolgere la propria attività di avvocato neppure in altri Stati membri, a differenza di quanto spettante all'avvocato straniero che eserciti la professione in Italia, che al contrario avrebbe potuto continuare a godere di un rapporto di lavoro con una istituzione pubblica del suo paese di origine, anche se in Italia è vigente una normativa che non ammette tale dualità di impiego.

La decisione assunta dalla Corte di legittimità con la sentenza n. 390 nel 2006 (secondo un orientamento che sarà riconfermato *in toto* con la recente pronuncia 27 giugno 2012 n. 166), ribaltando la posizione affermata nel 2001, si pose pedissequamente in linea con il nuovo indirizzo assunto dal legislatore, rigettando tutte le censure avanzate²⁷⁹. Fu confermata la legittimità delle disposizioni in materia di incompatibilità contenute nella l. n. 339/2003, ritenendo espressione di un esercizio legittimo delle prerogative legislative, la facoltà di disciplinare diversamente rispetto al passato la medesima materia, fu chiarito come, la prospettata violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui l'incompatibilità dell'impiego pubblico per l'avvocato, differenziava tale professione da tutte le altre, si giustificasse per la maggiore pericolosità e frequenza con la quale lo svolgimento della professione forense è causa di commistione di interessi di natura pubblica e privata²⁸⁰.

4. Le conferme alla incompatibilità tra part time pubblico e professione di avvocato di cui alla l. n. 247/2012 c.d. riforma forense

Il restrittivo regime di incompatibilità per la professione di avvocato di cui alla l. n. 339/2003, sebbene considerato legittimo dalla giurisprudenza costituzionale, è stato criticato per essere una inaccettabile conseguenza delle influenze reazionarie esercitate dalla classe forense; la rigidità che lo caratterizzava non fu levigata neppure dalla ventata di

²⁷⁹Le censure connesse all'interpretazione del diritto comunitario furono disattese in ragione del dato testuale che si evince dalla direttiva europea 98/5/CE, ove all'art. 8 è evidenziato come «l'avvocato iscritto nello Stato membro ospitante con il titolo professionale di origine [possa] esercitare la professione come lavoratore subordinato di un ente pubblico o privato, qualora lo Stato membro ospitante lo consenta agli avvocati iscritti con il titolo professionale che esso rilascia». cfr. sul punto CGUE, sez. V, sentenza del 2 dicembre 2010, C - 225/09; Corte Giust. 19 settembre 2006, c.506/04 Wilson, in *Raccolta*, 2006 - I, 8613; Corte Giust. 19 febbraio 2002, c.309/99 Wouters e a. in *Raccolta* 2002 - I, 1577; sulla posizione assunta da Corte Costituzionale n. 390/2006 cfr. A. NATOLI, P.A.: *Dipendenti part time e professione di avvocato*, cit., 1186; C. SPINELLI, *Dipendenti pubblici in regime di part time e libera professione* in *LG*, 2011, n.7, 732.

²⁸⁰ cfr. Corte Costituzionale, 21 novembre 2006, n. 390, in *MGL*, 2007, 3, 182, con nota di M.C. CATAUDELLA, *Professione forense e pubblico impiego: la Consulta ribadisce che spetta al legislatore la scelta sulla compatibilità*, ed in *Gdir.*, 2006, n. 48, 108, con nota di SALERNO, *Una scelta autonoma del legislatore in linea con i principi costituzionali*; nello stesso senso Corte Cost. 27 giugno 2012 n. 166 in *Giur. Cost.*, 2012, 5, 3734 con nota di A. PACE, *Il fondamento del legittimo affidamento non sta nella ragionevolezza intrinseca della lex posterior sibi bene negli auto vincoli della lex anterior*; cfr. etiam L. CORRADO, *Il dipendente pubblico part time non può fare anche l'avvocato: salve le norme sull'incompatibilità* in *D&G*, 2012, 546.

liberalizzazioniche, negli ultimi anni, era stata supportata dal legislatore in relazione ai temi dell'accesso alle libere professioni²⁸¹. Le associazioni dei c.d. avvocati part time, sorte a rivendicazione del diritto al libero esercizio della professione, e all'impiego in attività espressione delle proprie capacità e competenze, a seguito dell'entrata in vigore del d.p.r. n. 137/2012, che dava attuazione alla delega di cui all'art. 3, comma 5, d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), tentarono, sebbene con interpretazioni forzate, di invocare l'oramai raggiunta abrogazione delle disposizioni della l. n. 339/2003: si sottolineò, infatti, che, ai sensi dell'art. 2 e art. 12 d.p.r. n. 137/2012, l'iscrizione agli albi professionali fosse stata assoggettata alle sole limitazioni derivanti dal possesso o dal riconoscimento dei titoli previsti dalla legge, ovvero da quelle fondate su «ragioni di pubblico interesse», e che, di conseguenza, fossero abrogate tutte le diverse disposizioni regolamentari e legislative (tra cui la l. n. 339/2003, per la professione di avvocato) che, in passato, aveva causato limitazioni al libero accesso alle professioni²⁸².

In realtà, anche questo attacco al regime di incompatibilità è rimasto senza sostanziali conseguenze, là dove a distanza di pochi mesi, con l'approvazione della riforma forense di cui alla l. n. 247/2012, all'art. 18, comma 1, lett. d), è stato specificato che l'attività di avvocato è da ritenersi incompatibile «con qualsiasi attività di lavoro subordinato anche se con orario di lavoro limitato». Ancora una volta, così, le ragioni di rinnovamento e apertura si sono scontrate con l'irrigidimento dell'ordine professionale forense, che ha inferto l'ennesima stoccata a suo favore, nella mai sopita contesa tra il nuovo e il vecchio metodo di intendere la professione di avvocato²⁸³.

²⁸¹ La riaffermazione dei principi di libertà nell'accesso e nello svolgimento delle libere professioni, si è manifestata, prima con l'art. 3, comma 5, lett. a) d.l. n.138 del 13 agosto 2011 (convertito in legge 14 settembre 2011 n. 148), e poi nel successivo intervento del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito in legge del 24 marzo 2012 n.27), ove si evidenziava la necessità di interpretare restrittivamente le disposizioni che applicano divieti, limiti o condizioni, all'accesso e all'esercizio delle attività professionali, in particolare, affermando il loro carattere tassativo e proporzionato al solo perseguirsi di finalità di interesse pubblico generale.

²⁸² Sebbene dal testo del d.p.r. n. 137/2012 non si evinca nulla in merito alla liberalizzazione nell'accesso alla professione di avvocato per i dipendenti pubblici part time, si riteneva che la facoltà del doppio lavoro fosse desumibile dal riferimento di cui all'art. 12 che abroga tutte le disposizioni rese incompatibili con quanto affermato nel decreto, ed, inoltre, in ragione delle raccomandazioni già formulate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato (Agcm), che con valutazione espressa nel 2001 (parere 12 dicembre 2001, atto Senato 223), e confermata nel 2009 (atto del Senato 602) aveva manifestato il suo dissenso alla reintroduzione dell'incompatibilità con l'impiego pubblico part time per i soli avvocati, considerandola un limite alla libertà di iniziativa economica e una misura discriminatoria rispetto ad altri professionisti.

²⁸³ In particolare sotto il profilo della tacita abrogazione delle disposizioni della legge n. 339/2003 che sarebbe derivata dal contrasto con l'art. 3 comma 5 del d.l. n. 138/2011 e d.p.r. n. 137/2012, ove è promossa la liberalizzazione dei servizi professionali, la Corte di Cassazione ha sottolineato la rispondenza, dell'incompatibilità tra impiego pubblico part time ed esercizio della professione forense, ad esigenze specifiche di interesse pubblico connesse «alla peculiare natura di tale attività privata ed ai possibili inconvenienti che possono scaturire dal suo intreccio con le caratteristiche del lavoro del pubblico dipendente», con l'effetto di confermare la legittimità del regime di incompatibilità (cfr. Cass., sez. un., sentenza 16 maggio 2013, n. 11833).

LINEE RICOSTRUTTIVE SUL PROBLEMA DELL'INFILTRAZIONE DELLA CRIMINALITÀ ORGANIZZATA NEL SETTORE DEGLI APPALTI PUBBLICI IN CAMPANIA

di Michelangelo Pascali

ABSTRACT

In the field of public procurements, camorra infiltration is a heavy persistent burden. The numerous consequences of such a weight cause the detriment of free entrepreneurial competition and often impairs the quality of public work.

This article briefly dwells on new and traditional strategies through which illegal activities or proceedings are carried out, moreover it traces the expanding boundaries along which criminal organizations operate, particularly within a certain political environment.

SOMMARIO: 1. Organizzazioni criminali e natura del loro insediamento nel territorio campano. Effetti sull'economia e sul mercato – 2. Le pratiche criminose in materia di appalti – 3. La nuova forma delle soggettività politiche 'deviate' (Rinvio) – 4. a) Società 'post-Tangentopoli' e organicità nel malaffare – 5. b) Decentramento amministrativo e permeabilità delinquenziale – 6. Criminalità e territori. Attuale conformazione delle strutture criminali – 7. Brevi rimandi su natura e conseguenze degli illeciti politico-criminali. Reati politici comuni e attività mafiosa – 8. Distinguo e commistione tra aree economico-sociali legali e illegali. Strumenti di contrasto. Transnazionalità e "clanismo" – 9. Cenni alle problematiche connesse alla classificazione statistica dei reati mafioso-camorristici.

1. *Organizzazioni criminali e natura del loro insediamento nel territorio campano. Effetti sull'economia e sul mercato*

Una forte penetrazione delle camorre locali nel settore degli appalti pubblici e, più in generale, nell'area dell'economia legale, costituisce un fenomeno da tempo evidente nei territori della Campania²⁸⁴, rappresentando una faccenda rilevante e assai proficua per tali

²⁸⁴

Sul tema, più ampiamente: M. PASCALI, *Camorra, economia e società*, Torino, 2012.

compagini malavitose organizzate²⁸⁵, in quanto tanto produce nell'immediato dei vantaggiosi riscontri economici tanto permette un nuovo e crescente radicamento nella regione.

Per quel che riguarda il primo aspetto, bisogna sottolineare che i profitti sono di tipo sia diretto che indiretto, sommandosi un guadagno propriamente legato all'immissione nel circuito economico legale e un lucro derivante da un'imposta "tassazione da non intromissione" eventualmente pagata da quegli operatori economici conformi alla legge presenti nelle zone d'interesse.

Rispetto al secondo punto, è da rilevare come il citato insediamento si pone assieme come conferma, evidente, del potere raggiunto e come possibile testa di ponte per nuove estensioni delittuose (salvo, presumibilmente, la presenza di aree già tracciate d'altra influenza criminale o di interventi istituzionali di contrasto, magari stimolati da detta crescita).

Tale situazione si salda, così, al potere territoriale garantito dal "pizzo", ovvero sia dall'esercizio delle richieste estorsive, attività che appare spesso più redditizia nei termini della simbolicità (e verifica) del controllo dei luoghi²⁸⁶ che in quelli meramente monetari²⁸⁷.

In questo modo, accanto alle classiche pratiche illegali che, come appunto il taglieggiamento, rappresentano un prelievo forzato di risorse finanziarie delle imprese, assumono importanza crescente meccanismi più complessi, attraverso i quali la criminalità organizzata mira persino ad acquisire il controllo diretto di talune funzioni di aziende che operano nella legalità, nonché è in grado di intervenire sul mercato attraverso società destinate prevalentemente al riciclaggio di denaro o capaci di operare nel sistema degli appalti pubblici, inficiando il corretto svolgimento degli stessi.

Simmetricamente, tuttavia, va rilevato, su un piano storico-metodologico, che tra i diversi fenomeni suindicati può esistere un rapporto di propedeuticità in merito al condizionamento occulto della specifica sfera produttiva, sì che pure gli atti di "estorsione brutta" appaiono (idealmente o fattivamente) finalizzati alla concretizzazione di vere e proprie imprese

²⁸⁵ «La cifra del tornaconto sugli appalti pubblici truccati della Camorra sarebbe nel 2005 di 5.878 milioni di euro» (da: in <http://www.osistema.org>).

²⁸⁶ Di una qualche affinità appaiono le infiltrazioni della criminalità organizzata nel mondo del calcio italiano, riscontrate prevalentemente, ma non esclusivamente, nelle regioni a classico insediamento mafioso. L'utilità per il soggetto criminale di tali infiltrazioni non appare circoscrivibile soltanto agli affari economici direttamente ottenibili grazie a esse (dal riciclaggio di denaro sporco mediante sponsorizzazioni alle scommesse clandestine e alle partite truccate), ma risulta derivante anche da un più efficace radicamento nel territorio regionale e nell'area della politica locale. In tema, si veda, da ultimo, il *dossier Le mafie nel pallone. Storie di criminalità e corruzione nel gioco più truccato al mondo. Potenza Calcio: il caso limite*, presentato il 16 luglio 2010 dell'associazione "Libera".

²⁸⁷ Sul tema dello sviluppo sui singoli luoghi delle organizzazioni criminali, e di contrasto a tale fenomeno, ci si ricordi, tra l'altro, del periodico perseguimento penale di alcune società di vigilanza (di per loro, di frequente, già connaturate da spessa ambiguità, sino a delinarsi quale "pizzo legalizzato"), in alcuni casi legate direttamente a esponenti politici giudiziariamente indagati (su cui, *infra*).

criminali, «atte a riciclare capitali illegali nel contesto economico, sconvolgendo in profondità il tessuto connettivo profondo del libero mercato», attraverso la fase intermedia della creazione di “tavolini di regia” per il controllo di significativi settori dell’investimento pubblico, ove mettere in campo i più sofisticati metodi di cooperazione con cartelli imprenditoriali preesistenti²⁸⁸.

Ciascuna delle suddette occupazioni rappresenta, chiaramente, pur nella loro diversità, un intervento distorsivo sui meccanismi di funzionamento sia delle imprese singole sia del mercato in generale, comportando un’alterazione della libera concorrenza e sovente un rallentamento dell’attività economica privata legale²⁸⁹.

Il sopraindicato impoverimento del territorio socio-economico, ove il tessuto imprenditoriale sano è efficacemente svuotato della propria identità e illecitamente dominato mediante un’azione strategica ben ponderata, sinergicamente congegnata sull’estorsione e sull’usura²⁹⁰, genera poi, manifestamente, una forte dinamica di retroazione, andando a porre le basi per lo sviluppo privilegiato di attività economico-criminali.

I comparti che si presentano maggiormente colpiti dal fenomeno di una mancata crescita per il contesto insicuro e a volte opprimente che è generato dalla presenza di questa criminalità sono soprattutto quello dell’edile e del manifatturiero²⁹¹, benché tale situazione

²⁸⁸ In tal senso, la relazione della Commissione Antimafia per l’anno 2003, specificamente in ordine alla problematica dell’infiltrazione della criminalità organizzata nei pubblici appalti, riportata anche dalla Commissione parlamentare d’inchiesta sul fenomeno della criminalità mafiosa o similare, nella *Relazione conclusiva approvata dalla Commissione nella seduta del 18 gennaio 2006*.

²⁸⁹ «La criminalità organizzata, quando assume il controllo di un territorio, sottrae risorse pubbliche destinate allo sviluppo, aumenta il rischio di impresa, fa salire i tassi di interesse e i premi di assicurazione contro i rischi, distorce gravemente la concorrenza, scoraggia le imprese sane a investire nell’area, riduce la competitività delle imprese locali. L’attività della mafia nei mercati legittimi “spiazza” i rivali imponendo in numerose industrie barriere all’entrata effettive, sia nei mercati dei prodotti, sia in quello del lavoro. [...] In alcuni casi estremi, nei quali la Mafia riesce a controllare sia il lato dell’offerta sia il lato della domanda dei beni forniti dallo Stato, i mercati – sia il mercato della corruzione, sia quelli normali – sono soppressi e si afferma una organizzazione gerarchica, nella quale imprese esterne al cartello o gli entranti potenziali sono costretti a fronteggiare costi di transazione molto elevati». Vd. E. FELLI, G. TRIA, *Produttività e crimine organizzato: un’analisi delle regioni italiane*, in *Sviluppo economico*, 2000, e il relativo intervento di Carlo Buratti, docente di Scienza delle Finanze all’Università di Padova, a *Più Sicurezza dal Cittadino all’Impresa*, Atti del Seminario di Studi del 17 maggio 2002 (ivi).

²⁹⁰ Del resto, la via usuraia è una delle strade attraverso cui la criminalità può assumere il diretto controllo di un’azienda. Tra l’altro, a seguito del *Nuovo Accordo sui requisiti minimi di capitale firmato a Basilea*, generalmente noto come “Basilea II” (a cui seguirà, poi, il già approvato “Basilea III”, con applicazione graduale distribuita dal 2013 al 2019), ove si impone agli Istituti bancari, al fine di garantirne la solidità finanziaria, il ricorso al meccanismo del *rating*, ovvero alla procedura di valutazione del possibile tasso d’insolvenza del cliente-debitore, nella valutazione dei propri investimenti, molte piccole e medie imprese (soprattutto quelle tradizionalmente italiane a conduzione familiare) scontano una gran difficoltà a rivolgersi al circuito legale del credito.

²⁹¹ Nel primo comparto, infatti, il 53,1% degli intervistati (per la ricerca successivamente menzionata alla nota n. 10) ha dichiarato che la presenza di criminalità impedisce la crescita del giro d’affari, mentre nel secondo comparto tale opinione è stata espressa dal 47,3% degli intervistati.

appaia molto diffusa anche per altri settori produttivi²⁹², specie per quello del commercio e dei servizi alle imprese²⁹³.

Inoltre, la malavita organizzata ha dimostrato di saper costantemente innovare le aree economiche di suo interesse, non solo spingendosi a ‘suggerire’ la sperimentazione di nuovi prodotti²⁹⁴ sul mercato produttivo locale, ma anche insinuandosi con nuove modalità nelle fasi d’amministrazione del sistema economico di produzione, come dimostra la recente acquisizione di una certa gestione del lavoro degli extracomunitari, in specie clandestini²⁹⁵ (pure in presenza di una normativa fattivamente impeditiva all’esercizio di azioni di tutela legale da parte di lavoratori irregolarmente presenti sul territorio). Anche in tali ambiti sono alla lunga generate perverse spirali d’involuzione economica (derivanti, per esempio, dalla “rincorsa al basso salario”, dai costanti mancati versamenti previdenziali e dalle sistematiche evasioni di imposte).

2. Le pratiche criminose in materia di appalti

Per quel che concerne specificamente la materia degli appalti “inquinati”, bisogna innanzi tutto rilevare come le pratiche mediante le quali le strutture criminali acquisiscono il controllo di quanto appaltato dalla pubblica amministrazione vanno a essere incentrate essenzialmente sui mezzi classici delle minacce e della corruzione²⁹⁶. E’ bene mettere in

Si rilevi poi che i costi che le imprese sostengono nel territorio italiano a causa del crimine organizzato (quantificati nel 60% circa dei costi totali) appaiono attualmente inferiori soltanto a quelli individuati per il Guatemala, la Colombia, il Bangladesh, l’Ucraina e le Filippine. Vedasi anche, in tema: il *Rapporto Istat* su *La misura dell’economia sommersa secondo le statistiche ufficiali*, relative all’anno 2002 (pubblicato nel 2004).

²⁹² Ad esempio, riscontri specifici su infiltrazioni camorristiche si registrano su opere pubbliche in appalti nella Valle di lauro, nella Valle Caudina, in generale nel casertano, nel salernitano in relazione al “raddoppio” dell’autostrada Salerno-Reggio Calabria. In proposito: G. BRUNACCINI, S. FURFARO, N. PALMIERI (a cura di), *Sviluppo Sud*, in [http:// www.centrodocumentazionecaponnetto.it](http://www.centrodocumentazionecaponnetto.it).

²⁹³ Sintesi rilevata dalla ricerca della Fondazione BNC e della Fondazione Censis dal titolo *Impresa e criminalità nel Mezzogiorno. Meccanismi di distorsione del mercato* (2003).

²⁹⁴ «Oltre a governare il mercato del lavoro, il camorrista indossa abiti da imprenditore... La malavita organizzata, a mio parere, è già nel settore: si vede anche dal cambio di alcune produzioni... imprenditori che mettono in campo produzioni sconosciute al mercato locale. E la produzione dei fiori, per l’appunto, è uno di quei settori che potrebbero avere legami con la criminalità organizzata» (così, il presidente dell’INAIL di Salerno, Luigi Cucito, in una dichiarazione a *Il Denaro* del 14 febbraio 2004).

²⁹⁵ Il problema dell’infiltrazione camorristica nel sistema delle imprese è «un pericolo reale e concreto, anche perché nel settore del mercato del lavoro, soltanto in Provincia di Salerno, sono segnalati migliaia di lavoratori extracomunitari che passano da azienda ad azienda, pur non avendo conoscenza diretta degli imprenditori... dal mio osservatorio riscontro che una parte del mercato del lavoro è governata direttamente dalla malavita organizzata» (*Ibidem*).

²⁹⁶ Si ricordi, come tentativo di porre un argine al fenomeno, la proposta del partito dei DS nel 2002 di realizzare una stazione unica appaltante per ogni provincia, al fine specifico di garantire gli appalti avverso l’ingerenza delle infiltrazioni mafiose.

risalto, poi, che il legame tra contrattazione in appalto e pervasività criminale appare assai stretto, tanto che si è osservata una chiara e diretta relazione tra il livello dei fondi pubblici erogati in certe aree del Mezzogiorno e il livello della criminalità presente²⁹⁷.

Peraltro, il condizionamento delle gare di appalto si realizza sia nella fase di aggiudicazione dei lavori (i cui meccanismi sono ben conosciuti dagli imprenditori mafiosi, i quali sono perfettamente in grado di influire sui funzionari preposti) sia nella fase di esecuzione delle opere, nell'obbligata scelta dell'acquisto del materiale necessario dai fornitori indicati dai *clan*²⁹⁸, sovente consistente in prodotti per costruzione di scarsissima qualità smerciati mediante la falsificazione dei risultati peritali di laboratori compiacenti²⁹⁹.

Appare sempre più chiaro, dunque, che le criminalità organizzate hanno ravvisato nel settore degli appalti pubblici il reale *core business* dell'imprenditoria illegale, atto a generare un altissimo lucro e, assieme a ciò, capace di soddisfare la ricerca di spazi economici legali ove canalizzare i proventi accumulati illecitamente con finalità di riciclaggio (imponendo subappalti o forniture di beni strumentali, oppure di servizi ausiliari), nonché di far fronte alla necessità di acquisire una veste di rispettabilità sociale, connessa a una minore visibilità a favore di una politica dell'inabissamento³⁰⁰.

Si pensi solo, del resto, in merito ai possibili vantaggi derivanti dalla valorizzazione criminale dei pubblici appalti, alle enormi opportunità prontamente offerte dall'area delle cosiddette "Grandi opere"³⁰¹.

²⁹⁷ Cfr. E. FELLI, G. TRIA, op. cit., anche per la valutazione sulla relazione tra tasso d'erogazione di fondi pubblici erogati nel Sud e quota di criminalità vigente. Ancora: «Le imprese della criminalità organizzata, inoltre, ancorché formalmente legali, possono operare con metodi non ortodossi e molto convincenti, avendo alle spalle le organizzazioni criminali, e quindi possono ottenere più facilmente contratti, appalti e agevolazioni a scapito dei concorrenti onesti» (ivi).

²⁹⁸ Cfr. G. FALCONE, M. PADOVANI, *Cose di Cosa Nostra*, Milano, 1991.

²⁹⁹ «Diverranno adesso necessarie procedure di verifica peritale delle opere già realizzate per testare i requisiti di sicurezza, a dimostrazione di come il danno dell'infiltrazione mafiosa si rifletta, anche qualora scoperto, in ritardi e costi aggiuntivi» (*Relazione conclusiva approvata dalla Commissione parlamentare d'inchiesta sul fenomeno della criminalità mafiosa o simile nella seduta del 18 gennaio 2006, comunicata alle Presidenze il 20 gennaio 2006, cit.*).

³⁰⁰ *Relazione del Ministro dell'Interno al Parlamento sull'attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, secondo semestre 2006.

³⁰¹ In merito, per quel che riguarda i meccanismi di opposizione a tali eventualità, ci si riferisca anche alla presenza del Comitato di coordinamento per l'alta sorveglianza delle grandi opere – istituito, in virtù degli artt. 3 e 4 del decreto int.le del 14 marzo 2003, emanato dal Ministero degli Interni di concerto con il Ministero della Giustizia e con il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ai sensi dell'art. 15, comma 5, del decreto legislativo n. 190/2002 – con mandato affidato alla DIA. Si ricordi, poi, in proposito, che, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del citato decreto interministeriale, le attività di monitoraggio dei Gruppi Interforze, operanti in collegamento con la Direzione investigativa antimafia (costituiti a livello provinciale, presso gli uffici territoriali del Governo interessati territorialmente, coordinati da un funzionario dello stesso ufficio e composti da un funzionario della Polizia di Stato, da un ufficiale dell'Arma dei carabinieri, da un ufficiale della Guardia di finanza, da un rappresentante del provveditorato alle opere pubbliche, da un rappresentante dell'Ispettorato del lavoro, nonché da un funzionario delle articolazioni periferiche della Direzione investigativa antimafia), si

Con specifica attinenza alla serie di danni economici subiti dagli operatori imprenditoriali legali, possono altresì elencarsi le perdite derivanti da eventuali attentati contro i beni aziendali (come “incentivo” alla collaborazione e/o come punizione per una cooperazione assente), i ‘tributi’ richiesti per la partecipazione alla gara³⁰², il lucro cessante o totalmente assente per l’esclusione dalla gara stessa.

Comprensibilmente, il prezzo richiesto per far parte della cordata di imprese vittoriose può essere tanto considerato un immediato detrimento economico tanto un proficuo investimento, qualora da questo derivino vantaggi economici non dovuti (sì che in tale ipotesi il danno effettivamente patito sarà individuabile con il mancato guadagno scontato dall’impresa materialmente esclusa ma teoricamente meritevole di vittoria).

3. *La nuova forma delle soggettività politiche ‘deviate’ (Rinvio)*

Si osserva, inoltre, da qualche tempo, nello svolgimento degli appalti criminalmente infiltrati, un coinvolgimento, se non maggiore rispetto al passato, quantomeno “più attivo” (“più partecipato”) di soggettività politiche conniventi con le organizzazioni delinquenziali. Il soggetto politico – il quale, soprattutto su di un piano locale non esteso, appare adesso per certi versi meno forte (e con meno storia alle spalle), ma provvisto di una gamma più vasta (e alquanto confusa) di poteri amministrativi legalmente riconosciuti – sembra dunque passare da un ruolo di generico garante, magari *sponsor*, “passacarte” o protettore, in uno dei momenti della corrispettività del patto mafioso, a quello di partecipe reale all’azione illecita complessa³⁰³. Il favoreggiamento o il concorso esterno sembra in alcune realtà, in particolare

avvalgono anche degli esiti degli accessi ispettivi sui cantieri per la verifica del rispetto della normativa in materia di lavoro, nonché delle misure relative alla sicurezza fisica dei lavoratori.

³⁰² Tuttavia, si noti come, «trascendendo da talune differenziazioni operative determinate dal diverso contesto socio/economico e dai diversi assetti delle strutture criminali, si può delineare un significativo paradigma comune di comportamenti convergenti, che consiste [anche] nella ricerca di un impatto *low profile*, atto non solo a minimizzare i rischi di suscitare attenzioni investigative ma anche a non instaurare nei confronti degli imprenditori una pressione eccessiva di natura economica, arrivando, addirittura, a farsi carico di porre autonomamente in essere le opportune metodiche attraverso le quali l’impresa possa, interagendo con strutture economiche direttamente gestite dalla criminalità per le forniture e/o sfruttando precise patologie nella fase di collaudo delle opere, recuperare il danno economico delle tangenti versate». Così, la Commissione parlamentare d’inchiesta sul fenomeno della criminalità mafiosa o similare (istituita – si ricordi – con legge 19 ottobre 2001, n. 386), nella *Relazione conclusiva approvata dalla Commissione nella seduta del 18 gennaio 2006*, cit.

³⁰³ Dai verbali di commissari di Governo: «Ad Afragola, consiglio comunale sciolto l’8 luglio ‘05 (in materia di appalti pubblici, la gestione amministrativa risulta fortemente caratterizzata da irregolarità, incongruenze e anomalie. Il sindaco è indagato per aver dirottato su un parente e su un esponente di spicco del *clan* locale i lavori per la realizzazione del nuovo ospedale). Scioglimento Asl Napoli 4 (che serve 35 comuni con un bacino di utenza di 500 mila abitanti). Prima volta in Italia. Accusa al direttore amministrativo *pro*

della regione Campania, divenire, perciò, almeno *de facto*, se non probatoriamente certificabile nelle sedi giudiziarie, piena appartenenza all'organizzazione³⁰⁴.

La *funzionalità* alla struttura pare quindi di natura marcatamente, e squisitamente, *organica*.

Del resto, è già stato rilevato per ciascuna articolazione della camorra campana un chiaro dato, che d'altronde costituisce un comune paradigma tra le criminalità organizzate italiane e pare oramai formare quel "*minus, numquam*", consistente in un «pesante coinvolgimento di politici e di pubblici funzionari, non solo per gestire le diverse fasi di manipolazione illegale degli appalti, ma anche per accertare eventuali attenzioni investigative in corso e, conseguentemente, adottare adeguate contromisure»³⁰⁵.

Dal punto di vista dell'altra soggettività di tale illecito sodalizio, vi sono d'altronde concreti indicatori secondo cui può parlarsi, anche in termini strettamente quantitativi³⁰⁶, di un processo di pieno "entrismo"³⁰⁷ della criminalità nelle sedi decisionali, che appare la forma nuova e sovente sostitutiva della tradizionale cooptazione o di altre classiche pratiche di collaborazione³⁰⁸.

tempore (che a sua volta sostituiva altro arrestato per tangenti assieme ad alcuni dipendenti vicini al *clan* Afieri) per affidamenti diretti di appalti».

³⁰⁴ Ci si riferisca, per esempio, il caso del comune di San Paolo Belsito, la cui giunta è stata accusata di essersi riunita presso la villa del cugino del *boss* Carmine Alfieri. Altro esempio, il comune di Bruscianno, sciolto per camorra (anche detto "paese dei sottotetti" per quasi 150 sottotetti abusivi costruiti da imprese camorristiche e impropriamente autorizzati dagli amministratori).

³⁰⁵ Ciò, accanto alla «messa in campo di nuove professionalità all'interno dei gruppi criminali, che si vanno progressivamente diversificando, nell'estrazione culturale e sociale, dalle strutture precedenti» (Commissione parlamentare d'inchiesta sul fenomeno della criminalità mafiosa o simile, *Relazione conclusiva approvata dalla Commissione nella seduta del 18 gennaio 2006*, cit.).

³⁰⁶ «In questi ultimi anni, infatti, ben 41 sono stati gli accessi effettuati presso le Amministrazioni della Provincia di Napoli, ex art. 1 comma 4 d.l. n. 629/82». Di questi, poco più della metà (esattamente, 22) si sono conclusi con un decreto di scioglimento del Presidente della Repubblica, mentre per altri sono ancora in corso i necessari accertamenti» (*Relazione del Ministro dell'Interno al Parlamento sull'attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, cit.).

³⁰⁷ Caso assai indicativo in merito è rappresentato dalle indagini su taluni componenti delle municipalità di Napoli in relazione alla contestazione del reato di associazione per delinquere di tipo mafioso ex art. 416 *bis* c.p.

Il sospetto di una profonda commistione tra potere camorristico e soggetti politici registra altresì allarmanti "punte d'eccellenza". Ci si riferisca, in proposito, emblematicamente, all'inchiesta su Nicola Cosentino, sottosegretario al Ministero dell'Economia oltre che coordinatore regionale del partito del PDL in Campania (il cui arresto, richiesto dagli inquirenti, e la cui legittimità è stata ribadita dalla Corte di Cassazione, è stato negato dalla Giunta per le autorizzazioni a procedere della Camera).

³⁰⁸ Cfr.: «la Camorra napoletana, che storicamente ha impostato i propri rapporti con l'imprenditoria sull'estorsione e sul ricatto, a partire dagli anni Ottanta, ha sviluppato strategie complesse che, garantendo innegabili ritorni alle imprese, in termini di acquisizione di clientela, recupero crediti e pace sindacale nei cantieri, mira ad ottenere la collaborazione di una miriade di imprese che, direttamente e/o indirettamente, agiscono sotto il totale controllo criminale. Il sistema camorristico si connota per una maggiore commistione politica emergente, sostanzialmente, nella convergenza di interessi tra Camorra, impresa e ceto politico-amministrativo e che si crea nel momento stesso della stipula di una sorta di patto sinallagmatico, in cui assume particolare rilievo il sostegno offerto dalla criminalità per il controllo del voto e per il finanziamento dell'apparato politico. Conseguentemente, i gruppi camorristici possono operare un controllo capillare delle gare d'appalto, giovandosi di vaste coperture istituzionali che garantiscono anche ampie possibilità di controllo

Una possibile spiegazione di detta situazione (comunque maggiormente da verificare, quanto a processo storico concluso) potrebbe essere rintracciata in due fenomeni che hanno coinvolto il Paese nel nostro recente passato: la transazione post-tangentopoli e il decentramento politico-amministrativo.

4. a) Società ‘post-Tangentopoli’ e organicità nel malaffare

In relazione all’attuale assetto sociale, venutosi a formare anche grazie all’azione riformatrice di “Mani pulite”, potrebbe ipotizzarsi che proprio l’indebolimento del potere politico reale, diretta conseguenza della fine traumatica (e giudiziaria³⁰⁹) della “Prima Repubblica”, porterebbe a una configurazione materiale e giuridica differente del rapporto di partecipazione tra gli esponenti delle istituzioni formalmente legali e illegali.

In altri termini, il passaggio alla cosiddetta Seconda Repubblica traghetterebbe a più consolidate dinamiche associative. Dopo il “ribaltamento giudiziario”, in qualche modo il potere politico non è più (centro di) controllo diffuso³¹⁰ e abbisogna pertanto di un diverso appoggio, quasi di una nuova identità – non più e non tanto ideologica ma ‘operativa’ – di modo che il rapporto di talune forze amministrative deviate con la criminalità si è fatto più organico³¹¹.

delle attività produttive e dei posti di lavoro; fattori questi che oltre a garantire ingenti profitti, contribuiscono ad instaurare un clima di consenso sociale, che costituisce una sostanziale legittimazione dell’operato criminale. In concreto, gli imprenditori, che hanno la possibilità di operare senza confrontarsi con le logiche della libera concorrenza, nell’assoluta sicurezza dei cantieri e nella certezza di non incorrere in contenziosi con le maestranze grazie alla forza intimidatrice del sodalizio criminoso, hanno la possibilità di creare riserve finanziarie occulte (anche attraverso l’emissione di false fatturazioni) da destinare al pagamento delle tangenti ai politici ed ai camorristi. In conclusione, nella realtà campana, ha assunto particolare rilievo, così come dimostrato da numerose risultanze giudiziarie ed investigative, l’utilizzazione dell’istituto dei cosiddetti noli a freddo che, consentito dalla legge n. 55 del 1990, è divenuto un importante strumento di infiltrazione, atto a mascherare forme di subappalto non autorizzato verso imprese controllate dalla Camorra» (*Relazione del Ministro dell’Interno al Parlamento sull’attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, cit.).

³⁰⁹ Sul punto, sia consentito il richiamo a M. PASCALI, *L’abuso d’ufficio tra uso deviato della norma penale e principio di legalità. Esegesi sociale delle transizioni istituzionali*, Napoli, 2008.

³¹⁰ Si rammentino le famose “500 sedi” del PCI in Campania o le parrocchie in qualche modo collegate alla DC, così come il largo consenso che comunque accompagnava il PSI.

³¹¹ D’altronde, la campagna elettorale “assicurata” costa assai (ad esempio, per un pacchetto di 500 o 1000 voti i gestori di questa “garanzia” richiedono sostanzialmente 15.000 o 20.000 euro); tra l’altro, si tenga presente che alcuni consiglieri regionali hanno speso (genericamente, però, non per la compravendita dei voti) nel farsi eleggere (così come nel tentare di farlo) somme quantificabili anche in 100.000-200.000 euro. Sulla fattispecie penale relativa allo scambio elettorale politico-mafioso si rinvia all’art. 416 *ter* c.p., reato da tempo oggetto di critiche in ordine alla sua scarsa applicabilità e, al momento, interessato da un progetto di riforma legislativa (anch’esso non esente da problematicità).

D'altro canto, si registra una certa particolare autonomia di alcune organizzazioni campane (emblematica in alcune zone del casertano), che va a imporsi, con una sua propria legittimazione, sull'apparato politico, non nei termini del conflitto bensì dell'accordo³¹².

La zona di Caserta, in effetti, è stato un formidabile laboratorio di questo rapporto simbiotico, specificamente finalizzato alla materia degli appalti³¹³, dove la relazione criminalità-politica – dal punto di vista tipico della teoria della funzionalità – non è leggibile più come intervento disgiunto del singolo attore in funzione del complesso, ma nel senso della sua propria appartenenza (la collocazione non appare già periferica, bensì centrale). In merito, possono persino cogliersi taluni segnali non soltanto³¹⁴ inerenti a un concorso tra agenti, ma pure relativi a un sostanziale orientamento verso una fusione di soggettività in precedenza indipendenti³¹⁵.

Tali manifestazioni, poi, che in via del tutto peculiare quasi vanno a voler confermare le teoriche sui “costi della democrazia”³¹⁶, si ricollegano per lo più al lasso di tempo degli ultimi sei/sette anni, avviando una successiva nuova spirale di delegittimazione della compagine politica (nonché di rilievi ‘schizofrenici’, quando a un dissenso diffuso corrispondono risultati elettorali di plebiscitario consenso).

Il processo descritto, in ogni caso, come sempre accade nei fatti sociali, non è del tutto univoco, subendo andamenti contraddittori. Quel che comunque appare certo è che si può

³¹² Vedasi, per esempio, G. A. STELLA, *Un'epidemia di camorra*, dal *Corriere della sera* del 2 febbraio 2006 (edizione di Roma), editoriale in cui si evidenzia il “record” della Campania che, con diciannove comuni sciolti per infiltrazioni della criminalità organizzata, concentra più della metà dei casi simili (in tutto trentasei) in Italia nell'ultimo anno considerato. Si rammenti che negli ultimi quindici anni sono state centocinquanta le amministrazioni sciolte per mafia: settantuno in Campania, quarantatré in Sicilia, trentaquattro in Calabria, sette in Puglia, una in Basilicata e una nel Lazio.

³¹³ Ci si ricordi, a testimonianza, dei consiglieri provinciali arrestati nel recente passato in relazione a diversi procedimenti penali, provenienti da aree politiche diverse – vera rappresentanza proporzionale! –, nonché del *manager* pubblico della Provincia indagato per reati associativi e per illeciti derivanti da una deviazione formale e materiale delle risorse economiche pubbliche.

³¹⁴ E non più (o, quantomeno, non più tanto).

³¹⁵ Comunque, il processo pare avere qualche radice lontana. Così, «durante gli ultimi due decenni del ventesimo secolo l'infiltrazione camorristica nelle istituzioni politiche locali è divenuta sempre più capillare tanto che la Campania vanta oggi il numero più elevato di amministrazioni locali sciolte per infiltrazioni e condizionamenti mafiosi» (Ministero dell'Interno, *Rapporto Annuale sul fenomeno della criminalità organizzata*, 2001, p. 21). In un altro punto (ivi, pp. 60, 75): «I clan più potenti sono ancora fortemente presenti nel tessuto economico produttivo, in particolare nel settore del terziario e dei servizi e nella realizzazione di opere pubbliche grandi e piccole, incluso il progetto per il Treno ad Alta Velocità. La marcata vocazione imprenditoriale della camorra si è espressa anche nel trasferimento di talune delle citate attività illegali all'estero: secondo le forze di polizia, negli ultimi anni sono stati privilegiati soprattutto i paesi dell'Europa dell'Est, dove le formazioni criminali campane hanno riciclato denaro di provenienza illecita e si sono inserite nei settori della commercializzazione, anche ambulante, di capi di abbigliamento e di argenteria e della falsificazione monetaria».

³¹⁶ Quanto più il potere è ripartito e non compatto, tanto più l'influenza di ciascun soggetto sociale, dotato di forza effettiva, è possibile.

parlare, se non altro, di radicate linee di tendenza (spiegate soprattutto nel Casertano³¹⁷, poi nel Napoletano³¹⁸, mentre ancora poco diffuse nel Beneventano, per esempio).

5. b) *Decentramento amministrativo e permeabilità delinquenziale*

Per quel che attiene invece al decentramento amministrativo (di cui, in ultimo, alla riforma del titolo V della Costituzione), secondo elemento influenzante il “nuovo corso” dei rapporti criminalità/politica, le modalità di attuazione della decentralizzazione delle funzioni dallo Stato agli Enti locali sembra finora aver aggravato la precedente situazione di illecito³¹⁹, talché dalla moltiplicazione³²⁰ e dal rafforzamento dei centri di potere locale non si è avuta una diffusione di democraticità e una crescita di responsabilità della classe politica locale, bensì un proliferarsi delle occasioni di malaffare e un sistema, non adeguatamente controllato (e dove le ispezioni previste subiscono inidoneità e politicizzazione), grandemente retto su incompetenza e approssimazione.

Tutto questo, chiaramente, appare assai significativo nei termini della criminogenesi.

³¹⁷ Si veda la truffa (miliardaria) ai fondi europei per la macellazione della carne (avvenuta nel Nolano), dove carne non controllata dei Paesi dell'Est veniva spacciata per carne europea.

³¹⁸ Ci si riferisca agli arresti eclatanti per la ristrutturazione e il mantenimento della sede della Regione Campania (poi d'uso fantasma) sul lungomare di Napoli si era rivolto a imprese edilizie di malaffare del Nolano.

³¹⁹ «Il trasferimento di numerose funzioni e di ingenti risorse dal centro alla periferia, a partire dagli anni '70, è stato accompagnato dall'aumento dei reati contro la Pubblica Amministrazione commessi in sede locale. Vari fattori possono spiegare il fenomeno. In generale, gli enti locali appaiono come luoghi privilegiati di possibili decisioni corrotte, per via dell'alto numero di amministratori politici e di provvedimenti individualizzati che in essi sono adottati e la minore esperienza delle burocrazie. Inoltre, nel caso italiano, la moltiplicazione e il rafforzamento dei centri di potere locale non ha dato luogo ad una corrispondente crescita di responsabilità della classe politica locale, non essendo prevista una diretta correlazione tra erogazione di servizi ed esazione fiscale, ed essendo inadeguato l'ammontare delle indennità previste per gli incarichi degli amministratori. Alcuni di questi ultimi hanno, così, trovato conveniente tessere una serie di rapporti di scambio, da un lato con gli organi centrali erogatori di risorse, dall'altro con le imprese e con gli interessi privati. L'azione di figure di intermediazione specializzata – talvolta collegate ad imprese di servizi a capitale pubblico – ha, poi, contribuito ad irrobustire questo mercato politico sotterraneo. Esse hanno svolto una funzione informale di supplenza rispetto ad alcune inefficienze organizzative delle strutture locali, favorendo il progressivo spostamento da fattispecie di scambio clientelare verso la corruzione in senso proprio. A questo vanno aggiunte l'inadeguatezza e la politicizzazione dei controlli previsti per gli enti locali, che hanno contribuito in taluni casi ad espandere ulteriormente in direzione dei controllori, anziché a contrastare, le reti di transazioni occulte» (Comitato di studio sulla prevenzione della corruzione, *Rapporto al presidente della Camera dei deputati*, 23 ottobre 1996).

³²⁰ «Acquistano insensibilmente peso il numero degli eletti nei vari livelli di governo: circoscrizionali, comunali, provinciali, regionali, parlamentari. Alla fine si parla di 149.593 eletti che si portano dietro 278.296 tra incarichi e consulenze, per un totale di 427.889 professionisti, che fa della politica, per numero di “addetti”, un settore economico maggiore di quello del credito e delle assicurazioni, con una spesa diretta di 3-4 miliardi di euro l'anno» (MESSINA A., *La corruzione fuori dall'agenda politica*, da *Lo Straniero*, marzo 2006).

6. Criminalità e territori. Attuale conformazione delle strutture criminali

Con riferimento specifico alle ipotesi dei patti territoriali tra istituzioni statali e strutturazioni criminali, si nota quella persistente discrasia (ad ora comunque sfumata) fra Mafia e Camorra per quel che concerne i rapporti con lo Stato. Specie l'organizzazione criminale dei Casalesi³²¹ è restata fedele alla critica dell'utopia mafiosa (peraltro, oramai quasi del tutto tramontata) di essere un Anti-Stato dotato di una propria e totalmente oppositiva gestione militare ed economica dei luoghi (ma gran parte delle organizzazioni campane è sempre rifuggita, per motivi vari, strategici o identitari, da un siffatto attacco frontale): esiste solo un territorio in cui si fanno affari, il resto significa non ragionare in termini imprenditoriali³²².

Le organizzazioni criminali, dunque, si pongono per lo più come ordinamento parallelo e complementare, che agisce negli interstizi dell'ordinamento statale sfruttando le distorsioni e le inadeguatezze del modello di sviluppo economico conforme al diritto (storture assecondate, se non proprio indotte, da una certa 'malamministrazione' e 'malapolitica'), mirando a costituire adeguati snodi strategici tra legale e illegale nell'uso delle risorse. Del resto, le testimonianze sui contatti e finanche sul dialogo fra Stato e associazioni criminali indicherebbero come corruzione e criminalità organizzata siano entrambe generate, con comuni matrici, in un tessuto sociale caratterizzato dalla fortissima contiguità³²³ tra le sue varie (e apparentemente contrapposte) componenti³²⁴.

Tutto questo ci porta poi a un'altra riflessione. Per quanto la valenza imprenditoriale si radica nelle organizzazioni delinquenziali maggiormente degne di tale nome³²⁵, e meno tese

³²¹ Compagine che prende il nome dal paese di Casal di Principe, in provincia di Caserta.

³²² Dichiarazione di Carmine Schiavone (del 2005), riportata in R. SAVIANO R., *Gomorra*, Milano, 2006, p. 209.

³²³ «La criminalità organizzata ha una elevata capacità di infiltrarsi nel tessuto economico e sociale, riesce ad instaurare relazioni con la società civile, si alimenta con la collusione e la corruzione. Ne risultano intaccati il comportamento civico, la fiducia, le reti di relazione, cioè il capitale sociale di un territorio. Si instaura un sistema di intrecci perverso tra società civile e "società illegale" che si autoalimenta e di cui è difficile valutare la complessiva portata» (Commissione parlamentare di inchiesta sul fenomeno della mafia e sulle altre associazioni criminali, anche straniere, testimonianza di Anna Maria Tarantola del 6 giugno 2012).

³²⁴ Cfr.: «Dal 1992 c'è stato un lento ma inesorabile indebolimento della legislatura antimafia, tanto con i governi di sinistra che di destra, come ha dichiarato Nicola Gratteri, sostituto procuratore antimafia a Reggio Calabria» (A. MESSINA, op. cit.).

³²⁵ «Nel retroterra vesuviano e nel Casertano agisce invece una camorra più strutturata, strategica e orientata verso qualificati interessi imprenditoriali. La carica eversiva di questi *clan* risiede nell'elevata capacità collusiva e d'infiltrazione, che consente d'intercettare i cospicui affari dei mercati locali, soprattutto nel settore dell'edilizia pubblica e privata, nel ciclo del cemento, nei mercati ortofrutticoli e nello smaltimento dei rifiuti, settore, quest'ultimo, tuttora dominato dal cartello dei Casalesi. Anche nel Nolano, la saldatura tra diversi *clan*

allo scadimento puramente banditistico, pure effimero e pulviscolare (come confermano i rapporti della Direzione Investigativa Antimafia e della Commissione Antimafia) – condizione questa che spesso porta a un “doppio livello” di criminalità organizzata, in cui i soggetti posti all’apice delle organizzazioni (l’“aristocrazia criminale” di una compagine ancora tendenzialmente piramidale, quantomeno nel suo specifico) sono dediti agli affari più lucrosi (opere pubbliche e organizzazione dei traffici illeciti di merci contraffatte, di stupefacenti e di persone), delegando il “*lumpenproletariat* delinquenziale” (spesso dietro pagamento di una “contribuzione”) alla commissione di reati predatori e violenti³²⁶ – continua comunque a mancare una vera, autonoma, dimensione imprenditoriale delle formazioni camorristiche, che difficilmente riesce a riconvertirsi pienamente e ad acquisire appieno (o a inventare) nuove competenze legali³²⁷; e magari a compiere, in prima persona, quei delitti propri dei colletti bianchi (che invece, tuttora, sono compiuti in suo favore)³²⁸.

In definitiva, quindi, di là di poche e circoscritte eccezioni, c’è una persistente carenza di un’autosufficiente portata imprenditoriale della Camorra – la quale, peraltro, continua a manifestare una tendenziale connotazione estremamente frammentaria, esprimendo una pluralità di realtà criminali assai fluide e in qualche modo disorganiche, distinte una dall’altra

ha creato un asse particolarmente radicato e capace di condizionare sistematicamente l’economia locale» (CENSIS, 59° *Relazione sulla politica informativa e della sicurezza*, 1° semestre 2007).

³²⁶ «Su piani diversi in Italia interagiscono una criminalità diffusa “pervasiva e aggressiva”; una criminalità organizzata sempre più inserita nei settori economici. Sul versante delle organizzazioni mafiose storiche, la novità forse più significativa è costituita dalla “separazione sempre più netta” tra la *leadership*, dedita al perseguimento di illeciti arricchimenti nei settori più lucrosi, come gli appalti, e i gruppi di “minore profilo operativo”, impegnati invece in “attività illecite secondarie”, come le estorsioni. Una caratteristica evidente soprattutto in Cosa Nostra in Sicilia, dove questo “crescente distacco” tra la *leadership* e le famiglie è particolarmente marcato. Nel 2002 la Camorra ha confermato la sua “natura pulviscolare, tendenzialmente gangsteristica, che deriva dalla flessibilità strutturale dei clan e dalla conflittualità permanente sia tra schieramenti avversi che al loro interno”. Anche in questo caso i *boss* storici latitanti si sono dedicati prevalentemente agli affari più lucrosi “legati ai cospicui finanziamenti per le numerose opere pubbliche in corso”, delegando le estorsioni e i reati predatori ai numerosi gruppi che gestiscono il territorio» (informazioni risultanti dal *Rapporto Annuale sul fenomeno della criminalità organizzata* del 2002 del Ministero degli Interni).

³²⁷ Cfr., comunque, quanto asserito dal Procuratore Aggiunto Nazionale Antimafia, Lucio Di Pietro, nel corso dell’audizione del 3 aprile 2003 di fronte alla Commissione Antimafia: «Non possiamo immaginare più il mafioso, il camorrista, lo ’ndranghetista come la figura di un “Sandokan”, di uno Schiavone Francesco nel Casertano, di un Provenzano in Sicilia e via discorrendo: dobbiamo guardare a queste persone come a dei simboli che hanno però alla loro corte una serie di persone – mi spiace dirlo – che svolgono attività legale, amministrativa e commerciale... il mafioso e la sua corte oggi sono veri e propri imprenditori che si comportano come tali».

³²⁸ In tema, si veda comunque la riflessione per cui oggi «il mafioso non si maschera da imprenditore: è diventato un vero imprenditore, che sfrutta il vantaggio supplementare rappresentato dalla sua appartenenza a Cosa Nostra. Mutamento, questo, conseguente all’arrivo di un enorme flusso di denaro prima dal contrabbando di tabacco e poi dal traffico di droga. Ciò sembra andare nella direzione di un’evoluzione del sistema della corruzione e della criminalità organizzata, da un modello all’italiana, basato sul controllo del territorio e il potere politico-economico, ad un modello statunitense, in cui il controllo è su interi pezzi dell’economia legale e la priorità è meno il potere e più il lucro in senso stretto» (A. MESSINA, op. cit.).

da una forte autonomia esterna³²⁹ – che difficilmente riesce, dunque, a fare quel salto di qualità nell’economia “in bianco”: i *clan* non riescono ad agire sul piano del riciclaggio (della riconversione, meglio) totale³³⁰.

Conseguentemente, vi è una costante esigenza da parte delle consorterie criminali di riferirsi a soggetti altri, politici e imprenditoriali.

Così, la Direzione Nazionale Antimafia afferma testualmente che la penetrazione camorrista nel sistema degli appalti utilizza soggetti che costituiscono l’interfaccia tra mondo politico-economico e realtà criminale in ragione della loro posizione professionale o delle relazioni personali di cui sono dotati³³¹.

Si ha sempre bisogno, pertanto, del “politico”, del “legale”. Detto limite, d’altronde, pare comune a ogni altra criminalità organizzata italiana, smentendo, quantomeno per il momento, il mito dell’improbabile clonazione dell’identità legale³³².

Una relativa eccezione, però, sulla natura imprenditoriale delle organizzazioni illecite arriva proprio dal territorio d’influenza del citato gruppo dei Casalesi³³³, quello che – quantomeno sino alla recente (e ancora viva) stagione degli arresti eccellenti³³⁴ – appare forse

³²⁹ Si controlli il *Rapporto sulla criminalità 2007* del Ministero degli Interni.

³³⁰ Cfr. P. ARLACCHI, *La Mafia Imprenditrice*, Bologna, 1983. Qualche passo attinente anche in V. RUGGIERO, *Economie sporche*, Torino, 1996, ove si parla – in generale, dal nostro punto di vista – di legami tra economia legale e illegale.

³³¹ «Tutti i grandi appalti che interessano le province a più alta incidenza criminale come quelle di Napoli, Caserta e Salerno sono nel mirino dei clan camorristi. Forti sono gli interessi della Camorra per le opere di dismissione degli impianti nel complesso Ilva di Bagnoli, per i lavori autostradali tra Salerno e Reggio di Calabria, tra Caserta e Benevento e per le opere previste per i porti e gli aeroporti della regione. In particolare per i lavori di ammodernamento della autostrada la Camorra è risultata giovare della complicità dei direttori dei cantieri appaltatrici e della collusione con funzionari dell’Anas in relazione alle autorizzazioni di subappalti e alle varianti in corso d’opera. Analogamente altre indagini hanno accertato il controllo da parte della Camorra di importanti appalti pubblici nei Comuni di Pompei, Torre Annunziata, Bosco Reale e Bosco Tre Case, tra i quali si segnalano i lavori di raddoppio della tratta ferroviaria Torre Annunziata – Pompei e l’ampliamento della stazione ferroviaria di Castellammare di Stabia» (Direzione Nazionale Antimafia, *Relazione per l’anno 2005*).

³³² Si veda in merito pure R. CATANZARO, *Criminalità economica e criminalità organizzata*, in R. SELMINI (a cura di), *La sicurezza urbana*, Bologna, 2004, p. 181: «[A seguito del rilievo assunto dai traffici illeciti] si è alterato l’equilibrio tra controllo del territorio e traffici illeciti; questi ultimi venivano ad assumere progressivamente una notevole prevalenza. Questo primo aspetto è stato erroneamente interpretato nei termini della formazione di una mafia imprenditrice, in grado di configurarsi come impresa di tipo innovativo. In realtà l’espansione dei traffici illeciti non ha dato luogo ad alcuna trasformazione in senso imprenditoriale delle attività mafiose. Infatti le abilità professionali che si formano nel campo delle attività illecite hanno una loro particolare specificità. [...] Ma si tratta di capacità che non sono utili per creare imprese con funzioni produttive, se non per gli scopi limitati di connessione con l’offerta di beni illegali e con lo sfruttamento economico dei legami finanziari e politici al fine di ottenere accesso ai finanziamenti pubblici e agli appalti».

³³³ Per Caserta e Casal di Principe «il livello organizzativo della camorra casertana è dieci volte superiore, per intelligenza criminale-operativa, alla mafia siciliana» (dichiarazione della *Direzione Distrettuale Antimafia* della Campania).

³³⁴ Dopo la pubblicazione del citato *best-seller Gomorra* di Saviano, e soprattutto a seguito della sua notorietà al vasto pubblico, si è registrata una decisa accelerazione dell’opera di contrasto istituzionale avverso

il più forte e strutturato in Campania: basti pensare che nel comune di Casal di Principe c'è un numero elevatissimo di aziende che possono partecipare ad appalti pubblici, assolutamente sproporzionato per dati e rilievi oggettivi.

Tuttavia, quanto su detto non comporta affatto che manchino tecniche consolidate ed efficaci strategie adottate per il versante propriamente imprenditoriale della Camorra, la quale è ben capace di addivenire ad accordi funzionali per la gestione di attività illecite complesse (quale appunto è l'infiltrazione nei pubblici appalti). D'altronde, se tali intese sembrano in qualche modo porsi in contrasto con i connotati più pregnanti della realtà delinquenziale campana – per come ora e tradizionalmente espressa – notevolmente insofferente verso qualsivoglia forma di inquadramento in schemi predefiniti ed estremamente variabile in ordine ai rapporti intercorrenti tra le singole “famiglie”, si deve tuttavia tener presente la notevole capacità dei sodalizi ad adeguarsi alle nuove leggi di mercato che, per l'ottimizzazione dei profitti – specie quando le attività illecite messe in atto di per loro si tipizzano per una dimensione transnazionale³³⁵, e richiedono necessariamente strategie di raccordo, anche tra nuclei originari di diverse aree territoriali – fanno sì che siano sapientemente correlati e sfruttati i relativi contatti e le specifiche competenze³³⁶, sfruttando il *know-how* di ciascuna delle soggettività coinvolte³³⁷.

In ogni caso, in relazione alla configurazione delle soggettività criminali organizzate campane, specie napoletane, va rilevato come dalla piramidizzazione (o suo tentativo) dell'era cutoliana si sia traslati, passando per il periodo intermedio delle federazioni³³⁸, a una sorta di organizzazione ordinata addirittura “per strada” (relativa, cioè, a un ridottissimo spazio urbano)³³⁹. Conseguentemente, si assiste, in parallelo e ancor più in sostituzione di dinamiche di accentrimento criminale (nuove alleanze, rafforzamento di nuclei di potere, *et similia*) a una sorta di *franchising* criminale, operante pure all'interno della stessa area del commercio di droghe (che rappresenta, come noto, uno degli affari illeciti maggiormente

l'ormai famoso *Clan dei Casalesi*. Si ricordino i numerosissimi arresti di affiliati e dirigenti di posizioni anche apicali spiegati grandemente negli anni 2008-2011.

³³⁵ Si pensi ai traffici concernenti stupefacenti, armi, prostituzione, merce falsificata o contraffatta, al *business* dell'immigrazione clandestina, nonché al riciclaggio di danaro di illecita provenienza.

³³⁶ *Relazione del Ministro dell'Interno al Parlamento sull'attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, cit.

³³⁷ «Traspare con evidenza la circostanza secondo la quale le organizzazioni camorristiche sono riuscite a configurare solide proiezioni imprenditoriali in società finanziate, gestite e dirette dai vertici delle consorterie e da soggetti esterni, divenuti funzionalmente intranei alla struttura criminale, i quali mettono a disposizione del piano criminale la loro conoscenza di strumenti imprenditoriali e societari». Ancora: «I riscontri di indagine evidenziano commistioni tra amministratori locali, imprenditori ed elementi della criminalità organizzata nell'affidamento di appalti pubblici e nella pianificazione di realizzazioni infrastrutturali» (*Relazione del Ministro dell'Interno al Parlamento sull'attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, cit.).

³³⁸ Per esempio, come rappresentato dalla cosiddetta Alleanza di Secondigliano.

³³⁹ Si ricordi che qualcosa di simile è già accaduto anche in altre parti del pianeta, come nell'area del narcotraffico messicano, con la frammentazione del cosiddetto “Cartello del Nord”.

lucrosi), ove, per esempio, si costituiscono singole “piazze di spaccio” autonome, in un tessuto delinquenziale, sebbene reticolare, privo di una contabilizzazione centralizzata. Anche questo, in definitiva, appare connesso alla citata crisi della “classe media” della criminalità (che riecheggia e richiama, in qualche modo, la decadenza del ceto medio intercorsa sul piano nazionale dell’economia legale).

D’altro canto, poi, proprio la polverizzazione delle organizzazioni criminali camorristiche, il cui processo è in atto da svariati anni³⁴⁰, determina sì una particolare instabilità, dando luogo in talune zone a un rilevante fenomeno di gangsterismo “metropolitano”³⁴¹, ma potrebbe anche essere interpretata come uno stadio di un nuovo percorso evolutivo, volto ad aggiungere, se non a sostituire, alle tipiche ipotesi delittuose di cui ai reati di mafia (imprescindibili, ma in qualche modo obsolete) l’impossessamento della piena gestione di aspetti strategici dell’economia nazionale (e pure straniera), obiettivo chiaramente possibile grazie alla disponibilità di enormi capitali da parte delle organizzazioni malavitose (moltissimi dei quali acquisiti attraverso il traffico e lo smercio illegale di sostanze stupefacenti) e, concretamente, mediante l’interazione con professionisti in grado di cogliere preventivamente le dinamiche del mercato e di indirizzare le attività dei sodalizi criminali in specifici comparti economici e finanziari³⁴². La strutturazione delle realtà criminali quali “soggettività fluide”, e l’allontanamento da un coinvolgimento diretto dai crimini di basso-

³⁴⁰ Parallelamamente, si vedano le continuità e le antinomie nella formazione e nella legittimazione dei gruppi dirigenti criminali. Se da un lato l’elezione al comando appare ancora radicata a una componente fortemente familistica (e dunque il potere si trasmette come “cosa propria”, benché, a complicare il quadro, va aggiunto che i rapporti familiari sono nelle strutture illecite napoletane in prevalenza di tipo orizzontale), da un altro lato proprio l’esperienza della guerra di Scampia tra i Di Lauro e gli Scissionisti indica come tale modello non sia completamente condiviso (e anzi è risultato perdente agli esiti di tale contrasto ideologico-armato). Anche la carriera di Giuseppe Setola, *’o cecato*, passato da *killer* a *capoclan*, ci mostra come la presenza di alcune capacità e ‘doti’ (qui, la spietatezza, l’audacia, l’essere intransigentemente conseguente rispetto alle minacce spiegate) siano rilevanti nell’acquisizione del potere dirigenziale illecito.

³⁴¹ «In tale panorama si inseriscono i violenti scontri tra opposti aggregati delinquenziali, provocati dalla esasperata competitività per il controllo delle iniziative delittuose in contesti georeferenziati» (*Rapporto sulla criminalità 2007* del Ministero degli Interni).

³⁴² «La tendenza è quindi quella di creare un reticolo societario funzionale non solo alla perpetrazione di frodi, ma per acquisire il controllo diretto sulle attività imprenditoriali. [...] Le compagini camorristiche quindi indirizzano le proprie mire espansionistiche nell’ambito della criminalità economico-finanziaria, con particolare riferimento al riciclaggio dei proventi illeciti nel settore immobiliare ed edilizio, alla produzione e commercializzazione di prodotti industriali contraffatti e all’infiltrazione negli appalti pubblici. L’interesse per il condizionamento della vita amministrativa degli enti pubblici campani è rivolto soprattutto ai grandi appalti riguardanti le province a più alta incidenza criminale (Napoli, Caserta e Salerno): le opere di dismissione degli impianti nel complesso Ilva di Bagnoli, i lavori autostradali tra Salerno e Reggio Calabria e tra Caserta e Benevento, la realizzazione della linea ferroviaria ad Alta Velocità e le opere previste per i porti e gli aeroporti della regione» (Ministero degli Interni, *Rapporto sulla criminalità*, 2007).

medio livello potrebbero pertanto contribuire a orientare le nuove traiettorie nella direzione delle finalità suindicate³⁴³.

In ogni modo, in generale, sul rapporto tra camorra e settori istituzionali³⁴⁴, spesso alla base di un certo tipo di infiltrazioni negli appalti, è stato efficacemente stigmatizzato « [...] uno degli aspetti centrali che sono alla base del processo di istituzionalizzazione della Camorra: la legittimazione che riceve in forme dirette e indirette da ampi settori della borghesia dell'area napoletana. Emergono con forza il ruolo della classe borghese e quello di figure sociali e professionali³⁴⁵ che hanno, nella sfera pubblica, una posizione di responsabilità a livello politico o istituzionale. Gli intrecci tra organizzazioni criminali e classi dirigenti, gruppi mafiosi e professionisti hanno una sorprendente continuità storica: basti pensare che già il meridionalista Franchetti nella sua famosa inchiesta realizzata in Sicilia nel 1876 parla di “relazioni fra malfattori di mestiere e le classi agiate e ricche della popolazione”. Gli stessi studi sulla mafia così come le relazioni di Giovanni Falcone o del procuratore Pietro Grasso rinviano continuamente non solo all'intreccio tra mafia e classi dirigenti, ma alle modificazioni temporali delle posizioni di supremazia o vantaggio dell'una o dell'altra parte»³⁴⁶.

³⁴³ Cfr.: «Le aree a più alta e qualificata densità mafiosa sono le province napoletana e casertana; i gruppi manifestano capacità organizzative e collusive a livello nazionale e internazionale, proiettando i propri interessi anche nel resto della regione, incidendo sugli assetti locali» (così il *Rapporto sulla criminalità* del Ministero degli Interni, cit.).

³⁴⁴ Con attinenza ai prodromi storici della compromissione tra strutture campane dell'illegalità e apparati ontologicamente votati alla legalità, vedasi quanto scriveva Alexandre Dumas il 21 marzo 1862, allorché si trovava a Napoli dopo aver seguito la spedizione dei Mille: «Il denaro della camorra serve anzitutto: a pagare la polizia che la protegge [...]. L'indomani dell'ammissione il camorrista va presso il commissario del quartiere e, presentatosi a lui, pronuncia le seguenti parole di rito: “Ecco un nuovo operaio che ha ricevuto la proprietà”. Quindi il nuovo camorrista dà dieci piastre al commissario del quartiere. Da parte sua il commissario del quartiere avvisa il prefetto di polizia che nel quartiere è stata fatta una nuova nomina. La camorra, per assicurare al nuovo camorrista la protezione del prefetto di polizia, gli dona entro un mese una polizza di cento ducati» (in ID., *La camorra e altre storie di briganti*, Roma, 2012).

³⁴⁵ Si veda, in proposito, la recentissima inchiesta che ha coinvolto una sezione della Corte d'Appello del Tribunale penale di Napoli e il Tribunale di Sorveglianza di Napoli (e ha determinato l'emanazione di numerose ordinanze cautelari restrittive della libertà), dove – secondo l'ipotesi accusatoria – pareva essersi delineato un sistema radicato, coinvolgente avvocati, cancellieri, un consulente tecnico, un ispettore di polizia, oltre che faccendieri vari, volto all'abusivo rallentamento di procedimenti penali (utile ai fini della scarcerazione per decorrenza dei termini nonché per la prescrizione), attuato anche mediante l'occultamento dei relativi fascicoli, in cambio di danaro (secondo una “tabella” prefissata). Sulla vicenda: http://www.adnkronos.com/IGN/News/Cronaca/Napoli-corruzione-in-atti-giudiziari-26-arresti-Coinvolti-cancellieri-e-avvocati_314083351962.html.

³⁴⁶ G. DI GENNARO, *Borghesi corrotti, non solo distratti*, in *Osservatorio sulla camorra e l'illegalità*, dossier del *Corriere del Mezzogiorno* del 2007: «Il fenomeno riemerge con forza in ragione degli sviluppi delle recenti indagini della Procura di Napoli sui *clan* del Nolano e dell'area Vesuviana, dell'inchiesta della Procura di Santa Maria Capua Vetere, o dello stesso blitz effettuato a Quarto dai carabinieri nell'ambito dell'inchiesta su voto di scambio e infiltrazioni della camorra nella vita politica».

7. *Brevi rimandi su natura e conseguenze degli illeciti politico-criminali. Reati politici comuni e attività mafiosa*

In merito alla valutazione degli illeciti politico-criminali, può proporsi a margine un'ulteriore riflessione, tenendo a riferimento due opposti (e ideali) parametri, la tradizionale valutazione sottodimensionata della criminalità politico-economica – come derivanti dalle interpretazioni oramai classiche sulla disonestà dei “colletti bianchi” – e una certa valutazione sovradimensionata della criminalità finanziaria dei soggetti politici, connessa a determinate fasi, o a precisi cicli, di una democrazia così sensibile ad attacchi tanto violenti quanti effimeri di “insofferenza morale” (si pensi, emblematicamente, alla cosiddetta Rivoluzione giudiziaria, pur nella sua specificità anche attinente alla diversa natura dei reati in considerazione³⁴⁷).

In tal senso, si riconosce storicamente un'alternanza, se non una netta alternatività, tra approcci finalizzati a dare il massimo risalto a tali illeciti e orientamenti volti a conceder loro un'attenzione minima, pur se non può escludersi che differenze di considerazioni siano compresenti in un dato momento per uno stesso fenomeno (ad esempio, può esservi iperattenzione mediatica e ipoattenzione giudiziaria o viceversa).

Tuttavia, a grosse linee, può forse al momento tracciarsi una differenza nella stessa area degli illeciti commessi da individui con funzioni e poteri pubblici, distinguendo tra reati politico-economici “comuni” e comportamenti “in odore di mafia”: i primi protagonisti di particolari dinamiche assuefatti da parte della società, e in specie della pubblica opinione, i secondi destinatari di un maggiore, e maggiormente costante, allarme sociale.

Del resto, la differente valutazione dei suddetti fenomeni e, probabilmente, anche la loro differente gravità, è testimoniata pure dal diversificato utilizzo in merito delle misure di prevenzione amministrative.

8. *Distinguo e commistione tra aree economico-sociali legali e illegali. Strumenti di contrasto. Transnazionalità e “clanismo”*

Da un'altra ottica, si rileva poi come, in alcune ipotesi, sia difficile separare, negli avvicinamenti, vittime e autori dei reati, ponendosi il problema del sottile discrimine tra abuso, estorsione o complicità³⁴⁸. Questo, tanto per i politici che per le imprese³⁴⁹ “legali”³⁵⁰.

³⁴⁷ Si ricordi, in proposito, la questione giuridica ed etica sui finanziamenti illeciti ai partiti politici.

³⁴⁸ La partecipazione attraverso una modalità di costrizione a una gara di appalto può, per esempio, ridurre incertezze concorrenziali, e via dicendo.

Peraltro, la porzione di quel settore “grigio”, intermedio tra economia tradizionalmente illegale e legale registra un incremento progressivo. Tali considerazioni, inoltre, ci riportano in parte alla nota problematica sulla proibizione o deregolamentazione dell’economia informale³⁵¹, che richiama, altresì, la specificazione del sommerso “illegale”³⁵², in particolare criminale, differente dall’informalità tradizionalmente riferita alla *Gemeinschaft* contro il formale *Gesellschaft*³⁵³.

Tra l’altro, specificamente sulla corruzione – talora funzionale alla penetrazione della criminalità organizzata negli appalti e ben integrata nelle relative dinamiche – è stata ampiamente rilevata l’anomalia dell’Italia rispetto agli altri Paesi dell’area OCSE, dal momento che il livello corruttivo che riguarda quella che a buon diritto può definirsi una “tassazione impropria” a carico dei cittadini italiani è notevolmente sproporzionato³⁵⁴ rispetto a quello corrispondente agli altri Stati europei³⁵⁵, mentre appare associabile a quello dei Paesi asiatici, africani e latinoamericani³⁵⁶. (In merito, si noti anche la “disponibilità” manifestata da parte di una quota significativa della popolazione italiana a entrare nella

³⁴⁹ «E’ abbastanza diffusa la percezione [...] che le imprese italiane non si tirino indietro di fronte alla richiesta di una tangente. Così come sembra evidente che a tale pratica si associ spesso quella di alterare le gare pubbliche attraverso la costituzione di cartelli, per porsi al riparo dalla concorrenza. [...] A ciò si aggiunga l’effetto globalizzazione, o de-nazionalizzazione, che sta modificando molto anche usi e costumi del nostro crimine organizzato. E il tasso di corruzione delle nostre imprese quando lavorano nei paesi emergenti – dunque la loro disponibilità a versare tangenti ai pubblici ufficiali locali – è più alto che in Italia: l’indice calcolato da Transparency Internationale scende a 4» (A. MESSINA, op. cit.).

³⁵⁰ Ci si rammenti dell’opacità della posizione di aziende quali la Cirio o la Parmalat nei loro rapporti con i *clan* casertani, che di fatto garantivano loro, nella distribuzione “controllata”, il monopolio del mercato.

³⁵¹ F. COSENTINO, *Il dilemma dell’economia informale: proibizione o deregolamentazione*, in *Politica e diritto*, Bologna, 1995, 635 ss.

³⁵² In proposito, ad esempio: R. BETTINI, *Russia anni ’90: sommerso criminale e corruzione nella polizia e nelle forze armate*, in *La critica sociologica*, Roma, 1999, 15.

³⁵³ Cfr., comunque, le originarie declinazioni di Comunità (“naturale”, strutturata sulla *Wesemille*, la volontà organica) e di Società (“artificiale”, caratterizzata dalla *Körville*, la volontà convenzionale) formulate da Ferdinand Tönnies.

³⁵⁴ Non si pensi che il declino del numero dei soggetti condannati per corruzione comporti l’affievolimento effettivo delle pratiche corruttive. Ciò non testimonia altro che l’inefficacia delle pratiche repressive e, particolarmente, l’inadeguatezza delle fattispecie penali in tema di corruzione di fronte alle dinamiche post-tangentopoli reticolari coinvolgenti lo scambio criminale (relativo questo, dunque, non più solo a due soggetti, come immaginato dal nostro legislatore penale, ma a una pluralità di agenti basata su intrecci indiretti). Sull’entità di questa pratica “mirabilmente oscura” (come la pece dell’Inferno dantesco in cui sono immersi i corrotti), è stato rilevato dalla Commissione per lo studio e l’elaborazione di proposte in tema di trasparenza e prevenzione della corruzione nella Pubblica Amministrazione del 2012 un rapporto inversamente proporzionale tra corruzione accertata e corruzione consumata. Più ampiamente: A. VANNUCCI, *Atlante della corruzione*, Torino, 2012.

³⁵⁵ Peraltro, «giustizia farraginoso, lungaggini burocratiche, bassa qualità dei servizi pubblici e onerosità degli adempimenti collocano il nostro Paese in fondo alla classifica nel confronto internazionale» (studio Confcommercio, agosto 2012).

³⁵⁶ Leggasi, in merito, integralmente il rapporto presente in www.transparency.org, consapevoli che le infiltrazioni camorristiche nell’ambito dell’economia legale si intrecciano fortemente ai fenomeni della concussione e della corruzione.

mentalità e nella pratica ‘tangentista’³⁵⁷. Si noti poi, in tema, che, allorché presente, la criminalità organizzata arriva a svolgere un ruolo di “garante” nella gestione del processo corruttivo in materia di appalti, imponendo, anche con l’intimidazione legata alla sua semplice presenza, il rispetto della sinallagmatica dell’accordo scellerato.

Il problema del perfetto distinguo di legalità per i soggetti coinvolti, inoltre, spesso si manifesta, più che all’origine dell’illecito, attraverso la pratica dei subappalti (talora “a cascata”³⁵⁸), che risentono di una legislazione antimafia “più morbida”, oltre a essere sottoposti a controlli lavoristici e fiscali davvero esigui (e questo è problema comune³⁵⁹). Per di più, le stesse società di attribuzione della attestazione antimafia nei confronti delle imprese appaltatrici, stabilita in conformità del d.P.R. 25 febbraio 2000, n. 34, attuativo della “Legge Merloni” (sul cosiddetto sistema delle SOA³⁶⁰) non sono esenti loro stesse da rischi di infiltrazione da parte della criminalità mafiosa³⁶¹. Del resto, specificamente, l’inadeguatezza dello strumento della “certificazione antimafia” – tanto più rispetto alle aziende destinatarie di subappalto, delle quali sovente “nulla si sa” – pare dato oramai noto³⁶². Dall’illegalità

³⁵⁷ Da un’indagine condotta dal CENSIS nel 1998 emerge chiaramente che il 13% degli intervistati – da un campione rappresentativo della popolazione italiana – pagherebbe una tangente nel caso in cui la somma “non fosse sproporzionata”.

Da un altro punto di vista, sempre in ordine alla commistione tra cultura del legale e cultura dell’illegalità, si veda la moltiplicazione, più o meno scherzosa, delle pagine del portale informatico *Facebook* dedicate alla promozione dell’attività estorsiva (con titoli espliciti quali “paga il pizzo” o simili).

³⁵⁸ Nella filiera degli appalti e dei subappalti a cui si riduce sempre più l’organizzazione produttiva del nostro Paese diviene ad ogni passaggio sempre più difficile individuare le caratteristiche e la mole della forza lavoro e del capitale impiegati. L’“annacquamento” della legalità in un sistema di scatole cinesi finalizzate solamente a nascondere le proprie violazioni e intenzioni e a nascondersi soggettivamente dagli apparati istituzionali di controllo (assai blandi, peraltro), e non già a strutturare opportunamente l’attività produttiva, rende scontate, poi, le conseguenze in materia di salute e sicurezza dei lavoratori. In proposito, un duro commento sugli «omicidi sul lavoro con colpevole invisibile» nella «giungla inestricabile [dei subappalti] dove gli sterpi nascondono le responsabilità, un sistema marcio e melmoso dove l’incastro diventa opportunità e il guadagno si sporca di sangue», può leggersi in P. BERIZZI, *Viaggio nella giungla dei subappalti*, da *la Repubblica* dell’11 novembre 2009.

³⁵⁹ Per qualche spunto in merito, si consenta il rinvio a M. PASCALI, *La «decolorazione» del lavoro nero nel processo di decostruzione del diritto penale del lavoro. Normalizzazione, migrazione ed eclissi del diritto*, Napoli, 2007.

³⁶⁰ Si rilevi che riserve sul perfetto funzionamento di tale strumento quale mezzo inibitorio all’infiltrazione mafiosa sono state avanzate anche dalla stessa Autorità di Vigilanza per i Lavori Pubblici.

³⁶¹ In proposito, e su esperienze specifiche di strumenti di contrasto in materia (specificamente, sulla formazione svolta all’Istituto Superiore della Pubblica Amministrazione diretta a rivelare ai segretari comunali i segnali di anomalia considerabili indicatori di rischio di infiltrazione della criminalità mafiosa nel settore degli appalti pubblici, in base ad analisi incentrate su attività investigative concretamente svolte nelle aree maggiormente esposte a un siffatto pericolo), si veda l’intervento del maggiore dei ROS Angelo Iannone a *Più Sicurezza dal Cittadino all’Impresa*, in *Atti del Seminario di Studi* promosso dal Centro Studi Criminologici di Venezia-Mestre e Padova il 17 maggio 2002.

³⁶² «Sulla certificazione antimafia, più volte abbiamo sottolineato che essa non costituisce alcuna garanzia. Gli stessi amministratori, dal canto loro, non sono tutelati da una certificazione antimafia che non corrisponde realmente allo stato di legalità della tale ditta, della tale società, del tale gruppo al quale vengono affidati i lavori» (*Audizione del procuratore nazionale antimafia, Piero Grasso, Seduta del 6/2/2007 della Commissione bicamerale sulla Mafia, interrogazione di Tommaso Pellegrino*).

iniziale nell'acquisizione dell'appalto (e/o da quella conseguente originata dal subappalto) derivano in questo modo altre pratiche illecite, conseguenti e non meno gravi (dal lavoro nero, basato sullo sfruttamento dell'immigrazione clandestina o altrimenti non tutelato, alla contaminazione delle aree per il mancato rispetto della relativa normativa ambientale, eccetera), spesso rilevanti nella stessa genesi del fenomeno criminale organizzato.

Sempre in relazione ai meccanismi di diniego e rescissione contrattuale a danno di imprese alterate dalla partecipazione criminale organizzata, vanno qui menzionati anche gli strumenti di prevenzione forniti dalla "informativa supplementare atipica"³⁶³, i quali, pur ampiamente utilizzati, pongono, però, contemporaneamente, critiche secondo un'ottica 'garantistica' (in linea, d'altronde, con quelle mosse verso tutto il sistema formato dalle misure di prevenzione, ove ci si disancora dal "criterio tabellare" penalistico, di eredità della Scuola classica di diritto penale, e si tiene in considerazione prevalentemente, se non unicamente, il criterio della "pericolosità sociale", formulato dalla Scuola positiva di diritto penale) e dubbi per una loro reale efficacia, oltre che per la loro tenuta sotto un profilo di stretta legalità³⁶⁴.

³⁶³ «Cfr. art. 1 *septies* del decreto legge 629/82, convertito nella legge 726/82, che conferisce ai Prefetti della Repubblica il potere di inviare alle stazioni appaltanti la cosiddetta informativa supplementare atipica. Questa informativa è fondata sull'accertamento di elementi i quali, pur denotando il pericolo di collegamenti tra l'impresa e la criminalità organizzata, non raggiungono la soglia di gravità prevista dall'art. 4, decreto legislativo n. 490/94, vuoi perché carenti di alcuni requisiti soggettivi o oggettivi pertinenti alle cause di divieto o sospensione, vuoi perché non integranti del tutto il tentativo di infiltrazione mafiosa. La stessa è priva di efficacia interdittiva automatica, ma consente l'attivazione degli ordinari poteri discrezionali di ritiro del contratto da parte della stazione appaltante (Consiglio di Stato, IV, 1° marzo 2001, n. 1148; Consiglio di Stato, VI, 14 gennaio 2002, n. 149; Consiglio di Stato, V, 24 ottobre 2000, n. 5710). Questa norma antimafia si colloca come la forma di massima anticipazione dell'azione di prevenzione, inerente alla funzione di polizia e di sicurezza, rispetto a cui assumono rilievo, per legge, fatti e vicende solo sintomatici ed indiziari, al di là dell'individuazione di responsabilità penale» (Legislatura 14, *Atto di Sindacato Ispettivo n. 4-09711*, novembre 2005).

³⁶⁴ In merito a tale procedura si veda la polemica del deputato Michele Florino su alcune decisioni del Tar, sì che lo stesso produce interrogazione parlamentare posta: «[...] che dalla consultazione del sito Internet della "Giustizia amministrativa" è possibile verificare che, di recente, i provvedimenti di prevenzione antimafia per contrastare la camorra, adottati nei confronti di soggetti notoriamente collegati alla criminalità organizzata, vengono resi inefficaci dalla I Sezione del TAR della Campania con controverse e contraddittorie decisioni; [...] che sui gravi effetti prodotti dalle singolari decisioni del TAR della Campania si può richiamare, solo a titolo esemplificativo, la sentenza n. 200518714 dell'8/11/2005, con la quale è stata annullata l'informativa antimafia 1-septies del decreto-legge 629/82 che la Prefettura di Napoli aveva emesso per impedire che l'Impresa G.E.S.A.P. di proprietà della famiglia Napolitano, con stretti collegamenti familiari con il camorrista Fiore Napolitano e collegamenti imprenditoriali con il camorrista Domenico Romano, più volte condannato per associazione mafiosa e per reati previsti dalla legislazione antimafia, potesse acquisire ingenti somme di danaro pubblico provenienti da appalti assunti con procedure di dubbia legittimità; [...] che la sentenza n. 200518714 dell'8/11/2005 del TAR appare caratterizzata da aberranti, pretestuose ed infondate motivazioni che addirittura sono contrastanti con le stesse precedenti sentenze della medesima sezione del TAR della Campania, con le quali, in relazione a ricorsi concernenti informative 1-septies, cioè della stessa tipologia di quella annullata con la sentenza in argomento e per fattispecie del tutto analoghe a quelle oggetto della sentenza in questione, si affermava, in relazione alla natura dell'informativa 1-septies, che "trattasi di atto, in sé considerato, di comunicazione, con cui l'autorità statale si limita a trasmettere elementi che denotano il pericolo

In ogni modo, è innegabile che gli strumenti di prevenzione amministrativi talora registrino una maggior efficacia, quantomeno in termini di ‘immediatezza’ di tutela, rispetto agli strumenti di repressione penali³⁶⁵.

Da un punto di vista strettamente operativo, si rammenti invece l’attività di monitoraggio specificamente svolta dalla Dia, mediante l’*Osservatorio Centrale degli Appalti Pubblici* (Ocap), consistente in un sistema integrato di controlli³⁶⁶ attraverso cui produrre indicatori di difformità legale che siano propedeutici sia a un intervento da parte dell’autorità prefettizia, volto all’esercizio del potere rescissorio e revocatorio verso i contratti d’appalto, sia all’azione delle Procure della Repubblica presso i Tribunali giurisdizionalmente competenti, finalizzata alla attribuzione di responsabilità penali, in presenza di ipotesi specifiche di reato³⁶⁷.

In ogni modo, si rilevi che proprio la complessità della disciplina normativa in materia di appalti pubblici, che richiede controlli complicati e assai lunghi sulla regolarità delle

di collegamenti fra l’impresa e la criminalità organizzata, richiamando l’attenzione della competente autorità comunale sulla necessità di valutare, nell’ambito delle competenze proprie di quest’ultima, l’eventuale rilevanza di alcune circostanze soggettive. Esso, quindi, si configura come manifestazione di pura conoscenza, alla quale è estranea qualunque connotazione volitiva di tipo provvedimentale e, quale atto meramente preparatorio ed endoprocedimentale, è inidoneo a formare oggetto d’impugnazione giurisdizionale in via autonoma” (TAR della Campania, I Sezione, n. 1624/05 Reg. Sen. del 26/1/2005). Inoltre la stessa Sezione del Tar della Campania ha in più occasioni ribadito che “l’informativa prefettizia 1-septies ha natura e portata non provvedimentale in seno al procedimento che qui rileva” (TAR della Campania, I Sezione, n. 1170/05 Reg. Sen. del 3/2/2005 e n. 19716/04, Reg. Sen. 15/12/2004)» (ivi).

³⁶⁵ Vedasi, in proposito, quanto riferito dal Prefetto di Napoli nel 2003 dinanzi alla Commissione Antimafia, a proposito delle misure preventive adottate specie nel settore dell’inabilitazione delle imprese sospette a partecipare ai pubblici appalti. Del resto, «i dati statistici del relativo contenzioso innanzi agli Organi Giurisdizionali Amministrativi appaiono favorevoli e lasciano trasparire la qualità dei meccanismi istruttori che stavano alla base delle determinazioni prefettizie» (Commissione parlamentare d’inchiesta sul fenomeno della criminalità mafiosa o similare, *Relazione conclusiva approvata dalla Commissione nella seduta del 18 gennaio 2006*, cit.).

³⁶⁶ Ci si riporti anche allo «sviluppo di due sistemi informatici, mirati all’evoluzione delle risorse strumentali per il sostegno dei Prefetti impegnati nel monitoraggio degli appalti e delle grandi opere, che vedono interessate le trentasei Prefetture – UTG di Sardegna, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise ed Abruzzo. Ci si riferisce ai sistemi di supporto alle decisioni (*DSS – Decision Support System*) del Programma polifunzionale appalti (PPA) e del Monitoraggio grandi opere (MGO). [...] Nell’ambito della realizzazione del sistema informatico DSS – MGO, sulla base delle esperienze maturate nell’analisi dei requisiti presso le Prefetture - UTG per la realizzazione del PPA, si è consolidata la necessità di far condividere a tutte le Prefetture - UTG i provvedimenti di diniego della certificazione antimafia, a mente dell’art. 10, comma 8, del d.P.R. n. 252/98. La procedura “*Sistema Informativo Dinieghi*” (SIDin) è [...] entrata nella fase di esercizio. [...] Essa avrà valore storico e puramente indicativo, poiché i motivi che possono aver fatto definire negativamente il rilascio della certificazione antimafia, a causa del dinamismo delle cariche aziendali delle persone fisiche responsabili e/o coinvolte nella gestione di un’azienda, possono nel tempo mutare» (*Relazione del Ministro dell’Interno al Parlamento sull’attività svolta e sui risultati conseguiti dalla Direzione Investigativa Antimafia*, cit.).

³⁶⁷ «Nel concreto, le risultanze degli accessi hanno consentito, in taluni casi, l’innescio di ulteriori immediate verifiche antimafia sul conto di ditte ed imprese già affidatarie e/o sub-affidatarie dei lavori, evidenziando situazioni di infiltrazione, avuto riguardo, in particolare, a prestazioni (come i noli a caldo) spesso non assistite da particolari cautele, quali le preventive verifiche prefettizie. In altri casi, sono venute in rilievo situazioni di interposizione personale, avuto riguardo a soggetti formalmente estranei alla compagine societaria, ma in grado, anche in forza di legami familiari o di apparentamento a cosche mafiose, di determinare o di condizionare le scelte dell’impresa, quali effettivi *dominus* delle stesse» (*ibidem*).

procedure, appare per certi versi come una delle involontarie distorsioni del sistema legale che vanno ad agevolare le manovre volte all'illecita manipolazione delle gare.

Ciò, con tutti gli effetti deleteri, in termini di prevenzione generale e individuale degli illeciti, adeguatamente ipotizzabili secondo le analisi della teoria economico-razionale del crimine.

Peraltro, il grande affare campano della criminalità ambientale³⁶⁸ (dallo smaltimento illecito dei rifiuti pericolosi al perenne stato emergenziale nella raccolta dell'immondizia³⁶⁹) pare essersi così tanto gonfiato³⁷⁰ pure per una sua peculiare caratteristica. Nell'immediato, soprattutto per il versante dello stoccaggio di rifiuti tossici, tutta una teoria di soggetti coinvolti a vario titolo nella cosa (imprenditori, camorristi, proprietari di terreni, manodopera locale, politici compiacenti sul territorio e via dicendo) in un qualche modo ne guadagnano, in una spirale in cui la mole del denaro movimentato è alta e variamente addentellata in una costellazione di "affari satelliti". Ciò, da intendersi nella loro molteplice composizione. Si pensi, per esempio, ai lavoratori socialmente utili proposti per una bonificazione di un certo inquinamento (i quali poi spesso non fanno per nulla bonifica, perpetuando la logica del "rispondere alle emergenze sociali col mezzo delle emergenze ambientali"), così come all'imprenditorialità del "guadagno da niente", praticata attraverso il discutibile mezzo delle discariche, e così via. Le ricadute in termini imprenditorial-occupazionali parrebbero così, addirittura, per un distorto economicismo, di carattere 'positivo'³⁷¹.

³⁶⁸ Ci si riferisca, per esempio, all'inchiesta giornalistica televisiva denominata *Terra mia* e dedicata allo sversamento dei rifiuti tossici nel Nolano (*Report*, RaiTre, 9 marzo 2008).

³⁶⁹ «Fra le attività criminali convenzionali della *camorra* si evidenzia: [...] il controllo del ciclo dei rifiuti attraverso la gestione di discariche abusive realizzate in cave o in terreni e attraverso l'aggiudicazione degli appalti per la raccolta dei rifiuti, il loro smaltimento e le conseguenti operazioni di bonifica dei siti. Tale "emergenza" provoca in tutta la regione uno stato di crisi, a causa del progressivo intasamento e sovraccarico degli impianti di smaltimento» (Ministero degli Interni, *Rapporto sulla criminalità 2007*). Si veda tuttavia quanto affermato in una relazione precedente di tre anni esposta dallo stesso Ministero, secondo cui per la Camorra «gli introiti più consistenti sono però assicurati dall'infiltrazione, a vari livelli, in talune opere pubbliche nell'ambito degli importanti progetti in corso (linea ferroviaria ad alta velocità, risanamento del fiume Sarno, riqualificazione di Bagnoli, lavori di ammodernamento della rete autostradale Salerno-Reggio Calabria)» (Ministero dell'Interno, *Rapporto sulla sicurezza per l'anno 2004*).

³⁷⁰ Per quel che concerne il relativo "riparto di competenze", il rapporto tra ciclo di rifiuti e *clan* criminosi operanti nella Regione Campania – sino a quanto tuttora se ne sappia – può così suddividersi: Alfieri per la provincia di Napoli; Bidognetti per la provincia di Caserta; Casalesi per la provincia di Caserta, Crimaldi per la provincia di Napoli; Galasso per la provincia di Salerno (nello specifico, Sarno); Martella per la provincia di Napoli; Moccia-Maione per la provincia di Napoli; Nuvoletta ancora per la provincia di Caserta.

³⁷¹ Secondo il quadro di sintesi per le zone del Sud Italia di cui al *Rapporto Ecomafia 2002* di Legambiente, nel 2001, gli illeciti ambientali in Italia accertati dalle forze dell'ordine sono stati 31.201, mentre le persone denunciate sono state 25.980 e i sequestri effettuati 8.273; il 50,3% di questi illeciti si concentra nelle quattro regioni a tradizionale presenza mafiosa (Campania, Puglia, Calabria e Sicilia); la regione in cui si registra il maggior numero di infrazioni accertate è la Campania, con 4.878 illeciti, seguita dalla Sicilia e dalla Calabria; la Campania è di nuovo la prima regione per quanto riguarda le infrazioni relative al ciclo del cemento, mentre la

Chiaramente, tale affermazione non può superare il livello della provocazione, tenendo presente che appena al di là di un tempo brevissimo appaiono i danni, talora permanenti, prodotti da queste dinamiche: esemplificativamente, oltre alla “militarizzazione camorristica”³⁷² dei luoghi, e dopo la fuga del turismo, se mai possibile in un territorio già degradato³⁷³, soprattutto l’agricoltura, così rilevante e connaturale per il territorio campano³⁷⁴, è distrutta da una siffatta politica criminale³⁷⁵ (pure per effetto di una sorta di psicosi collettiva “salutista”, che di fatto estende il ‘boicottaggio’ dei prodotti campani anche alle aree non inquinate³⁷⁶). Gli altissimi costi sociali (previdenziali, di ospedalizzazione³⁷⁷ e simili), le esternalità negative, attinenti a un momento successivo alla fase “virtuosa” di questo processo, sono del resto evidenti³⁷⁸.

Tra l’altro, neppure la tanto attesa realizzazione degli inceneritori di immondizia (o termovalorizzatori di ecoballe, secondo il termine “politicalmente corretto” ora in voga) su suolo campano pare aver dato risultati che siano fortemente andati nella direzione, da tanti auspicata³⁷⁹, della risoluzione del problema dell’esaurimento della capacità ordinaria di stoccaggio dei rifiuti.

Sicilia occupa il primo posto per quanto riguarda gli illeciti riscontrati nel ciclo dei rifiuti. Si rilevi poi il palese interesse manifestato dalle organizzazioni mafiose per gli appalti relativi ai nuovi impianti di smaltimento in corso di attuazione, soprattutto nelle regioni meridionali e si ricordi, infine, l’allarme relativo alle attività di bonifica, rilanciato nella *Relazione sulla politica informativa e della sicurezza*, per il primo semestre del 2001, curata dal CENSIS.

³⁷² «La criminalità organizzata si pone come terminale del traffico, nel senso che assicura il territorio ove smaltire illecitamente i rifiuti: può fare ciò perché è la camorra stessa a controllare e gestire ogni metro quadro di ampie aree del territorio campano. In particolare la provincia di Caserta presenta zone controllate *manu militari* dalla criminalità organizzata, che addirittura organizza staffette per pattugliare le strade e attua attività di controllo sulle macchine non conosciute che transitano per quelle vie» (così il presidente Massimo Scalia, già nel 14 maggio 1998, dallo *Stenografico della Commissione parlamentare d’inchiesta sul ciclo dei rifiuti e sulle attività illecite ad esso connesse*, leggibile in <http://www.parlamento.it/parlam/bicam/rifiuti/Sedute/42.htm>).

³⁷³ Ci si riferisca, parallelamente, anche all’inquinamento delle acque (su cui, ad esempio, si rammenti l’inchiesta giudiziaria sul Depuratore “Hydrogest”).

³⁷⁴ Incidentalmente, si noti come alcuni territori, ad alta densità criminale, paiono aver scritto nel loro stesso nome l’esclusione da talune attività economiche: si pensi all’etimologia di “Scampia”, nome comune che indica un “territorio non coltivato” (e “non coltivabile”). Si noti poi che il quartiere fino a non molto fa era chiamato semplicemente la “167”, dal nome della legge sull’edilizia economica e popolare emanata il 18 aprile 1962.

³⁷⁵ Interessante, peraltro, l’ipotesi di riconversione dei territori interessati da scarichi nocivi per la salute in produzioni *no food* (fiori e tessuti per l’industria, per esempio), capaci di sfruttare la fertilità (tuttora) persistente nelle terre senza scatenare potenziali eventi patologici negli acquirenti/consumatori.

³⁷⁶ In proposito, vedasi: *La Regione: «Faremo causa a chi boicotta i prodotti della nostra terra»*, da *Il Mattino* dell’8 ottobre 2013.

³⁷⁷ Oltre che di (eventuale) repressione.

³⁷⁸ Come altrettanto evidenti, e discutibili, sono i costi elevati della tassazione “Tarsu” (imposta per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani) comminati ai cittadini napoletani in virtù di un servizio pessimo, laddove – va sottolineato – sono fatte ricadere solo sulle popolazioni locali le conseguenze economiche della quindicennale gestione portata avanti dal Commissario straordinario di Governo, appunto di derivazione non già comunale, provinciale o regionale, bensì propria dello Stato centrale.

³⁷⁹ Su cui, per esempio: Ministero degli Interni, *Rapporto sulla criminalità*, 2007.

In ogni modo, in relazione alle caratteristiche strutturali delle organizzazioni malavitose locali, vanno rilevate, poi, oltre a evidenti comunanze con analoghe organizzazioni di altri territori, delle significative specificità differenziatricie. La struttura della criminalità organizzata in alcune zone della Campania, pure ad aspirazione sopranazionale (ad esempio, in alcuni territori della provincia di Napoli, come nel Nolano), sembra risentire di una dimensione realmente “clanistica”. Seppure le conformazioni non si configurino come propriamente familistiche (e si confronti qui la peculiare natura della ‘ndrangheta, anche per questo rimasta pressoché immune dal fenomeno del pentitismo), egualmente si registrano degli elementi altamente rituali, di carattere quasi “arcaico”³⁸⁰, che portano a conseguenze similari a quelle cui è interessato il territorio calabro in tema di persistenza dei sodalizi e in ordine alla loro permeabilità per opera delle “collaborazioni con la giustizia”.

9. Cenni alle problematiche connesse alla classificazione statistica dei reati mafioso-camorristici

In ordine alla metodologia di ricerca, si noti, infine, come le specificità dei reati sull’infiltrazione mafioso-camorristica negli appalti siano tradizionalmente escluse, nelle raccolte ufficiali sui dati delle trasgressioni penali registrate, da un autonomo rilievo statistico-classificatorio, in quanto tali illeciti sono genericamente riferibili soprattutto ai reati associativi, o confusi nella denominazione di “truffe e altre frodi”, di “estorsioni” o di “altri reati”.

Pertanto, essendo inclusi, con una qualche approssimazione, nell’area propria di altri fenomeni criminali, sono privati della loro autonomia³⁸¹, impedendo in premessa ulteriori analisi di tipo secondario, e forse spogliati pure del giusto spazio di attenzione computistico-esplorativa che andrebbe loro riservato.

Comunque, va detto che si rileva generalmente una discrasia linguistica tra come i reati (non solo di mafia) sono classificati negli schemi di tali divulgazioni e come invece sono individuati nelle fattispecie penali che li determinano.

³⁸⁰ Come risulta da numerosi procedimenti penali per imputazioni di criminalità organizzata svoltisi in tale area.

³⁸¹ Si vedano qui, come esempio, le appendici sui reati commessi nei rapporti annuali del Ministero degli Interni sulla criminalità. *Idem* nel dossier “Giustizia” per l’Annuario statistico italiano (es. 2007).

Successioni e diritto tributario: i limiti dell'abuso di diritto

di Carlo Magri

Dotore di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie"

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Il concetto di abuso del diritto nel settore tributario, ha subito nel corso degli anni un processo evolutivo, sia dal punto di vista legislativo che giurisprudenziale, spesso contraddittorio, prima di arrivare alle recenti pronunce giurisprudenziali attraverso le quali il giudice di legittimità ha cercato di creare un indirizzo univoco nella individuazione della definizione di abuso di diritto.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nelle tre recenti sentenze n.30055/08, 30056/08 e 30057/08, richiamate anche nella sentenza n.10981/09, ha stabilito dei principi in tema di elusione fiscale ed abuso di diritto che se da un punto di vista giuridico hanno il pregio di dare dei parametri di riferimento agli operatori del diritto, dall'altro, invece, creano non poca incertezza ed inquietudine negli operatori economici.

Secondo la Suprema Corte, infatti, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione e che siano diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi dei negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Da esso deriva l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

Tuttavia, se è vero che il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere

L'applicazione di norme fiscali, è pur vero che si è in presenza di affermazioni che risultano fin troppo ampie, essendo non troppo remoto il rischio che il principio di abuso del diritto possa tramutarsi in abuso di potere.

Ad una attenta analisi, infatti, non può non risultare evidente come l'abuso del diritto sia diventato una sorta di "espediente" da cui far discendere la legittimazione di qualsivoglia pretesa tributaria, come dimostrano anche alcune recenti affermazioni, sia di prassi che di giurisprudenza, che pretendono di allargare l'abuso anche in tema di imposta di successione e di imposta di registro.

Con la risoluzione n.234/E del 24 agosto 2009 l'Agenzia delle entrate, infatti, in tema di successioni ha precisato che, in caso di trasmissione del diritto di accettare l'eredità, a causa del decesso del trasmittente che non abbia accettato l'eredità a lui devoluta, il trasmissario possa accettare l'eredità trasmessagli se accetta anche l'eredità del trasmittente. Tale vicenda sarebbe espressione di due momenti di capacità contributiva (l'eredità trasmittente e l'eredità trasmessa), così comportando un doppio obbligo di dichiarazione di successione ed un conseguente doppio obbligo di pagamento dell'imposta di successione.

Nel caso preso in esame dall'Agenzia delle entrate l'istante chiedeva di sapere se, essendo decedute in ordine temporale prima la madre e poi la sorella, unica altra chiamata all'eredità della defunta madre, potesse indicarsi quale unica erede in considerazione del fatto che la sorella fosse morta senza aver compiuto alcun atto di accettazione espressa o tacita dell'eredità della madre.

Inoltre, l'istante chiedeva di sapere se, qualora l'amministrazione finanziaria avesse confermato quale soggetto passivo di imposta il chiamato che non ha accettato l'eredità, potesse essere considerata unica erede della madre, nel caso in cui avesse proceduto alla rinuncia dell'eredità della medesima, in nome e per conto della sorella deceduta di cui è l'unica erede.

Nel sistema giuridico italiano, titolo primario ed assorbente della vocazione ereditaria è il testamento, considerato come suprema espressione della volontà umana, avendo la successione legittima funzione esclusivamente suppletiva ed intervenendo solo in mancanza della prima.

La successione necessaria ha, invece funzione limitatrice e correttiva della volontà testamentaria, rappresentando un argine al potere di disposizione *mortis causa* del testatore.

Dall'apertura della successione si distingue la delazione dell'eredità, essendo presupposto necessario e sufficiente della prima l'apertura della successione, e della seconda l'esistenza di almeno un chiamato e la sua sopravvivenza alla successione del defunto.

Con il termine delazione il legislatore fa, quindi, riferimento alla possibilità per un soggetto di acquisire, subentrando in tutto o in parte, specifiche situazioni soggettive già facenti capo al *de cuius*.

La delazione consiste, in altri termini, nell'offerta dell'eredità ad un soggetto che ha la possibilità di acquistarla, sia in relazione al fenomeno successorio a titolo universale, sia alla successione a titolo particolare. Nel primo caso sarà immediatamente praticabile per il chiamato un atto di accettazione, mancando il quale l'effetto acquisitivo non potrà prodursi (*delata hereditas intelligitur, quam qui possit adeundo consequi*), mentre nel secondo l'effetto acquisitivo del lascito a titolo di legato si produrrà automaticamente all'apertura della successione, fatta salva la facoltà riconosciuta al legatario di rinunziarvi.

La delazione ereditaria può essere sia diretta che indiretta, la quale si verifica nell'ipotesi di rappresentazione, fenomeno che ha luogo allorché un soggetto venga alla successione in luogo di un altro che non può o non vuole accettare l'eredità (art. 467 c.c.). Il rappresentante può essere qualificato come primo chiamato, con tutto ciò che ne deriva in relazione ai poteri di amministrazione di cui all'art. 460 c.c., o anche come chiamato ulteriore, a seconda della concreta ipotesi dalla quale la rappresentazione discende. Infatti, se in caso di premorienza o di assenza dell'erede nominato, il rappresentato può definirsi come immediatamente delato, non altrettanto può dirsi quando venga alla successione a seguito della rinunzia, della dichiarazione di indegnità o della intervenuta decadenza dal diritto di accettare del rappresentato.

Sulla sussistenza o meno della possibilità di acquistare l'eredità mediante accettazione si basa la distinzione tra chi è solo vocato, cioè designato come successibile, senza avere la possibilità attuale di procedere ad accettazione, e chi è anche delato e ha, invece, tale possibilità essendogli stata offerta l'eredità.

Vocazione e delazione operano di norma entrambe al momento dell'apertura della successione, ad eccezione delle ipotesi in cui la delazione è differita ad un momento successivo, come accade, ad esempio, all'avveramento della condizione in caso di istituzione sotto condizione sospensiva.

L'articolo 479 c.c. dispone che se il chiamato all'eredità muore senza averla accettata, il diritto di accettarla si trasmetta agli eredi; è il fenomeno della trasmissione del diritto di accettare l'eredità che è, peraltro, ammessa nella sola ipotesi di successione a causa di morte a titolo universale, vale a dire a favore dell'erede legittimo o dell'erede testamentario.

Il citato articolo parla di trasmissione del diritto di accettazione, ma come è stato osservato

da parte della dottrina, si deve ritenere che ad essere trasmesso non sia il solo diritto di accettare ma l'intera posizione giuridica del chiamato trasmittente.

Esemplificando, se muore Tizio lasciando due figli, Caio e Sempronio, e Caio muore, senza discendenti, dopo Tizio, ma senza aver accettato o rinunciato all'eredità di quest'ultimo, Sempronio per conseguire la parte di eredità di Tizio trasmessa a Caio dovrebbe necessariamente accettare anche l'eredità del fratello Caio, non potendo essere accettata da Sempronio la parte di eredità del padre Tizio trasmessa da Caio senza aver accettato anche l'eredità dello stesso Caio.

Il fenomeno della trasmissione, sopra esemplificato, non va confuso con la rappresentazione, di cui all'articolo 467 c.c., la quale si verifica quando, ad esempio, il *de cuius* Tizio abbia avuto un figlio Sempronio, il quale, non possa o non voglia accettare l'eredità di Tizio: in questo caso l'eredità sarà devoluta a Mevio e Calpurnia, discendenti di Sempronio, i quali ben potrebbero accettare l'eredità di Tizio senza accettare quella di Sempronio. In tal caso, anche sotto il profilo fiscale avrebbe luogo un solo trasferimento, da Tizio a Mevio e Calpurnia, e conseguentemente un'unica dichiarazione ed un unico debito di imposta.

Prima di procedere nell'analisi della posizione espressa dall'amministrazione finanziaria occorre precisare che, secondo consolidata giurisprudenza, lo "*status*" di delato assume in ambito tributario una connotazione peculiare rispetto a quella che assume, invece, in ambito strettamente civilistico.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione affermando che nell'ambito della legge tributaria delle successioni non sono del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualità di erede, atteso che in detto ambito già la sola delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredità.

L'obbligo tributario grava, quindi, sul soggetto che è chiamato all'eredità ancorché questi goda del diritto di accettare l'eredità.

Da ciò discende che il presupposto del tributo successorio va individuato nell'apertura della successione, che coincide con la morte, indipendentemente dall'accettazione dell'eredità.

Di conseguenza chi acquisisce il patrimonio relitto in via definitiva, a seguito di plurimi e temporalmente successivi decessi dei propri danti causa, dovrà soggiacere all'onere di presentare, oltre alla propria dichiarazione di successione anche le precedenti e sottoporsi, quindi, a più tassazioni per effetto del meccanismo successorio, secondo cui chi è chiamato all'eredità, abbia manifestato o meno la volontà di accettare, è soggetto all'obbligo di presentare

la dichiarazione di successione e di corrispondere l'imposta dovuta.

Alla luce di tali considerazioni, tornando al caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, l'istante sarebbe, quindi, tenuta alla presentazione di due dichiarazioni di successione, quella relativa alla successione della propria madre, indicando in essa, quali chiamati, sé stessa e la sorella defunta e quella relativa alla successione della predetta sorella.

Con riguardo, poi, alle conseguenze fiscali dell'eventuale rinuncia all'eredità della madre, in nome e per conto della defunta sorella, occorre precisare che, ai sensi dell'articolo 479, comma 1, del codice civile, laddove il chiamato all'eredità muoia senza averla accettata il diritto di accettarla si trasmette agli eredi.

Per effetto di tale disposizione, quindi, il diritto di accettare, come sopra anticipato, non si estingue con la morte del chiamato prima dell'accettazione ma si trasmette ai suoi successori a titolo universale, determinando la "successione nella delazione".

Pertanto, il trasmissario, accettata l'eredità del trasmittente, potrà successivamente accettare l'eredità dell'originario dante causa ovvero rinunciare alla stessa.

Ciò premesso in linea generale, occorre inoltre soffermarsi sui particolari effetti che dall'eventuale rinuncia all'eredità della madre, effettuata dall'istante in nome e per conto della sorella defunta, deriverebbero nel caso di specie.

Non può trascurarsi, infatti, la circostanza che, in tale particolare ipotesi, la rinuncia non produrrebbe alcun mutamento nella devoluzione ereditaria, che opererebbe comunque in favore della contribuente istante, divenendo la medesima erede universale della propria madre.

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'unico scopo della suddetta rinuncia sarebbe quello di acquisire un vantaggio in tema di imposte sulle successioni, ipotecarie e catastali. Detto vantaggio si realizzerebbe, infatti, attraverso l'omissione di un passaggio successorio e si concretizzerebbe nella differenza di aliquote e franchigie che intercorre fra le devoluzioni in linea retta e quelle in linea collaterale.

Un siffatto comportamento, consistente nell'utilizzare i poteri e le facoltà attribuiti dall'ordinamento al soggetto titolare sarebbe inammissibile in quanto finalizzato al perseguimento di finalità diverse da quelle riconosciute e tutelate dal legislatore.

Partendo da tale considerazione, e non sussistendo nell'ordinamento tributario italiano una norma antielusiva di carattere generale, la Corte di Cassazione ha ritenuto di poter porre rimedio a tale carenza ricorrendo ancora una volta alla teoria dell'abuso di diritto, secondo la quale la

strumentalizzazione degli istituti giuridici per conseguire indebiti risparmi d'imposta stravolge lo scopo dei principi fondamentali dell'ordinamento.

La nozione di abuso di diritto, quindi, assumerebbe, secondo la Suprema Corte, il ruolo di una clausola generale utilizzabile per l'intero ordinamento tributario, potendo in essa essere individuato, come sopra ricordato, un principio generale antielusivo, la cui fonte sarebbe rinvenibile negli stessi principi costituzionali, di capacità contributiva e di progressività, che informano l'ordinamento tributario italiano.

Infatti, la Corte ha affermato che i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali norme finalizzate all'attuazione di quegli stessi principi.

Da ciò discende che non può non considerarsi insito nell'ordinamento il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Alla luce di quanto affermato, quindi, secondo l'Amministrazione finanziaria, lo strumento della rinuncia, se anche non contrastante con alcuna specifica disposizione, sarebbe utilizzato al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale e concretizzerebbe, pertanto, un abuso di diritto.

L'abuso, nel caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, si concretizzerebbe nel fatto che, morte prima la madre e la sorella, l'altra sorella superstite abbia manifestato l'intenzione di rinunciare all'eredità della sorella deceduta, in modo di evitare la trasmissione dell'eredità dalla madre, nonostante ciò ottenendo l'eredità medesima per essere diventata, a seguito della rinuncia fatta in nome e per conto della sorella deceduta, l'unica erede dell'originario *de cuius*.

Concludendo, e prescindendo dal caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, nel quale l'istante ha probabilmente esposto le motivazioni poste alla base della sua richiesta non con la dovuta attenzione, non può non rilevarsi come, anche secondo quanto osservato da attenta dottrina, sentire parlare di un "utilizzo distorto" della rinuncia all'eredità, che ne determinerebbe la qualificazione in termini di attività abusiva sotto il profilo fiscale, lascia abbastanza sorpresi.

Infatti, se è vero che quello della rinuncia all'eredità è un istituto potenzialmente volto a tutela anche di ragioni economicamente rilevanti, è pur vero che essa ben può trovare il proprio fondamento in una pluralità di altre considerazioni di carattere etico, familiare, morale e, pertanto, non squisitamente economico.

Da ciò discende che la tendenza a giudicare come “abusiva” qualsiasi attività di diritto civile, che non poggi su ragioni economicamente apprezzabili, non può che apparire eccessiva.

Un tale orientamento, infatti, finirebbe con il ritenere abusiva qualsiasi attività, pur seria sotto il profilo strettamente civilistico, laddove non sia valutabile in termini economici.

In tale direzione può senz'altro inserirsi la sentenza della Corte di Cassazione n.15029 del 26 giugno 2009, nella quale i giudici, pur confermando l'orientamento espresso nelle precedenti sentenze circa la qualificazione e la configurabilità di un'attività “abusiva”, hanno precisato che l'onere di provare la reale sussistenza dell'abuso spetta in concreto all'Amministrazione finanziaria.

Alla luce di quanto osservato, quindi, lo strumento dell'abuso di diritto dovrebbe essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela e mai prescindendo dalla puntuale analisi dei casi concreti e, soprattutto, dalla considerazione che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative, così come degli strumenti offerti dal nostro ordinamento giuridico, che siano volti a consentire un minor carico fiscale, costituisce esercizio della libertà personale, di impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione.

Bibliografia essenziale

ATTARDI, *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in “*il fisco*”, 2007, p. 1816.

ATTARDI, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, in “*il fisco*”, 2008, 3995.

BEGHIN, *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed “invasivo” esercizio della funzione giurisdizionale*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11.

BEGHIN, *Proventi derivanti da operazioni di dividend washing e problematiche processuali*, in *Giust. trib.*, 2006, n.3, p. 323.

BERTOLASO-ZANONI, *Come evitare l'elusione fiscale nelle operazioni straordinarie*, Rimini, 2008.

- BRECCIA, *Morte e resurrezione della causa: la tutela*, in *Il contratto e le sue tutele. Prospettive di diritto europeo*, a cura di MAZZAMUTO, Torino, 2002.
- C.M. BIANCA, *Diritto civile*, III, *Il contratto*, 2a ed., Milano, 2000.
- CAPOLUPO, *Elusione e abuso di diritto*, in “*il fisco*”, 2007, p. 6073.
- CARINGELLA, *Alla ricerca della causa nei contratti gratuiti atipici*, in *Giur. cost. e civ.*, 1993, p. 1508.
- CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1943.
- CARRARO, *Frode alla legge*, in *Noviss. Dig. It.*, VII, Torino, 1961.
- CHECCHINI, *Collegamento tra negozi a prestazioni corrispettive e nullità per mancanza di causa*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11;
- CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.
- CHITI, *The Role of the European Court of Justice in the Development of General Principles and Their Possible Codification*, in “*Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*”, 1995, p. 661.
- CIAN E TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, 6a ed., Padova, 2003, p. 1355.
- CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Digesto Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990.
- CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1994.
- CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.
- COCIANI, *Alcune precisazioni (necessarie) in tema di elusione tributaria. Considerazioni generali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, p. 751.
- COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al Fisco degli atti, fatti e negozi considerati elusivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, pp. 701 e ss.;
- CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996.
- COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005.
- CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Obbl. e Contr.*, 2006, p. 302.
- DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. critica dir. priv.*, 1985, p. 435.
- DRIGANI, *Risparmio di imposta e nullità del contratto: una strada non percorribile dal Giudice tributario*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11.
- DUS, *Dividend washing, Corte di Cassazione e profili di illegittimità della tesi del Secit*, *Rass. trib.*, 2000, p. 1267.
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999.
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

- G.B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966.
- FIorentino, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996.
- FORTUNA, *L'evoluzione dell'abuso di diritto quale principio antielusione dall'ordinamento comunitario a quello nazionale*, in "il fisco", 2008, p. 5251;
- GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, III, 1, Milano, 1988.
- GALLO, *Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, I, p. 385.
- GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito di impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 17.
- GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, p. 1761.
- GAMMIE, *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, in "Bulletin", 2003, p. 86;
- GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000.
- GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, 8a ed., Napoli, 2000.
- GIACOBBE, *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1968.
- M. GIORGIANNI, *Causa (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960.
- GITTI, *Il contratto in frode alla legge: itinerari della giurisprudenza*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1989, pp. 705 e ss..
- GITTI, *Divieto del patto commissorio, frode alla legge, "sale and lease back"*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1993, pp. 457-492.
- MAGNANI, *L'interposizione fittizia ed imputazione del reddito*, in *Leggi civ. comm.*, 1990, p. 1247.
- MARIOTTI, "Dividend washing" e norme antielusive, in *Giust. trib.*, 2006, 1, p. 29.
- MIRABELLI, *Causa subiettiva e causa obiettiva*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1951, pp. 323 e ss..
- MORELLO, *La frode alla legge*, Milano, 1969.
- MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1991, I, pp. 8 e ss..
- MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- CAPOZZI, *Successioni e Donazioni*, Giuffrè, 2002.