

# Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Gennaio 2023

1

## **DIREZIONE SCIENTIFICA**

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Daniel Gutmann

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

Giuseppe Zizzo

ISSN 2499-2569

  
**Pacini  
Giuridica**

# Rivista Telematica di Diritto Tributario

## COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Daniel Gutmann; Alberto Marcheselli; Franco Paparella; Giuseppe Zizzo.

## COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani, Roberta Alfano, Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizioli, Pietro Boria, Clelia Buccico, Oreste Cagnasso, Andrea Carinci, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Federico Consulich, Daria Coppa, Paola Coppola, Giuseppe Corasaniti, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Mario Esposito, Andrea Fedele, Valerio Ficari, Piera Filippi, Stefano Fiorentino, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini, Giuseppe Ingraio, Salvatore La Rosa, Maurizio Logozzo, Raffaello Lupi, Enrico Marellò, Antonio Marinello, Giuseppe Marini, Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Francesco Montanari, Francesco Moschetti, Salvatore Muleo, Mario Nussi, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Pasquale Russo, Guido Salanitro, Livia Salvini, Roberto Schiavolin, Dario Stevanato, Loris Tosi, Mauro Trivellin, Francesco Tundo, Antonio Felice Uricchio, Marco Versigliani, Antonio Viotto, Tiziana Vitarelli.

## COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri e Adriana Salvati (coordinatori), Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Giovanni Consolo; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Davide Emone; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Stefano Maria Ronco; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

*Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione del Comitato di Direzione e alla revisione anonima del Comitato Scientifico dei Referee, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito: <https://www.pacineditore.it/prodotto/rivista-telematica-diritto-tributario/>).*

*La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia, Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Daria Coppola, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Andrea Fedele, Piera Filippi, Giuseppe Ingraio, Enrico Marellò, Antonio Marinello, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Francesco Montanari, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Pasquale Russo, Guido Salanitro, Francesco Tundo.*

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli  
ggiacomelli@pacineditore.it  
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Amministrazione:  
Pacini Editore Srl, via Gherardesca 1, 56121 Pisa  
Tel. 050 313011 • Fax 050 3130300  
[www.pacineditore.it](http://www.pacineditore.it) • [abbonamenti\\_giuridica@pacineditore.it](mailto:abbonamenti_giuridica@pacineditore.it)

I contributi pubblicati su questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

In corso di registrazione presso il Tribunale di Pisa  
Direttore responsabile: Patrizia Alma Pacini

# INDICE ANNATA 2023

## FASCICOLO N. 1

### GENNAIO - GIUGNO

#### I – LE FONTI, I PRINCIPI E L’ABUSO DEL DIRITTO

##### Principi generali

ANDREA GIOVANARDI, <i>Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale</i> .....	9
ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>Noterelle su deleghe “in bianco” e Costituzione</i> .....	21
ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>I diritti delle nuove generazioni e la finanza pubblica: un patto intergenerazionale in Costituzione</i> [Editoriale].....	27
RAFFAELLO LUPI, <i>Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive</i> [Editoriale].....	31

##### Tributi

ROBERTO IAIA, <i>La disciplina del contributo di solidarietà temporaneo nel settore energetico (art. 1, commi 115 ss., L. n. 197/2022) nella prospettiva sistematica e comparatistica</i> .....	38
---	----

##### Abuso del diritto

SILVIA MARINONI, <i>Beneficiario effettivo, abuso del diritto e onere della prova al vaglio della Cassazione</i> .....	59
--	----

#### II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

ADRIANA SALVATI, <i>Sulla risarcibilità civilistica del contribuente in caso di accertamento colposamente erroneo e produttivo di danni ingiusti (Cass. civ., sez. III, 28 febbraio 2023 n. 5984) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	67
--	----

#### III - L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

##### Il contraddittorio

ALESSANDRO ALBANO, <i>Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte prima)</i> .....	73
ALESSANDRO ALBANO, <i>Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte seconda)</i> .....	83
MARCO COLELLA, <i>Missing PVC: alcune considerazioni in merito ad un consolidato (ma discutibile) orientamento di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale</i> .....	90
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)</i> .....	99

STEFANO DIDONI, <i>La deroga al contraddittorio procedimentale per ragioni d'urgenza a seguito del PVC e nei casi di invito obbligatorio: brevi note a margine della sentenza n. 29987 del 13 ottobre 2022 della Corte di Cassazione</i> .....	106
--	-----

#### IV - L' ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

##### **L'atto impositivo**

GIUSEPPE FARCOMENI, <i>La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento: considerazioni critiche</i> .....	115
---	-----

##### **Metodi di accertamento**

MATTEO DEMETRI, <i>Revirement della Cassazione in tema di indagini bancarie: va riconosciuta l'incidenza percentuale dei costi</i> .....	122
--	-----

##### **L'autotutela**

MATTEO DEMETRI, <i>L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo</i> .....	127
ANTONIO PERRONE, <i>Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva</i> .....	133

#### V – IL PROCESSO TRIBUTARIO

ANDREA BODRITO, <i>La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte prima)</i> .....	143
ANDREA BODRITO, <i>La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte seconda)</i> .....	154
ANNA RITA CIARCIA, <i>L'utilizzo in ambito tributario di elementi probatori acquisiti in sede penale [Il punto su ...]</i> .....	163
SIMONE DEMORO, <i>La nuova testimonianza nel processo tributario: un passo verso il giusto processo? [Il punto su ...]</i> .....	167
MATTEO GOLISANO, <i>Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette</i> .....	173
LIVIO GUCCIARDO, <i>Sull'onere della prova dell'inerenza dei costi anche alla luce della recente novella</i> .....	185
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Alle SS.UU. il regime dell'appello non notificato a tutte le parti del primo grado (Cass., 1° marzo 2023, n. 6205) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	196
ENRICO MARELLO, <i>Prodigit: alcune domande di metodo e qualche semplice proposta [Editoriale]</i> ....	198
VALERIA MASTROIACOVO, <i>Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare in materia tributaria</i> ....	201
GIUSEPPE MELIS, <i>Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova</i> .....	211
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti</i> .....	219
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l'accentuata "specificità" del processo tributario</i> .....	234
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo</i> .....	243

GIULIA RUGOLO, <i>“Inerzia consapevole” e “inerzia dimenticanza”: la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi al vaglio (forse) delle Sezioni Unite</i> .....	253
FRANCESCO TUNDO, <i>La Giustizia tributaria, anatra zoppa a causa di una buona riforma (forse) incostituzionale (con alcune ipotesi di modifica)</i> .....	260

## VI – IL SISTEMA SANZIONATORIO

### Sanzioni amministrative

FEDERICA CAMPANELLA, <i>La rilevanza della differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione</i> .....	273
ADRIANA SALVATI, <i>Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni</i> .....	284
ALESSIO LANZI, <i>L’illecito amministrativo tributario fra passato e futuro</i> [Editoriale] .....	292

### Sanzioni penali

GIOVANNA PETRILLO, <i>Sull’applicazione della misura del sequestro preventivo nei reati tributari in punto di onere motivazionale e “periculum in mora”</i> .....	296
---	-----

## VII – L’IRPEF

SILVIO D’ANDREA, <i>Note minime sulla indennità risarcitoria per perdita di chance</i> .....	305
GIUSEPPE INGRAO, <i>Mancato/tardivo invio della comunicazione all’ENEA e decadenza dall’ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronuncia della Cassazione</i> .....	310
CAROLA PASSI, <i>Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”</i> .....	318
ADRIANA SALVATI, <i>Considerazioni sull’applicabilità dell’aliquota agevolata, di cui all’art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, alle prestazioni previdenziali integrative dei dipendenti pubblici</i> .....	326
GIANLUCA STANCATI, <i>Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: attualità e prospettive</i> .....	333

## VIII – L’IRES

DAVIDE ATTILIO ROSSETTI - ANDREA PETRACCA, <i>La natura evasiva o elusiva dell’esterovestizione societaria nell’evoluzione della giurisprudenza di legittimità e del pensiero della dottrina</i> [Il punto su ...] .....	343
CLAUDIA STRADIOTTI, <i>Lavoro “a distanza” e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell’arte</i> [Il punto su ...] .....	348

## IX – IL REDDITO D’IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Elementi negativi del reddito d’impresa

FRANCESCO CROVATO, <i>La deduzione dei costi per “attività di ricerca” nel reddito d’impresa</i> .....	355
FRANCESCO FARRI, <i>Remissioni di debito o liberalità dissimulate in accordi transattivi d’impresa e inesistenza del nesso funzionale di deducibilità del relativo costo (Cass., 12 gennaio 2023, n. 661) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	363

## X – L’IVA

**Il presupposto**

ALESSIA FIDELANGELI, <i>Le piattaforme online come intermediari necessari ai fini IVA: l’Avvocato generale salva l’art. 9-bis del Regolamento di attuazione n. 282/2011</i> .....	369
GIOVANNA PETRILLO, <i>La causa tipica del contratto di assicurazione esclude l’accessorietà tra prestazione assicurativa e operazione commerciale correlata: un approdo interpretativo ragionevole?</i> .....	379
GIOVANNA PETRILLO, <i>La “discrezionalità” dell’agente nella configurabilità dell’omesso versamento IVA a fronte dell’eccessivo rigorismo del giudice di legittimità</i> .....	386

**Neutralità**

ALESSANDRO ZUCCARELLO, <i>Erroneo riporto a nuovo della eccedenza e neutralità dell’IVA</i> .....	394
---	-----

## XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

**Imposte di registro e ipocatastali**

SIMONE GHINASSI, <i>Divisione ereditaria: collazione di beni donati in vita e imposta di registro</i> .....	401
GUIDO SALANITRO, <i>Divisione con collazione nell’imposta di registro, tra codice civile e norme tributarie</i> .....	405
NICOLÒ ZANOTTI, <i>Le Sezioni Unite sulla misura dell’imposta di registro da applicare alla ricognizione di debito</i> .....	411
VALERIA MASTROIACOVO, <i>Acta est fabula: la CGUE giudica manifestamente irricevibile la questione pregiudiziale dell’art. 20 T.U. dell’imposta di registro, così come prospettata</i> [Editoriale]	418
ANGELO CONTRINO, <i>Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	424
GUIDO SALANITRO, <i>Enunciazione e responsabilità del notaio nell’imposta di registro (Cass., SS.UU., 24 maggio 2023, n. 14432)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	427

**Imposta sulle successioni e donazioni**

ANGELO CONTRINO - FILIPPO MERLO, <i>Contributo alla misurazione della distanza fra trust “inesistente in quanto interposto” di fonte amministrativa e le ipotesi di trust civilisticamente invalido: le figure dello sham trust e dell’illusory trust</i> .....	430
STEFANO MASSAROTTO, <i>I trust “interposti” e la “finzione” dell’applicazione dell’imposta sulle successioni nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022</i> .....	443
VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI, <i>Trust, imposte indirette e circolare n. 34/E/2022: osservazioni su agevolazioni fiscali, attribuzioni informali e territorialità</i> [Il punto su...]	450
MATTEO MURGIA, <i>Sui requisiti per l’applicazione dell’esonazione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti di quote societarie (Cass., 28 febbraio 2023, n. 6082)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	455

## XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

ALESSIA FUNARI, <i>Sull’assoggettamento a IRAP dei dividendi bancari, a margine di una contrastante giurisprudenza di merito</i> .....	461
ANDREA GIOVANARDI, <i>Gutta cavat lapidem (si spera): ancora sui profili finanziari del regionalismo rafforzato</i> .....	471

ANDREA PURPURA, <i>Prime osservazioni sull'esenzione IMU per gli immobili oggetto di occupazione abusiva introdotta dalla Legge di Bilancio 2023</i> .....	485
FRANCESCO FARRI, <i>Illegittimità costituzionale dell'IMU in relazione a coniugi e abitazione principale: quali effetti sui contribuenti che hanno pagato e i Comuni che hanno incassato [Editoriale]</i> .....	494

### XIII – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

#### **Diritto tributario europeo**

ALBERTO FUCCIO - MICHELE TARANTINO, <i>Cripto-attività e stabile organizzazione</i> .....	501
ALESSANDRO GIANNELLI, <i>Finanziamenti “a cascata” ed esenzione dalla ritenuta sugli interessi ex art. 26-quater D.P.R. n. 600/1973: l'assenza di un congruo margine (mark up) in capo alla società holding non implica di per sé la carenza del requisito del beneficiario effettivo</i> .....	507

## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### Remissioni di debito o liberalità dissimulate in accordi transattivi d'impresa e inesistenza del nesso funzionale di deducibilità del relativo costo (Cass., 12 gennaio 2023, n. 661)

FRANCESCO FARRI

#### La massima della Suprema Corte

Le somme versate per coprire i costi delle transazioni stipulate al fine di prevenire contenziosi giudiziari sono deducibili come sopravvenienze passive, nell'esercizio in cui intervengono, trattandosi di componenti negativi attinenti al concreto svolgimento dell'attività di impresa a titolo di responsabilità contrattuale o precontrattuale e, dunque, inerenti ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR. Tuttavia, laddove il contratto di transazione debba essere riqualificato come una mera remissione di debito da parte del creditore, o altra forma di liberalità, la spesa sostenuta (o altro componente negativo maturato) perde il collegamento funzionale con l'attività d'impresa dell'erogante, si traduce in una disposizione di reddito e, come tale, risulta indeducibile.

#### Il (tentativo di) dialogo

Negli ultimi anni si sono registrati orientamenti discordanti nell'ambito della giurisprudenza della Sezione tributaria della Suprema Corte in merito alla deducibilità o meno dei costi sostenuti da una società per transigere controversie in cui detta società veniva tacciata di inadempimenti contrattuali o responsabilità per fatti avvenuti nell'esercizio dell'impresa.

In base a un primo orientamento (Cass., sez. trib., 5 novembre 2019, n. 28355), tali costi devono ritenersi deducibili come sopravvenienze passive, essendo l'inerenza garantita dall'appartenenza del relativo fatto generatore alla dinamica dell'attività d'impresa e dall'utilità della corrispondente spesa, non foss'altro perché limitativa di maggiori, possibili costi. Secondo un altro orientamento (Cass., sez. trib., 8 giugno 2021, n. 15932; Cass., sez. trib., 5 novembre 2021, n. 31930), il carattere antigiuridico del fatto generatore delle richieste oggetto poi dell'accordo transattivo spezzerebbe, in sé, il collegamento con la sfera imprenditoriale, precludendo alla radice la deducibilità del costo.

La sentenza in commento si inserisce in modo originale nel dibattito: essa, infatti, aderisce al primo orientamento, che puntualmente richiama in motivazione, ma giunge ugualmente alla negazione dell'inerenza per il fatto che nell'ipotesi vagliata la transazione doveva ritenersi simulata e dissimulante una mera remissione del debito o altra liberalità, con l'effetto di atteggiarsi ad atto di mera disposizione di reddito, come tale indeducibile.

\*\*\*

(\*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.



La soluzione fornita dalla sentenza al caso oggetto di giudizio deve ritenersi condivisibile per un duplice e concorrente ordini di ragioni, al di là di alcune imperfezioni nel tessuto motivazionale.

In primo luogo, è condivisibile la scelta di aderire al primo degli orientamenti sopra tratteggiati, ossia a quello secondo cui i costi sostenuti da una società per adempiere una transazione devono ritenersi inerenti e deducibili. Invero, la circostanza che il fatto generatore del costo abbia una colorazione illecita non ne fa venir meno l'inserimento nella dinamica di svolgimento dell'attività d'impresa, come d'altronde testimonia l'art. 14 L. n. 537/1993, che soltanto per i costi correlati ad alcune tipologie di illeciti penali nega la deducibilità, con ciò affermando chiaramente *a contrariis* che negli altri casi i costi dovranno ritenersi ordinariamente deducibili (per una più compiuta dimostrazione di questo assunto, sia consentito rinviare al mio *Pagamento transattivo di somme per il risarcimento di illeciti civili e inerenza del relativo costo all'attività d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, II, 54 ss. nonché, e prima, a ZIZZO G., *Il lato oscuro dell'impresa e l'inerenza degli oneri*, in *Riv. dott. Comm.*, 2022, 1, 133 ss.).

In secondo luogo, la soluzione cui la sentenza giunge è condivisibile perché ha tratto dal suddetto orientamento conseguenze razionali in un caso peculiare, ossia quello della simulazione relativa oggettiva. Invero, in una delle transazioni si indicava la causa della rinuncia della società sportiva a una parte dei canoni di locazione, che avrebbe avuto titolo a riscuotere da altra società collegata, nel fatto che l'immobile avrebbe presentato dei vizi, dei quali tuttavia nessun altro atto circolato tra le parti dava conto e che mai erano stati dimostrati. Nell'altra transazione, la rinuncia parziale al credito da parte della società accertata si collegava alla presunta necessità di indennizzare controparte per il sostenimento di oneri maggiori del previsto nello svolgimento dell'attività dedotta in contratto, senza tuttavia specificare di quali oneri si trattasse ed evidenziando, anzi, l'esigenza di sovvenire alle esigenze della società collegata in un momento di difficoltà finanziaria della stessa.

Risulta, quindi, chiaro che i rapporti di cui si discute fossero privi della causa della transazione (art. 1965 c.c.) e dovessero essere riqualificati come remissione del debito o altre liberalità.

Unica sbavatura della sentenza, se si vuol essere pignoli, è non aver sviluppato fino in fondo questo ragionamento: nella motivazione, infatti, non si parla mai simulazione e ci si appella a un concetto di "certezza" dei costi appare fuor d'opera, poiché non risulta messa in dubbio la certezza del componente negativo in quanto tale, quanto piuttosto quella del presunto debito risarcitorio che l'erogazione sarebbe andata a transigere: ma non è questo il senso del richiamo al concetto di "certezza" dei costi operato dall'art. 109 TUIR.

In questo contesto, la sentenza, pur con una motivazione non del tutto compiuta, è comunque giunta al risultato corretto, poiché ha ritenuto che, laddove la transazione debba ritenersi simulata, il regime fiscale dei costi sostenuti a fronte di essa non andrà determinato in rapporto al contratto simulato di transazione, bensì in base al contratto dissimulato effettivamente posto in essere tra le parti. E, nel caso esaminato dalla Suprema Corte, il componente negativo maturato in base al contratto dissimulato, ossia il frutto di una liberalità, doveva ritenersi a tutti gli effetti ineducibile, costituendo atto di disposizione di reddito per la quale non solo non veniva provata l'utilità per l'impresa erogante, ma neppure un possibile riflesso positivo per essa in termini d'immagine. Una semplice remissione parziale del debito, dunque, senza alcuna utilità per il creditore.

Da una prospettiva schiettamente civilistica, si tratta di un'applicazione in materia di imposte sul reddito dei principi di cui agli artt. 1414 e 1415 c.c., secondo cui «*i terzi possono far valere la simulazione in confronto delle parti, quando essa pregiudica i loro diritti*». E siccome tra i diritti dei terzi possono agevolmente essere ricompresi anche quelli dell'Amministrazione finanziaria alla riscossione dei propri crediti tributari, risulta agevole dimostrare la possibilità per il Fisco di far valere la simulazione anche a prescindere da regole specifiche (quali l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 per la simulazione soggettiva relativa in materia di imposte sui redditi, oppure l'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 in materia di qualificazione del contratto ai fini dell'imposta di registro). Ciò senza alcun bisogno di evocare forme di inopponibilità derivanti da elusione o abuso del diritto.

D'altronde, il "far valere la simulazione nei confronti delle parti", cui opera riferimento l'art. 1415 c.c., non implica affatto la necessità di una declaratoria giudiziaria della simulazione, ben potendo essa

essere contestata ed eventualmente riconosciuta anche sul piano stragiudiziale. Ciò che all'Amministrazione finanziaria sembra correttamente consentito fare in sede di avviso di accertamento, salvo controllo giurisdizionale, possibile di fronte al giudice tributario alla luce del potere che gli spetta di cognizione e risoluzione in via incidentale di ogni questione pregiudiziale eccetto quelle di stato delle persone e querela di falso (art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992).

\*\*\*

Dalla lettura della sentenza in commento sorge l'auspicio che la Cassazione abbia definitivamente abbandonato l'idea che i costi sostenuti per far fronte a una transazione siano indeducibili perché derivanti da un prospettato illecito civile da parte dell'impresa. Sorge l'auspicio, in altre parole, che sia stato definitivamente superato all'interno della stessa Sezione tributaria, senza bisogno dell'invocazione delle Sezioni Unite, l'orientamento esternato da Cass., n. 15932/2021 e n. 31930/2021.

Da questo primario auspicio, due ulteriori ne discendono.

Il primo è che l'orientamento in esame venga tenuto saldo, non soltanto laddove il recupero erariale possa comunque essere salvaguardato per altre ragioni, come correttamente avvenuto nel caso di specie, ma anche laddove da esso discenda che il recupero erariale debba considerarsi infondato, come avviene nella generalità e fisiologia dei casi di costi da transazione.

Il secondo auspicio è che le eccezioni alla regola generale vengano individuate con ragionevolezza da parte della giurisprudenza. La simulazione della transazione è, infatti, un caso estremo e non bisogna sindacare in questa prospettiva ogni transazione per giudicare se e quanto sia concreto il rischio di un pregiudizio da parte dell'impresa che vi addivene.

Al di fuori dei casi di radicale insussistenza di tale rischio, come quella che emerge nelle vicende decise dalla Cassazione nella sentenza in commento, sarà infatti l'imprenditore nella sua insindacabile discrezionalità a giudicare l'esistenza di un rischio di contenzioso, a ponderare gli effetti che da esso possono derivarne e a trarne le conseguenze in termini di possibili concessioni alle controparti. In questa prospettiva, come già segnalato, è fuorviante il riferimento operato dalla sentenza al criterio della "certezza" del costo, mentre il ragionamento deve essere compiuto in termini giuridici confermando che solo a fronte di una oggettiva simulazione il regime fiscale proprio della transazione (deducibilità degli elementi negativi che da essa discendono) debba essere superato a vantaggio del regime fiscale proprio del contratto dissimulato.