

Aspetti strutturali della tassazione

- Divulgazione delle dichiarazioni fiscali tra basi normative, privacy e trasparenza fiscale
di Giuseppe Citarella, Dario Stevanato, Mauro Vantaggio, Raffaello Lupi 5
- Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione
Forum di Dario Stevanato, Raffaello Lupi, Maria Cecilia Guerra, Clara Busana Banterle 24

Accertamento e contenzioso

- Possibilità di avvalersi del condono e proroga dei termini per l'accertamento
di Francesco Pistolesi, Raffaello Lupi 34
- Giurisdizione tributaria e provvedimenti «non tributari» dell'Amministrazione finanziaria
di Alessia Vignoli, Raffaello Lupi 40
 (Corte cost., Sent. 14 maggio 2008, n. 130) 48
- La dichiarazione fiscale omessa senza altre violazioni non legittima l'accertamento induttivo
di Guido Chiametti, Dario Stevanato 50
 (Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XVI, Sent. 4 marzo 2008, n. 46) 57
- Provvedimenti cautelari esattoriali su crediti non tributari e tutela giurisdizionale
di Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi 59
- «Confisca per equivalente» per i reati fiscali e possibili duplicazioni rispetto al pagamento del tributo
Forum di Emiliano Covino, Dario Stevanato, David Terracina, Raffaello Lupi 63
- «Non automatismo» degli studi di settore e circolare n. 5/E del 2008
Forum di Raffaello Lupi, Roberto Lunelli, Guido Berardo e Vito Dulcamare, Claudio Carpentieri, Michele Mauro 75

Reddito d'impresa e imposte sui redditi

Il sindacato del Fisco sulla ripartizione del prezzo d'acquisto dell'azienda tra i vari cespiti che la compongono
di Gabriele Sepio, Raffaello Lupi, Dario Stevanato, Aldo Travain 87
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 16 aprile 2008, n. 9950) 97

Irrelevanza fiscale delle erogazioni ai beneficiari e trust non residenti
di Alberto Righini, Raffaello Lupi, Dario Stevanato 101

Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto transitorio
di Fabio Gallio e Gaetano Terrin, Dario Stevanato 110

Redditi prodotti all'estero mediante enti consortili: il problematico scomputo del credito d'imposta
di Dario Stevanato e Mattia Varesano 117

Cave di materiali inerti: un altro caso di contestazione fiscale delle rivalutazioni a pagamento
di Gianluigi Bettiol, Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi 129

IVA, imposte indirette e tributi minori

Incentivi di vendita collegati a standard qualitativi del rivenditore: sconti o prestazioni autonome?
di Maria Serpieri, Raffaello Lupi e Alessandro Pacieri 134

Adempimenti e procedure

Il problema dei «minimi» dopo i primi chiarimenti interpretativi
di Giuseppe Bortolussi, Dario Stevanato, Raffaello Lupi 151

Divulgazione delle dichiarazioni fiscali tra basi normative, privacy e trasparenza fiscale

di Giuseppe Citarella, Dario Stevanato, Mauro Vantaggio, Raffaello Lupi

La recente querelle circa la pubblicazione on line delle dichiarazioni dei redditi 2005 trova le proprie radici nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 marzo 2008. Tale atto è stato giustificato con basi normative probabilmente superate, e ha riproposto il problema dell'estensione della tutela dei dati personali, allorché questi riguardino i rapporti tra cittadini/impres e l'Erario. Più in generale, la pubblicazione è stata giustificata con esigenze di trasparenza fiscale, di conoscenza della partecipazione di ciascuno alle pubbliche spese. Tuttavia la dichiarazione dei redditi offre una prospettiva molto limitata dell'effettiva situazione economica degli individui, influenzata da una pluralità di aspetti che sfuggono alla tassazione personale progressiva.

■ Dichiarazioni dei redditi on line e tutela dei dati personali

Giuseppe Citarella

Dal punto di vista dello studioso del diritto civile, la decisione in questione, cui hanno fatto seguito gli immediati interventi (1) dell'Autorità garante per la protezione dei dati personali (Garante nel prosieguo), rileva su due piani distinti. In primo luogo, ci permette di formulare alcune sintetiche considerazioni riguardo l'opportunità della decisione dell'autorità amministrativa. Ci permette, poi, di «misurare» - infine - quanto la cultura della riservatezza abbia attecchito nel nostro Paese, a più di dieci anni dall'entrata in vigore della prima normativa di settore (2). È una sor-

Giuseppe Citarella - Ricercatore in Diritto privato presso l'Università di Trieste

(1) Sospensione divulgazione del 30 aprile 2008 <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=1510761>; comunicato stampa «intermedio» <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=1511174>; blocco definitivo <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=1512255>.

(2) Si tratta della ben nota legge 675 del 31 dicembre 1996, consultabile all'indirizzo <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=28335>.

ta di cartina al tornasole, insomma, circa la metabolizzazione delle «nuove regole» in materia di circolazione di dati.

La prima osservazione che ci sentiamo di dover muovere all'Agenzia delle entrate è di aver saltato a piè pari qualsiasi consultazione - verosimilmente attuabile, visto il lasso di tempo intercorso tra decisione amministrativa (5 marzo 2008) e sua attuazione (30 aprile 2008) - con il Garante, operando in totale autonomia, come se il nostro Paese fosse privo di qualsiasi disciplina circa la circolazione dei dati personali (3). Con tale condotta, l'Agenzia delle entrate è venuta meno - a parere di chi scrive - ad un generale dovere di collaborazione tra organi della Pubblica amministrazione, i cui fondamenti normativi sono rinvenibili tanto a livello di legislazione costituzionale, a partire dal canone di buon andamento della Pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), quanto a quello di legislazione ordinaria.

Per quanto concerne la legislazione ordinaria, è possibile fare riferimento al comma 3 dell'art. 154, del cd. Codice della privacy, relativo ai compiti del Garante (4), che seppure riferito soggettivamente alle altre autorità amministrative indipendenti, ben appare estensibile nei confronti della Agenzia delle entrate, nella sua veste di Autorità amministrativa *tout court*. Simmetricamente, il cd. Codice dell'amministrazione digitale (D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82) sottopone - all'art. 2, comma 5 (già dalla sua originaria formulazione) - l'intero flusso informativo amministrativo al rispetto della normativa del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196. Ed è significativo che proprio tale comma sia stato poi emendato - ad opera del D.Lgs. 4 aprile 2006, n. 159 - con l'aggiunta della previsione secondo la quale «i cittadini e le imprese hanno, comunque, diritto ad ottenere che il trattamento dei dati effettuato mediante l'uso di tecnologie telematiche sia conformato al rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali, nonché della dignità dell'interessato».

Posto in questa luce, il riferimento all'art. 2, comma 1 (5), come giustifi-

(3) Impresione, ovviamente errata, che si trae dalla lettura del cd. Statuto del contribuente, nel quale nessuna disposizione prende in considerazione tale aspetto.

(4) Art. 154, comma 3, del D.Lgs. n. 196/2003. Il Garante coopera con altre autorità amministrative indipendenti nello svolgimento dei rispettivi compiti. A tale fine, il Garante può anche invitare rappresentanti di un'altra autorità a partecipare alle proprie riunioni, o essere invitato alle riunioni di altra autorità, prendendo parte alla discussione di argomenti di comune interesse; può richiedere, altresì, la collaborazione di personale specializzato addetto ad altra autorità.

(5) Art. 2 - Finalità e ambito di applicazione

Lo Stato, le Regioni e le autonomie locali assicurano la disponibilità, la gestione, l'accesso, la

(segue)

cazione della particolare modalità di divulgazione dei dati reddituali alla base dell'operato dell'Agenzia con il proprio provvedimento del 5 marzo 2008, appare monco proprio del necessario contraltare, rappresentato dal rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dell'interessato, *sub specie* del diritto alla protezione dei dati personali (art. 2 del D.Lgs. n. 196/2003).

In secondo luogo, proseguendo nei rilievi, occorre registrare che la scelta tecnica circa il formato dei dati e del *medium* scelto offrono il destro a più di un'annotazione critica.

Innanzitutto, il formato scelto ad opera dell'Agenzia, quello di solo testo, non offre alcuna garanzia di «integrità e provenienza». Nessuno è in grado di attestare - oggi - che i dati che continuano a «circolare» sulla rete internet o attraverso le cosiddette reti P2P (*peer to peer*) non siano stati manipolati, anche in mancanza di una possibilità di agevole confronto con i dati originariamente pubblicati. Una scelta tecnicamente più ponderata avrebbe potuto far optare per un formato come il pdf (*portable document file*), tanto diffuso, quanto suscettibile di fruizione in «sola lettura», rendendo in tal modo tecnicamente molto più onerosa la diffusione «a pioggia» dei dati.

Con riguardo al *medium* scelto, poi, anche il protocollo di comunicazione TCP/IP è suscettibile di tarature e aggiustamenti, in grado di limitare/controllare la circolazione dei dati. Accesso alle informazioni ai soli utenti italiani (6) e/o registrati avrebbero potuto garantire un equo temperamento tra il diritto all'accesso, da un lato, e quello a controllare il flusso relativo ai propri dati, dall'altro.

Volendo riassumere in poche battute il punto in questione si può concludere che le scelte tecniche difficilmente sono neutre. La (leggerezza circa la) scelta di un *medium* e di un formato è suscettibile di ripercussioni sul piano sostanziale. È verosimile che l'adozione di tali misure avrebbe costituito un valido argine al flusso informativo privo di ogni controllo al quale oggi assistiamo. Se i dati fossero stati accessibili per un lasso di

(continua nota 5)

trasmissione, la conservazione e la fruibilità dell'informazione in modalità digitale e si organizzano ed agiscono a tale fine utilizzando con le modalità più appropriate le tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

(6) Scelta tecnica operata da altra branca della Amministrazione finanziaria (Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato), riguardo al diniego di accesso ai cittadini italiani ai siti di giochi e scommesse stranieri non in regola con la normativa interna. Si veda a riguardo Buffa, «L'oscuramento dei siti di scommesse», in *Diritto dell'Internet*, 2006, pag. 341-353.

tempo limitato (visto il necessario intervento del Garante), in formato *read only*, ai soli utenti identificati (magari a mezzo del codice fiscale), non esisterebbe oggi lo «spettro di un archivio fiscale» che circola lungo canali più o meno sotterranei.

A nostro parere questo episodio, la cui portata è stata amplificata a dismisura (7) dal «canone comunicativo» che pare affliggere endemicamente i nostri media, conferma la difficoltà del nostro Paese a sottoporre ad una serie di regole la circolazione dei dati. Assistiamo, infatti, a comportamenti decisamente asimmetrici, il cui unico punto in comune è la distanza dalle regole introdotte con la legge n. 675/1996, prima, affinate dal D.Lgs. n. 196/2003, poi. I dati escono, alcune volte fin troppo facilmente, mentre risulta molto difficile l'accesso ai dati da parte degli interessati. Da un lato, troviamo oggi un'Amministrazione finanziaria per la quale circolazione dei dati a mezzo carta e a rete internet si pongono sullo stesso piano, dall'altra continuiamo ad assistere a frequenti dinieghi (e difficoltà) di accesso a dati, come è documentato dai provvedimenti del Garante (8).

Le regole basilari in materia di trattamento e circolazione delle informazioni - esistenza di una serie di diritti dell'interessato, principio di necessità e finalità nel trattamento, circolazione sottoposta a consenso (e relative eccezioni), esistenza di obblighi di sicurezza - sembrano non avere trovato ancora una piena cittadinanza nel nostro Paese e soprattutto nella nostra Pubblica amministrazione.

■ **La pubblicazione dei redditi su Internet tra incertezze normative, esigenze di trasparenza e interesse alla conoscibilità delle dichiarazioni**

Dario Stevanato

La diffusione on line della generalità delle dichiarazioni dei redditi

(7) Un paio di esempi, di quanto la correttezza informativa: *Il Sole - 24 Ore* pubblicava, nell'edizione on line del mattino del 6 maggio, i consigli di un esperto informatico su come «recuperare» i dati oscurati, assieme ai file .xls dei dati in questione, raggruppati per i principali capoluoghi regionali. Tali dati e informazioni, va detto per correttezza, spariranno nel pomeriggio a seguito del blocco definitivo operato dal Garante. Mentre scriviamo, 23 maggio 2008, il quotidiano economico concorrente, riporta - in formato pdf - i redditi delle 10.000 persone fisiche che hanno dichiarato di più al Fisco: http://www.italiaoggi.it/new/agenziaentrate_redditi.asp.

(8) Per un caso recente <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=1502164>, relativo alla richiesta di una società correntista alla propria banca.

2005 ha scatenato una accesa polemica sull'opportunità di una *disclosure* indiscriminata dei dati reddituali in esse contenuti, che si è soprattutto incentrata sul mezzo utilizzato per la pubblicazione (il sito Internet dell'Agenzia delle entrate) e sugli eventuali profili di violazione della legge sulla privacy. È noto che il Garante per la protezione dei dati personali ha dapprima sospeso e poi bloccato la divulgazione on line degli elenchi dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi, ritenendola priva di base normativa (si vedano i provvedimenti del 30 aprile e 6 maggio 2008).

Le polemiche e i contrasti di opinione si sono incentrati sulle peculiari modalità di diffusione dei dati, ovvero sulla loro messa in rete, con illimitata possibilità di accesso da parte di chiunque, sia nel tempo che nello spazio. È però rimasto piuttosto in ombra un profilo fondamentale della vicenda: ci si è infatti soffermati sulle modalità utilizzate per la diffusione degli elenchi - che sono a prima vista in contrasto con le circoscritte possibilità di consultazione previste dall'art. 69, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - mentre è mancato un approfondimento su quale sia il contenuto degli elenchi dei contribuenti, ed in specie se davvero la legge contempli o permetta la pubblicazione, oltretutto dei nominativi dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione, anche dei redditi da queste risultanti.

Si è invero perlopiù dato per assodato che i redditi di coloro che hanno presentato la dichiarazione possano essere resi pubblici; ciò che si è imputato all'Agenzia delle entrate è di averlo fatto utilizzando Internet, anziché secondo le modalità previste dal citato art. 69, quarto comma, che prevedono una consultabilità limitata, tale da tracciare gli accessi ai suddetti dati, e da evitare che ne sia estratta copia.

La presenza di una disposizione che dia copertura normativa alla decisione, assunta dall'Agenzia, di rendere pubblici i redditi dichiarati, mi sembra vada attentamente verificata in radice: come subito vedremo sembrano mancare disposizioni espresse sulla divulgazione dei redditi dichiarati, giacché la norma cui l'Agenzia stessa ha fatto riferimento prevede soltanto la pubblicazione di «elenchi nominativi» di contribuenti che hanno presentato la dichiarazione, ma non anche dei relativi «redditi».

Occorre dunque soffermarsi sull'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973. Questa disposizione prevede, nell'attuale formulazione, due diversi ambiti di pubblicazione di «elenchi» di contribuenti, di cui tra un attimo diremo.

L'impianto del citato art. 69 appare comunque in linea generale incen-

trato, più che su un principio di pubblicità dei dati dichiarati dai contribuenti, sulla trasparenza dell'azione di controllo, accertamento e repressione delle violazioni fiscali. Il *background* dell'art. 69 sembra cioè quello di un controllo diffuso, da parte della collettività, delle iniziative intraprese dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei suoi poteri di controllo, e dei risultati da queste prodotte.

Inequivoco in tal senso è il primo comma, che nella sua attuale formulazione prevede che il Ministero delle finanze pubblichi annualmente gli «elenchi dei contribuenti il cui reddito imponibile è stato accertato dagli uffici delle imposte dirette e di quelli sottoposti a controlli globali a sostegno a norma delle vigenti disposizioni nell'ambito della programmazione svolta dagli uffici nell'anno precedente». Si tratta dunque di una disposizione il cui obiettivo è in primo luogo la trasparenza dei controlli e dei criteri di scelta dei contribuenti da sottoporre a verifica, nonché la pubblicità (dei risultati) dell'azione di accertamento. In questo scenario la *disclosure* degli imponibili dichiarati dai contribuenti rimane sullo sfondo, tanto è vero che l'indicazione di questi ultimi è prevista solo in caso di rettifica del dichiarato (9).

Accanto alla pubblicazione degli elenchi dei contribuenti il cui reddito imponibile è stato oggetto di rettifica, vi è un'ulteriore previsione, su cui l'Agenzia delle entrate ha fondato la pubblicazione on line delle dichiarazioni dei redditi. Nella originaria formulazione dell'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973, vigente dal 1° gennaio 1974, era previsto che gli Uffici formassero e pubblicassero annualmente, per ciascun Comune, (a) un elenco nominativo dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione ai fini IRPEF, con la specificazione, per ognuno, del reddito complessivo dichiarato, al lordo e al netto degli oneri deducibili, (b) un elenco nominativo delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali, arti e professioni con l'indicazione, per ciascuna di esse, del reddito netto e dell'ammontare complessivo degli elementi attivi e passivi, risultanti dalle dichiarazioni.

Tale disposizione prevedeva effettivamente la pubblicazione dei redditi dichiarati dalla totalità dei contribuenti persone fisiche, secondo una pecu-

(9) Negli elenchi deve inoltre essere specificato se gli accertamenti sono definitivi o in contestazione. La norma prosegue al terzo comma precisando che «negli elenchi sono compresi tutti i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi, nonché i contribuenti nei cui confronti sia stato accertato un maggior reddito imponibile superiore a 10 milioni di lire e al 20 per cento del reddito dichiarato, o in ogni caso un maggior reddito imponibile superiore a 50 milioni di lire».

liare modalità: gli elenchi nominativi, contenenti i redditi dichiarati da ciascuno, dovevano essere depositati per la durata di un anno, in modo da consentirne la consultazione (ma non l'estrazione di copia) da parte di chiunque, sia presso l'Ufficio delle imposte che ne aveva curato la formazione, che presso il Comune cui gli elenchi erano stati trasmessi. La norma, quantomeno nella sua formulazione originaria, consentiva in effetti una peculiare modalità - temporalmente e spazialmente limitata - di pubblicazione dei redditi dichiarati dai contribuenti, forse anche per consentire un controllo sociale diffuso su un adempimento di fondamentale rilievo per l'ordinato e corretto funzionamento della collettività organizzata.

L'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973, nel corso del tempo, è stato più volte oggetto di modifiche, che non ne hanno tuttavia modificato gli elementi strutturali, fin qui descritti. Almeno fino alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, che è intervenuta proprio sull'aspetto contenutistico degli elenchi dei contribuenti destinati alla pubblicazione mediante deposito negli Uffici comunali. Nella versione attuale, in vigore dal 1° gennaio 1992, la distribuzione ai Comuni ha infatti per oggetto (a) un elenco nominativo dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi, (b) un elenco nominativo dei soggetti che esercitano imprese commerciali, arti e professioni.

Una comparazione delle due diverse versioni della norma evidenzia la scomparsa, dagli elenchi nominativi, del riferimento al «reddito complessivo dichiarato» (per i privati) e al «reddito netto» (per gli imprenditori e i professionisti), reddito che dunque non fa più parte degli aspetti contenutistici degli elenchi.

L'argomento testuale mi sembra in tal caso difficilmente superabile: non si spiegherebbe altrimenti perché mai il legislatore, nel 1991, sarebbe intervenuto chirurgicamente per espungere il riferimento ai redditi dichiarati. Non pare in specie sostenibile che il legislatore abbia inteso eliminare il riferimento ai redditi dichiarati, in quanto ritenuto superfluo e implicito. Le indicazioni che erano contenute nella norma del 1973, con il riferimento al reddito complessivo, calcolato sia al lordo che al netto degli oneri deducibili, come pure al reddito netto e all'ammontare complessivo degli elementi attivi e passivi, sono troppo specifiche e puntuali per ritenere che le stesse siano implicite nella locuzione «elenco nominativo dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi».

Vi è inoltre un altro argomento, di carattere logico-sistematico, che conferma il carattere innovativo dell'intervento operato con la legge n. 413/1991.

Mi riferisco agli altri elenchi, previsti dall'art. 69, relativi ai contribuenti sottoposti a controllo o ad accertamento. Come visto sopra, in tali elenchi, accanto ai nominativi dei contribuenti, deve essere pubblicato il reddito dichiarato soltanto se oggetto di rettifica da parte dell'Amministrazione. Tale precisazione, che vuole evidentemente circoscrivere la divulgazione dei redditi dichiarati ai soli casi in cui ciò si dimostra necessario ai fini della trasparenza di un'azione di accertamento conclusasi con l'emanazione di un atto amministrativo di rettifica del dichiarato, verrebbe completamente vanificata e svuotata di significato se, negli elenchi nominativi della generalità dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione (quelli da depositare per un anno presso i Comuni), figurasse per *default* anche il reddito dichiarato.

Quanto alla previsione di cui al quinto comma dell'art. 69, secondo cui con decreto del Ministro delle finanze (ora con provvedimento dell'Agenzia delle entrate) sono annualmente stabiliti i «termini» e le «modalità» per la formazione degli elenchi da depositare presso i Comuni, si tratta appunto di un potere di specificazione che attiene a rigore ai modi di formazione degli elenchi, e non al loro contenuto. Non mi sembra, dunque, che una volta venuto meno nell'art. 69 il riferimento ai «redditi dichiarati», il contenuto degli elenchi possa essere ampliato in via amministrativa, reinserendo ciò che la legge ha cancellato (10).

L'evoluzione della prassi amministrativa e dei provvedimenti attuativi dell'art. 69 conferma queste sensazioni. È infatti interessante osservare come l'Agenzia delle entrate, a partire dal provvedimento attuativo relativo all'anno di imposta 2001, abbia specificato che negli elenchi vanno inseriti i soli nominativi dei contribuenti, la categoria di reddito e l'attività prevalentemente esercitata, ma non più - come era previsto per i periodi di imposta precedenti - i redditi dichiarati.

Su queste basi, un ordine professionale ha presentato nel 2007 un reclamo al Garante della Privacy, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, onde

(10) Per una impostazione in parte diversa si veda il provvedimento del 2 luglio 2003, doc. web. n. 1081728, in cui il Garante per la privacy sembra attribuire un significato più ampio alla locuzione «termini e modalità» prevista dall'art. 69, tale da includere il potere per l'Agenzia delle entrate di prescrivere la pubblicità dei dati reddituali. Il provvedimento citato, che si conclude affermando che «non vi è incompatibilità tra la protezione dei dati personali e determinate forme di pubblicità di dati previste per finalità di pubblico interesse o della collettività», potrebbe aver ingenerato nell'Agenzia delle entrate la convinzione di un implicito avallo del Garante alla pubblicazione e alla diffusione delle dichiarazioni (anche attraverso Internet).

far cessare la diffusione dei dati reddituali dei propri iscritti su una testata giornalistica e sul relativo sito internet. Nel reclamo, l'ordine professionale aveva fatto presente che, a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 413/1991, l'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973 legittimerebbe solo la pubblicazione dei nominativi dei contribuenti, escludendo i redditi dichiarati. Ed in quell'occasione il Garante della privacy, dopo aver appurato che il Comune aveva ricavato i dati reddituali non dalle liste distribuite dall'Agenzia (che come detto, dal 2001 non contengono più i redditi dichiarati), bensì direttamente dall'Anagrafe tributaria, nell'ambito della partecipazione degli enti locali territoriali all'attività di accertamento dei redditi dei contribuenti, aveva deciso per l'illegittimità della pubblicazione dei dati reddituali.

Il Garante ha dunque concluso, in quell'occasione, che il Comune poteva trattare e comunicare i dati personali a terzi, ma soltanto nei casi previsti da una norma di legge o regolamentare. Ed ha poi escluso che la comunicazione dei dati reddituali fosse avvenuta nel rispetto della specifica disciplina del settore, giacché l'art. 44 del D.P.R. n. 600/1973 è funzionale alla partecipazione dei Comuni all'accertamento e non alla divulgazione dei dati reddituali dei contribuenti, mentre l'art. 69 non prevede più, secondo la stessa interpretazione ed attuazione della norma fornita dall'Agenzia, che negli elenchi vengano riportati i redditi dichiarati (si veda il provvedimento del Garante della Privacy del 18 ottobre 2007).

Il reclamo che ha originato il citato provvedimento del Garante ha peraltro innescato anche un'interrogazione parlamentare. Dopo aver rilevato che nessuna norma o regolamento consente, dopo la legge n. 413/1991, la pubblicazione dei dati reddituali della generalità dei contribuenti, il firmatario dell'interrogazione aveva chiesto ai Ministri interessati quali provvedimenti intendessero assumere per far immediatamente cessare la diffusione generalizzata dei dati relativi agli imponibili IRPEF (si veda l'interrogazione a risposta scritta presentata il 14 marzo 2007 dal sen. Stefano Morselli). Non risulta peraltro che i Ministri interessati (dell'Economia e Finanze e dell'Interno) abbiano mai risposto a detta interrogazione.

È dunque singolare che l'Agenzia delle entrate abbia di colpo deciso di salire di livello, e, rivedendo la propria prassi precedente (in essere almeno dal 2001), noncurante della modifica normativa apportata all'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973 dalla legge n. 413/1991, e forse sottovalutando o mal interpretando le precedenti prese di posizione del Garante della Privacy, abbia deciso di pubblicare i redditi dei contribuenti addirittura su Internet. Tale modalità di pubblicazione, come correttamente osserva-

to dal Garante della Privacy nel dichiarare l'illegittimità della pubblicazione dei redditi su Internet, va molto al di là di quanto prescrive il quarto comma dell'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973, che prevede una consultabilità degli elenchi limitata nel tempo (un anno) e nello spazio (a livello comunale). Senza contare che, come detto, a seguito delle modifiche recate dalla legge n. 413/1991 non è più previsto che gli elenchi nominativi dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione contengano anche il reddito complessivo dichiarato.

Non si può però chiudere l'intervento senza soffermarsi, sia pur brevemente, sulla opportunità o l'utilità, anche *de iure condendo*, di una diffusione della generalità delle dichiarazioni dei redditi. Il tema è cioè quello delle basi giustificatrici, in termini di interesse pubblico, di una norma di settore che imponga la pubblicazione di tutte le dichiarazioni presentate. Mi sembra in specie che non si possa prescindere dall'individuazione di un interesse pubblico alla *disclosure*, essendo altrimenti difficile giustificare la compressione della privacy e del diritto alla riservatezza della situazione patrimoniale del contribuente. Senza contare che, nel breve spazio di tempo in cui le dichiarazioni dei redditi sono state conoscibili, anche in conseguenza della pubblicazione effettuata da molte testate giornalistiche, una tale conoscenza ha prodotto solo *gossip*, invidia sociale o motivo di risentimento, e che dunque l'interesse pubblico alla «trasparenza» dei redditi dichiarati non sembra affatto di intuitiva evidenza.

In primo luogo, per motivare un profilo di pubblico interesse nella *disclosure* generalizzata della totalità delle dichiarazioni, potrebbe essere invocata la *ratio* e la giustificazione dell'imposta, che come noto costituisce una obbligazione di riparto dei carichi pubblici. Potrebbe cioè essere sostenuto un interesse civico, da parte degli appartenenti alla collettività organizzata, a conoscere, secondo condizioni di reciprocità, in che modo il concorso alle spese pubbliche si ripartisce tra la comunità dei propri simili. Questo argomento potrebbe avere una maggiore forza relativa nell'ambito di comunità ristrette e relativamente omogenee, mentre sembra più sfumato in un sistema di fiscalità di massa che introita ogni anno 40 milioni di dichiarazioni. In una simile situazione la capillare conoscenza dei redditi dichiarati da molti milioni di concittadini sarebbe velleitaria e perderebbe comunque di significato nell'ottica indicata, che verrebbe meglio perseguita da una categorizzazione dei redditi dichiarati e dal raggruppamento degli stessi a fini statistici (onde conoscere, ad esempio, il reddito medio dichiarato da categorie omogenee di lavoratori autonomi, di agricoltori, ecc.).

Taluni hanno affermato, e tra questi l'Agenzia delle entrate, che la diffusione delle dichiarazioni perseguirebbe un interesse pubblico alla trasparenza, in sé, dei dati reddituali; al tempo stesso la pubblicazione degli elenchi consentirebbe un «controllo sociale» diffuso sulla veridicità o verosimiglianza di quanto dichiarato dagli altri contribuenti, ed un deterrente all'evasione. Altri hanno a ciò obiettato che in questo modo si incentiverebbe la delazione, con esiti difficilmente prevedibili e con il rischio di lacerazioni e conflitti sociali.

Ora, mi sembra che alle asserite esigenze di «trasparenza» e generalizzata conoscibilità dei dati reddituali, anche ai fini di un controllo diffuso - su basi locali - della loro verosimiglianza, non vada attribuita troppa enfasi. Non va infatti dimenticato che nelle dichiarazioni dei redditi confluisce solo una piccola parte della reale situazione reddituale, patrimoniale e finanziaria del contribuente: basti pensare alle rendite finanziarie, che non sono tassate alla fonte e restano nell'anonimato, e ai cespiti tassati catastalmente, che non sono affatto indicativi dei reali redditi percepiti dal soggetto. Si pensi inoltre alla complessiva situazione patrimoniale dei contribuenti, che non è oggetto di dichiarazione e dunque non può avere, neanche volendo, una diffusione generalizzata ed un regime di «trasparenza» paragonabile a quello cui possono tecnicamente essere assoggettati i redditi dichiarati ed acquisiti telematicamente dall'Amministrazione finanziaria.

Si può ancora notare che demandare il giudizio di verosimiglianza dei redditi dichiarati ad un controllo «sul territorio» operato dai cittadini rischia di produrre una notevole mole di «errori» nel sistema. Il rischio, cioè, è che i singoli valorizzino apparenti discrepanze tra il reddito dichiarato ed il tenore di vita dei propri vicini di casa per inoltrare denunce ed esposti agli Uffici finanziari. È facile immaginare iniziative per segnalare agli Uffici la presenza di contribuenti che, a fronte di bassi redditi dichiarati, vivono in lussuose ville e girano in Porsche, salvo poi scoprire che l'auto è in leasing e che sulla villa grava un mutuo ipotecario; oppure salvo scoprire che il fortunato vicino di casa deriva i propri redditi da investimenti finanziari esclusi da IRPEF e da obblighi dichiarativi. All'opposto, si pensi al caso di evasori che, preferendo quadri d'autore e gioielli a costose auto sportive e ad immobili di pregio, riescono ad occultare i propri investimenti patrimoniali sottraendosi così ad ogni controllo sociale.

Non è agevole, in conclusione, dimostrare un interesse pubblico alla trasparenza ed alla pubblicazione on line dei dati reddituali dichiarati dalla generalità dei contribuenti; in ogni caso, anche se si possono trovare

argomenti a favore di una tale accentuata forma di «trasparenza» (ma ne esistono molti anche di segno contrario), non mi pare che gli stessi siano solidi al punto da giustificare l'introduzione di una deroga alle norme in materia di protezione dei dati personali.

■ **La pubblicazione delle dichiarazioni: uno strumento poco utile nella lotta all'evasione**

Mauro Vantaggio

La pubblicazione degli elenchi delle dichiarazioni 2005, che ha suscitato molte reazioni di segno opposto fino alla sua cancellazione, si presta a considerazioni di tipo giuridico e ad altre, di opportunità o di tipo sociologico.

Del resto, nel campo tributario non è infrequente che, a livello politico o sui media, siano tacciate di illegittimità misure legislative (per pretesa incostituzionalità) o condotte amministrative (perché considerate non conformi alla legge) che, viceversa, sono «soltanto» inopportune, infelici, intempestive, socialmente non condivise, e così via.

I sostenitori della pubblicazione su Internet si rifanno, come è noto, alle disposizioni in materia di accertamento e di IVA che consentono, a certe condizioni, la divulgazione degli elenchi dei contribuenti, ma tali disposizioni - all'epoca della loro introduzione - si inserivano nel più generale contesto della partecipazione dei Comuni all'accertamento fiscale. Teoricamente, detta partecipazione costituirebbe un valido strumento di contrasto all'evasione: gli enti locali infatti, operando «sul territorio», conoscerebbero il relativo tessuto sociale ed economico e potrebbero giudicare della credibilità dei dati contenuti nelle singole dichiarazioni.

In realtà un simile meccanismo, al di là delle modifiche normative precisamente indicate da Stevanato, non ha mai funzionato, per varie ragioni. In primo luogo, gli enti territoriali (ai quali, anche dopo la piccola «svolta federalista» degli anni novanta, sono stati riservati l'ICI e tributi propri sulle affissioni e la pubblicità, lo smaltimento dei rifiuti, ecc.) non dispongono di idonee professionalità in materia di imposte sui redditi e di IVA, nonché di Uffici «dedicati», poiché si occupano di tali ultimi tributi solo di riflesso: a parte la «teorica» partecipazione all'accertamento di cui si sta parlando, la legge consente loro di applicare talune addizionali,

Mauro Vantaggio - Ricercatore in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

il cui imponibile è completamente appiattito su quello dell'imposta principale. E, del resto, è agevole osservare quanto dieci anni di applicazione dell'imposta non siano stati mediamente sufficienti alle Regioni per dotarsi delle strutture necessarie a gestire, in modo autonomo ed efficiente, l'accertamento, l'applicazione delle sanzioni, l'attività interpretativa e l'assistenza ai contribuenti in materia di IRAP (11).

Inoltre, nei grandi Comuni sussistono una notevole spersonalizzazione delle pratiche amministrative e una certa despecializzazione del personale rispetto alla realtà economica nel quale opera. Perciò si verifica, in scala più piccola, ciò che accade a livello erariale, e cioè che il funzionario non conosce il singolo contribuente, né ha particolare contezza di ciò che accade nei vari settori di attività o nelle singole zone (quartieri). Nei Comuni piccoli, invece, si realizza il fenomeno contrario e, a causa di frequenti parentele e amicizie, non sarebbe facile convincere il funzionario al controllo (e talvolta alla delazione) rispetto a tributi che, in ultima analisi, neppure costituiscono entrate proprie del Comune, se non per le addizionali.

Fatto questo breve inciso, resta da confermare, con Stevanato, che le norme dei decreti sull'accertamento e sull'IVA, da taluni invocate, non avrebbero autorizzato, di per sé, l'Amministrazione a rendere disponibili su Internet gli elenchi delle dichiarazioni.

In realtà il singolo cittadino può solo recarsi (es. art. 69, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973) presso un Comune, o presso un ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, e chiedere, nell'anno successivo al deposito degli elenchi formati a norma dello stesso articolo, di prendere visione dei dati relativi a contribuenti il cui domicilio fiscale insista sul territorio di quel Comune o ufficio.

Occorre ricordare, per converso, che nell'ordinamento non esiste un vero e proprio «diritto alla riservatezza fiscale», cioè un diritto personale e assoluto a che i terzi non conoscano il reddito complessivo (o l'ammontare delle operazioni rilevanti ai fini IVA) di ciascun contribuente. Le stesse norme sulla privacy trattano i dati fiscali alla stregua di innumerevoli altre informazioni riguardanti il cittadino (e non come «dati sensibili»), per le quali esiste un certo livello di protezione, eventualmente superabile con il consenso espresso dell'interessato, o se sono in gioco ad es. valori costituzionalmente rilevanti.

Rispetto alla prima eventualità, è noto come in tempi recenti un mini-

(11) Si veda anche il Forum sulle nuove concezioni del federalismo fiscale, in questo stesso numero di *Dialoghi*, a pag. 24.

stero abbia reso disponibili sul web, previa acquisizione del consenso degli interessati, i dati reddituali dei suoi dipendenti.

Resta da valutare la seconda ipotesi, e cioè se la diffusione al pubblico delle dichiarazioni possa essere giustificata da principi di rilevanza costituzionale, per esempio il «principio del concorso» (di tutti i cittadini alle spese pubbliche) o quello di capacità contributiva (in ossequio a cui la misura della partecipazione di ciascuno è data dalla sua ricchezza, quale si manifesta in varie forme, economicamente rilevanti: reddito, patrimonio, consumi, ecc.). Principi che potrebbero essere unificati in quello della «giusta imposta», laddove l'imposta è giusta per il singolo, cioè ragionevolmente correlata alla sua ricchezza, non espropriativa e possibilmente non troppo complessa nelle modalità di applicazione (dichiarazioni, comunicazioni, modi di versamento, ecc.). Ma la stessa imposta dev'esser «giusta» anche a livello collettivo, cioè equamente distribuita fra i consociati, senza permettere che coesistano sacche di evasione per alcune categorie, e carichi eccessivi per altre.

Orbene, siamo convinti che - malgrado le apparenze - la pubblicazione delle dichiarazioni reddituali non serva granché a garantire la «giusta imposta», né a contrastare l'evasione. Ciò in quanto non tiene conto di almeno quattro fattori.

a) L'importo del reddito complessivo esposto in dichiarazione non è sempre indicativo dell'effettiva situazione del contribuente: a parte il caso di redditi esenti, negli ultimi anni il legislatore ha spesso preferito sacrificare la progressività dell'IRPEF a scapito di altre esigenze, quali la celerità dell'incasso, la certezza del gettito, la semplicità applicativa o l'avvio di politiche incentivanti: di qui il proliferare di imposte sostitutive e ritenute a titolo d'imposta.

b) L'argomento della «trasparenza sociale» non tiene conto del fatto che certi imprenditori e professionisti, nonché i «privati» facoltosi, possono accedere a costose consulenze e allocare la loro ricchezza in società italiane o estere, trust, ecc.; nel contempo, gli esponenti della criminalità organizzata e quelli di talune categorie professionali tendono a valersi di persone fisiche quali prestanome.

c) La pubblicazione dei dati delle dichiarazioni non tiene conto non solo delle società ed enti che eventualmente fanno capo ad una certa persona, ma neppure dei rapporti personali e familiari (leciti) di essa: ad esempio, una signora risulta non avere redditi, ma il marito ne possiede di importo elevato, e lui ed i figli sono intestatari di proprietà immobiliari; oppure, ella è amministratrice di una società (di persone, o piccola

s.r.l.) senza percepire compensi, però i redditi della stessa società sono attribuiti «per trasparenza» ai suoi familiari.

d) La ricchezza non è espressa solo dal reddito, ma - specialmente in una società complessa come la nostra - si articola in varie possibili forme (per esempio il patrimonio immobiliare o la disponibilità finanziaria espressa da conti correnti, titoli, ecc.), con differenti provenienze. Se non vi fossero successioni e donazioni dirette e indirette, non si spiegherebbe ad esempio come una giovane coppia di precari possa ritrovarsi un'abitazione di un certo pregio.

È per tutto questo che la pubblicazione delle dichiarazioni dei redditi non sembra rispondere all'obiettivo che le assegnano i suoi sostenitori, e cioè il contrasto all'evasione attraverso lo strumento del «controllo sociale».

La pubblicazione su Internet potrebbe anche essere introdotta per legge, senza essere di per sé illegittima. Semplicemente, però, essa provoca più inconvenienti che benefici, genera curiosità morbose, scatena il pettegolezzo, come rilevava Stevanato, permette di arrivare a conclusioni troppo rapide per essere probabilisticamente attendibili. Un individuo con reddito dichiarato molto inferiore a quello presunto dai suoi conoscenti si troverà criticato da alcuni («evasore»), dileggiato da altri («poveraccio»), ammirato da chi considera l'evasione una furbizia o una legittima difesa. In nessun caso, e per tutti i motivi esposti in precedenza, tali reazioni esterne consentiranno di effettuare un'analisi equilibrata della sua situazione fiscale. Il contrasto all'evasione spetta all'Amministrazione finanziaria, che deve svolgerla con strumenti normativi ed operativi adeguati, professionalità, consapevolezza e con pienezza di poteri da esercitare all'interno di un procedimento snello ed equilibrato, lontano da fanfare mediatiche.

■ **L'illusorio simbolo della ricchezza complessiva e i rischi extrafiscali**

Raffaello Lupi

Concordo totalmente con gli Autori che precedono sull'abrogazione implicita, di diritto o di fatto, delle disposizioni che consentivano a chiunque di informarsi sulle dichiarazioni dei redditi altrui. La partecipazione dei Comuni all'accertamento non è mai divenuta realtà operativa, e la disposizione sulla consultabilità degli elenchi dei contribuenti era oggettivamente superata. Tuttavia una soppressione esplicita di tale disposi-

zione avrebbe potuto essere strumentalizzata, sul piano mediatico, come un attacco alla trasparenza, un omaggio agli evasori e via enumerando.

Se il problema contingente della base normativa alla pubblicazione dei dati dichiarati sta grossomodo nei termini indicati da Stevanato, quello più filosofico della «trasparenza fiscale», della conoscenza da parte di ciascuno dei «redditi analiticamente dichiarati» da tutti, è stato bene impostato da Vantaggio. A prima vista la prospettiva di un malinteso interesse collettivo alla conoscenza della situazione economico-fiscale degli altri ha un certo fascino; se infatti esiste un solenne obbligo costituzionale di solidarietà, dove «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» perché non rendere pubblici i documenti che lo consacrano? Il fascino elementare di questo ragionamento è confermato da sondaggi Internet dei maggiori quotidiani nazionali, ma è semplicistico per molte ragioni. Vantaggio già correttamente rilevava che non c'è nessun modello da cui risulti la situazione economica globale, la «capacità contributiva» di Tizio o di Caio. Il modello unico non è paragonabile all'antico censo romano o alle schede dei catasti medievali, tra cui quello fiorentino del 1427, dove si cercava di indicare la situazione patrimoniale complessiva delle persone, ai fini della ripartizione delle spese pubbliche. Quest'ultima avveniva in base a una capacità economica relativa, degli uni rispetto agli altri, in contesti dove tutti si conoscevano, tipici di piccole comunità che ruotano attorno al parroco, al sindaco, al medico condotto, al maresciallo dei carabinieri e a pochi notabili per censo. Era una fiscalità di tipo condominiale dove si stimavano empiricamente i pesi economici relativi dei vari consociati (sistema del contingente) (12), che non è stata mai totalizzante e della quale sono venute meno da secoli le condizioni, cioè una società fatta di piccole comunità coese, con una forte conoscenza reciproca. Nella nostra società spersonalizzata, come rileva giustamente Vantaggio, la capacità economica viene rilevata a compartimenti stagni e il modello unico non è la fotografia della «capacità contributiva», ma solo la raccolta di specifici redditi «qualificati», di solito ordinari e di lavoro, che sono sempre meno fedelmente lo specchio della situazione

(12) Penso infatti alle imposte capitarie (focatico, testatico) e al connesso sistema del contingente, che ripartiva il carico fiscale necessario per il fabbisogno statale tra le varie Comunità, Comuni, Regioni dei Regni italici ed in seguito dello stesso Stato post-unitario; veniva lasciata poi ampia libertà alle comunità locali su come ripartire al loro interno le singole quote, in base al tenore di vita, alla posizione sociale attribuita a ciascuno nella propria comunità.

economica delle persone. Ma anche gli appena citati catasti o i censi dell'Antica Roma servivano a necessità finanziarie straordinarie, in occasioni di guerre o altre necessità, perché altrimenti le tasse, anche allora, si pagavano in modo tendenzialmente anonimo, come oggi l'IVA o l'imposta di bollo. Se riflettiamo ci accorgiamo infatti che anche nella storia è spesso improprio parlare di «tasse di Tizio o Caio» e che esse si pagavano semplicemente facendo la spesa, perché si possedevano beni o si redigevano specifici contratti. Anche oggi le dichiarazioni riguardano solo pochi redditi annui, ma non dati economici, come la ricchezza finanziaria e la ricchezza patrimoniale, specie di pertinenza di familiari o di società. In una società in cui la capacità contributiva è sempre più frammentata tra reddito, patrimonio, consumo, prestazioni occasionali, ecc., conoscere i redditi IRPEF di un soggetto è un'indicazione parziale e sperequata rispetto alla ricchezza reale, come rilevano anche gli Autori precedenti.

L'esistenza di un archivio fiscale aperto al pubblico pone poi una serie di altri problemi di rapporto tra un adempimento di diritto amministrativo, come la dichiarazione fiscale, e l'utilizzazione dei relativi dati economici nelle controversie tra privati; potrebbe trattarsi di creditori interessati a conoscere la situazione patrimoniale dei propri debitori ai fini dell'esecuzione coattiva, oppure al coniuge separato interessato a conoscere il reddito dichiarato dall'altro coniuge per richiedere un maggior ammontare di alimenti. All'opposto, chi si oppone a una richiesta di risarcimento a suo avviso eccessiva potrebbe farsi forte dei modesti redditi dichiarati dalla controparte per indurla a più miti pretese. Di fronte a queste utilizzazioni appare riduttivo rilevare (13) che in base al Codice della privacy la tutela è ridotta per le informazioni di natura economica. Alcune informazioni di natura economica, come le spese per determinati consumi di beni o servizi, appaiono di scarsa rilevanza ai fini della tutela della riservatezza. Mettere però a disposizione di chiunque informazioni sulla situazione patrimoniale complessiva delle persone appare un po' più pericoloso. Se poi si dovesse dare davvero tanta enfasi al dovere d'imposta, all'eguaglianza fiscale, alla corretta informazione in ambito sociale sull'adempimento da parte di ciascuno del dovere di contribuire secondo le proprie disponibilità al bilancio pubblico (14), allora bisognerebbe rendere pub-

(13) Come fa M.P. Guerra su lavoce.info.

(14) M.P. Guerra, *lavoce*, cit.

bliche anche le rendite finanziarie, i terreni edificabili, i beni posseduti mediante società, apprestando un vero e proprio armamentario da «grande fratello fiscale». Le affermazioni di Guerra sono in astratto corrette, ma in concreto non esiste alcun documento da cui possa presumersi la capacità economica globale delle persone, concetto talmente complesso che da tempo ogni sistema fiscale ha rinunciato ad inseguirlo.

■ **Le proposte di modifica alla disciplina della pubblicazione delle dichiarazioni**

Dario Stevanato

Nelle more della pubblicazione degli interventi sul putiferio scatenato dalla pubblicazione delle dichiarazioni dei redditi on line, è stata predisposta dal nuovo Governo una manovra (15) che modifica l'art. 69 del D.P.R. n. 600/1973, e l'art. 66-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Con una identica formulazione, dette norme prevedono una modifica alla disciplina sulla pubblicazione degli elenchi dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi e dell'IVA. Di rilievo è anzitutto il riferimento alla legge sulla privacy (D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196), come ambito normativo da cui derivano diritti da rispettare, nell'attuazione di un «principio di trasparenza nell'ambito dei rapporti fiscali in coerenza con la disciplina prevalente negli altri Stati membri».

Le norme di cui sopra, come riformulate dalla manovra, mantengono il principio del deposito degli elenchi dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione, sia presso l'Ufficio finanziario che presso i Comuni interessati, per la durata di un anno. Viene però aggiunto, rispetto alla precedente formulazione, che la modalità di visione ed estrazione di copia degli elenchi, durante il periodo annuale del deposito degli stessi, è regolato dalle norme sull'accesso agli atti amministrativi (artt. 22 ss. della legge 7 agosto 1990, n. 241). Ciò comporta che per ottenere gli elenchi il richiedente dovrebbe trovarsi in una posizione qualificata, dimostrare cioè di avere uno specifico interesse alla consultazione ed all'estrazione di copia degli elenchi. La prima sensazione, dunque, è che il rinvio alle norme sul diritto di accesso, oltre a proceduralizzare la richiesta dei dati contenuti negli elenchi (ed a rendere anche possibile una tutela giurisdizionale nei con-

(15) D.L. 25 giugno 2008, n. 112, al momento di andare in stampa, non ancora convertito in legge.

fronti di un eventuale rifiuto della Pubblica amministrazione), abbia l'effetto di restringere significativamente le possibilità di accesso agli elenchi, quantomeno nella loro interezza. È infatti da chiedersi se sia possibile, per una testata giornalistica o un rotocalco, richiedere copia integrale degli elenchi dei contribuenti, ai fini della loro pubblicazione, allegando, come interesse all'accesso ai dati, il diritto di cronaca. Mi sembra più plausibile che simili richieste possano essere rivolte ai dati relativi a singoli soggetti, aventi, per il loro ruolo nella società (politici, imprenditori di successo, sportivi professionisti, ecc.), una visibilità pubblica. Questa limitazione ad un diritto di accesso generalizzato agli elenchi mi sembra ancora più evidente per i privati, i quali potranno accedervi solo in modo selettivo (si pensi al caso dell'accesso motivato da finalità di tutela giurisdizionale, come la moglie che abbia una causa con l'ex marito per gli alimenti).

Va poi menzionata la disciplina sanzionatoria di nuovo conio. Con un comma aggiunto agli articoli sopra citati è infatti stabilito che, «fuori dai casi sopra previsti, la comunicazione o diffusione, totale o parziale, con qualsiasi mezzo, degli elenchi o di dati personali ivi contenuti, ove il fatto non costituisca reato, è punita con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da cinque mila euro a trenta mila euro. La somma può essere aumentata sino al triplo quando risulta inefficace in ragione delle condizioni economiche del contravventore».

A prima vista, le sanzioni previste sembrano insufficienti a fungere da deterrente nei confronti dei media e della stampa (giornali, riviste a larga diffusione, ecc.), visti i profitti che si possono ricavare dalla pubblicazione (come le recenti vicende dimostrano, è stato grande l'interesse del pubblico per i dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi). Va però considerato che viene espressamente fatto salvo il caso che la comunicazione o diffusione dei dati costituisca reato, ed a questo proposito occorre rilevare che la legge sulla privacy è corredata da alcune sanzioni penali, tra cui quella prevista dall'art. 167, che punisce con una pena detentiva fino a due anni chiunque, al fine di trarne un profitto, provvede alla illecita comunicazione o diffusione dei dati personali.

Mi sembra dunque che, a caldo, le modifiche normative su riportate comportino un significativo restringimento delle possibilità di accedere ai dati contenuti negli elenchi, non tanto per il deterrente delle sanzioni amministrative pecuniarie, quanto per il filtro rappresentato dai limiti posti al diritto di accesso, e per la presenza sullo sfondo, in caso di violazioni e di un trattamento illecito dei dati, di sanzioni penali detentive.

■ Forum

Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione

di Dario Stevanato, Raffaello Lupi, Maria Cecilia Guerra, Clara Busana Banterle

Le attuali proposte di federalismo fiscale si innestano sul tema dei trasferimenti statali del gettito, attribuendo alle Regioni una compartecipazione ai tributi erariali fortemente correlata alla capacità fiscale del territorio. Questo modello non punta ad attribuire alle Regioni una maggiore autonomia tributaria, ad assegnare loro poteri decisionali sull'entità del prelievo; si intende invece attuare un decentramento delle entrate fiscali, riassegnando alle singole comunità locali il gettito originato sul loro territorio.

■ La questione

Dario Stevanato

Il federalismo fiscale è una delle priorità nell'agenda della nuova compagine governativa. Occorre tuttavia chiedersi a quale modello di fiscalità locale rimandino le proposte che sono state avanzate da importanti forze politiche di centro-destra.

In apparenza, l'abolizione dell'ICI (in una versione più soft, solo sulla prima casa) (1) sembra in controtendenza rispetto all'idea di «federalismo» (fiscale). Può cioè apparire strano che, nel momento in cui sono più forti le pressioni, anche dell'opinione pubblica, per una maggiore autonomia impositiva e di spesa delle Regioni e degli enti locali, si proponga un depotenziamento del più importante tributo locale, vero e proprio perno della fiscalità dei Comuni, il cui gettito annuale è di circa 12 miliardi di euro (di cui circa un quarto riferibile all'abitazione principale). Questo

(1) D.L. 27 maggio 2008, n. 93, al momento di andare in stampa, non ancora convertito in legge.

depotenziamento sta dunque suscitando critiche tra i commentatori ed un qualche allarme nei Comuni, per la temuta erosione degli attuali spazi di autonomia finanziaria.

In realtà, alla perdita del gettito ICI si provvederebbe verosimilmente con dei prelievi fiscali compensativi, ed attraverso il meccanismo dei trasferimenti statali. Ed è proprio sul tema dei trasferimenti che si innestano le attuali proposte di federalismo, prendendo spunto da un disegno di legge della Lombardia, che vorrebbe attribuita alle Regioni una compartecipazione ai tributi erariali fortemente correlata alla capacità fiscale del territorio (il 15% del gettito IRPEF, l'80% di quello IVA, ecc.).

Questo modello, a ben vedere, non punta ad attribuire alle Regioni una maggiore autonomia tributaria, ad assegnare loro poteri decisionali sull'entità del prelievo; si intende invece attuare un decentramento delle entrate fiscali, riassegnando alle singole comunità locali il gettito originato sul loro territorio. Lasciando allo Stato la selezione dei presupposti impositivi e dei cespiti da tassare, come pure le decisioni circa il livello complessivo del prelievo.

Le Regioni, in base a tale progetto, non avrebbero dunque voce in capitolo né al momento di stabilire l'intensità dei servizi da erogare e l'impegno di spesa, né sul versante del livello di contribuzione da chiedere agli appartenenti alla comunità regionale. La pressione fiscale sarebbe infatti eterodeterminata, con una perdita di autonomia anche nelle decisioni di spesa: le risorse da investire a livello locale per servizi e pubbliche funzioni potrebbero infatti risultare sovrabbondanti o all'opposto, per i territori con minore capacità fiscale per abitante, insufficienti. Insomma, un modello di federalismo fiscale incentrato su una compartecipazione molto spinta al gettito erariale generato sul territorio - anche se presenta qualche pregio, come tra breve diremo - non sembra il più idoneo né per attribuire agli enti pubblici territoriali una potestà decisoria dal lato della spesa e del livello di servizi pubblici ritenuto desiderabile, né per modulare in modo decentrato l'imposizione fiscale.

Si intravede inoltre, dietro a questa concezione, un drastico ridimensionamento della funzione (re)distributiva e solidaristica del prelievo tributario, ed una rivisitazione del «principio del beneficio» come presupposto giustificativo del prelievo fiscale. È vero che le imposte continuerebbero ad essere determinate in relazione alla capacità economica del singolo, indipendentemente dai servizi richiesti e ricevuti su base individuale; tuttavia, attribuendo agli enti pubblici territoriali una forte compartecipazione

al gettito erariale, le imposte pagate darebbero diritto ad un maggior godimento di servizi su base locale.

Dietro a questo disegno c'è dunque un'idea, per quanto *sui generis*, di commutatività: uno scambio tra tributi pagati e spesa pubblica spendibile sul territorio. L'imposta, pur se commisurata alla capacità economica del singolo, e non ai servizi da questo richiesti, assicurerebbe alla collettività territorialmente delimitata, cui il contribuente appartiene, un certo ammontare di controprestazioni.

Resterebbe peraltro da stabilire su quali basi effettuare la riattribuzione del gettito: se per le persone fisiche la residenza nel territorio della Regione sembra un indice idoneo allo scopo, più complessa è la situazione per le società e gli enti, che potrebbero avere la sede legale in una Regione ma svolgere la propria attività e produrre ricchezza con insediamenti posti in altre Regioni, e con personale ivi localizzato. Per risolvere il problema si potrebbe peraltro attingere alle soluzioni ideate per l'IRAP e la ripartizione su base regionale del relativo gettito.

Un modello di federalismo fiscale imperniato su una forte compartecipazione al gettito erariale presenta, come detto, dei vantaggi sul piano applicativo, spesso trascurati dall'analisi economica. L'attribuzione di una vera e propria autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali (con la conseguente istituzione di tributi propri) comporterebbe infatti, oltre al proliferare di nuove forme di prelievo in aggiunta a quelle esistenti (con aumento della complessità del sistema e dei costi di *compliance*), notevoli difficoltà per gli enti pubblici territoriali sul piano dei controlli e della riscossione, visto che se ne dovrebbero occupare soggetti sprovvisti delle necessarie competenze e risorse. Il sistema della compartecipazione al gettito erariale avrebbe invece il pregio di mantenere le necessarie funzioni in capo all'Amministrazione finanziaria, e di poter essere realizzato senza soverchi costi e sforzi organizzativi.

■ Un federalismo fiscale senza imposte locali?

Raffaello Lupi

La soluzione «federalista» prospettata sopra ha molti vantaggi in termini di immagine e di adempimenti dei Comuni e delle Regioni: essa infatti non costringe gli enti locali ad «imporre nuovi tributi», e quindi - come oggi si dice - a «mettere le mani in tasca ai cittadini». Questo antipatico compito continuerebbe a spettare allo Stato, mentre agli Enti lo-

cali verrebbe attribuita solo una quota del gettito, anche piuttosto consistente. In questo modo si avrebbero solo gli onori (il gettito), senza gli oneri, cioè l'organizzazione delle entrate, l'impopolarità connessa alla tassazione, ecc.

Molti sapranno, anche da informazioni riportate sulla stampa, che meccanismi simili sono in vigore già per alcune Regioni a statuto speciale, come il Friuli-Venezia Giulia (cui è dedicato l'intervento successivo) e la Sicilia; qui si pone un problema forse diverso dalla ripartizione del gettito di una imposta unica come l'IRAP. Occorre infatti suddividere il gettito di imposte economicamente relative a terzi, come l'IVA, ovvero anche giuridicamente relative a terzi, come le ritenute alla fonte; penso anche ad esempio all'imputazione del gettito dell'imposta sostitutiva sui redditi finanziari per le posizioni di risparmio amministrato, gestite da una grande banca, operante con clienti su tutto il territorio nazionale. Insomma, l'imputazione di un gettito a un determinato territorio può comportare una serie di bilanciamenti difficili tra precisione, semplicità, snellezza delle procedure, operatività delle aziende. È però una via da prendere in considerazione, almeno a livello di riflessione, in quanto la moderna fiscalità analitico-aziendale offre prima di tutto pochi spazi di tassazione agli Enti locali, incapaci (come del resto gli organi centrali statali) di fronteggiare efficacemente una capacità economica polverizzata tra innumerevoli contribuenti, ciascuno dei quali debitore di un modesto importo unitario (vedi esperienza ICI). L'alternativa era servirsi dell'apparato di prelievo statale, incentrato sulle grandi organizzazioni aziendali, segnalatrici della capacità economica dei rispettivi collaboratori, come era avvenuto per le addizionali comunali e regionali, il cui peso andava però in buona parte a ricadere sui redditi di lavoro. La soluzione descritta in questo forum scavalca quantomeno il problema dell'organizzazione parallela del prelievo locale rispetto a quello erariale. Fa tutto lo Stato, che per molti aspetti è più efficiente, e comunque meno frammentato organizzativamente, e poi trasferisce una quota del gettito. Non a caso queste forme di federalismo sono state discusse anche sul sito lavoce.info e sul sito della CGIA di Mestre (<http://cgia.slowdata.com/>) in un intervento dal titolo «Federalismo fiscale a costo zero per lo Stato». Naturalmente questo pone alcuni problemi perequativi tra zone ricche e zone povere, che si pongono già nei rapporti tra Regioni e Comuni, aspetti su cui si soffermeranno i contributi che seguono.

■ Il rischio di sperequazioni

Maria Cecilia Guerra

Il nodo fondamentale che deve essere sciolto per realizzare il federalismo fiscale nel nostro Paese è individuare le modalità che permettano di conciliare due diverse esigenze. Da un lato dare attuazione alla tutela costituzionale che richiede il finanziamento integrale delle funzioni che gli enti decentrati sono chiamati, istituzionalmente, a svolgere, ponendo particolare attenzione alla tutela dei livelli essenziali delle prestazioni a garanzia dei diritti sociali ed economici che devono essere garantiti in modo uniforme e adeguato su tutto il territorio nazionale. Dall'altro, assicurare margini di autonomia a tali enti perché possano differenziare la loro offerta di servizi, sia quantitativamente che qualitativamente, per soddisfare preferenze specifiche delle comunità che li compongono.

È proprio sul legame che deve essere riconosciuto fra entità e modalità del finanziamento e natura delle funzioni affidate ai diversi enti che si differenziano profondamente il disegno di legge presentato nell'estate scorsa dal governo Prodi e quello della regione Lombardia, fatto proprio dal programma elettorale del Popolo della libertà.

Il disegno di legge del governo Prodi lega esplicitamente modalità e ammontare del finanziamento dei diversi livelli di governo alle funzioni di cui essi sono responsabili. In particolare, riconosce alle spese delle Regioni, relative a materie per le quali spetta allo Stato la definizione dei livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, comma 2, lett. m) a garanzia dei diritti sociali e economici di tutti i cittadini su tutto il territorio nazionale, e alle spese relative alle funzioni fondamentali, svolte dai Comuni e individuate dalla legge statale ai sensi della lett. p) del secondo comma dell'art. 117 della Costituzione, un finanziamento integrale, garantito dallo Stato centrale, la cui quantificazione richiede la definizione di standard di offerta e l'assistenza di trasferimenti perequativi di tipo verticale ispirati al criterio del fabbisogno. È proprio questa scelta esplicita che lo caratterizza come approccio «solidale», in quanto è lo Stato centrale che si fa garante della tutela dei livelli essenziali delle prestazioni, considerati quindi espressione essenziale dei diritti di cittadinanza. Il riferimento a standard quantitativi ha la duplice funzione, da un lato, di individuare un finan-

Maria Cecilia Guerra - Professore ordinario di Economia politica presso l'Università di Modena e Reggio Emilia

ziamento quantitativamente adeguato e correttamente ripartito territorialmente, dall'altro di responsabilizzare gli enti decentrati ad adeguare la propria offerta di servizi agli standard finanziati, ed è assistito in questo da apposite procedure di monitoraggio e sanzione.

Minore necessità di tutela e maggiore autonomia di finanziamento è invece riconosciuta dal disegno di legge in questione alle altre spese regionali e comunali il cui finanziamento, affidato in forma prevalente a partecipazioni o addizionali o sovrimposte di tributi erariali, è assistito da una perequazione (incompleta) ispirata al principio della capacità fiscale. È in quest'ambito che maggiormente si sviluppa la possibilità di un'offerta differenziata a livello locale, relativamente alla quale gli enti decentrati che vogliono offrire di più possono farlo, rispondendo direttamente ai propri cittadini delle risorse che da essi prelevano e sfruttando al massimo la loro capacità di essere più efficienti sia nella gestione dei servizi che nel prelievo tributario.

Il legame fra finanziamento e funzioni non è invece centrale nel progetto di legge della Regione Lombardia, il cui principio ispiratore è quello secondo cui il gettito dei tributi che origina da un territorio, anche qualora sia relativo a tributi erariali, appartiene a quel territorio, indipendentemente da quali siano le funzioni che con tali risorse devono essere finanziate. Il finanziamento delle Regioni avviene allora prevalentemente con forme di partecipazione ai tributi erariali, cui è affidato il compito di spostare in misura rilevante il gettito attualmente incamerato dallo Stato alle Regioni stesse. I trasferimenti perequativi, cui è affidata, contestualmente, la duplice finalità di perequare la capacità fiscale e garantire il finanziamento dei livelli «minimi» essenziali delle prestazioni sono di tipo orizzontale: sono cioè concepiti come trasferimenti da parte delle Regioni più ricche alle Regioni più povere, monitorati dalle prime, che ne sindacano l'impiego efficiente e sono arbitre di ridurli in caso di «sprechi». La perequazione inoltre non può colmare più del 50% della differenza nelle capacità fiscali. In questo approccio, la tutela dei livelli essenziali, definiti non a caso «minimi», più che discendere da un diritto di cittadinanza che è riconosciuto a tutti i cittadini italiani, indipendentemente dall'appartenenza a questo o quel territorio, si configura come un atto di benevolenza esercitato dai territori ricchi nei confronti dei territori poveri. Il ricorso massiccio alle partecipazioni, che per la sola IVA spostano 92 miliardi di euro dallo Stato alle Regioni, riduce gli spazi della responsabilizzazione degli enti decentrati che, in un contesto di federalismo fiscale, dovrebbe essere l'altra faccia della loro autonomia. I limiti posti alla perequazione delle capacità fi-

scali riflette l'idea che il diritto dei singoli territori di appropriarsi della «propria» ricchezza fa premio sull'impossibilità di molti enti decentrati di finanziare adeguatamente le proprie funzioni, in una situazione in cui i tributi ad essi assegnati hanno una base imponibile distribuita in modo molto sperequato a livello territoriale. L'ammontare e la ripartizione del fondo perequativo sono poi ulteriormente condizionati dalla volontà di tenere conto del costo della vita in ciascuna Regione e dell'evasione fiscale. Tenere conto dell'evasione fiscale è coerente con il principio della capacità fiscale, quando però l'ente decentrato abbia possibilità di controllare questo fenomeno. Ciò appare particolarmente dubbio se si considera la fonte principale di finanziamento, l'IVA, con riferimento alla quale le frodi più significative riguardano, come è noto, circuiti internazionali che sono già molto difficili da controllare a livello di singoli Stati. Il costo della vita è, a sua volta, un indicatore molto fuorviante: l'evidenza empirica disponibile non registra infatti particolari differenze territoriali nei costi standard di erogazione dei servizi pubblici.

In definitiva, dal punto di vista della redistribuzione delle risorse fra territori, il progetto lombardo sembra sposare una filosofia di autonomia delle Regioni più ricche rispetto alle Regioni più povere del Paese, che, se lo si legge in parallelo con l'altra proposta sostenuta dalla Regione Lombardia, e non solo da essa, a favore di un federalismo differenziato, che sfrutti la possibilità riconosciuta dall'art. 116 della Costituzione di assegnare più funzioni alle Regioni che ne facciano richiesta, può essere letto come un approccio finalizzato (o quantomeno rassegnato) a lasciare le Regioni del sud del Paese al loro destino. Un'ottica alternativa e più facile, ma meno lungimirante, rispetto a quella di un decentramento che punti ad assicurare risorse sufficienti ai singoli livelli di governo del Paese, per svolgere in modo più efficiente il loro ruolo, a fronte però di una esigente richiesta di responsabilizzazione degli stessi, accompagnata, ove necessario, da un pieno utilizzo dei poteri sostitutivi, anch'essi riconosciuti allo Stato centrale dalla nostra Costituzione.

Dal punto di vista della redistribuzione fra cittadini, in base al progetto lombardo, quelli che risiedono in Lombardia o Emilia, ricchi o poveri che siano, godrebbero, a prescindere dall'efficienza e dall'impegno responsabile dei propri amministratori locali, di un accesso ai servizi pubblici essenziali e non essenziali nettamente superiore rispetto ai cittadini residenti in Basilicata o Calabria. Il flusso migratorio fra nord e sud del Paese, già previsto in aumento, non potrebbe che risentirne significativamente.

■ Il caso del Friuli

Clara Busana Banterle

Vorrei riprendere un punto cruciale dell'introduzione al *Forum* sul federalismo fiscale: l'attuazione del federalismo fiscale mediante l'attribuzione di quote di tributi erariali generati localmente è, com'è noto, la soluzione già adottata, sia pure con percentuali diverse di compartecipazione, per tutte le Regioni a statuto speciale.

Com'è ovvio quel che ha rilievo nel determinare il grado di autonomia fiscale è la quantità di entrate raccolte complessivamente, insieme alla determinazione delle quote di compartecipazione. Ad esempio nella Regione Friuli Venezia Giulia le quote sono inferiori a quelle previste per la Sicilia (per le principali imposte infatti la compartecipazione è di 6/10 del gettito IRPEF, di 4,5/10 del gettito IRES e di 8/10 del gettito IVA, mentre quasi tutti i tributi riscossi in Sicilia rimangono alla Regione) ma l'autonomia è assai più elevata in Friuli Venezia Giulia che in Sicilia. In Friuli Venezia Giulia, a fronte di 3 miliardi di euro previsti da compartecipazioni per il 2008 (e circa 1 miliardo di entrate proprie), i trasferimenti dallo Stato sono solo 120 milioni; in Sicilia, su 14 mld. di entrate correnti, ben 2,5 sono trasferimenti dallo Stato (per lo più destinati al finanziamento del sistema sanitario).

Che non sia «vera autonomia» (come si afferma nell'introduzione al *Forum*), nella misura in cui né la tipologia di imposta né la determinazione delle aliquote sono autonomamente determinate, è certamente vero, tuttavia mi sembra un punto di minor rilievo rispetto al fatto che le Regioni relativamente ricche, qualunque sia il sistema impositivo considerato - per compartecipazione o proprio - sono autosufficienti, e viceversa.

Rimane cioè del tutto aperto anche con un sistema di compartecipazione ai tributi, il problema di individuare meccanismi perequativi che consentano alle Regioni più povere di assolvere i loro compiti istituzionali. Ma anche questo punto è noto.

Quel che forse è meno noto, e, credo, meritevole di una riflessione sul suo grado di generalizzabilità, è il meccanismo che possiamo definire in cascata di compartecipazione Stato-Regione-Comuni, applicato in Friuli Venezia Giulia.

In linea generale la Regione Friuli Venezia Giulia compartecipa ai tri-

buti erariali nelle percentuali sopra indicate, ma a sua volta destina a trasferimento verso gli enti locali sub-regionali: 2/10 delle quote di compartecipazione al gettito dell'IRPEF, 2/10 dell'IRES, un decimo dell'IVA e percentuali del 10-20% degli altri tributi minori cui compartecipa la Regione stessa.

Ma fermarsi al meccanismo in teoria non dice nulla intorno al riparto tra gli enti locali, in particolare tra i Comuni, delle compartecipazioni ad essi complessivamente riservate.

È invece interessante osservare come proprio questo riparto abbia subito una sostanziale modifica a partire dalla Finanziaria regionale del 2006.

Con specifico riferimento ai Comuni, il criterio per ripartire tali risorse tra gli stessi, applicato fin dal 1999, faceva riferimento in prima istanza ad una classificazione dei Comuni in cinque categorie (secondo criteri demografici e di struttura del territorio) ed il peso di ciascuna categoria nel riparto dei trasferimenti veniva determinato in base al peso che aveva l'anno precedente (il 1998). All'interno di ciascuna categoria, l'importo veniva ripartito tra i Comuni con riferimento alla popolazione ed all'estensione territoriale per il 95%, riservando un modesto 5% al reddito imponibile dichiarato ai fini dell'IRPEF.

Nella determinazione dei trasferimenti sia il peso di ciascuna categoria che la ripartizione al suo interno sono rimasti invariati (consolidati?) fino al 2006, anche a fronte di aumenti dell'ammontare complessivo a ciò destinato.

Un riparto rigido tuttavia non premia comportamenti «desiderabili» in relazione alla finalità generale del perseguimento del federalismo fiscale, quali un atteggiamento più attivo nell'acquisizione di risorse finanziarie e l'implementazione di un percorso associativo che minimizzi le inefficienze legate a dimensioni demografiche troppo contenute.

A partire dalla legge Finanziaria regionale per il 2006, il riparto tra i Comuni delle entrate compartecipate viene distinto in due quote.

Una prima quota, pari al 65%, viene ripartita in misura proporzionale all'incidenza della media del gettito IRPEF di ciascun Comune. Con lo scopo generale, da un lato, di effettuare un riparto congruo con il reddito prodotto ed ancor di più con quello destinato ai consumi e, dall'altro, di incentivare i Comuni all'adozione di misure idonee all'ampliamento della base imponibile e di un accresciuto rigore all'accertamento della stessa. Va sottolineato tuttavia che assegnare una parte del trasferimento in relazione all'IRPEF raccolta in ciascun Comune corrisponde, in buona sostanza, ad

adottare un criterio anche di popolazione: la correlazione tra ammontare dell'IRPEF per Comune e rispettiva dimensione demografica è pari a 0,99.

Una seconda quota, pari al 35%, viene ripartita con finalità perequative sulla base di un indicatore unitario di disagio, al fine di correggere debolezze strutturali dei singoli Comuni a partire dalla loro dimensione demografica e collocazione geografica.

L'indicatore unitario di disagio è costruito ponderando indicatori semplici individuati secondo i seguenti criteri:

1. caratteristiche di tipo «strutturale» dei Comuni difficilmente modificabili nel breve/medio periodo;
2. facile reperibilità e costruzione da fonti ufficiali e disponibili a livello comunale;
3. possibilità di aggiornamento annuale.

Tale scelta è evidentemente motivata dall'esigenza di contenere al massimo comportamenti di *moral hazard* da parte dei Comuni, cioè comportamenti miranti ad aumentare il proprio disagio per accrescere il proprio trasferimento, ed è oggettivamente limitata dalla disponibilità di dati socio-economici a livello comunale. Seguendo questa logica gli indicatori semplici prescelti afferiscono a tre diverse aree:

– area demografica: dinamica demografica di breve periodo - variazione della popolazione nel quinquennio - e di lungo periodo - variazione della popolazione nel ventennio -, indice di vecchiaia, densità demografica. Tutti gli indicatori demografici sono aggiornabili annualmente a partire dai dati ISTAT;

– area economica: unità locali per abitante, tasso di attività. Poiché in questo caso il dettaglio del dato annuo non supera il livello provinciale - almeno per il tasso di attività - i dati in questione sono quelli censuari, rilevati ogni dieci anni e resi noti con un ritardo medio di circa quattro anni. Questa è una delle ragioni che dovrebbe indurre ad un'estrema parsimonia nell'inserimento di questa tipologia di indicatori di base;

– area finanziaria: pressione finanziaria. La variabile in questione, sia pure non del tutto soddisfacente, è stata prescelta come *proxy* della base imponibile dei singoli Comuni.

Ulteriori trasferimenti sono legati alla copertura di maggiori oneri specifici, come l'attuazione del comparto unico del pubblico impiego, ma soprattutto all'incentivazione dell'esercizio di funzioni e gestioni associate, secondo criteri innovativi indicati nella legge regionale n. 1/2006, su cui eventualmente tornerò in altra occasione.

Possibilità di avvalersi del condono e proroga dei termini per l'accertamento

di Francesco Pistolesi, Raffaello Lupi

Dal coordinamento della lettera e dello spirito delle disposizioni normative sulla proroga dei termini a seguito del «condono» appare fuori discussione l'applicazione della proroga per le sole annualità in cui la dichiarazione integrativa poteva essere utilmente presentata e non lo è stata. Si sarebbe potuta forse giustificare costituzionalmente anche una soluzione diversa, in cui il termine era prorogato per tutti i soggetti che non si fossero avvalsi della definizione, ivi compresi quelli che non ne avevano la possibilità. Ma la combinazione tra spirito della legislazione e relativa formulazione testuale non lascia spazi per soluzioni diverse.

■ Applicabilità della proroga dei termini per l'accertamento solo nel caso in cui il condono fosse esperibile

Francesco Pistolesi

La proroga dei termini di accertamento è una costante di tutti gli interventi normativi in tema di definizione agevolata delle pendenze tributarie o di condono, come si suol dire (1).

Chi non si avvale del condono soggiace a tale proroga, sostanzialmente per due ragioni.

Perché - e questo è più che comprensibile - l'Amministrazione finanziaria abbia a disposizione maggior tempo per verificare la regolarità degli adempimenti dei contribuenti (tanto di quelli che non hanno goduto del-

Francesco Pistolesi - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Siena e Avvocato in Firenze

(1) Con riferimento all'ultimo condono, l'art. 10 della legge n. 289/2002 stabilisce che «Per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della presente legge, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini di cui all'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono prorogati di due anni».

la definizione agevolata, quanto di chi se ne è avvalso), tenuto conto della straordinaria mole di incombenze che le sono addossate dall'introduzione dei provvedimenti normativi di sanatoria fiscale (2). In sostanza, come ha riconosciuto anche la Corte costituzionale con la sentenza 23 luglio 2002, n. 375 (3) la finalità di questa proroga è «... riconducibile ad una ragione di tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte».

Inoltre, perché - e questo è un motivo che risulta più difficile da condividere - l'esistenza della proroga dei termini di accertamento può indurre un maggior numero di contribuenti ad avvalersi del condono, magari anche per compiere minime integrazioni delle dichiarazioni originariamente presentate.

Oltre alla formulazione letterale dell'art. 10 cit., è quindi la *ratio* ad esso sottesa che induce a ritenere che la proroga ivi disciplinata riguardi esclusivamente coloro che hanno la concreta possibilità giuridica di ricorrere alla definizione in termini agevolati. Questi ultimi, infatti, sono i destinatari della norma. Sono costoro e solo costoro i soggetti per i quali il precetto è formulato. Ed è ragionevole che sia così: i contribuenti che, pur avendone la facoltà, non aderiscono al condono devono sapere quali conseguenze discendono dalla loro determinazione. Ma chi non ha titolo per presentare le dichiarazioni integrative non può subire la proroga, in quanto non rientra nel novero dei soggetti cui è diretta la norma in esame.

Se così non fosse, si legittimerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento in pregiudizio di quanti si vedono preclusa la sanatoria tributaria, restando pur tuttavia soggetti alla proroga.

Ciò trova conferma nella giurisprudenza che ha avuto modo di pronunciarsi sull'analoga proroga dei termini contemplata nel condono che ha preceduto quello introdotto dalla legge n. 289/2002, ossia dall'art. 57, comma 2, della legge n. 413/1991 (secondo cui «I termini per l'accertamento relativamente ai periodi di imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa che non siano scaduti alla data del 31 dicembre 1991, sono prorogati di due anni nei confronti dei soggetti che non

(2) Predisposizione di liste di contribuenti che ne possono fruire, risposta ai quesiti sull'applicazione dei relativi precetti, verifica della correttezza delle dichiarazioni integrative, liquidazione delle stesse e via dicendo.

(3) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

hanno presentato la predetta dichiarazione. Relativamente ai tributi di cui al comma 1 dell'articolo 53 sono altresì sospesi, sino al 31 dicembre 1993, i termini di prescrizione e di decadenza riguardanti l'accertamento e la riscossione delle imposte complementari e suppletive diversi da quelli di cui all'articolo 19 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154»).

Infatti, si è correttamente evidenziato che la «generica previsione» del secondo periodo del comma 2 dell'art. 57 cit. (concernente i tributi indiretti diversi dall'IVA) non subordina l'operatività della sospensione «... alla possibilità in astratto di presentazione della dichiarazione integrativa ...» e che ciò assume «... particolare significato ove si consideri che la prima parte dello stesso comma, riguardante la proroga di due anni dei termini non ancora scaduti alla data del 31 dicembre 1991, fa espresso riferimento, invece, «ai periodi di imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa», limitando in tal caso la proroga solo alle ipotesi in cui sia consentita, *ratione temporis*, la presentazione della dichiarazione integrativa» (4). E questa disparità di assetto fra tributi (alcuni interessati da una proroga dei termini con ambito soggettivo limitato ed altri invece da una sospensione *tout court* di tali termini) è stata ritenuta immune da censure dalla Consulta, con la menzionata sentenza n. 375/2002, in virtù del principio di cd. polisistematicità dell'ordinamento tributario, «... in ragione del quale per tributi diversi possono essere previste discipline diverse ...».

Pertanto, quando il legislatore - come accade, appunto, per l'art. 57, comma 2, secondo periodo, cit., e per l'art. 10 della legge n. 289/2002 - disciplina la proroga dei termini riferendosi ai soggetti che non si avvalgono del condono, ne va circoscritta la sfera di applicabilità a coloro che, potendo fruire della definizione agevolata, non vi hanno fatto ricorso, restandone per converso estranei quanti non ne hanno modo, per la mancanza dei relativi presupposti giuridici. E, con riferimento all'art. 10 cit., lo ha ammesso anche l'Agenzia delle entrate con la circolare 18 febbraio 2004, n. 7/E (5), seppur limitatamente all'ipotesi della mancata presentazione della dichiarazione fiscale per il 2002 che inibiva, per detta annuali-

(4) V. Cass., Sez. trib., Sent. 7 giugno 2002, n. 8265, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; nello stesso senso, Id., 30 luglio 2002, n. 11219, *ivi*; Id., 2 dicembre 2002, n. 17010, *ivi*.

(5) In *Corr. Trib.* n. 11/2004, pag. 864, con commento di D. Liburdi e F. Ricca, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

tà, ogni sorta di definizione in termini agevolati (di modo che i termini di accertamento restano fermi, per il periodo d'imposta 2002, per quanti hanno omesso di presentare la dichiarazione, stante, appunto, l'impossibilità in tal caso di approfittare del condono).

Per concludere, va apprezzato l'art. 10 cit. che, a differenza dell'omologo art. 57, comma 2, della legge n. 413/1991, non opera distinzioni fra i diversi tributi condonabili, introducendo per tutti un omogeneo regime di proroga dei termini di accertamento.

Del resto, le considerazioni sulla «polisistematicità» del nostro ordinamento tributario, che avevano consentito alla Corte costituzionale di «salvare» l'art. 57, comma 2, tendono oggi a soccombere al cospetto di un'aspirazione, sempre più marcata e pienamente condivisibile, a discipline uniformi per le diverse prestazioni tributarie. Inoltre, la creazione degli Uffici unici dell'Agenzia dell'entrate avrebbe eliso la rilevanza dell'argomento speso dalla sentenza n. 375/2002 per cui «... il legislatore ben poteva operare una valutazione differenziata delle imposte, e conseguentemente dei relativi uffici finanziari, per liberare temporaneamente risorse umane e materiali in vista del maggior carico di lavoro derivante dal condono fiscale».

■ **Determinante la formulazione testuale della proroga**

Raffaello Lupi

La questione trattata da Pistolesi era stata esaminata in una sentenza pubblicata su questo numero di *Dialoghi*, in tema di esterovestizione di società, che aveva omesso la dichiarazione in quanto si riteneva estera (6). L'omissione della dichiarazione impediva di avvalersi del condono, e questa impossibilità rendeva inoperante la proroga dei termini connessa al provvedimento di sanatoria. Si tratta di capire, quindi, se la proroga dei termini per l'accertamento opera anche per i soggetti che hanno omesso di presentare la dichiarazione, e non potevano fruire del condono. Sul piano dello spirito, e della logica della normativa, non mi pare dubbio che una finalità della proroga fosse quella di indurre alla presentazione di

(6) Cfr. CTP di Firenze, 13 luglio 2007, n. 108, dove, in buona sostanza, si eccepiva, come in altri casi, che, avendo la società estera omesso la dichiarazione, era inapplicabile la proroga dei termini.

una dichiarazione integrativa. Sotto questo aspetto, la formulazione letterale della proroga, riferita ai contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni del condono, lascia intendere abbastanza chiaramente che la proroga non riguarda chi non poteva avvalersi di tali procedure. Sarebbe stata, forse, sufficientemente chiara, in questo senso, anche una formula, più oggettiva, del tipo «ove non siano state presentate le dichiarazioni»; anche in questo caso, infatti, sarebbe sottintesa la possibilità di presentare queste dichiarazioni. La formulazione testuale, quindi, si collega ad una importante spiegazione della normativa in esame, cioè quella di indurre a presentare la dichiarazione integrativa. Chi invece non si poteva avvalere delle dichiarazioni integrative, non è soggetto a proroga.

In base alla diversa giustificazione, indicata da Pistolesi, sulle interferenze all'attività di controllo, sarebbe stata ragionevole una proroga per tutti, anche per le dichiarazioni omesse, e per chiunque altro non potesse avvalersi del condono. Si sarebbe potuto, anche in questo caso, fare appello alla discrezionalità legislativa, a sua volta giustificata anche dalle difficoltà applicative create agli Uffici dalla distinzione tra termini prorogabili e non prorogabili (7). Inoltre, eventuali obiezioni di ordine costituzionale avrebbero potuto essere fronteggiate affermando che la celere «definizione» delle annualità di imposta non è certo un diritto fondamentale del cittadino.

Oggi però questo argomento non è provvisto di adeguati addentellati interpretativi; la comodità organizzativa degli Uffici può spiegare la normativa esistente, ma non può indurre all'invenzione di una normativa inesistente. Certo, il legislatore avrebbe potuto stabilire che tutti i termini di accertamento sono prorogati, salvo che nei confronti di chi si sia avvalso della procedura di integrazione delle dichiarazioni. In questo modo, chi aveva ommesso di presentare la dichiarazione si sarebbe trovato prorogato il termine, senza poter fare il condono, ma la volontà legislativa di giungere a questa soluzione sarebbe stata evidente. Si sarebbe potuto porre, al più, un problema di legittimità costituzionale, in quanto per uscire dal regime generale di proroga si chiedeva a taluni una condizione, che la stessa legge impediva di realizzare. Questo dimostra che le finalità della

(7) La tesi che il condono disorganizza la macchina organizzativa, e giustifica una proroga dei termini a prescindere dalla presentabilità di una dichiarazione integrativa, unita al fatto che i casi in cui il condono non è ammissibile sono di maggiore pericolosità fiscale, avrebbe avuto probabilmente gioco facile.

legislazione possono coesistere, intrecciandosi tra loro, come accade nel caso di specie. Si potrebbe affermare l'elusività della presentazione di dichiarazioni integrative simboliche, finalizzate ad evitare la proroga dei termini. Appare però insostenibile che chi ha presentato una dichiarazione meramente simbolica ha eluso: qui si tratta, infatti, di una coincidenza tra lettera e spirito della legge, non c'è l'espedito, la scappatoia, l'aggiramento dello spirito della legge. C'è solo l'applicazione di una regola per via diretta: se un contribuente applica la regola per via diretta non si può dire che abbia eluso lo spirito «virtuale» di come avrebbe potuto essere redatta la norma. Se la norma avesse voluto concedere la proroga dei termini solo a fronte di una dichiarazione integrativa «sostanziosa», quantitativamente apprezzabile, avrebbe dovuto indicare le relative soglie. Questo vale per tutte le volte che le norme dettano limiti e condizioni precisi. Si deve, con l'elusione, arrivare a un risultato formalmente legittimo, ma che si possa dire estraneo alla *ratio legis*: orbene, nella *ratio legis* della proroga dei termini era inevitabile aver presente l'eventualità di dichiarazioni integrative simboliche. Se il legislatore non ha fatto distinzioni, non le deve fare neppure l'interprete.

Giurisdizione tributaria e provvedimenti «non tributari» dell'Amministrazione finanziaria

di Alessia Vignoli, Raffaello Lupi

La Corte costituzionale ha ritenuto illegittimo l'art. 2 del decreto sul contenzioso tributario, nella misura in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria tutte le controversie in materia di sanzioni irrogate da Uffici finanziari. La Corte costituzionale ha così ritenuto illegittima una soluzione già avallata da alcune sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione. La vicenda è emblematica dei diversi compiti delle due magistrature, dove la Cassazione interpreta la legge, mentre la Corte costituzionale può sindacarla. Sulla specifica vicenda non c'è stato quindi un contrasto frontale tra le due Corti quanto una schermaglia più sottile, riguardante gli argomenti con cui la Cassazione giustificava il tenore testuale della legge, e che sono stati disattesi dalla Corte costituzionale.

■ L'ampliamento della giurisdizione tributaria tra opposte tendenze di Corte costituzionale e Sezioni Unite della Corte di cassazione

Alessia Vignoli

Il carattere onnicomprensivo della giurisdizione tributaria

Dopo l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la giurisdizione tributaria è stata estesa a tutti i tributi, «comprese le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari». Si aggiungono, in base al secondo comma, le controversie relative «(...) alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (...) e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani,

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto di pubbliche affissioni» (1).

In considerazione del carattere assolutamente generale di detta disposizione è stato da più parti sostenuto il carattere onnicomprensivo della giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di tributi (2). E fin qui non ci sarebbe nulla da obiettare (3), se non fosse che recentemente sono state adottate dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione delle pronunce che, sulla base dell'inciso «le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari», hanno ampliato, come vedremo nel paragrafo seguente, la giurisdizione tributaria ai danni di quella ordinaria anche nel caso di irrogazione di sanzioni in materia non tributaria e in virtù della sola irrogazione da parte di un Ufficio finanziario (della questione si erano già occupati Di Siena e Lupi, annotando criticamente su *Dialoghi* n. 11/2007 la prima sentenza della Cassazione sul punto).

Queste decisioni hanno avuto dei risvolti pratici particolarmente significativi: si consideri, a mero titolo esemplificativo, la posizione assunta dall'AAMS (4) a proposito delle sanzioni irrogate dai propri Uffici locali,

(1) È forse opportuno ricordare che anche con riferimento a taluni di questi canoni, come indicheremo anche nel testo, l'appartenenza alla materia tributaria non è totalmente condivisibile. In proposito si rinvia a F. Fichera, «L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo», in *Rass. trib.*, 2007, pag. 1059 e ss. e alla dottrina dallo stesso richiamata.

(2) Sull'argomento si vedano: F. Fichera, «L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo», cit., *loc. ult. cit.*; P. Russo, «I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie», in *Rass. trib.*, 2002, pag. 416; M. Cantillo, «Aspetti problematici dell'istituto della giurisdizione generale tributaria», *ivi*, 2002, pag. 803; G. Marongiu, «La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie», *ivi*, 2003, pag. 125; G. Cipolla, «Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria», *ivi*, 2003, pag. 471.

(3) Lasciando da parte tutte le problematiche sollevate a proposito dell'impugnabilità del diniego di autotutela, altra controversia che le Sezioni Unite (Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2005, pag. 1003, con commento di F. Cerioni, «Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario»; Id., 27 marzo 2007, n. 7388, *ivi* n. 6/2007, pag. 479, con commento di A. Vozza, «Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo») hanno fatto rientrare nella giurisdizione del giudice tributario sempre sulla base del progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria, sulle quali ci si è più volte soffermati in questa stessa *Rivista*.

(4) Ricordiamo, infatti, che in seguito all'attribuzione di poteri e funzioni tributarie in materia di giochi per effetto dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 300/1999 (modificato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 173/2003 e dall'art. 1, comma 84, della legge n. 286/2006) anche l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato ha assunto la qualità di Ufficio finanziario.

unitamente alle eventuali sanzioni amministrative tributarie, in caso di violazioni alla legge 24 novembre 1981, n. 689.

Con la Circolare prot. n. 198/Strategie/UPN del 25 gennaio 2008 la predetta Amministrazione invita, infatti, gli Uffici locali ad uniformarsi alle indicazioni emerse dall'orientamento delle Sezioni Unite (5); ne consegue, nel caso delle ordinanze - ingiunzioni emesse ai sensi dell'art. 18 della legge n. 689/1981, una *translatio iudicii* dal giudice ordinario alle Commissioni tributarie con la necessità di adeguarsi anche nel termine di impugnazione (6) della predetta ordinanza-ingiunzione ai tradizionali 60 giorni dalla notifica stabiliti dal D.Lgs. n. 546/1992, in luogo dei 30 previsti dalla citata legge n. 689/1981.

L'individuazione della giurisdizione con un criterio soggettivo: le sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari

Come abbiamo anticipato, il carattere onnicomprensivo della giurisdizione tributaria sembra essere stato portato alle sue estreme conseguenze dalle recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di cassazione sull'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie anche a questioni assolutamente non connesse alla materia tributaria. Mi riferisco in particolare alle sentenze 14 giugno 2007, n. 13902 (7) e 23 novembre 2007, n. 24398 (8) in cui le Sezioni Unite della Suprema Corte, sulla base dell'inciso riguardante «le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari», attribuiscono alla cognizione delle Commissioni tributarie le controversie aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni disposte dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria «anche laddove la violazione contestata non attenga alla disciplina tributaria *stricto sensu* considerata».

(5) Si richiamano sia la sentenza 14 giugno 2007, n. 13902 (in *Corr. Trib.* n. 38/2007, pag. 3110, con commento di G. Alemanno e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2007, pag. 929, con commento di R. Dominici, «Determinazione della natura tributaria della lite mediante ragioni di "connessione in senso ampio"») che l'ordinanza 10 febbraio 2006, n. 2888 (su cui si veda il commento di M. Basilavecchia, «Giurisdizione tributaria per le liti sul lavoro nero», in *Corr. Trib.* n. 17/2006, pag. 1347).

(6) Termine che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 19, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, deve essere espressamente indicato dagli Uffici fiscali nell'atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie.

(7) Cit. nota 5.

(8) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

In entrambe le decisioni citate si discuteva della possibilità che l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 3 del D.L. 22 febbraio 2002, n. 12 (9) («maxi-sanzione sul lavoro nero») potesse rientrare nella giurisdizione delle Commissioni tributarie; dette sanzioni all'epoca (10) erano irrogate dall'Agenzia delle entrate per il tramite di un'ordinanza-ingiunzione ad una società che si era avvalsa delle prestazioni di lavoro autonomo di due medici dipendenti dell'INAIL senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione di appartenenza.

Secondo i giudici della Corte di cassazione, in considerazione del fatto che il comma 5 dell'art. 3 citato - nel testo originario - stabiliva che «competente alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 è l'Agenzia delle entrate», troverebbe applicazione l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale rientrano nella giurisdizione tributaria le sanzioni comunque irrogate da Uffici finanziari.

In tal modo, secondo l'organo cui spetta l'ultima decisione in materia di giurisdizione verrebbero attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie anche le controversie concernenti l'irrogazione della sanzione per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie prevista dall'art. 3, comma 3, del D.L. n. 12/2002 e quindi evidentemente anche una materia che esula completamente da quella tributaria.

In tal caso, i giudici hanno ritenuto sufficiente a radicare la giurisdizione tributaria, in forza dell'esplicito disposto dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, la natura finanziaria dell'organo competente a irrogare la sanzione.

A tale conclusione, le Sezioni Unite pervengono però sulla base di argomentazioni che lasciano a dir poco disorientati, soprattutto se valutate nel loro complesso.

Nella sentenza n. 13902 del 2007 i giudici indicano, quale fondamento dell'attribuzione alla giurisdizione tributaria della controversie relative a sanzioni non tributarie, due diverse argomentazioni: una ancorata al tenore letterale dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 ossia l'irrogazione delle

(9) Convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73.

(10) A partire dal 12 agosto 2006 (per effetto di quanto disposto dall'art. 36-*bis*, comma 7, lett. a), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) dette sanzioni sono irrogate dalla Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente.

sanzioni da parte di Uffici finanziari; l'altra rappresentata dall'«esistenza di una connessione così stretta con la materia fiscale, di un intreccio così fitto che costituisce ulteriore e più forte motivo a favore dell'intervento giurisdizionale delle Commissioni tributarie».

Passi per la prima argomentazione, probabilmente indotta da una formula legislativa assolutamente fuorviante, ma la seconda argomentazione non è assolutamente convincente, neanche leggendo l'ulteriore spiegazione fornita nella sentenza. Presumibilmente i giudici, per ovviare a possibili censure di incostituzionalità dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 rispetto all'art. 102, secondo comma, Cost. che vieta l'istituzione *ex novo* di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione, cercano di enfatizzare, quasi a giustificare l'irrogazione di sanzioni da parte di un Ufficio finanziario, un presunto intimo collegamento tra la fattispecie extra tributaria e la materia fiscale. Detto intimo collegamento consisterebbe nel fatto che «l'utilizzazione di dipendenti pubblici senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione di appartenenza costituisce un fenomeno molto spesso associato al lavoro nero ed all'evasione fiscale e contributiva».

Tale spiegazione non può essere considerata assolutamente soddisfacente anche in considerazione del fatto che nel caso di specie, nella sentenza, non vi è il benché minimo riferimento o qualsiasi argomentazione di supporto all'asserita evasione fiscale e contributiva.

Lascia comunque perplessi anche la successiva sentenza n. 24398 del 2007 in cui la Corte conferma, richiamando anche la precedente pronuncia 10 febbraio 2006, n. 2888 (11), l'individuazione della giurisdizione attraverso il ricorso al semplice criterio soggettivo sostenendo che «la giurisdizione delle Commissioni tributarie si individua non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione, e ciò sia in base al tenore letterale della legge ("comunque irrogate da uffici finanziari") sia, si può aggiungere, interpretando questa alla luce della razionalità del disegno che la sottende, che dà in tal modo certezza al cittadino dei mezzi di tutela esperibili». Anche in questo caso i giudici ricorrono ad un ulteriore criterio rispetto al dato letterale, sottolineando come l'interpretazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 prospettata dalle Sezioni Unite sia l'unica che fornisce certezza al cittadino dei mezzi di tutela esperibili. Ne conseguirebbe, sempre se-

(11) Cfr. nota 5.

condo i giudici, che «quando competente ad irrogare la sanzione è l'Agenzia delle entrate, quale che sia il fatto o l'omissione cui accede la sanzione, viene in rilievo la specifica previsione di competenza del giudice tributario per "le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari", in quanto il novellato art. 2 del citato D.Lgs. n. 546/1992, con l'impiego dell'avverbio "comunque", prevede che tale giurisdizione sussiste, in via residuale, anche con riferimento all'organo (Agenzia delle entrate) che applica una sanzione amministrativa in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto, non necessariamente attinenti a tributi (come nella specie)».

I limiti della Corte costituzionale alla tendenza espansiva della giurisdizione tributaria

È in un contesto così caratterizzato che si inserisce la pronuncia della Corte costituzionale che con argomentazioni logiche e coerenti interviene a delineare la giurisdizione delle Commissioni tributarie, arginando le «mire espansionistiche» della giurisdizione tributaria così come prospettate dalle Sezioni Unite.

A questa pronuncia la Corte costituzionale perviene dopo una serie di decisioni interlocutorie (12) in cui, sempre a proposito delle sanzioni comminate per l'utilizzazione non autorizzata di pubblici dipendenti, dichiarava manifestamente inammissibili le censure di legittimità costituzionale mosse nei confronti dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, ma solo perché i giudici *a quibus* non avevano previamente compiuto il tentativo di dare della disposizione censurata un'interpretazione «costituzionalmente corretta».

Per i giudici rimettenti (13), l'interpretazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 prospettata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (e che gli stessi sarebbero tenuti ad applicare) si pone in palese contrasto con l'art. 102, comma 2, e con la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione (14), «visto che tale norma, così come interpretata dalla Cas-

(12) Con le ordinanze 10 marzo 2006, n. 94 (in *Banca Dati BIG*, IPSOA) e n. 93, 1° febbraio 2006, n. 36 e n. 34.

(13) La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna con ordinanze datate 3 agosto 2006 (e quindi in data anteriore rispetto all'entrata in vigore della norma che ha devoluto la competenza all'irrogazione di sanzioni alla Direzione Provinciale del lavoro).

(14) Ricordiamo che l'art. 102, secondo comma, Cost. vieta l'istituzione *ex novo* di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione, mentre la VI disposizione transito-

(segue)

sazione, trasformerebbe il giudice tributario in giudice speciale dell'Amministrazione tributaria».

Su queste basi, la Corte costituzionale, con la sentenza in commento, ha ritenuto che la questione sollevata dai rimettenti fosse fondata utilizzando una serie di argomentazioni collegate al concetto di «giudice speciale», anteriore alla costituzione, e con una sfera di attribuzioni che il legislatore può mantenere, ma non ampliare rispetto a quella oggettivamente tributaria.

I giudici della Corte costituzionale, richiamandosi alla sentenza 14 marzo 2008, n. 64 (15), sono partiti dal presupposto secondo cui «la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione», e hanno poi proseguito affermando che, se è vero che l'oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possono essere modificati dal legislatore ordinario, è tuttavia necessario ricordare che tali possibili modifiche incontrano precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni (16).

La Corte conclude, quindi, affermando che il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate

(continua nota 14)

ria impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione («salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari») entro il termine ordinatorio di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione medesima.

(15) In *Corr. Trib.* n. 18/2008, n. 1445, con commento di C. Glendi e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2008, pag. 376, con commento di F. Marini, «Incostituzionalità della giurisdizione e rapporti pendenti». Con la sentenza n. 64/2008 la Corte costituzionale ha ritenuto costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui devolve alla cognizione del giudice speciale tributario, in luogo del giudice ordinario, le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui all'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e ciò alla luce della consolidata giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cass., SS.UU., 7 dicembre 2007, n. 25551, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., n. 13902/2007, cit.; Id., 25 gennaio 2007, n. 1611, *ivi*; Id., 28 giugno 2006, n. 14864, *ivi*; Id., 21 gennaio 2005, n. 1239, *ivi*; Id., n. 5462/2004; Id., 19 agosto 2003, n. 12167, *ivi*) secondo la quale il COSAP non costituisce obbligazione avente natura tributaria, ma «corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici».

(16) Ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Corr. Trib.* n. 22/1998, pag. 1669, con commento di C. Glendi e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/1998, pag. 607, con commento di M. Giorgetti, «La Consulta afferma la legittimità costituzionale dei nuovi giudici tributari» e postilla di C. Glendi.

giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un nuovo giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 della Costituzione. Ne consegue che «la lettura che dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, dà il diritto vivente finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale».

La Corte costituzionale, nella sua posizione di giudice delle leggi, considera quindi illegittima l'interpretazione letterale adottata dalle Sezioni Unite e, quindi, esclude le sanzioni amministrative irrogate dagli Uffici finanziari dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, se non attengono alla materia fiscale.

■ Una differenza di ruoli, prima che una divergenza interpretativa

Raffaello Lupi

Piuttosto che di una divergenza tra Corte costituzionale e Corte di cassazione, la vicenda in esame conferma il diverso atteggiamento dei giudici di legittimità rispetto a quello dei giudici delle leggi: i primi devono rispettare la legislazione, mentre i secondi possono sottoporla a un sindacato di costituzionalità. Certo, qualche divergenza di vedute, sul piano interpretativo, tra Cassazione e Corte costituzionale si percepisce quando la seconda respinge alcune questioni affermando che non era stata esplorata la possibilità di una interpretazione «costituzionalmente orientata» della giurisdizione tributaria per le sanzioni «comunque irrogate da Uffici finanziari». Di fronte a due sentenze della Cassazione che si ponevano sul piano letterale, respingendo l'interpretazione costituzionalmente orientata, la Corte costituzionale non poteva restare alla finestra. Ed in base all'argomento, se si vuole «storico», del divieto di istituire nuovi giudici speciali rispetto a quelli anteriori alla Costituzione, ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'estensione di una vecchia giurisdizione speciale a una materia nuova. Anche l'argomento della Corte costituzionale, pur ineccepibile ed efficace, non individua una irrazionalità sostanziale nella scelta di attribuire alla giurisdizione tributaria la tematica in questione. Nelle

sentenze della Cassazione, come rilevato a suo tempo da Di Siena e ribadito da Vignoli, l'elemento letterale dominava, anche se affiancato da considerazioni sostanziali sul rapporto tra «mancata autorizzazione» ed evasione fiscale. In questo modo, come rilevavo già in *Dialoghi* n. 11-2007, la Cassazione cercava di giustificare la razionalità della scelta legislativa «immune da vizi» sul piano costituzionale; la debolezza di questa affermazione emerge facilmente in quanto di solito i compensi per le prestazioni non autorizzate sono comunque assoggettati a ritenuta alla fonte e segnalati al Fisco dal committente. La ritrosia della Corte costituzionale a seguire la cassazione su questo terreno è un altro sintomo delle divergenze di vedute tra i due giudici, mantenute tuttavia su aspetti collaterali.

■ La sentenza

Corte cost., Sent. 14 maggio 2008 (5 maggio 2008), n. 130 - Pres. Bile - Red. De Siervo (stralcio)

Processo tributario - Giurisdizione - Controversie comunque irrogate da Uffici finanziari, anche conseguenti a violazioni di disposizioni non aventi natura tributaria - Illegittimità costituzionale

È costituzionalmente illegittimo, in riferimento all'art. 102, secondo comma, e alla VI disposizione transitoria della Costituzione, l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da Uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

(*Omissis*)

3. - La questione sollevata dai rimettenti in riferimento all'art. 102, secondo comma, e alla VI disposizione transitoria della Costituzione è fondata nei termini di seguito specificati.

(*Omissis*)

La giurisprudenza di legittimità - come rilevato dai rimettenti - interpreta tale disposizione (art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 - *N.d.R.*) nel senso di attribuire alla giurisdizione tributaria non solo le controversie concernenti i tributi, ma anche, in via residuale, le controversie concernenti le sanzioni irrogate in relazione ad infrazioni connesse alla violazione di norme le quali non necessariamente at-

tengono a tributi. In tal caso, sufficiente a radicare la giurisdizione tributaria, in forza dell'esplicito disposto dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, è ritenuta la natura finanziaria dell'organo competente ad irrogare la sanzione.

(*Omissis*)

3.2 - Questa Corte ha, anche di recente, ribadito che «la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione» (sentenza n. 64 del 2008). Ha, poi, riconosciuto che l'oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possano essere modificati dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non

snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144 del 1998). «Da tale giurisprudenza si desume che il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, sia successivamente) e, altresì, che il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un «nuovo» giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 Cost. L'identità della «natura» delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita «revisione» dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un «nuovo» giudice speciale» (ancora sentenza n. 64 del 2008).

Con specifico riguardo alla giurisdizione tributaria, questa Corte ha poi precisato con riguardo a questioni di legittimità analoghe a quelle in esame, che essa «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» e che la medesima non può essere ancorata «al solo dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione» (ordinanza n. 34 del 2006).

Sulla base di tali considerazioni, nella più volte citata sentenza n. 64 del 2008 si è affermato che «l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una esplicita disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di «tributaria» data dal

legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)».

3.3 - Non c'è dubbio che la lettura che dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, dà il diritto vivente, finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale.

4. - Resta assorbita la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

P.Q.M.

La Corte costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da Uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

**Il testo integrale della sentenza
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it**

www.ipsoa.it/dialoghitributari



La dichiarazione fiscale omessa senza altre violazioni non legittima l'accertamento induttivo

di Guido Chiametti, Dario Stevanato

La mancata presentazione delle dichiarazioni senza altre violazioni né evasioni con regolare tenuta delle scritture contabili e versamento delle imposte non è un fatto sufficiente ad autorizzare automaticamente l'Ufficio a procedere all'accertamento induttivo. Resta da chiedersi se l'omissione sia, in quanto tale, sanzionabile.

■ Il mancato invio della dichiarazione non legittima l'accertamento induttivo se la contabilità è regolarmente tenuta

Guido Chiametti

Il caso cui la sentenza fa riferimento è alquanto singolare, perché capita poche volte che una società, dopo aver pagato regolarmente le imposte, non provveda poi ad inoltrare la dichiarazione dei redditi, per più anni. Dai controlli fiscali era infatti emersa la regolare tenuta delle scritture contabili, e il regolare pagamento delle imposte. Non erano però state presentate le dichiarazioni fiscali, per una omissione imputata dalla società al consulente incaricato.

La società in esame aveva anche redatto il bilancio, aveva depositato lo stesso presso la competente Camera di commercio e, soprattutto, aveva corrisposto le relative imposte versando gli importi delle stesse, alle varie scadenze canoniche.

Questo è il quadro in cui la società si trovava al momento in cui si apriva la verifica svolta dai militari della Guardia di finanza.

La pecca che si attribuiva alla società era quella di non essersi accorta che il professionista non aveva inviato le relative dichiarazioni (UNICO, IVA ed altro) per l'anno in esame.

Guido Chiametti - Dottore commercialista in Milano

Con tale comportamento la società non aveva perfettamente chiuso l'anello finale riguardante i propri adempimenti fiscali nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Con ciò si deve intendere l'atto ultimo con il quale il soggetto passivo (contribuente) dichiara annualmente all'Erario i redditi posseduti, e i dati attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano il calcolo delle imposte stesse.

Come si vede, la dichiarazione può essere considerata come atto finale da trasmettersi all'Amministrazione finanziaria, mettendo a conoscenza il Fisco stesso dei propri redditi, e non ultimo della corresponsione delle relative imposte.

Nel caso in esame la società, pur non avendo ottemperato all'invio della dichiarazione, era in regola con tutti gli altri adempimenti, che si possono considerare propedeutici alla dichiarazione fiscale stessa, avendo provveduto anche al pagamento di quanto dovuto.

Anche se la società si era avvalsa della consulenza del professionista al quale aveva demandato l'incarico di presentare all'Amministrazione finanziaria le dichiarazioni, l'omissione di tale comportamento ricade comunque sul contribuente stesso.

È del tutto pacifico il comportamento della società, che nel proprio ricorso ha sottolineato come, nel caso in esame, manchi l'evasione tributaria vera e propria che legittima l'adozione dell'accertamento induttivo.

Per l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali (UNICO e IVA) scatta solo una irregolarità formale, non avendo l'Erario patito alcun danno e, quindi, deve trovare applicazione il disposto dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1992, n. 472 in tema di non punibilità.

Le richieste avanzate dalla ricorrente sono state giustamente accolte dal Collegio giudicante, tenuto conto che, come sopra delineato, la società aveva regolarmente tenuto e conservato quanto di sua competenza e, soprattutto le imposte dell'anno erano state totalmente e puntualmente corrisposte.

Il non aver inviato la dichiarazione fiscale non costituisce un fatto che reca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

In fase di verifica, era stato tenuto conto di quanto sopra descritto ed appurato che la contabilità era stata tenuta in modo regolare, il bilancio d'esercizio era stato approvato e depositato presso il competente Ufficio della Camera di commercio, nei termini di legge.

I verificatori dovevano forse limitarsi a rilevare nel proprio verbale di

constatazione che tutto questo era stato controllato e riscontrato esatto, segnalando soltanto il fatto del mancato invio della dichiarazione.

A sua volta, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, ricevendo tale atto, avrebbe dovuto nel proprio avviso di accertamento sanzionare solo il fatto del mancato invio del modello UNICO, contenente altre dichiarazioni.

In presenza di tali elementi, di fondamentale importanza, l'Ufficio non era tenuto a svolgere un accertamento con il «sistema induttivo» arrivando in tal modo ad una duplicazione d'imposta, di cui all'art. 67 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, laddove stabilisce che l'imposta non può essere applicata più volte in relazione allo stesso presupposto.

Il contribuente, pur in mancanza di invio della dichiarazione fiscale, aveva corrisposto le imposte e tale fatto di grande rilievo avrebbe dovuto convincere i funzionari dell'Amministrazione finanziaria a non proseguire oltre con l'attività di accertamento.

Infatti, con l'accertamento induttivo l'Ufficio perviene ad una ricostruzione extracontabile del reddito e del volume d'affari, basata su dati e notizie raccolti dalla stessa Amministrazione finanziaria.

Sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA esistono due tipologie di accertamento induttivo:

- accertamento tradizionale attivabile solo al verificarsi di gravi violazioni contabili determinate dalla legge;
- accertamento basato sugli studi di settore e sui parametri, cioè su strumenti statistico-matematici, diffusi e modificati negli ultimi anni.

Nel caso in esame, l'avviso di accertamento così come redatto è stato giudicato insostenibile per mancanza dei presupposti sostanziali di gravità, precisione e di concordanza, che sono dalla legge posti come guida metodologica dell'accertamento induttivo. Bene hanno fatto i Giudici di prime cure ad accogliere il ricorso in quanto, l'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 55, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non si addicono al caso in esame.

Qui il reddito da cui scaturivano le imposte esisteva e, pertanto, come sottolineato dalla sentenza oggetto di esame, non era necessario cercare, con altri sistemi, come può essere l'accertamento induttivo, un nuovo reddito reale, tenuto conto altresì che le scritture contabili venivano riferite attendibili dalla Guardia di Finanza.

Non può l'Ufficio riconoscere l'attendibilità dell'impianto contabile, e

dall'altra parte, tentare a tutti i costi di rideterminare un nuovo reddito con sistemi e metodi che non si attagliano al caso concreto.

Come ha osservato il Collegio, «... l'accertamento induttivo, nel significato e nella attuazione dell'Agenzia, può costituire solo l'epilogo di una attività di ricerca del reddito reale che non abbia fornito l'esito».

Qui l'esito esisteva, ed era appunto il reddito dichiarato dalla società.

Quindi per i Giudici la mancanza della dichiarazione annuale è una condizione necessaria ma non anche sufficiente per l'applicazione dell'accertamento induttivo.

Nel caso in esame l'accertamento induttivo non era possibile in presenza di una regolare tenuta delle scritture contabili, elemento fondamentale nella determinazione del reddito.

■ **Le conseguenze dell'omessa dichiarazione in presenza di una contabilità regolare e di un tempestivo versamento delle imposte**

Dario Stevanato

Il caso affrontato dalla sentenza annotata si riferisce ad un controllo fiscale che era stato innescato dalla mancata presentazione di tutte le dichiarazioni fiscali (quelle ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché la dichiarazione dei sostituti d'imposta) da parte di una società di capitali. Sennonché, pur non avendo presentato le dichiarazioni, la società aveva regolarmente tenuto le scritture contabili, e tempestivamente versato le imposte e le ritenute operate. La società deduceva che la mancata presentazione delle dichiarazioni era interamente da imputare allo studio professionale che a ciò era stato incaricato, allegando in giudizio la denuncia fatta all'autorità giudiziaria.

L'Amministrazione finanziaria, in questa situazione, accertava un maggior reddito su basi induttive, avvalendosi del metodo di accertamento extracontabile e valorizzando - ma non è ben chiaro come - le risultanze degli studi di settore.

Ora, è vero che all'accertamento induttivo (o extracontabile) si può accedere, tra l'altro, in caso di mancata indicazione del reddito d'impresa nella dichiarazione (se presentata), oppure in caso di mancata presentazione della dichiarazione. Ed è vero che, in detti casi, l'Ufficio ha minori vincoli sul piano dimostrativo, potendosi avvalere di presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Come pure è vero

che l'Ufficio ha la facoltà di prescindere dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili.

Le norme (art. 39, secondo comma, e art. 41 del D.P.R. n. 600/1973) che disciplinano l'accertamento induttivo o extracontabile sono tuttavia concepite per ipotesi in cui l'impianto contabile sottostante alla dichiarazione non esiste, o non offre sufficienti garanzie di attendibilità. In tali situazioni, è logico che l'Ufficio non sia tenuto a smentire analiticamente le risultanze delle scritture contabili, e possa procedere ad una ricostruzione del reddito o del volume d'affari IVA con maggiore libertà di acquisizione e di valutazione. Il deteriorato quadro conoscitivo in cui l'Ufficio si viene in tali casi a trovare è infatti la conseguenza del comportamento tenuto dal contribuente e delle violazioni da questo commesse, dunque è naturale e logico che la legge si accontenti di un minor rigore dimostrativo nell'accertamento della pretesa fiscale.

Il caso oggetto della sentenza era tuttavia un caso *sui generis*, in quanto la mancata presentazione delle dichiarazioni non si accompagnava ad una violazione degli altri doveri incombenti sull'impresa, di regolare tenuta delle scritture contabili e di versamento delle imposte. Come sappiamo, in effetti, gli obblighi di versamento sono concettualmente ed anche temporalmente sganciati rispetto alla presentazione della dichiarazione; è dunque perfettamente concepibile (anche se raro, per ovvi motivi) che un'impresa, dopo aver correttamente e fedelmente contabilizzato i fatti di gestione, calcolato il «fondo imposte» applicando le norme sul reddito di impresa, ed effettuato i relativi versamenti, non adempia poi all'obbligo finale di presentazione della dichiarazione. Nella prassi, ciò avviene sovente per il mancato inoltro del file contenente la dichiarazione da parte dell'intermediario incaricato, e talvolta è frutto di mera dimenticanza. In questi casi, la mancata presentazione della dichiarazione non costituisce l'indice di un'evasione, anche se comporta la mancata comunicazione di una serie di elementi previsti dalla legge anche in funzione delle esigenze di controllo (vedremo peraltro tra un attimo la questione dell'autonoma sanzionabilità dell'omissione dell'invio della dichiarazione, a prescindere dall'evasione).

Tra la tenuta delle scritture contabili e fiscali e la successiva compilazione e inoltro della dichiarazione vi è un rapporto per certi versi simile a quello che corre tra la documentazione aziendale e la loro annotazione nei registri contabili. Se la contabilità è una trama per tenere insieme in un tutto organico una mole di documenti che sono co-

munque in certa misura autosufficienti ai fini della determinazione del risultato di periodo, un rapporto per certi versi analogo corre tra le scritture contabili (e il bilancio) e la dichiarazione dei redditi. Il calcolo del fondo imposte, che peraltro viene indicato in bilancio, può in effetti essere tranquillamente effettuato su un normale foglio di calcolo, i cui dati vengono poi trasferiti sulla dichiarazione. Per la dichiarazione IVA ciò è ancora più vero, considerata la sua natura riepilogativa di liquidazioni e versamenti fatti in corso d'anno.

Si vuol dire, insomma, che le dichiarazioni hanno natura riepilogativa e di ostensione di fatti che preesistono, e trovano evidenza nella documentazione aziendale e nelle scritture contabili; ed in molti casi si tratta di fatti che si autoqualificano, come avviene per i ricavi di una piccola impresa o per gli ordinari costi di gestione (acquisizione di servizi, spese di lavoro dipendente, ecc.). La dichiarazione è imprescindibile, ai fini del calcolo dell'imponibile, soltanto in contesti tutto sommato limitati, che interessano soprattutto le grandi imprese. Ed anche lo spazio di autonomia della dichiarazione dei redditi, rispetto al bilancio, è destinato a ridursi, a seguito del rafforzamento del principio di derivazione, e della progressiva trasformazione del reddito imponibile in un «reddito contabile». In effetti, la dichiarazione era necessaria e imprescindibile, fino al 2007, per poter dare rilevanza a componenti negativi di reddito non imputati a conto economico (ammortamenti, rettifiche di valore, accantonamenti). Oppure nei limitati casi in cui la legge ammette dei margini di scelta nella quantificazione del reddito, affidandoli a opzioni da manifestare nella dichiarazione, come avviene per la rateazione delle plusvalenze. Per il resto, l'applicazione delle norme sul reddito di impresa può avvenire indipendentemente dalla dichiarazione.

La dichiarazione è come noto predisposta e inoltrata ex post, quando il calcolo del reddito imponibile è già stato fatto e le imposte sono già state versate. La determinazione dell'imponibile è del resto disciplinata dalla legge, e la nascita dell'obbligazione tributaria, come pure la sua esatta determinazione, prescinde dalla presentazione della dichiarazione, che sotto questo profilo non ha valore «costitutivo».

Per quanto detto, la mancata presentazione della dichiarazione, in contesti come quelli analizzati dalla sentenza in commento, non è un fatto sufficiente per autorizzare automaticamente l'Ufficio a discostarsi dalle risultanze della documentazione aziendale e dalle scritture contabili. Il superamento delle risultanze delle scritture contabili è non a caso previsto

dalla legge come una «facoltà», e non come un «obbligo». Non vi è insomma alcun automatismo tale da legittimare gli Uffici, sempre e comunque, alla ricostruzione induttiva del reddito e a considerare *tamquam non esset* le scritture contabili regolarmente tenute dal contribuente, quando la dichiarazione non è stata presentata. Trattandosi inoltre delle modalità di esercizio di un potere pubblicistico di adeguamento del dichiarato (o, come nel caso in esame, di quanto risultante dalle scritture contabili) al reddito effettivo, facoltà non significa libertà di prescindere dalle scritture fuori da ogni dovere di motivazione. Gli Uffici hanno al contrario l'onere di ponderare tutte le circostanze rilevanti nel caso di specie, ed è da ritenere che la facoltà di prescindere dalle scritture sia subordinata ad un giudizio di inattendibilità delle stesse.

La sentenza annotata merita dunque di essere condivisa laddove ha affermato che sull'Amministrazione incombe sempre l'obbligo di cercare il reddito effettivo, ed ha ritenuto che l'avviso di accertamento fosse carente sotto il profilo motivazionale, per non aver dato spiegazioni in ordine alle ragioni per cui le risultanze delle scritture contabili, che pure erano state ritenute attendibili dalla Guardia di finanza, non sono state tenute in considerazione. In effetti, la mancata presentazione delle dichiarazioni, nel particolare contesto, non era finalizzata all'occultamento di imponibili e all'evasione, giacché le imposte sui redditi, l'IVA e le ritenute erano state regolarmente pagate.

Resta da chiedersi se l'omessa presentazione della dichiarazione sia, in quanto tale, sanzionabile. Gli artt. 1 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997 prevedono, per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA, e qualora non siano dovute imposte, una lieve sanzione in misura fissa (da 250 a 1.032 euro).

La società ricorrente aveva peraltro sostenuto l'esimente di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, sostenendo la natura solo «formale» della violazione.

Mi sembra difficile, tuttavia, ritenere che la mancata presentazione delle dichiarazioni non arrechi un qualche pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo: in primo luogo perché proprio la mancata presentazione della dichiarazione ha l'effetto di indurre all'effettuazione di un controllo approfondito, distogliendo risorse utilizzabili più proficuamente in altre direzioni. Ed in secondo luogo perché la mancanza della dichiarazione comporta comunque una maggiore difficoltà nell'effettuazione dello specifico controllo, poiché l'Amministrazione dovrà procurarsi *aliunde*, attra-

verso l'esame del bilancio, delle scritture contabili, della documentazione aziendale, ecc., quelle informazioni che, in un sistema di fiscalità di massa basato sull'autodichiarazione, è onere del contribuente fornire secondo modalità standardizzate, atte a consentirne l'immediata e automatica acquisizione al sistema informativo di cui dispongono gli Uffici finanziari.

Senza contare che, se non trovassero nel caso in questione applicazione neppure le sanzioni fisse previste per le violazioni che non incidono sulla determinazione e il versamento del tributo, l'obbligo di presentare la dichiarazione cesserebbe di essere tale, in quanto il contribuente potrebbe limitarsi a tenere le scritture contabili e fiscali ed a versare le imposte autoliquidate.

■ La sentenza

Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XVI, Sent. 4 marzo 2008 (5 febbraio 2008), n. 46 - Pres. Natola - Rel. Castellari (stralcio)

Accertamento - Mancata presentazione della dichiarazione addebitabile al consulente - Corretto adempimento di tutti gli altri obblighi tributari - Accertamento induttivo - Illegittimità

Qualora sia stata omessa la presentazione delle dichiarazioni dei redditi per negligenza del consulente fiscale, ma non siano state compiute altre violazioni o evasioni, con regolare tenuta delle scritture contabili e versamento delle imposte, l'omissione non è un fatto sufficiente ad autorizzare automaticamente l'Ufficio a procedere all'accertamento induttivo.

Svolgimento del processo e ragioni della decisione

(Omissis)

Riferendosi a quanto verbalizzato dalla Guardia di Finanza, la società ricorrente fa presente che gli importi di IRPEG ed IRAP sono stati tutti regolarmente pagati e sono stati regolarmente versati gli importi di IVA e le ritenute trattenute sui compensi corrisposti, e che la verifica conclusa non ha evidenziato altre inadempienze che siano direttamente imputabili alla ricorrente. La ricorrente dichiara quindi che nella fattispecie manca l'evasione tributaria che costituisce l'elemento che giustifica l'accertamento induttivo;

mentre l'inadempimento per la omessa presentazione delle dichiarazioni è imputabile solamente al titolare dello studio professionale.

Sulla base di queste argomentazioni, la ricorrente ritiene che l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali realizza, nella fattispecie, una irregolarità formale non avendo l'Erario patito alcun danno e possa quindi trovare applicazione il disposto all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1992 in tema di cause di non punibilità.

Per le obiezioni riferite, la società ricorrente contesta l'accertamento induttivo e denuncia l'illegittimità delle conseguenze che questo accertamento comporta lamentando sia la duplicazione dell'imposta, che

si pone in contrasto con il disposto dell'art. 67 del D.P.R. n. 600/1973, e sia l'insostenibilità dello stesso accertamento per la mancanza dei presupposti sostanziali di gravità, precisione e di concordanza che sono dalla legge posti come guida metodologica dell'accertamento induttivo.

(Omissis)

Esaminata la questione, la Commissione ritiene che il disposto all'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 55, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, sui quali l'Agenzia delle entrate fonda la legittimità dell'accertamento induttivo, non abbia avuto una corretta lettura.

Infatti, le espressioni «con facoltà» e «può procedere», colà utilizzate dal legislatore per autorizzare l'accertamento induttivo, non sono finalizzate a consegnare all'Agenzia una libertà incondizionata nell'operazione di accertamento, bensì sono espressioni poste per indurre l'Agenzia all'esperimento di mezzi istruttori per individuare la specifica realtà del reddito tassabile del contribuente. È in ultima istanza che l'accertamento induttivo trova la legittimazione, e solo dopo che siano stati infruttuosamente esperiti i tentativi di ricerca del reddito reale.

Se l'intenzione fosse stata di introdurre un automatismo per collegare in modo diretto all'accertamento induttivo la mancanza formale del reddito, nel testo di dette norme il legislatore avrebbe certamente utilizzato termini decisionali e non interlocutori come quelli che sono stati da lui utilizzati. Pertanto, sotto questo profilo, l'accertamento dell'Agenzia è carente di motivazione in quanto l'atto non prende in esame i dati della ricorrente che emergono dalle scritture contabili che vengono riferite attendibili dalla Guardia di Finanza.

In relazione all'art. 41 del D.P.R. n. 600/

1973, sul quale l'Agenzia riferisce di fondare l'accertamento induttivo in concorso con le disposizioni esaminate, la Commissione ritiene che anche questa norma non abbia avuto dall'Agenzia una corretta lettura.

La Commissione ritiene che l'impianto di questa disposizione di legge non differisca dall'impianto delle norme sopra esaminate; pertanto, l'accertamento induttivo, nel significato e nella attuazione dell'Agenzia, può costituire solo l'epilogo di una attività di ricerca del reddito reale che non abbia fornito esito. Infatti, mancherebbe di ragionevolezza la norma che disponesse la determinazione di un reddito presuntivo in sostituzione di un reddito che già è determinato nella sua esistenza ed è dedotto da un sistema di scritture contabili regolarmente tenute, oppure quando nel sistema di tali scritture siano presenti gli elementi necessari per poterlo determinare.

Quindi, per il caso in esame, la mancanza delle dichiarazioni annuali è da ritenere una condizione necessaria ma non anche sufficiente per l'applicazione dell'accertamento induttivo. E l'accertamento effettuato dall'Agenzia è illegittimo in quanto vi omette gli elementi sostanziali della società ricorrente che sono individuati da un sistema di scritture contabili regolarmente tenuto e in quanto verrebbero duplicate le imposte che sono state dalla ricorrente già corrisposte esauendo la propria obbligazione tributaria.

(Omissis)

**Il testo integrale della sentenza
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it**

www.ipsoa.it/dialoghionline



Provvedimenti cautelari esattoriali su crediti non tributari e tutela giurisdizionale

di Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi

La soluzione secondo cui la giurisdizione tributaria sui provvedimenti cautelari dell'agente della riscossione permane solo in caso di crediti tributari sembra la più rispondente alla «ratio» dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, al coordinamento tra le giurisdizioni e alle tendenze della Corte costituzionale indicate su questo stesso numero di Dialoghi. La Cassazione, SS.UU., n. 14831 del 5 giugno 2008 conferma l'appena indicato orientamento.

■ Crediti non tributari riscossi tramite esattore e tutela giurisdizionale

Fiorella Bianchi

Il crescente utilizzo dell'agente della riscossione per esigere crediti non tributari (1), unitamente all'attribuzione ad esso di effettuare misure cautelari (fermo, ipoteca, ecc.) rischia di creare interferenze tra giurisdizioni diverse (2).

Considerata la natura non tributaria dei crediti riscossi attraverso l'agente della riscossione, i giudizi di merito aventi ad oggetto la legittimità della pretesa sottostante (ad esempio previdenziale) appartengono senza dubbio ad altro giudice, ad esempio del lavoro, nonostante la provenienza della cartella esattoriale dall'agente per la riscossione.

La riscossione esattoriale, cioè, di solito non mette in discussione la

Fiorella Bianchi - Dottoranda di ricerca presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma

(1) Ad esempio sanzioni per violazioni al codice stradale, quote di iscrizione ad albi professionali, contributi previdenziali, ecc.

(2) Sono interferenze simili a quelle di cui si occupa Vignoli, in questo numero, a proposito di provvedimenti non tributari emessi da Uffici dell'Agenzia delle entrate.

giurisdizione, che resta quella relativa al tipo di credito fatto valere. Dipende da questo potere dell'effettivo creditore comprendere se la mancata impugnazione di atti pervenuti al contribuente per il tramite del concessionario determini o meno una decadenza in capo al destinatario, con impossibilità di impugnare atti successivi, ecc.

Il contribuente che abbia ommesso l'impugnazione della cartella esattoriale per crediti INPS o INAIL può ad esempio far valere successivamente altre eccezioni, non proposte contro la cartella? Per rispondere a tale interrogativo occorre valutare la natura della cartella esattoriale per crediti INPS o INAIL emessa dal concessionario. Tale atto, in altre parole, non va considerato come un atto autoritativo per il solo fatto del coinvolgimento dell'agente per la riscossione: casomai la sua natura autoritativa promana dall'autorità emittente, titolare del credito fatto valere per il tramite dell'esattore.

Se un eventuale ruolo esattoriale incide autoritativamente nella sfera giuridica altrui, questo dipende dal potere dell'ente titolare del credito, non dall'utilizzo dell'esattore. Incidentalmente, per quanto riguarda gli enti previdenziali, sembra che da qualche anno tale capacità di incidere, al pari dell'Amministrazione finanziaria, sulle posizioni giuridiche altrui, sussista. Fino a qualche anno fa, tali istituti avevano dei poteri di certazione, nel senso che i loro ispettori erano pubblici ufficiali i cui verbali facevano piena prova fino a querela di falso, ma l'esercizio della pretesa contributiva avveniva per il tramite del giudice. Il potere di emettere atti unilaterali da impugnare a pena di decadenza fino a pochi anni fa poteva essere escluso in quanto l'INPS, al pari di un privato cittadino, doveva rivolgersi al giudice per l'esazione del credito; in questo caso si poteva escludere che il contribuente fosse incorso in una decadenza per mancata impugnazione dell'atto notificato per il tramite dell'esattore. Attualmente, invece, anche gli istituti di previdenza e di assistenza emanano atti suscettibili di divenire definitivi se non tempestivamente impugnati; ciò impedisce pertanto al contribuente di eccepire ad esempio la prescrizione della pretesa impositiva in sede cautelare, se non fatta valere nei confronti del primo atto impositivo notificato dall'ente medesimo o dall'agente per la riscossione. Se oggi gli istituti previdenziali possono invece incidere unilateralmente sulle posizioni giuridiche altrui, allora ha senso ipotizzare anche una potenziale definitività, per mancata impugnazione, dei ruoli formati su impulso di tali enti.

Fermi ed ipoteche per crediti di natura extratributaria

Qualche dubbio, in merito alla giurisdizione del giudice civile, potreb-

be invece generarsi con riferimento alle misure cautelari quali fermi ed ipoteche, che in materia extratributaria appartengono senza dubbio al giudice civile (3).

L'art. 19 del decreto sul contenzioso tributario attribuisce infatti al giudice tributario la competenza in materia di fermi ed ipoteche senza fare alcuna espressa distinzione tra crediti tributari ed extratributari. Ciò, unitamente alla serialità con cui tali misure vengono emesse dall'agente della riscossione, e alle indicazioni standard fornite negli atti del concessionario, può generare confusione. Tali atti, infatti, spesso indicano quale giudice competente a conoscere le opposizioni le Commissioni tributarie provinciali, che, se da un lato non potrebbero entrare nel merito della pretesa contributiva, dall'altro, però, potrebbero valutare la legittimità della misura cautelare sotto il profilo formale

Tali problemi sono generati, come detto, da una norma che attribuisce, in materia cautelare, la competenza al giudice tributario senza fare distinzioni, e possono essere senz'altro risolti in via logico sistematica limitando l'intervento delle Commissioni ai casi in cui il credito abbia natura tributaria. Ciò nonostante la possibilità che opposizioni ad ipoteche e fermi per crediti di natura non tributaria vengano promossi innanzi al giudice tributario è tutt'altro che remota. Nella modulistica dell'agente della riscossione, infatti, sono utilizzati prestampati che indicano indiscriminatamente le Commissioni tributarie quali organi competenti a conoscere le opposizioni in materia di fermi ed ipoteca senza fare alcuna distinzione in base al credito che si aziona. In tali casi proprio per il legittimo affidamento generato nel destinatario, che ha promosso il giudizio innanzi l'organo indicatogli dall'agente per la riscossione, si dovrebbe consentire la riassunzione del giudizio innanzi al giudice competente, con salvezza dei diritti e sospensione delle decadenze maturate.

■ **Gradualismo dei concetti e interferenze tra giurisdizioni**

Raffaello Lupi

Le osservazioni di Bianchi confermano che nel diritto i concetti di confine sono quelli più complessi e che, a rigore, tra un concetto e un altro

(3) Cfr. sul punto Comm. trib. prov. di Bari, 10 gennaio 2007, n. 3, in *Giustizia Tributaria* n. 4/2007; Comm. trib. prov. di Roma, 27 luglio 2006, n. 5252.

neppure ci sono confini, ma zone grigie, sfumature, situazioni intermedie, simbolo di quello che spesso chiamo «gradualismo» delle scienze sociali, in cui rientra ovviamente anche il diritto. Ci sono zone grigie tra ciò che può considerarsi «tributo» e ciò che sicuramente non lo è; tanto è vero che persino i contributi previdenziali, cui è dedicato l'articolo di Bianchi, sono per molti versi considerati «tributi», senza però mettere in dubbio che le relative controversie spettino al giudice del lavoro. Quando alle zone grigie sostanziali si aggiungono quelle processuali, le cose si complicano ulteriormente, come hanno dimostrato anche tante vicende, come quella dei diritti di imbarco (*Dialoghi* n. 2/2007), o quella delle sanzioni non tributarie irrogate dall'Agenzia delle entrate (dove a più riprese la Cassazione affermò la giurisdizione tributaria, fino all'intervento della Corte costituzionale commentato su questo stesso numero di *Dialoghi*). C'era insomma una tendenza espansiva della giurisdizione tributaria, che in questi ultimi tempi si sta correttamente ridimensionando, come rileva l'articolo che precede. Tante volte, nella storia ormai ultraquinquennale di *Dialoghi*, abbiamo esposto il rischio di una tutela giurisdizionale «spezzata in due», quando si ipotizzavano impugnazioni al TAR per i dinieghi di autotutela, per il fermo dei veicoli e via enumerando. Se però è bene che la giurisdizione tributaria resti organica, e non «perda pezzi» a beneficio di altre giurisdizioni, ipoteticamente chiamate ad esprimersi su questioni tributarie, è anche bene non avvenga il contrario, a danno di altre giurisdizioni, investite *ratione materiae* di questioni non tributarie. Questo vale per tutte le materie non tributarie in cui interviene l'agente per la riscossione, potendo quindi disporre degli strumenti cautelari molto ampi di cui parlava Bianchi.

La soluzione secondo cui la giurisdizione tributaria sui provvedimenti dell'esattore permane solo se relativa a crediti tributari mi pare quindi quella più rispondente alla *ratio* dell'art. 19, e al coordinamento tra le giurisdizioni. Resta il problema di dare una copertura giurisdizionale generalizzata a tutte le questioni tributarie precedenti e successive a quella avente ad oggetto la determinazione del tributo, e segnatamente a quelle investigative, cautelari, ecc., ma avremo occasione di riparlarne.

■ Forum

«Confisca per equivalente» per i reati fiscali e possibili duplicazioni rispetto al pagamento del tributo

di Emiliano Covino, Dario Stevanato, David Terracina, Raffaello Lupi

L'estensione della confisca per equivalente ai reati fiscali, con la Finanziaria 2008, pone una serie di problemi di coordinamento rispetto al pagamento del tributo, che potrebbe avvenire in sede di accertamento tributario, creando duplicazioni. La risposta sta forse nella natura della confisca in esame, che non è una punizione, ma la sottrazione del vantaggio economico del reato a chiunque lo detenga, ove non sia stato dapprima eliminato in altro modo, a partire dal risarcimento. Si potrebbe ritenere quindi che, una volta pagata l'imposta, non ci sia più nulla da confiscare; resta da chiedersi come coordinare i due fenomeni se però interviene per prima la confisca, e poi l'accertamento tributario.

■ La questione

Emiliano Covino

La legge Finanziaria per il 2008 ha esteso ai reati tributari un istituto di matrice penalistica, la cd. «confisca per equivalente» (1), il cui scopo è essenzialmente duplice: prima di tutto, serve per assicurare al processo,

Emiliano Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

(1) La tematica della confisca per equivalente ha riflessi importanti anche in merito alla tassazione dei redditi da attività illecite, in cui l'argomento della confisca è l'unico decisivo per escludere la tassazione. Si veda in proposito, Cass., 23 gennaio 2008, n. 1416 in tema di usura (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2008, pag. 331, con il commento di M. Procopio, «Legittimità del ricorso all'accertamento induttivo basato su indici di spesa ed investimenti patrimoniali» e in *Banca Dati BIG, IPSOA*), nonché Id., 18 gennaio 2008, n. 1058 in tema di tangenti (in *Corr. Trib.* n. 14/2008, pag. 1131, con commento di D. Muraro e di M. Beghin). Se infatti il reo è esposto alla confisca per equivalente del prezzo del reato, si può sostenere la mancanza «sin dall'origine» del «possesso di redditi» necessario ai fini della tassazione.

ed in seguito sottrarre a ulteriori usi, i mezzi con cui il reato è stato commesso; immaginiamo il classico «piede di porco» degli scassinatori professionisti; un ulteriore obiettivo è conservare - per finalità chiaramente cautelari a favore delle probabili future azioni di risarcimento e restituzione - i frutti direttamente derivanti dall'illecito penale, sia se rimasti immutati (per es. uno scooter oggetto di un furto), sia se oggetto di ulteriori passaggi (il denaro ricavato dalla vendita di uno scooter rubato, ossia da una ricettazione).

La confisca, specie quella per equivalente, limita il diritto di proprietà, che non è originario, ma deriva da un riconoscimento collettivo, che può venire meno quando la proprietà ha provenienza illecita, anche se in testa a chi non ha commesso alcun reato, ma si è avvantaggiato dei suoi proventi ad esempio perché parente del reo li ha ereditati o informalmente ricevuti.

Qualora non sia possibile individuare un soggetto leso, legittimato a costituirsi parte civile e pertanto a richiedere il risarcimento, se non esistesse la confisca, il trasgressore continuerebbe a godere dei frutti del reato; la confisca, sia ordinaria sia «per equivalente», subentra quindi solo allorché non ci sia spazio per il risarcimento; in caso contrario la richiesta di risarcimento/restituzione - anche intuitivamente - assorbe la confisca.

In particolare, la confisca per equivalente (2) si ha quando, oltre a non esserci uno specifico danneggiato, non è neanche possibile individuare specificamente i beni frutto del reato, ma si è comunque in grado di quantificare economicamente il ricavato complessivo dell'attività illecita: a questo punto, non potendosi agire direttamente sul corpo del reato, si confiscano altri beni, di cui il reo o suoi aventi causa hanno la disponibilità, per un importo corrispondente. Non è più richiesto quindi lo stretto rapporto tra il reato e i beni da confiscare, proprio della confisca ordinaria, potendo tali beni essere diversi dal provento o dal profitto del reato.

Le motivazioni che stanno alla base della confisca sono piuttosto evidenti: allo Stato, infatti, ripugna non soltanto il godimento dello specifico profitto del reato, ma anche il godimento previa trasformazione in altre tipologie di beni, ad esempio ricchezza finanziaria, immobili o aziende. Questo vale sia per il reo, sia per i suoi eredi o aventi causa, ancorché incolpevoli, ma comunque arricchitisi «senza giusta causa» (*rectius*: con

(2) Introdotta con la legge n. 300/2000.

«causa illecita»). In tale contesto lo Stato surroga nelle pretese tutte quelle parti civili che sono rimaste inerti, per trascuratezza, per inconsapevolezza ovvero per paura, come avviene in tutti i casi in cui le persone offese dal reato siano innumerevoli e distribuite su più territori, oppure temano ritorsioni (non a caso il più tipico e più risalente esempio di confisca per equivalente si è avuto per i reati di stampo mafioso, ove è prevista la devoluzione allo Stato dei proventi delittuosi) (3).

Nella confisca si può escludere una finalità strettamente punitiva, perché a rigore l'erede del mafioso avrebbe dovuto comunque risarcire i danni alle vittime dell'attività illecita del suo dante causa, anche con il patrimonio da questi ereditato.

La peculiarità della confisca per equivalente, anche in ambito fiscale, può essere ravvisata proprio nell'intento dell'Amministrazione di evitare che il reo o i suoi eredi e aventi causa possano garantirsi una qualche utilità o vantaggio patrimoniale in seguito alla commissione del reato.

Occorre tuttavia riflettere sul fatto che l'estensione di tale istituto ad alcuni reati tributari (imposte sui redditi e IVA) comporta un trapianto in un terreno del tutto diverso, ossia il campo tributario con le sue strutture di riferimento, di certo poco avvezze a trattare tematiche molto delicate come questa. Difatti, già l'espressione, «in quanto applicabili», lascia intendere che forse qualcuno aveva intravisto i problemi concettuali, di ordine logico strutturale, cui è dedicato questo forum; la legge Finanziaria per il 2008 ha toccato però anche questo punto, seguendo le inclinazioni del tempo a mettere le mani un po' dappertutto, il che crea confusione quando gli strumenti di comprensione della realtà sono deboli e quando si interviene in una zona di confine tra settori del diritto diversi.

L'istituzione di riferimento del diritto tributario è l'autorità amministrativa, dotata di modalità proprie per la riscossione del tributo, portata avanti con strumenti di autotutela pubblicistica, cui si accompagna anche l'irrogazione di sanzioni, inevitabilmente proporzionali al tributo evaso, in modo da calibrarne l'efficacia deterrente.

(3) La legge 31 maggio 1965, n. 575 «disposizioni contro la mafia» disciplina tra l'altro la confisca dei beni di cui dispongono, direttamente o indirettamente, coloro che sono indiziati di appartenere ad associazioni di tipo mafioso, quando il loro valore sia sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta ovvero quando si ha motivo di ritenere che gli stessi siano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

La giurisdizione penale è invece un'altra istituzione pubblica «parallela», in genere l'unica a fronteggiare i fatti di reato.

Nella confisca per equivalente sfuggono le modalità di coordinamento tra la giurisdizione penale e l'autorità amministrativa.

C'è infatti un rischio di duplicazione della sanzione quando all'esecuzione forzata fiscale sui beni dell'evasore si abbina anche la confisca per equivalente sul medesimo patrimonio e per il medesimo debito tributario: difatti, al pagamento del tributo nelle normali sedi amministrative rischia infatti di affiancarsi, quando la minore imposta versata dà luogo a un reato tributario, anche una confisca per equivalente. Del resto, mi pare che la confisca per equivalente non possa che riferirsi all'imposta evasa, come profitto del reato di evasione. C'è quindi il rischio che l'imposta evasa venga in questo modo recuperata non solo tramite accertamento in rettifica da parte del Fisco, ma anche in base alla «nuova» confisca per equivalente.

Si tratta di una questione di coordinamento tra concetti, tra le tipologie di reazione dell'ordinamento all'illecito, dove si possono ipotizzare le soluzioni indicate nel seguito di questo Forum.

■ Un possibile coordinamento contro possibili duplicazioni tra confisca e tributo

Dario Stevanato

Le considerazioni dell'Autore che mi hanno preceduto confermano l'impressione che un po' tutti hanno avuto, d'istinto, leggendo la norma che estende l'istituto della «confisca per equivalente» ai reati tributari: l'impressione, cioè, che la misura in questione vada a sovrapporsi con gli ordinari meccanismi amministrativistici di recupero del tributo evaso. Anch'io ho l'impressione che il «profitto», nel caso dei reati tributari previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e richiamati dalla norma introdotta con la Finanziaria 2008, non possa in prima battuta che essere identificato con l'imposta evasa. L'impianto della legge sui reati tributari attualmente vigente si ispira del resto al dolo di evasione, rilevante in sede dichiarativa o, in base alle ipotesi delittuose di più recente introduzione, anche al momento della riscossione. Il vantaggio conseguito dall'Autore di uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 è dunque rappresentato dall'imposta evasa, cui si attaglia alla perfezione l'attributo di «profitto» del reato.

Come rileva Covino, peraltro, non è pensabile che il legislatore abbia voluto sovrapporre, all'ablazione di tale «profitto» operante in fase amministrativa attraverso i meccanismi di repressione dell'evasione e accertamento dell'imposta, una seconda ablazione di matrice penalistica, avente ad oggetto la medesima porzione patrimoniale già incisa dal prelievo fiscale. La misura di sicurezza patrimoniale, cioè la confisca, andrebbe infatti ad incidere su un profitto (o sui beni in cui lo stesso è stato investito) che non è più nel patrimonio del soggetto, in quanto già versato all'Erario a seguito dell'accertamento dell'imposta evasa.

Mi sembra dunque più ragionevole ipotizzare che la confisca trovi applicazione, nel caso di condanna per un reato tributario, solo quando l'ablazione in via amministrativa del profitto (ovvero dell'imposta evasa) non ha avuto e non potrà avere luogo. La confisca è del resto un istituto che controbilancia, con una forma di prelievo pubblico, l'illegittimo arricchimento prodottosi nel patrimonio del reo. Che senso avrebbe, dunque, applicare la confisca in relazione ad un profitto che non è più presente nel patrimonio del reo, in quanto già «restituito» allo Stato con il pagamento dell'imposta che era stata evasa e che ha comportato la condanna per il reato tributario commesso?

Occorre però a questo punto chiedersi se, limitando la confisca ai casi in cui il frutto dell'evasione fiscale sia rimasto nel patrimonio del trasgressore, la norma introdotta dalla Finanziaria 2008 abbia ancora concrete possibilità di applicazione.

Ipotizziamo ad esempio che, per l'intervenuta decadenza dai poteri di accertamento, non sia più possibile accertare e incamerare l'imposta evasa. Oppure ipotizziamo che il trasgressore riesca a ottenere l'annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento, magari per vizi formali attinenti alla notifica, alla competenza territoriale, alle violazioni delle regole procedurali previste *in primis* dallo Statuto del contribuente, ecc. In casi del genere, il parallelo processo penale che si concluda con la condanna dell'imputato ben potrebbe legittimare la confisca del «profitto» del reato, cioè dell'imposta evasa, ma non accertata in sede amministrativa, oppure accertata sulla base di una pretesa annullata dalle Commissioni tributarie.

Potrebbero poi esservi dei casi in cui l'imposta evasa, acclarata in sede penale, diverge da quella accertata in via amministrativa, come ad esempio potrebbe succedere qualora il procedimento amministrativo si chiuda con un accertamento con adesione o una conciliazione giudiziale, dunque con il pagamento di un'imposta più bassa di quella accertata come «eva-

sa» in sede penale. In tali casi, la confisca di quella parte del tributo (cioè del profitto del reato) «abbuonata» in sede di adesione o di conciliazione giudiziale avrebbe ad oggetto una quota del patrimonio del reo non già incisa dal pagamento dell'imposta in sede amministrativa. Va anche detto, peraltro, che nel caso la confisca sia invece ritenuta applicabile all'intero «profitto» del reato, non importa se in parte restituito in sede di definizione amministrativa della controversia, la prospettiva della confisca potrebbe dissuadere il trasgressore dal pagamento del debito tributario in sede conciliativa o di accertamento con adesione. Alla prospettiva di ottenere una riduzione della pena (art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000) farebbe infatti da contraltare il rischio di subire una seconda ablazione patrimoniale a seguito della confisca, con cui verrebbe richiesta - applicando la confisca indiscriminatamente - non solo quella parte del «profitto» del reato ancora esistente nel patrimonio del reo, ma anche l'imposta da adesione già versata in sede amministrativa.

Si potrebbe inoltre pensare, quale ulteriore ipotesi di applicazione della confisca, ai reati tributari commessi dal rappresentante della persona giuridica: in questo caso la confisca per equivalente sarebbe possibile solo nei confronti del reo, cioè dell'autore della violazione, e non nei confronti dell'ente per cui il primo ha agito. Quindi l'imposta evasa verrebbe chiesta alla persona giuridica, mentre la confisca riguarderebbe il provento del reato eventualmente incamerato dalla persona fisica che lo ha commesso, per far conseguire un vantaggio all'ente rappresentato e riceverne in cambio una «remunerazione» (prezzo del reato).

Vi è poi almeno un'ipotesi in cui, nell'ambito dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, non sembra proprio possibile ipotizzare un «profitto» in termini di evasione di un'imposta riferibile al reo. È il caso del reato previsto dall'art. 8, di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Detta fattispecie delittuosa è infatti commessa da chi emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di consentire l'altrui evasione. In questo caso il profitto del reato sarà rappresentato, per l'autore della violazione, non dall'imposta evasa (giacché l'evasione sarà realizzata dal destinatario della fattura), ma verosimilmente dal controvalore economico di una quota dell'imposta che gli sarà retrocessa dal destinatario delle false fatture per evadere le proprie imposte (e che risponderà autonomamente del reato di dichiarazione fraudolenta). In tale evenienza il soggetto che ha emesso la falsa fattura potrebbe subire la confisca di un

«valore» corrispondente al provento incassato dalla controparte a fronte dell'emissione del documento ideologicamente falso.

Mi sembra insomma che, salve ulteriori verifiche e approfondimenti, sia possibile individuare dei contesti in cui la confisca per equivalente potrebbe essere utilizzata in alternativa all'altra forma di prelievo pubblico capace di incidere nel patrimonio del reo per decurtarlo del valore dell'imposta evasa. La confisca manterrebbe così una propria sfera di autonomia rispetto alla grossolana e inaccettabile soluzione di una doppia ablazione del patrimonio del reo, e di un duplice prelievo pubblico dello stesso «profitto». La confisca per equivalente, da ammettersi soltanto fuori dei casi in cui l'imposta è già stata pagata all'Erario, potrà allora forse costituire un efficace deterrente e un'idonea misura sanzionatoria a corredo di quelle già previste dalla legge sui reati tributari.

■ **Uno spirito da crociata**

David Terracina

Solo alcune brevi riflessioni di natura penalistica per concludere il discorso fatto sinora. Gli autori che mi hanno preceduto hanno, infatti, messo in luce pressoché tutti gli aspetti problematici di un istituto che, come correttamente sottolineato da Stevanato, andrà senza dubbio a sovrapporsi agli ordinari meccanismi amministrativistici di recupero del tributo evaso.

Al di là degli evidenti problemi di coordinamento tra strumenti penali ed amministrativi, che puntualmente si proporranno, potrebbe essere interessante provare a leggere tra le righe della nuova disciplina introdotta con la Finanziaria per il 2008. Non v'è dubbio, infatti, che molte misure di lotta all'evasione, senz'altro una delle priorità del passato Governo, siano state elaborate in modo generico e rigido, determinando forse l'insuccesso elettorale della precedente maggioranza. Questo, però, contrariamente a quanto si tende o si vuol far credere, non perché il resto del Paese non fosse consapevole della necessità di una seria strategia di contrasto al fenomeno dell'evasione, ma perché la lotta all'evasione è stata interpretata con lo stesso spirito di una crociata, in cui le contraddizioni, le lacune, le assurdità della normativa non venivano esaminate nel merito, ma giustificate con esigenze politico-repressive (nell'incertezza era sempre

meglio colpire, equiparando l'evasore a un nemico pubblico, che era sempre meglio colpire, a costo di colpire anche molti che evasori non erano).

Molto di moda tra i penalisti è parlare di diritto penale del nemico, intendendo in questo modo una sorta di «sub diritto» penale volto a neutralizzare soggetti cui non vengono riconosciuti gli stessi diritti spettanti agli «amici». Ebbene, sembrerà paradossale, ma in materia di diritto penale tributario il discorso risulta particolarmente calzante. Il legislatore avverte, infatti, confusamente la presenza di un problema, nel caso specifico dell'evasione, ma non ha gli strumenti cognitivi necessari per comprenderne compiutamente le dinamiche. Conseguenza di ciò è che l'evasore, o il presunto tale, viene considerato un deviante sociale, un nemico da fronteggiare ad ogni costo. L'evasore perde la «dignità» di semplice reo (da qui l'appiattimento sanzionatorio delle varie forme di evasione e la sostanziale confusione tra evasione per occultamento di capacità economica nascosta, adozione di regimi favorevoli su capacità economica palese, ed elusione) per assumere quella di nemico della collettività. Il passo successivo è quello di individuare una determinata cerchia di soggetti (una classe sociale, una categoria professionale) da identificare con l'evasore, istigando in tal modo, più o meno coscientemente, la collettività a reagire con ogni mezzo nei confronti di tali soggetti.

Ci si è permessi di fare una simile digressione, solo in apparenza marginale rispetto al problema che ci occupa, perché la sensazione è che il legislatore abbia fatto ricorso allo strumento della confisca per equivalente nella piena consapevolezza delle difficoltà che ciò avrebbe comportato in termini di raccordo tra sistema penale e sistema amministrativo, ma con la precisa intenzione di fornire all'ordinamento un efficacissimo strumento per la lotta all'evasione. Dovremmo forse smettere di pensare al legislatore come ad un soggetto sprovvisto che crea confusione solamente perché incompetente, e la confisca per equivalente ne è la prova. È la dimostrazione, a mio avviso, di una certa consapevolezza («scientificità») nel comportamento posto in essere dal legislatore il quale, noncurante degli effetti collaterali legati alle proprie scelte, tira dritto verso l'obiettivo prefissatosi.

L'estensione della confisca per equivalente ai reati tributari appare senz'altro un fatto dalla portata giuridica dirompente, se non addirittura eversiva. Come correttamente ricordato da chi mi ha preceduto, la confisca nasce come una misura di sicurezza patrimoniale, di cui all'art. 240 c.p., che prevede la facoltà del giudice di ordinare la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose che

ne sono il prodotto o il profitto. Il secondo comma della stessa disposizione stabilisce l'obbligatorietà della confisca delle cose che costituiscono il prezzo del reato. Come tutte le misure di sicurezza, in base al disposto dell'art. 202 c.p., anche la confisca risulterà applicabile a chi ha commesso un fatto di reato e, allo stesso tempo, risulti socialmente pericoloso, ossia è prevedibile che in futuro possa commettere un altro reato.

L'art. 322-ter c.p. stabilisce, invece, l'obbligatorietà della confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di determinati reati, anche per un valore corrispondente. Misura, dunque, obbligatoria, a differenza di quella di cui all'art. 240 c.p., che già dovrebbe far riflettere attentamente sulla sua effettiva natura.

Lo strumento risulta poi particolarmente invasivo se solo si pensi che, ai sensi dell'art. 321 c.p.p., il P.M. potrà procedere a sequestro preventivo dei beni di cui è consentita la confisca.

Ciò rappresenta un momento straordinario di lotta all'evasione penalmente sanzionata. L'Amministrazione finanziaria dispone, infatti, finalmente di uno strumento che le permette di mettere le mani sul patrimonio del presunto evasore ancor prima che vi sia una sentenza di condanna ed ancor prima che vi sia anche una pronuncia in sede amministrativa! Ecco, allora, forse il vero fine della nuova disciplina. Fornire un mezzo a chi indaga in materia di reati tributari per poter bloccare, e poi eventualmente incamerare, beni che siano il prezzo, il prodotto ed il profitto dell'evasione, senza, però, che vi sia la necessità (che si tradurrebbe poi in una vera e propria *probatio diabolica*) di andare ad individuare esattamente quali siano tali beni. Chi ha un minimo di familiarità con processi penali in materia di evasione delle imposte sa benissimo, infatti, che nella maggior parte dei casi il P.M. procedente si appiattisce sulle posizioni della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle entrate che ha condotto l'indagine. Spesso, infatti, il fascicolo del P.M. si limita al processo verbale di constatazione ed all'informativa di reato.

Qui si apre poi l'ulteriore delicata questione se, come osservato da Stevanato, il «profitto» nel caso dei reati tributari possa identificarsi con l'imposta evasa. In realtà, i due concetti seppure tendano ad identificarsi non sembrerebbero perfettamente sovrapponibili. La nozione di profitto appare, infatti, più ampia, rispetto a quella di imposta evasa, ricomprendendo anche i frutti ulteriori dell'attività illecita. In relazione poi alla fase delle indagini preliminari, non v'è dubbio, comunque, che la quantificazione dei beni da sottoporre a sequestro compete al Pubblico Ministero.

Lo strumento risulta, poi, ancora più aggressivo se si pensi che l'art. 200 c.p. ne prevede l'applicazione retroattiva, tant'è che il GUP di Trento, con ordinanza del 12 febbraio 2008, ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 200 c.p., 322-ter c.p., 1, comma 143, della legge n. 244/2007 per contrasto con l'art. 117 Cost. nella parte in cui consentono la confisca obbligatoria (eseguibile anche dal giudice dell'esecuzione) di beni di cui il reo abbia disponibilità per un valore corrispondente a quello del profitto, per reati tributari commessi precedentemente alla loro entrata in vigore, in violazione dell'art. 7 della convenzione europea dei diritti dell'Uomo (4).

■ **L'acquisizione pubblica di un maltolto non reclamato da altri danneggiati**

Raffaello Lupi

L'ordinanza del GUP trentino, citata da Terracina, sembra sposare l'idea che la confisca sia una punizione, e in questi termini ne lamenta la retroattività. Ponendosi nell'ottica di cui all'introduzione del presente Forum, la confisca per equivalente del profitto del reato è invece semplicemente una avocazione alla collettività di quelle somme di provenienza illecita che non sono state reclamate specificamente dai danneggiati. In questo senso, quindi, la confisca può essere retroattiva e può svolgersi anche nei confronti di soggetti diversi dal reo. Questi ultimi non vengono puniti per un reato altrui, ma la confisca per equivalente cerca di impedire che stiano meglio grazie a quello che è oggettivamente il provento di un reato, insomma una refurtiva, un maltolto, un grisbi, che nessun altro (iniziando dai danneggiati) ha voluto o potuto recuperare. In questi termini, la confisca per equivalente pone, nei confronti dei soggetti diversi dal reo, problemi di misurazione della capacità economica che ricordano quelli fiscali: si tratta anche qui di quantificare il provento da reato, e di dimostrarne il trasferimento nel patrimonio di terzi, ad esempio il coniuge o gli eredi; forse è sufficiente provare che la situazione di tali soggetti è stata influenzata dai proventi del reato: se essi ne hanno beneficiato, cioè li hanno spesi, la confisca potrebbe scattare anche su un patrimonio formato lecitamente a posteriori. Sono tutti spunti da approfondire, ma

(4) Il caso esaminato dal giudice trentino riguardava l'organizzatore di «frodì carosello» cui erano state sequestrate anche somme che non erano in alcun modo collegabili con l'attività delittuosa.

se questo è il senso della confisca per equivalente, allora le preoccupazioni del GUP di Trento potrebbero essere superate, salvo approfondire la sentenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo, cui l'ordinanza del magistrato trentino fa riferimento. In base a queste considerazioni si conferma quindi, la risposta positiva al coordinamento tra confisca e pagamento del tributo, sopra proposto da Stevanato: se il profitto del reato esce, per via di un risarcimento o in altro modo, dal patrimonio del reo o dei suoi aventi causa, la confisca, ordinaria o per equivalente, non ha più senso.

■ L'ordinanza

Tribunale di Trento, Ord. 12 febbraio 2008 - Est. Pascucci (*stralcio*)

Reati tributari - Confisca per equivalente - Retroattività della estensione ai reati fiscali - Violazione dell'art. 7 CEDU - Questione di legittimità costituzionale - Rilevanza e fondatezza

(*Omissis*)

In data 1° gennaio 2008 è entrato in vigore l'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007 (in *G.U.* 28 dicembre 2007) il quale prevede che «nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-*ter* c.p.».

Per effetto di tale norma la confisca per equivalente è estesa a (quasi) tutti i reati tributari.

Tale norma si applica anche ai reati commessi precedentemente alla sua entrata in vigore posto che, per giurisprudenza costante della Cassazione, costituente ormai diritto vivente, «il principio di irretroattività della legge penale, sancito dagli artt. 2 c.p. e 25, comma secondo, Cost., è operante nei riguardi delle norme incriminatrici e non anche rispetto alle misure di sicurezza, sicché la confisca può essere disposta anche in riferimento a reati commessi nel tempo in cui non era legislativamente prevista ovvero era diversamente disciplinata quanto a tipo, qualità e durata» (*Omissis*).

Peraltro, il principio di retroattività nell'applicazione delle misure di sicurezza si pone in contrasto con l'art. 7 Convenzione europea Diritti dell'Uomo (recepita nel nostro ordinamento con legge n. 848/1955) il quale prevede che «Non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è commesso».

La disposizione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo è stata interpretata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nel senso che la Corte «deve essere libera di andare al di là delle apparenze e di valutare essa stessa se una data misura costituisca una pena ai sensi di tale norma».

Si è sostenuto in particolare che «la formulazione dell'art. 7 seconda frase indica che il punto di partenza di ogni valutazione sull'esistenza di una pena consiste nello stabilire se la misura in questione sia stata imposta a seguito di una condanna per un reato. (...) Al riguardo altri elementi possono essere ritenuti pertinenti: la natura e lo scopo della misura in questione, la sua qualificazione nel diritto interno; le procedure correlate alla sua adozione e ese-

cuzione» (Corte europea dei diritti dell'Uomo 9 febbraio 1995, «Welch c. Regno Unito»).

Alla luce di tali criteri la Corte ha ritenuto in contrasto con l'art. 7 CEDU l'applicazione retroattiva della confisca di beni applicata a un trafficante di droga condannato a lunga pena detentiva.

Per quanto concerne la misura di cui all'art. 322-ter c.p., richiamato dall'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, ha ritenuto che la confisca per equivalente, «costituendo una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti viene ad assumere un carattere eminentemente sanzionatorio» (SS.UU. n. 41936/2005). Alla luce di tale giurisprudenza si può affermare che la confisca per equivalente prevista nell'ordinamento italiano è una misura di sicurezza di carattere sanzionatorio e costituisce una «pena» secondo la nozione che ne fornisce la Corte europea dei diritti dell'uomo.

Poste tali premesse gli artt. 200, 322-ter c.p. e 1, comma 143, della legge n. 244/1997 si pongono in contrasto con l'art. 7 CEDU come interpretato dalla Corte dei diritti dell'Uomo e pertanto con l'art. 117, comma 1, Cost. come interpretato da Corte cost. n. 348/2007 (in senso analogo Corte cost. n. 349/2007): il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost. se da una parte rende inconfutabile la maggior forza di resistenza delle norme CEDU rispetto a leggi ordinarie successive, dall'altra attrae le stesse nella sfera di competenza di questa Corte, poiché gli eventuali contrasti non generano problemi di successione delle leggi nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, ma questioni di legittimità costituzionale. Il giudice comune non ha, dunque, il potere di disapplicare la norma legislativa ordinaria ritenuta in con-

trasto con una norma CEDU, poiché l'asserita incompatibilità tra le due si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., di esclusiva competenza del giudice delle leggi.

Rilevato dunque che la questione di legittimità costituzionale degli artt. 200, 322-ter, c.p., 1, comma 143, della legge n. 244/2007 è rilevante (qualora la norma censurata fosse dichiarata incostituzionale le somme di denaro andrebbero restituite a B. e non confiscate) e non manifestamente infondata, il Giudice dell'udienza preliminare, quale Giudice dell'esecuzione, visti gli artt. 134 Cost. e 23 della legge n. 87/1953, solleva questione di legittimità costituzionale degli artt. 200, 322-ter, c.p., 1, comma 143, della legge n. 244/2007 per contrasto con l'art. 117 Cost. nella parte in cui consentono la confisca obbligatoria (eseguibile anche dal giudice dell'esecuzione) di beni di cui il reo abbia disponibilità per un valore corrispondente a quello del profitto, per reati tributari commessi precedentemente alla loro entrata in vigore.

**Il testo integrale dell'ordinanza
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it**

www.ipsoa.it/dialoghitributari



■ Forum

«Non automatismo» degli studi di settore e circolare n. 5/E del 2008

di Raffaello Lupi, Roberto Lunelli, Guido Berardo e Vito Dulcamare, Claudio Carpentieri, Michele Mauro

Elementi ulteriori rispetto agli studi, personalizzazione, contraddittorio, e altre apprezzabili espressioni contenute nella circolare n. 5/E del 2008 devono fare i conti con la capacità operativa degli Uffici, il numero dei contribuenti e la verosimiglianza dei dati dichiarati. Non c'è dubbio che quando le cifre dichiarate, ancorché «non congrue», sono verosimili rispetto alle caratteristiche dell'attività, la personalizzazione e gli elementi ulteriori saranno necessari. In altri casi di strutturale non credibilità delle cifre dichiarate, neppure si può escludere che i giudici avallino una loro automatica sostituzione con i risultati degli studi di settore.

La circolare dell'Agenzia delle entrate 23 gennaio 2008, n. 5/E (1) costituisce un ulteriore episodio nella lunga vicenda della determinazione della capacità economica di piccoli commercianti e artigiani, privi di affidabili strutture amministrativo-contabili e quindi in grado di occultare facilmente le operazioni attive qualora operino con privati consumatori finali.

Guido Berardo e Vito Dulcamare hanno già messo in risalto come la circolare inviti gli Uffici a non fare un utilizzo automatico degli studi di settore (2). Qualcuno ha visto nella circolare n. 5/E del 2008 un avallo alla giurisprudenza, contestualizzata sul *Corriere Tributario* (3), secondo

Introduzione di **Raffaello Lupi**

(1) In *Corr. Trib.* n. 9/2008, pag. 731, con commento di G. Berardo e V. Dulcamare, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(2) In *Corr. Trib.* n. 9/2008, pag. 731.

(3) R. Lupi, «Sudi di settore non autosufficienti (fino alle modifiche del 2006)», commento a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 10 ottobre 2007, n. 491, in *Corr. Trib.* n. 42/2007, pag. 3427.

cui lo studio di settore è insufficiente da solo alla rettifica, e deve essere necessariamente «personalizzato» con ulteriori elementi di convincimento. Questa affermazione è suscettibile però di diverse sfumature interpretative, e va inquadrata nell'ambito nella tematica della prova, del suo empirismo, probabilismo, ecc.

Da un lato si potrebbe infatti intravedere nella circolare un obbligo per l'Amministrazione finanziaria di supportare l'accertamento basato sugli studi di settore con argomentazioni ulteriori personalizzate riferite alla situazione del contribuente quale, ad esempio, le percentuali di ricarico, la potenzialità dei beni impiegati o il numero dei dipendenti; dall'altro, però, ciò legittima a chiedersi quale resterebbe, in questo caso, la funzione degli studi di settore se il loro uso dovesse comunque essere affiancato da una argomentazione autosufficiente ai fini della rettifica.

Tuttavia, una indiscriminata necessità di accompagnare, all'applicazione dello studio di settore, una argomentazione personalizzata di rettifica, si pone in contrasto con la finalità stessa degli studi di settore; questi ultimi nascono infatti proprio dall'esigenza di velocizzare l'attività degli Uffici rispetto alle incertezze e alle lungaggini di una valutazione caso per caso di tutti gli elementi astrattamente idonei a influire sulla stima dei ricavi.

Inoltre questa chiave di lettura contrasta con le modifiche normative, di fine 2006, all'art. 10 della legge n. 146/1998, che hanno eliminato argomenti interpretativi favorevoli alla «non autosufficienza» degli studi, alla necessità di ulteriori argomentazioni personalizzate cui si riferiva la giurisprudenza sopra citata. Un'altra possibile chiave di lettura della circolare n. 5/E del 2008 e delle sue affermazioni contro l'applicazione automatica degli studi potrebbe riferirsi ad una personalizzazione dello studio rispetto alla situazione specifica del contribuente, quale risulta dalle sue deduzioni. Ci si potrebbe riferire, cioè, alla necessità di ripercorrere criticamente il risultato dell'applicazione dello studio, alla luce di quanto risulta nel caso di specie. Non si tratterebbe, insomma, di «trovare altre prove», ma di valutare la logicità economica dell'applicazione dello studio. Pertanto l'applicazione dello studio di settore andrebbe assestata sul singolo contribuente, senza però dover necessariamente trovare ulteriori elementi di prova autonomi ed integrativi rispetto allo studio stesso; sarebbe necessaria quindi una valutazione/motivazione ulteriore, che indichi alcune sfasature tra le caratteristiche dell'attività e i ricavi dichiarati, e faccia intravedere che c'è stata una valutazione critica delle caratteristiche dell'attività.

■ Roberto Lunelli

La legislazione sugli studi di settore si presenta molto confusa. A quindici anni dalla norma-base, l'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993 (convertito dalla legge n. 427/1993), e a dieci dalla originaria (e, poi, più volte modificata) «disposizione di attuazione» contenuta nell'art. 10 della legge n. 146/1998 (4), la (intera) normativa va riconsiderata e meglio formulata: tenendo conto del numero dei soggetti che coinvolge e dell'esperienza maturata nel tempo.

Un fatto è, però, certo: gli studi di settore sono «strumenti (ausiliari) di accertamento» e non «strumenti (indiretti) di definizione della base imponibile» (ai fini delle imposte sui redditi e IRAP e IVA): in caso contrario, ne verrebbe stravolta la natura e verrebbe leso quel principio di «capacità contributiva» che costituisce uno dei pochi «punti fermi» del nostro ordinamento tributario. Del resto, quando le norme si prestano a «letture» diverse, va utilizzata la interpretazione «sistematica» e «adeguatrice», al fine di evitare soluzioni che si porrebbero in contrasto con i «principi costituzionali».

Il rinvio operato dall'art. 62-*sexies* all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 porta ad affermare (come riconosciuto recentemente anche dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E del 2008) che i risultati di GE.RI.CO. costituiscono presunzioni «semplici»; che diventano «qualificate» solo in presenza di due «condizioni di accesso» (all'accertamento da «studi di settore»):

a) la sussistenza di «gravi incongruenze» tra i ricavi/compensi/corrispettivi dichiarati e quelli presunti (determinati in base alle ben note elaborazioni della So.Se., Società per gli Studi di Settore);

b) la dimostrazione, da parte dell'Ufficio accertatore, che i ricavi presunti sono quelli «fondatamente desumibili» e, quindi, «logicamente attribuibili» al contribuente accertato.

Per integrare la «gravità, precisione e concordanza» delle presunzioni (semplici) devono essere, pertanto, individuate - dall'Ufficio accertatore - non solo consistenti incongruità quantitative, ma anche significative incoerenze qualitative fra risultati «contabili» e risultati «presunti»; e deve essere,

Roberto Lunelli - Dottore commercialista in Udine

(4) Tale disposizione, va sottolineato, continua a prevedere che gli studi di settore, su cui basare l'eventuale accertamento, sono quelli «di cui all'art. 62-*sexies*» del D.L. n. 331/1993.

inoltre, dimostrato - sempre dall'Ufficio - che lo studio adottato è «pertinente» nel caso specifico (nel senso che rappresenta la realtà economica del soggetto accertato meglio di quanto non faccia la sua contabilità).

La stessa Agenzia delle entrate (nella predetta circolare n. 5/E del 2008) riconosce che «l'espressione fondatamente desumibili rappresenta il cardine sul quale ruota il corretto utilizzo delle stime operate dagli studi di settore nell'ambito dell'accertamento analitico-presuntivo»; per cui è «evidente l'intento di attribuire alle stime in parola la qualità di presunzione semplice qualificata (...) solo qualora le stesse siano fondatamente idonee allo scopo che si propongono (...): essendo, in caso contrario, inidonee a cogliere la effettiva situazione produttiva del contribuente (...)».

In altre parole, si tratta di assegnare ai risultati degli studi di settore una valenza di presunzione che, al di là degli aspetti nominalistici, consenta di «superare» le risultanze della contabilità (regolarmente tenuta) del contribuente; la quale costituisce pur sempre «la base» dell'accertamento tributario (anche) «da studi di settore», perché tutti i dati contabili (recepiti nella dichiarazione) vengono accettati (dall'Amministrazione finanziaria), con l'eccezione di quello - peraltro molto importante - che esprime i ricavi/compensi e i corrispettivi.

In proposito, va detto che non dovrebbe essere indifferente - ai fini del predetto «superamento» del dato contabile il fatto che l'operatore economico abbia tenuto la contabilità «ordinaria» piuttosto che quella «semplificata», avuto riguardo alla (riconosciuta) maggiore affidabilità della prima rispetto alla seconda e, soprattutto, a tre (ulteriori) considerazioni:

- i risultati delle elaborazioni matematico-statistiche (anche sofisticate) presentano una (inevitabile) approssimazione;
- i parametri utilizzati in sede di accertamento da studi di settore sono sempre «datati» (due-tre anni di ritardo) e spesso «obsoleti» (in quanto i settori economici si evolvono, peraltro in tempi e modi diversi);
- gli studi di settore sono rappresentativi della realtà solo nei settori in cui prevale l'«oggetto» sul «soggetto», come avviene nel «commercio di beni», in talune attività di produzione «in serie» ... ma non nelle attività caratterizzate dalle prestazioni di servizi e, in particolare, dalla peculiarità del «soggetto», cioè quando diventa decisiva l'abilità/intuizione (dell'artigiano), la competenza/qualificazione (del professionista), la creatività/fantasia (dell'artista) ...

In questo contesto, risulta fondamentale la fase del contraddittorio preventivo (rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento) fra contribuente interessato (o chi lo assiste) e l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate; tant'è

che, ancora una volta, l'Agenzia delle entrate riconosce come nell'«accertamento che impiega gli studi (...), il contenuto dipende dall'esito, imprevedibile a priori, dal contraddittorio».

In altre parole,

a) l'Ufficio deve dimostrare, in base agli elementi e dati in suo possesso che:

– sussistono le gravi incongruenze tra «dichiarato» e «presunto», cioè una rilevante incongruità quantitativa e una significativa incoerenza «qualitativa»;

– lo studio di settore che intende adottare è quello più adatto nel caso specifico per cui sarà necessaria l'acquisizione di (convincenti) elementi di supporto;

– i risultati di quello studio sono più «affidabili» di quelli desumibili dalla contabilità e dichiarati dal contribuente, avuto riguardo - s'intende - al contesto e allo specifico soggetto;

b) il contribuente, a sua volta, deve dimostrare, se possibile attraverso documenti, ma eventualmente valendosi anche di ragionamenti presuntivi e di argomenti logici:

– le cause della divergenza tra il risultato dichiarato e quello «presunto», cioè le ragioni o i motivi per cui possono essersi verificate le (oggettive) «gravi incongruenze» fra il «modello di riferimento» e la propria (soggettiva) situazione;

– la inadeguatezza dello studio di settore utilizzato dall'Ufficio accertatore rispetto alla sua situazione contingente o, se del caso, strutturale della sua attività: per cause endogene o esogene;

– che la contabilità e le dichiarazioni rese alla Amministrazione finanziaria (previe eventuali variazioni «tributarie») sono corrette non solo formalmente ma anche sostanzialmente.

In altre parole, attraverso il contraddittorio le parti dovranno procedere alla «valutazione di affidabilità dello studio nel caso concreto (...), sulla base degli elementi forniti (al fine di accertare la) fondatezza della presunzione»; per cui il contraddittorio anticipato (tecnico e senza pregiudizi) costituisce una fase fondamentale dell'accertamento in base agli studi di settore: perché deve consentire di passare dai risultati presunti a quelli «propri» del contribuente sottoposto ad accertamento, dato che:

– l'Ufficio dovrà motivare le ragioni per cui la determinazione presuntiva, nel caso specifico, è preminente rispetto ai dati dichiarati dal contribuente (in base alla sua contabilità): nella prospettiva del (doveroso) rispetto del principio di «capacità contributiva»; mentre

– il contribuente dovrà precisare le modalità con cui svolge la sua attività e le ragioni che hanno determinato le «gravi incongruenze» (contestate dall'Ufficio) della sua «dichiarazione», fornendo, al riguardo, documentazione o indicazioni ragionevoli per dare una spiegazione del «fatto».

Anche nel caso in cui l'accertamento da studi di settore risultasse legittimo e sensato, esso va, peraltro, utilizzato con prudenza e flessibilità, in modo da evitare che valori «medi» finiscano per sostituire - nell'imposizione sui redditi (e nell'IVA) - i risultati «reali»: quale che ne sia la causa ... e, così, la peculiarità dell'impresa, la crisi del comparto economico o anche una gestione poco efficiente.

La «capacità contributiva» (e, quindi, anche i ricavi/compensi/corrispettivi) che va considerata ai fini della imposizione sul reddito (e, a maggior ragione, ai fini dell'IVA) non è quella «media» dei soggetti appartenenti a un certo settore, ma quella «propria» del singolo contribuente, ancorché i risultati «medi» (e ponderati) espressi dalle imprese (più che dai professionisti e artisti) che appartengono a un certo settore possano indurre a considerare le situazioni anomale, per capire le ragioni dello scostamento e, se del caso, per intervenire con accertamenti che, però, non si fondino solo (in via automatica) sui risultati degli «studi di settore» (o, meglio, di un certo studio), ma «corredati» da altri «dati e notizie» che siano in grado di supportare gli indizi per trasformarli in prove (seppure presuntive).

Resta pertanto, confermato che gli «studi di settore» costituiscono uno «strumento (ausiliario) di accertamento» (dei ricavi/compensi e, quindi, del reddito) e dei corrispettivi effettivamente conseguiti dal contribuente: pensato ed adottato con la finalità di aiutare l'Amministrazione finanziaria ad individuare la capacità contributiva di «ciascuno», nel rispetto dei principi costituzionali, di recente richiamati anche dallo Statuto dei diritti del contribuente: uguaglianza (art. 3), riserva di legge (art. 23), capacità contributiva (art. 53) nonché - *last, but not least* - buona amministrazione e parità di trattamento (art. 97).

■ Guido Berardo e Vito Dulcamare

Molto probabilmente, al di là di un percorso volto alla migliore interpretazione delle norme che presiedono all'applicazione degli studi di set-

Guido Berardo - Ragioniere commercialista in Torino
Vito Dulcamare - Ragioniere commercialista in Bari

tore, la giurisprudenza formatasi sul filone della «non autosufficienza» relativamente agli accertamenti basati esclusivamente sulla «meccanica» applicazione del *software* GE.RI.CO. è da leggersi come una sorta di risposta della «società civile» ad un'applicazione indiscriminata, da parte degli Uffici periferici, dello strumento, che evoca la tanto temuta catastizzazione del reddito.

Purtroppo la professione quotidianamente ci mette al corrente di contribuenti non congrui nei cui confronti viene applicato lo strumento senza alcun filtro né preventivo né successivo; quando si instaura la procedura dell'accertamento con adesione, gli Uffici propongono «sconti percentuali», giuridicamente e concettualmente inammissibili, mai l'archiviazione.

Ciò, purtroppo, alla fine va anche a scapito della bontà del prodotto che - obiettivamente - è largamente più credibile dei mai digeriti parametri contabili.

Possiamo leggere tale situazione come l'applicazione pratica del noto adagio «chi troppo vuole, nulla stringe».

■ **Claudio Carpentieri**

Alla loro nascita, gli studi di settore apparivano uno strumento orientato alla civiltà fiscale che conducesse i contribuenti all'adempimento spontaneo, in modo graduale ed educativo. Gli studi di settore, infatti, si proponevano un duplice obiettivo:

– di civiltà fiscale, rendendo noto prima della scadenza del termine per l'effettuazione dei versamenti dei tributi, le attese del Fisco in termini di ricavi aggiuntivi in sede di un eventuale accertamento induttivo nell'ipotesi di mancata congruità, ovvero, in caso di congruità, la dimostrazione di una relativa fedeltà fiscale;

– di *compliance*: rappresentata dalla partecipazione attiva delle federazioni di categoria, con la presenza degli imprenditori o dei professionisti cui si riferisce lo studio di settore nelle riunioni di validazione dello strumento di accertamento, nonché dal successivo riconoscimento, nella fase di applicazione degli studi di settore, che i ricavi di congruità rispecchiano la realtà, cioè l'adeguamento dei ricavi dichiarati a quelli emergenti dagli studi di settore.

Con il primo obiettivo dal lato dei contribuenti si voleva evitare il più possibile l'utilizzo di diversi metodi di valutazione induttiva dei ricavi o del reddito in sede di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, peraltro al buio. Nel senso cioè che il metodo di accertamento induttivo adottato e, a maggior ragione, l'entità della pretesa si conoscevano solamente nel momento stesso in cui veniva notificato l'avviso di accertamento; pretesa, peraltro, diversa addirittura da funzionario a funzionario delle finanze. Dal lato dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, anche dei contribuenti, d'accordo in questo con Raffaello Lupi, l'obiettivo era quello di limitare il più possibile contenziosi innescati da accertamenti cd. analitico induttivi di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, spesso privi di motivazione o scarsamente motivati.

Con riferimento al secondo obiettivo, ovviamente collegato al primo, si voleva creare un sistema di stima dei ricavi, elaborando su basi matematico-statistiche i dati aziendali comunicati da tutte le aziende cui si riferisce lo studio di settore, condiviso tra Amministrazione finanziaria e rappresentanti degli imprenditori o lavoratori autonomi interessati che, proprio nella fase di costruzione, rendesse evidente agli stessi contribuenti le situazioni di incoerenza delle relazioni emergenti dai dati comunicati al fine di selezionare il campione di imprese su cui costruire la relazione tra costi e ricavi.

Questo scenario teorico, tuttavia, per avere successo doveva essere sostenuto da un secondo livello di *compliance*, che si doveva realizzare nella fase di applicazione dello studio di settore al caso concreto, cioè nella fase del contraddittorio. Il secondo momento di *compliance*, cioè quello del contraddittorio, era difficile e doveva essere costruito con il tempo, attraverso la costruzione di un retaggio storico incentrato sull'applicazione concreta degli studi di settore tramite un approccio economico-aziendale. Questo momento può essere anche definito come seconda fase di *compliance* dalla quale nel medio periodo può dipendere il successo od anche il fallimento degli studi di settore per come sono stati pensati e strutturati. È il momento in cui da entrambe le parti: Amministrazione finanziaria e contribuenti o chi per loro si incontrano per adeguare il risultato matematico-statistico che emerge dalla pedissequa applicazione degli studi di settore, il ricavo di congruità, al caso concreto.

Questo secondo livello di *compliance* non si è ancora formato. In un passo della relazione finale della Commissione guidata dal Prof. Rey istituita con il D.M. 5 marzo 2007 si legge, infatti, che i «risultati degli stu-

di di settore non sono chiari alla maggioranza dei funzionari i quali, in mancanza di una adeguata formazione, faticano a comprendere la portata e il significato di relazioni statistiche e del contributo alla conoscenza che possono fornire».

È evidente che si tratta di una presa d'atto che mancano ancora quelle sensibilità necessarie per adeguare il risultato che emerge dagli studi di settore al caso concreto, nelle ipotesi di riscontrata mancata congruità. In altre parole, è la stessa Commissione ad affermarlo, in sede di contraddittorio «di fatto la maggiore imposta chiesta al contribuente di solito è relativamente elevata all'inizio del procedimento e quindi subisce una congrua riduzione per indurlo ad accettare un accordo e chiudere la controversia». È evidente che, dall'indagine effettuata dalla Commissione Rey, sia per la mancata preparazione dei funzionari, sia per la mancanza di informazioni rilevabili solamente sul campo (accessi brevi compiuti anno per anno), la rettifica dipende da valori di sconto rispetto al ricavo di congruità, molto spesso senza alcun ragionamento economico-aziendalistico sottostante, anche nelle ipotesi in cui è la stessa circolare di applicazione dello studio di settore a prevederlo (5).

Le mancanze del contraddittorio in parte possono essere giustificate anche dalla scarsità del tempo a disposizione per la costruzione del retaggio storico incentrato sull'applicazione concreta degli studi di settore tramite un approccio economico-aziendale. Infatti, proprio negli anni in cui avrebbe dovuto iniziare la campagna di accertamenti sul 1998 (anno di entrata in vigore dei primi 45 studi di settore), cioè 2002/2003, è anche entrata in vigore la stagione dei condoni fiscali (cfr. legge 27 dicembre 2002, n. 289). Con ciò non si vuole indicare che nei casi limitati in cui le Finanze abbiano effettuato accertamenti a mezzo studi di settore non abbiano dato ai contribuenti la facoltà di giustificare il mancato raggiungimento dei ricavi di congruità. Infatti, l'instaurazione del contraddittorio in fase precontenziosa è stata riconosciuta da subito dall'Amministrazione finanziaria anche nelle more della norma. Non si vuole neanche asserire che l'Agenzia delle entrate non abbia proceduto ad effettuare sgravi totali o parziali, magari in conseguenza di errori di compilazione del modello studi ovvero di errori nell'attribuzione del codice attività.

(5) Ci si riferisce alle circolari emanate dall'Agenzia delle entrate ogni anno che mettono in evidenza le novità degli studi di settore soggetti a revisione ed anche le possibili cause che possono giustificare una mancata congruità dei ricavi.

Quello che si rileva, invece, è una concreta difficoltà da entrambe le parti a valutare quale sia l'impatto di un determinato evento straordinario aziendale non considerato dallo studio di settore, sui ricavi di congruità, ancorché rilevato nelle annuali circolari applicative. È evidente che queste difficoltà con molta probabilità sono dovute alla scarsità di tempo a disposizione dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria e dei consulenti del contribuente; in questo concordo, pertanto, con quanto sottolineato da Raffaello Lupi.

Quello che manca è la capacità di valutare serenamente quale possa essere, ad esempio, l'impatto che ha avuto sui ricavi una ristrutturazione dei beni immobili per una parte rilevante dell'anno, piuttosto che l'apertura di un grande supermercato nella zona in cui opera un piccolo alimentare, ovvero, ancora, l'impatto sui ricavi di una vertenza sindacale che investe uno o più addetti dell'impresa, in termini di calo della produttività per addetto. È evidente, quindi, che, al fine di garantire un efficiente ed efficace utilizzo dello strumento nei termini sopra indicati, occorre una preparazione non tanto in ambito tributario, ma piuttosto in ambito economico-aziendale, che, come conferma la Commissione Rey, non si è ancora formata.

■ Michele Mauro

In assenza di una precisa qualificazione giuridica degli studi di settore ad opera del legislatore, il giudizio circa la valenza probatoria degli stessi non può prescindere dalla conoscenza della formula matematico-statistica loro sottesa, in modo da poter verificare se il nesso inferenziale in essa esplicitato consenta di integrare un valido ragionamento probatorio.

Invero gli studi di settore consistono, come noto, in una relazione tra determinate variabili contabili ed extracontabili riferite alle varie attività economiche, opportunamente elaborate statisticamente, ed i ricavi conseguiti dalle medesime attività. È pacifico che nel diritto tributario sia consentito ricorrere, nella tendenza all'accertamento del fatto e sempre se consentito dalle norme, a strumenti di natura presuntiva i quali si traducono in ragionamenti logici che consentono di far discendere, in base ad una massima di comune esperienza, il fatto ignoto da un fatto noto. Tuttavia,

Michele Mauro - Dottore di ricerca in Diritto tributario - Professore a contratto di Diritto tributario dell'impresa presso l'Università della Calabria

nella premessa che ogni ragionamento presuntivo implica in qualche modo una congettura, non ci si può esimere, ai fini della qualificazione giuridica degli studi di settore, dalla preventiva analisi della relazione tra il fatto noto (variabili contabili ed extracontabili opportunamente elaborate) ed il fatto ignoto (ricavi o compensi realizzati dai contribuenti) da essi valorizzata, sì da valutare se gli studi corrispondano ad una massima di comune esperienza. In altri termini non si può esprimere un giudizio circa la valenza probatoria degli studi di settore senza aver verificato *ex ante* che le inferenze in essi contenute consentono di determinare i ricavi o compensi conseguiti dai contribuenti in base all'*id quod plerumque accidit*.

Ebbene, siffatta verifica non può essere condotta in assenza della pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* dell'esatta formula matematico-statistica che sorregge lo strumento forfetario, comprensiva del «peso» attribuito a ciascuna variabile considerata, non essendo sufficiente, al fine di giudicare la correttezza del ragionamento statistico in esso adottato, la semplice pubblicazione delle note metodologiche di ciascuno studio.

È ben evidente, peraltro, l'estrema difficoltà che il contribuente medio incontrerebbe nella comprensione della suddetta formula, certamente complessa; tuttavia potrebbe essere estremamente conveniente per tale soggetto, anche ai fini della propria difesa da gravosi accertamenti, ricorrere ad una consulenza tecnica, ancorché costosa.

Dunque, non essendo controllabile nel dettaglio il meccanismo che consente di quantificare i ricavi presunti, non sembra legittimo attribuire alcun valore probatorio agli studi di settore, risultando quest'ultimi, allo stato attuale, mere finzioni giuridiche incapaci di integrare una fattispecie presuntiva.

■ **Raffaello Lupi**

È difficile comprendere, dopo circa dieci anni dall'elaborazione degli studi, quali ne siano stati gli effetti; sembra certo che le medie delle dichiarazioni degli «autonomi», distinte per categoria, sono ancora attestate su livelli assai poco credibili. Gli interventi che precedono parlano spesso di analisi contabile, di personalizzazione dello studio attraverso il contraddittorio, ecc. Gli studi riguardano però milioni di contribuenti, che sovrachiano numericamente i funzionari del Fisco utilizzabili per i controlli, il che rende difficili una personalizzazione nei casi singoli. Gli studi di settore sono un sintomo del malfunzionamento della tassazione «analitico aziendale» in tutti quei casi in cui l'organizzazione è troppo piccola per

creare quelle rigidità gestionali che inducono a una completa registrazione degli incassi. In realtà gli studi sono un palliativo di fronte a una strutturale debolezza della tassazione analitico aziendale, quando le aziende coincidono praticamente con il loro titolare. Tanto è vero che lo studio nasce in una cultura macroeconomico-statistica, non contabile aziendale, e i cultori di quest'ultima neppure si raccapizzano, giustamente, sul modo in cui gli studi sono stati costruiti. È una delle tante conseguenze delle diverse modalità di formazione e circolazione della ricchezza, con le sue strutturali disuguaglianze, che possono essere contenute, ma non certo eliminate. Per questo mi pare che le tendenze agli esami ulteriori, alle «personalizzazioni» dello studio, ecc., siano destinate a giocare un ruolo diverso a seconda della credibilità del dichiarato rispetto al risultato dello studio. Anche la tendenza giurisprudenziale verso «gli elementi integrativi» si inseriva spesso in casi in cui il risultato dello studio di settore era poco verosimile rispetto alla situazione concreta del contribuente; di fronte a questo risultato non convincente, i giudici avrebbero dovuto affrontare le valutazioni riguardanti, ad esempio, le caratteristiche esteriori dell'attività, la tipologia della clientela, le retribuzioni corrisposte ai dipendenti, ecc. È impegnativo spiegare perché lo studio «pesa di meno» rispetto a quanto risulta da altre fonti informative. È complesso esplicitare alcune argomentazioni, valorizzare alcune caratteristiche dell'attività, stabilire quale diverso peso specifico era stato dato alle affermazioni del contribuente.

Questa spiegazione non è facile, perché il processo tributario è sbrigativo, i giudici intervengono a distanza di tempo, con una visione inevitabilmente sfocata degli eventi, che per di più si forma attraverso la lettura delle asserzioni di parte, senza un vero contraddittorio processuale, e quindi con una latente incertezza sul reale stato delle cose. Inoltre, esplicitare i passaggi di un ragionamento estimativo è concettualmente molto responsabilizzante, in quanto carico di soggettività e non empiricamente dimostrabile (siamo insomma nell'area delle valutazioni sfuggenti). In questo contesto è normale che, anziché esplicitare, nella motivazione della sentenza, perché gli studi si mostrano meno convincenti di quanto dichiarato dal Fisco, i giudici abbiano preferito motivazioni di ordine formale, come quella della «non autosufficienza» degli studi e della necessità di ulteriore materiale probatorio. Si può però scommettere che quando il risultato dello studio dovesse apparire più convincente delle cifre dichiarate, esso sarà utilizzato senza tanti formalismi pregiudiziali.

Il sindacato del Fisco sulla ripartizione del prezzo d'acquisto dell'azienda tra i vari cespiti che la compongono

di Gabriele Sepio, Raffaello Lupi, Dario Stevanato, Aldo Travain

Si tratta di uno dei primi casi in cui l'Ufficio fiscale contesta le modalità con cui l'acquirente dell'azienda, acquistata per un prezzo globale, ne effettua l'imputazione ai singoli elementi da valorizzare ai fini tributari. La contestazione riguardava tuttavia un caso di sottovalutazione di immobili rispetto alla rendita determinata dall'UTE con conseguente sovrastima del valore di avviamento. Forse in questo caso la parte privata ha calcolato troppo la mano su una pretesa insindacabilità da parte del Fisco dell'allocatione suddetta, ma in queste situazioni un certo margine di prudente apprezzamento, per non dire di discrezionalità, è ineliminabile.

■ Una sentenza da non generalizzare

Gabriele Sepio

La sentenza in rassegna interviene sulla ripartizione del prezzo di acquisto dell'azienda tra i vari cespiti che la compongono. Senza contestare la congruità del prezzo di acquisto, non imputato dalle parti a singoli cespiti aziendali (1) l'Ufficio lamentava invece una sopravvalutazione dell'avviamento, che sarebbe stato esageratamente valutato, a scapito delle altre componenti al fine di conseguirne «un più vantaggioso ammortamento».

Gabriele Sepio - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Roma «La Sapienza» - Avvocato in Roma, Studio di consulenza giuridico tributaria (SCGT)

(1) È appena il caso di precisare come non sussista alcun obbligo giuridico, in capo alle parti, sotto pena di invalidità del contratto per indeterminatezza dell'oggetto (art. 1346 c.c.), di procedere ad una imputazione analitica del corrispettivo. Il contratto è valido comunque anche senza una elencazione dettagliata dei beni trasferiti; ai fini della determinatezza dell'oggetto della cessione, infatti, sarebbe sufficiente una indicazione precisa degli estremi dell'azienda, ad esempio dei locali in cui è ubicata e delle altre caratteristiche più significative, sufficienti comunque ad individuarla in modo univoco. Sul punto per maggiori approfondimenti si rinvia a G. Sepio, «Imputazione del prezzo di acquisto d'azienda e accollo di debiti tra fisiologia e patologia», in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, pag. 180 ss.

I giudici di primo grado avevano respinto il ricorso, argomentando sulla sottovalutazione dell'immobile aziendale, cui era stato attribuito dal cessionario, in sede di redistribuzione del prezzo pagato, un valore (1 milione di euro) di gran lunga inferiore a quello emergente dalla stima dell'UTE (2 milioni e 280 mila euro).

Tale impostazione, confermata anche dalla Commissione tributaria regionale, era stata censurata per cassazione adducendo la libertà di distribuire il prezzo di acquisto dell'azienda tra i vari elementi dell'apparato produttivo.

I giudici della Suprema Corte, pur ammettendo la piena libertà delle parti di contrattare il prezzo di cessione, hanno ritenuto la successiva distribuzione di questo valore è comunque soggetta al rispetto del criterio di correttezza e veridicità «che comporta che tutti gli elementi attivi e passivi costituenti l'azienda vengano iscritti in bilancio al loro valore reale e vieta l'inserimento di poste inesistenti o sopravvalutate».

Il generico limite dell'irragionevolezza e dell'arbitrarietà nella ripartizione del prezzo dell'azienda sui singoli beni

Le conclusioni cui è giunta nel caso di specie la Cassazione sembrano fortemente condizionate dalle peculiarità della vicenda in esame, sulla quale ci soffermeremo immediatamente. Vale la pena tuttavia premettere come, in linea di principio, le considerazioni svolte dai giudici vanno necessariamente analizzate prendendo le mosse dalla constatazione che non ci sono ferree regole geometriche, se non quelle della ragionevolezza e di una equilibrata discrezionalità dell'acquirente, su cui basare la ripartizione del prezzo dell'azienda sui singoli beni. Il prezzo versato dall'acquirente a seguito del trasferimento di un complesso aziendale esprime, infatti, un valore unitario che in genere è privo di relazioni con i singoli elementi che lo compongono. Il corrispettivo viene pattuito in modo complessivo spettando poi all'acquirente ripartire il prezzo tra i singoli cespiti, tenendo conto anche dell'avviamento. Nell'economia di una negoziazione finalizzata al trasferimento di azienda viene, infatti, considerato il complesso produttivo nel suo insieme, e soprattutto la sua capacità di «stare sul mercato», in un'ottica dinamica, per la quale è quasi secondario il dettaglio dei cespiti aziendali.

In questo contesto è del tutto accettabile che il cessionario tenga conto, in una qualche misura, delle future vicende dei cespiti e della loro possibilità di ammortamento. È evidente che i criteri utilizzati possono essere molteplici, con il vincolo di evitare irrazionalità e contraddizioni sia rispetto al-

la fascia dei valori di mercato del singolo bene sia rispetto a criteri utilizzati per beni analoghi, circostanza questa che, nel caso in esame, come vedremo immediatamente, sembra non essere stata rispettata dal contribuente.

Il fatto di affidarsi alla valutazione discrezionale dell'acquirente nel momento in cui si tratta di allocare determinati valori, del resto, non rappresenta neanche una novità nel panorama delle operazioni straordinarie. Si pensi, ad esempio, a quanto avviene nella allocazione del disavanzo da annullamento in caso di fusione, laddove il soggetto incorporante non è vincolato a seguire criteri predeterminati in grado di imporgli una logica precisa nella attribuzione dei valori. Si pensi anche a quanto avviene nelle operazioni di conferimento dove la conferitaria può attribuire i maggiori valori registrati, rispetto al valore storico del bene iscritto presso la conferente, alle varie componenti del patrimonio ricevuto, utilizzando criteri che trovano solo il generico limite di non sconfinare nell'irragionevolezza e nell'arbitrarietà.

In tutte queste ipotesi, sia che si tratti di cessione di azienda, di conferimento oppure di incorporazione, un certo margine di discrezionalità appare fisiologico nella stessa struttura delle operazioni. In realtà, in tutte le ipotesi descritte ci si trova di fronte ad un vincolo di ragionevolezza piuttosto elastico che trova i suoi limiti nell'esigenza di ripartire il valore economico dei beni ottimizzando il carico fiscale e nella necessità di evitare che dalla operazione, così come posta in essere, possano emergere possibili risvolti elusivi.

È ovvio, infatti che l'acquirente avrà una certa convenienza ad «allocare» il prezzo di acquisto sui beni a più elevato ammortamento o a più elevato rigiro, se si tratta di beni merce, allo scopo di recuperare al più presto il costo di acquisto (2). Questa allocazione potrà essere disconosciuta solo in caso di palesi irragionevolezza, dirette ad un risparmio d'imposta indebito, che faccia apparire la cessione di azienda come un sotterfugio per riclassificare costi fiscali, trasmettendoli da un cespite ad un altro (3).

Proprio la rilevante sottovalutazione del bene immobile nonché l'astutezza delle difese sembrano aver influenzato negativamente la Corte.

(2) Sull'argomento cfr. F. Marrone e R. Lupi, «Acquisto di azienda: come valorizzare i singoli beni ricevuti», in *Rass. trib.*, 1994, pag. 987.

(3) La presenza della cessione di azienda nell'elencazione delle operazioni soggette alla disposizione antielusiva dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 offre all'autorità fiscale uno strumento per reprimere possibili abusi di questa discrezionalità nell'imputazione del prezzo di acquisto dell'azienda. Occorre a tal fine che il criterio prescelto appaia arbitrario e irragionevole sotto tutti i profili, sia sotto quello della utilizzabilità economica prospettica dei beni nella successiva attività aziendale, sia sotto quello del valore intrinseco dei beni stessi.

Probabilmente vi sono, nella strategia utilizzata dall'Ufficio, taluni aspetti che avrebbero meritato maggiore approfondimento da parte del contribuente in sede giudiziale. In primo luogo emerge come il valore dell'avviamento sia stato rettificato dall'Ufficio sulla base di un mero calcolo algebrico, come differenza tra il presunto valore normale dell'immobile e il prezzo pagato, senza che alcuno sforzo ricostruttivo sia stato svolto dai verificatori, né, a quanto pare, dallo stesso contribuente, per accertare se l'avviamento fosse effettivamente stato sopravvalutato rispetto al valore indicato in bilancio. Del resto la sottovalutazione del bene immobile, a ben vedere, avrebbe potuto anche discendere, in via del tutto proporzionale, da una sottovalutazione del prezzo complessivo. Potremmo chiederci come si sarebbe svolta la vicenda processuale qualora il contribuente, anziché eccepire solamente la non contestabilità dei criteri di distribuzione da parte dell'Ufficio, avesse indagato sulla eventuale congruità, parziale o totale, del valore di avviamento rispetto a quanto indicato in bilancio. La sottovalutazione dell'immobile, infatti, non costituisce un indice tale da poter condurre automaticamente, con gravità precisione e concordanza, ad una sopravvalutazione dell'avviamento. Lo stesso richiamo da parte dell'Ufficio all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, che introduce una presunzione legale a favore dell'Amministrazione ogni qual volta viene disatteso il valore normale degli immobili, non potrebbe nel caso di specie sollevare l'Ufficio da un autonomo calcolo dell'avviamento ai fini della rettifica dei valori di bilancio.

Qualche dubbio resta poi in merito alla corretta applicabilità del citato art. 39 per rettificare anche i valori iscritti in bilancio a seguito dell'acquisto dell'azienda. Il criterio del cd. valore normale anche in sede di distribuzione del prezzo sui cespiti aziendali non sembra, a prima vista, adattarsi perfettamente alla *ratio* della norma. Occorre considerare infatti che il cd. accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), risponde alla esigenza di rintracciare un criterio di riferimento su cui basare i controlli relativi ai trasferimenti immobiliari. Ancorando il prezzo di riferimento al valore normale il legislatore ha introdotto una presunzione legale tale per cui spetta sempre al contribuente dimostrare le ragioni per cui il prezzo versato diverge, nel caso specifico, rispetto al valore normale. Si alleggerisce in questo modo l'onere della prova gravante sull'Amministrazione in sede di accertamento, con l'effetto che qualora il contribuente non riesca a fornire adeguata prova contraria è dato presumere la fittizietà del corrispettivo dichiarato. La norma si inserisce nel-

l'ambito delle misure del 2006 contro l'evasione immobiliare, tendenti a evitare nel caso di specie che la simulazione del prezzo di vendita lasciasse sfuggire ad imposizione la capacità economica espressa dall'atto traslativo.

Calando queste misure legislative nel contesto in esame è possibile ritenere che, una volta accertata la congruità del prezzo di cessione, e constatata l'emersione di una plusvalenza assolutamente coerente con i valori che l'azienda esprime, la successiva distribuzione del prezzo sui singoli elementi che compongono il complesso produttivo non dia luogo ad alcuna forma di evasione. Nel caso di specie, infatti, è difficile ritenere che la allocazione dei valori dell'azienda sia in grado di provocare la sottrazione ad imposizione della capacità economica generata dal trasferimento.

La redistribuzione del prezzo di cessione acquisisce valenza meramente interna al bilancio del cessionario, il quale, in un contesto aziendale, valuta i beni, non solo in base al valore normale, ma anche sulla scorta del ruolo e della valenza che questi assumono nella economia complessiva della attività imprenditoriale. Per tale motivo qualche dubbio emerge in merito alla corretta applicabilità, anche ai casi di distribuzione del prezzo generato dalla cessione di azienda, della presunzione legale indicata all'art. 39.

Il fatto di privilegiare un asset aziendale in luogo di altri nella allocazione dei valori, salvo la presenza di evidenti comportamenti irragionevoli, piuttosto che sottrarre a tassazione capacità economica, al massimo, può provocare una anticipazione nella deduzione del costo sostenuto per l'acquisto dell'azienda. Tale effetto si realizzerebbe peraltro anche nella ipotesi in cui tra i beni costituenti il complesso aziendale vi fossero cespiti non ammortizzabili.

Proviamo ad immaginare l'ipotesi in cui il cessionario privilegi, sempre nei limiti della ragionevolezza, alcuni asset aziendali in luogo ad esempio di un terreno non ammortizzabile. A rigore neanche in questa circostanza ci troveremmo di fronte un definitivo occultamento di capacità economica dal momento che, in virtù di una inevitabile simmetria fiscale, l'attribuzione al terreno di un valore inferiore lascerebbe emergere una maggiore plusvalenza al momento del suo successivo trasferimento (4). L'esempio svolto da ultimo

(4) L'unica circostanza in cui si potrebbe astrattamente rintracciare una ipotesi di sottrazione a tassazione della capacità economica potrebbe essere quella, non prevista peraltro nel caso in esame, in cui l'azienda contenga anche partecipazioni che godono del regime di esenzione. Solo in questo specifico caso probabilmente l'attribuzione di un valore fiscale inferiore rispetto a quello «normale» a favore degli altri asset aziendali determinerebbe un definitivo vantaggio fiscale a favore del contribuente nella ipotesi in cui il successivo trasferimento delle quote avvenisse in esenzione d'imposta, separatamente rispetto al comparto aziendale.

conferma dunque che, a differenza delle operazioni che coinvolgono soggetti terzi, la distribuzione del prezzo unitario corrisposto per l'acquisto dell'azienda, assumendo una valenza meramente «interna», non può soggiacere agli automatismi accertativi che caratterizzano le operazioni destinate ad avere una efficacia verso l'esterno. In questo caso sussiste una certa autonomia in capo al cessionario che trova, dunque, come unico limite la ragionevolezza dei criteri seguiti piuttosto che i meri valori di mercato.

■ Una reazione alla pretesa insindacabilità della ripartizione sui cespiti del prezzo dell'azienda

Raffaello Lupi

Sepio ha già detto quasi tutto, invitando giustamente a contestualizzare la sentenza in esame, allontanando la preoccupazione di un Fisco che cambia le carte in tavola, a distanza di anni, riposizionando il prezzo di acquisto su beni aziendali diversi da quelli cui l'aveva imputato l'acquirente.

L'elemento scatenante della causa dev'essere stato un accertamento di valore definitivo, ai fini dell'imposta di registro, di un immobile aziendale, molto superiore al valore iscritto dal cessionario; il contribuente da parte sua si difendeva in base ad una pretesa insindacabilità, da parte del Fisco, della ripartizione del prezzo di acquisto dell'azienda effettuato dall'acquirente. Su queste premesse, la sentenza è comprensibile, cioè ha una sua sensatezza rispetto alle possibili sfumature dell'interpretazione; come ho in altra sede rilevato (5), le interpretazioni, come attività umane e intellettualmente creative, non si dividono in due rigide categorie di «giuste» e «sbagliate», ma hanno tante sfumature. Certo, un esperto di fiscalità analitico aziendale, leggendo la sentenza, ne percepisce debolezze e forzature, ma occorre considerare anche il modo formalistico con cui il contribuente risulta essersi difeso, adducendo la insindacabilità teorica, da parte del Fisco, delle allocazioni del corrispettivo sui cespiti dell'azienda acquisita. La tesi è ingenua e suona quasi provocatoria, facendo scattare istintive e giustificate diffidenze in uomini di legge (6), cui magari sfugge

(5) R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, Cap. III, par. 20.

(6) Cioè magistrati magari con alle spalle decenni di diritto penale, condominiale, commerciale, sfratti, lavoro, infortunistica, recupero crediti, ecc., ma senza grande consuetudine con le questioni aziendali e ragionieristiche.

che il prezzo di acquisto dell'azienda, sul piano della misurazione della capacità economica, deve trovare, prima o poi, riconoscimento fiscale. L'evocata insindacabilità fa pensare a uno che «vuol fare come gli pare», e questo non è mai valutato positivamente. Per capire che l'acquirente non può certo distribuire il prezzo di acquisto secondo la propria convenienza, senza altri vincoli, basta pensare a chi ne imputasse gran parte a un cespite che sta per essere venduto a un corrispettivo molto inferiore, o al limite rottamato, in modo da realizzare rapidamente una minusvalenza deducibile. Chi dovesse acquisire aziende di cui fanno parte terreni, immobili abitativi o quote di società ammesse al regime della *participation exemption* avrebbe tutto l'interesse a non imputare neppure un euro a tali cespiti; i relativi importi sarebbero infatti recuperati fiscalmente solo alla vendita del bene, o addirittura mai, per le partecipazioni.

La Corte di cassazione rifiuta giustamente la prospettata insindacabilità nella ripartizione del prezzo, facendo leva su argomenti di vario tipo, tra cui le esigenze civilistiche di verità del bilancio, e di tutela dei terzi rispetto a artificiose sopravvalutazioni della voce «avviamento». Sono varie argomentazioni, complessivamente sensate, con cui lo strumentario concettuale dell'uomo di legge viene esposto per confutare una inaccettabile «libertà di allocazione».

Sono argomenti «mirati» verso la soluzione di questo specifico caso (7), e su cui sarebbe inutile soffermarsi troppo a lungo. Alcune volte sono «argomenti deboli», come il riferimento alla deduzione che deriva dall'iscrizione di un maggior valore di avviamento, e che smentirebbe la neutralità ai fini impositivi dell'allocazione del prezzo di acquisto dell'azienda sui vari cespiti: i giudici non rilevano però che la quota parte di prezzo iscritto sull'avviamento sarebbe stata comunque iscritta su altri beni, da cui sarebbero venute prima o poi deduzioni fiscali.

Più forte, contro l'idea dell'insindacabilità, è il richiamo al rispetto dei principi civilistici ed una sensazione di «residualità» della voce «avviamento», che dovrebbe essere valorizzata solo per l'importo che non trova capienza in altre voci, come fanno i principi contabili, secondo quanto dirà poi Travain.

Forse, la categoria concettuale che meglio spiega la posizione dell'acquirente è quella della discrezionalità (8) nell'imputazione del prezzo, il che

(7) In quanto, come rileviamo sempre su *Dialoghi*, la prima funzione dei giudici è risolvere controversie, non sistematizzare concetti.

(8) Intesa come concetto generale del diritto, che non si limita a quello amministrativo, ed esprime la possibilità di contemperare una pluralità di aspetti, demandati all'agente, che deve evi-
(segue)

vuol dire possibilità di varie soluzioni, ma necessità di ragionevolezza, di «non contraddizione», ecc.; alla categoria concettuale della discrezionalità ho del resto sempre fatto riferimento da decenni nel manuale di parte speciale, proprio a proposito dell'attribuzione del prezzo di acquisto dell'azienda ai vari cespiti che la compongono. Discrezionalità, come ha rilevato anche Sepio, non vuol dire arbitrio, possibilità di fare come ci pare e piace, secondo la rigida e perdente impostazione della società ricorrente. Tuttavia, perché ci sia un sindacato, devono esserci delle anomalie, delle contraddizioni logiche. In assenza di tali patologie, sono configurabili anche decine di modi, tutti ragionevoli, per allocare il prezzo pagato per l'azienda acquisita, senza che la scelta dell'uno o dell'altro sia censurabile dal Fisco.

Tra ragionevole e irragionevole, coerente ovvero contraddittorio, non ci sono infatti confini precisi, ma zone grigie, sfumature intermedie più o meno intense; è una caratteristica generale delle scienze sociali e del linguaggio in generale, ma qui si presenta abbastanza pronunciata. Per effettuare queste valutazioni, e anche per controllarle, bisogna mettersi in gioco, essendo consapevoli che anche valutazioni diverse sarebbero anch'esse - come si dice - «immuni da vizi», e che nell'ambito delle soluzioni «ragionevoli» è naturale che il contribuente persegua quella fiscalmente più conveniente nel caso di specie, a seconda delle prospettive reddituali e delle previsioni sulla sorte futura dei vari cespiti.

Gestire la discrezionalità è una sensazione fluida, non del tutto tranquillizzante, almeno per chi pensa di dover giustificare ogni sua posizione con un preciso riferimento ad un articolo di legge. Forse per questo si cercano punti di riferimento precisi, come quello secondo cui i valori determinati ai fini dell'imposta di registro rilevano sotto varie forme anche ai fini delle imposte sui redditi; se si vuole è il punto più critico dell'intera motivazione della sentenza, che sovrappone «prezzi» (imposte sui redditi) e «valori normali» (imposta di registro). È un ragionamento sensato quando il «valore normale» è indice di occultamento di prezzo, visti i rapporti tra le due cifre. Nel caso in esame, in cui si trattava di suddividere tra i cespiti aziendali un prezzo non contestato dal Fisco, sovrapporre valore normale e corrispettivo appare di gran lunga meno convincente.

(continua nota 8)

tare irrazionalità e contraddizioni in tale valutazione (sul punto R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, cit., Cap. III).

■ I meccanismi di parziale disconoscimento di un prezzo pattuito unitariamente e l'esigenza di salvaguardare il costo

Dario Stevanato

Aggiungerei solo, a quanto detto da Sepio e Lupi, una breve chiosa circa i meccanismi e le norme fiscali utilizzabili per disconoscere quella parte di prezzo allocata sul valore di un cespite (nella specie si trattava dell'avviamento), aldilà di quanto consentiva un corretto esercizio del potere discrezionale di allocazione del prezzo, pattuito unitariamente, sui singoli cespiti. Il riferimento alle presunzioni di cui all'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, e all'argomento della discrepanza tra valore normale e prezzo pattuito, appare in effetti fuori luogo, in quanto lo stesso si riferisce alla ben diversa tematica dell'occultamento o della (parziale) simulazione del corrispettivo. Nel caso di specie non vi era invece stata alcuna contestazione circa la veridicità del prezzo pagato complessivamente, anche perché in caso contrario i termini della controversia sarebbero stati ben diversi. Mi sembra allora che l'argomento tecnico-fiscale per disconoscere la sopravvalutazione dell'avviamento (o di qualsiasi altro cespite su cui sia stata allocata una parte del prezzo complessivo pagato per l'acquisto dell'azienda) potrebbe forse far perno sul principio di inerenza, che ha a mio avviso indubbiamente anche una valenza sul piano quantitativo e non solo qualitativo, come del resto dimostra la nuova normativa in tema di spese di rappresentanza. Nel caso di specie un prezzo (per l'intera azienda) è stato pagato, ma la sua allocazione su un bene è avvenuta ben al di là di quanto il suo intrinseco ed effettivo valore potesse giustificare. La scelta di allocazione del prezzo tra le diverse componenti dell'azienda denota allora uno sviamento dalle finalità imprenditoriali analogo a quello che si verifica nel sindacato di inerenza.

Resta infine in ombra, in tutta la vicenda, quale sia la sorte della porzione di prezzo effettivamente corrisposta ma disconosciuta per le ragioni già viste. Logica ed equità vorrebbero, infatti, che tale porzione di prezzo possa essere ribaltata sui beni su cui correttamente avrebbe dovuto essere imputata fin dall'origine, pena la vanificazione di un costo effettivamente sostenuto. Dovrebbe allora essere consentito al contribuente di rettificare il proprio «patrimonio fiscale», travasando sugli altri cespiti (ammesso che esistano ancora) la parte di prezzo in questione, al limite anche rettificando dichiarazioni già presentate. Sarebbe invece erroneo ritenere che una nuova e più elevata valutazione dei cespiti facenti parte dell'azienda acquisita anni addietro dia luogo ad una rivalutazione (plusvalenza iscritta) fiscalmente irrilevante, in quanto qui si tratta di ripartire diversamente, tra singole componenti elementari, un prezzo unitario e globale e quindi un costo che è stato

sostenuto e deve trovare riconoscimento fiscale. Come già osservato dagli altri Autori, il comportamento censurato dalla sentenza annotata non mirava a sottrarre imponibili, ma solo ad avvantaggiarsi di una diversa tempistica nella deduzione di un costo effettivamente sostenuto. Sarebbe dunque eccessiva e sproporzionata una reazione dell'ordinamento che, oltre all'eliminazione dei vantaggi finanziari e all'applicazione di sanzioni per infedele dichiarazione, vanificasse anche una parte del costo di acquisto dell'azienda, non consentendo al contribuente di recuperarne la deduzione (sotto forma di ammortamento, minori plusvalenze, maggiori minusvalenze, ecc.).

■ La rilevanza fiscale delle regole civilistiche

Aldo Travain

La mancanza di regole fiscali specifiche indicata dagli Autori che precedono potrebbe costituire un caso di «prevalenza del bilancio», ricavabile dall'art. 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e recentemente tornato in auge. L'assenza delle specifiche regole cui siamo abituati di solito non può determinare - quantomeno nel caso di specie - una situazione di «vuoto», tale da legittimare forme di arbitrio (nel caso di specie, l'arbitrio del contribuente, nel compiere le scelte fiscalmente più vantaggiose ma, specularmente, potrebbe trattarsi dell'arbitrio del Fisco nello svolgere il proprio sindacato).

Il punto di maggior rilievo della sentenza annotata, in mancanza di norme tributarie, sembra essere l'affermata supplenza delle regole tecniche sulla formazione del bilancio, regole che, ove correttamente applicate, determinano effetti vincolanti anche sul piano fiscale. Coerentemente, infatti, gli argomenti usati dalla Corte per confermare l'operato del Fisco sono argomenti di natura civilistica, stanti i richiami agli artt. 2426 e 2427, c.c. che, nella formulazione vigente *ratione temporis*, disciplinavano proprio il contenuto e le modalità di redazione del bilancio d'esercizio.

A ben vedere, ancora più convincente sarebbe stato il richiamo alle regole proprie della tecnica contabile, perché i Principi Contabili dettano regole assai stringenti sulla ripartizione del costo di acquisto dell'azienda sui singoli cespiti aziendali e sulla iscrivibilità - o meno - della voce di avviamento. Il Principio Contabile Nazionale n. 24 e l'assai più analitico, IFRS n. 3 in materia di aggregazioni aziendali impongono di «allocare il costo di un'aggregazione aziendale rilevando le attività, le passività e le passività potenziali identificabili dell'acquisita (...) ai relativi «fair value» (valori equi) a tale data (...)» (così IFRS n. 3, par. 36). La norma tecnica,

Aldo Travain - Dottore commercialista in Padova

citata, prosegue poi stabilendo che «ogni differenza così rilevata tra il costo dell'aggregazione aziendale e l'interessenza dell'acquirente al «fair value» (valore equo) netto delle attività, passività e passività potenziali identificabili, deve essere contabilizzata secondo quanto previsto dai paragrafi 51-57 [ossia come avviamento, n.d.s.]».

L'avviamento costituisce perciò posta residuale, la cui iscrizione nel bilancio dell'acquirente è consentita in tanto in quanto il maggior prezzo pagato per l'azienda non sia specificamente allocabile sui singoli elementi costituenti l'azienda stessa, in base al loro «fair value».

Così correttamente impostata la questione, sembrerebbe pertanto ridimensionarsi il peso che, nel caso risolto dalla sentenza qui annotata, avrebbe assunto la valutazione, compiuta dall'UTE, del compendio immobiliare trasferito in uno con l'azienda. Come notato, infatti, nello specifico procedimento il Fisco muoveva la propria contestazione fondandola sul fatto che, ai fini dell'imposta di registro, il valore attribuibile all'immobile era stato accertato (parrebbe con provvedimento divenuto definitivo, in quanto non contestato) in una misura superiore a quella riflessa nella contabilità dell'acquirente. Da qui lo sviluppo della tesi accusatoria, secondo la quale la sottovalutazione dell'immobile avrebbe consentito al contribuente di sopravvalutare la posta di avviamento (dalla quale derivava la possibilità di dedurre maggiori ammortamenti), fermo restando il prezzo globalmente convenuto dalle parti per l'intera azienda.

Parrebbe quindi che la valutazione compiuta dall'UTE abbia trovato ingresso nell'economia della specifica vicenda processuale non tanto quale acritica trasposizione sul piano dell'imposizione diretta delle risultanze di un accertamento mosso con riferimento al diverso comparto impositivo del registro, quanto piuttosto quale indicatore - non contestato in maniera adeguata dal contribuente o, forse, addirittura incontestato - del concreto «fair value» proprio del compendio immobiliare.

■ La sentenza

Corte di cassazione, Sez. trib., Sent. 16 aprile 2008 (6 febbraio 2008), n. 9950 - Pres. Lupi - Rel. Cappabianca (stralcio)

Imposte sui redditi - Ammortamento di beni acquistati - Acquisto di azienda - Quota attribuita all'avviamento - Sindacato dell'Amministrazione - Ammissibilità

Svolgimento del processo

(*Omissis*) l'accertamento si fondava sull'asserita indebita deduzione della quota annuale di ammortamento dell'avviamento

iscritto in bilancio in relazione all'acquisto di ramo d'azienda della L.P. s.r.l.

In particolare, sulla scorta delle risultanze del processo verbale di constatazione della

Guardia di Finanza, l'Ufficio - pur non contestando il prezzo complessivamente dichiarato per l'acquisto del ramo d'azienda - sosteneva l'avvenuta sopravvalutazione della posta «avviamento» rispetto alle altre componenti del ramo d'azienda compravenduto, ritenute artificiosamente sottovalutate al fine del conseguimento di un più vantaggioso ammortamento dell'avviamento ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. n. 917/1986.

(*Omissis*) la Commissione di primo grado rilevò, in adesione all'impostazione dell'Ufficio, che l'immobile ad esso inerente era stato dichiarato per un valore (lire 1.000.000.000) decisamente sottostimato, posto che, in esito a procedura di valutazione tabellare promosso dalle contraenti ai fini dell'imposta di registro, tale valore era stato definito dall'UTE nell'importo di lire 2.289.993.000, accettato dalle contraenti medesime.

Non risultando alcuna indicazione circa il prezzo specificamente corrisposto per l'avviamento, la Commissione provinciale provide, quindi, a determinarne il valore per differenza rispetto a quello degli altri beni costituenti l'azienda. Pertanto tenuto conto del maggior valore dell'immobile rispetto a quello dichiarato, determinò il valore dell'avviamento nella somma di lire 710.000.000, dato dalla differenza tra il valore dell'avviamento iscritto in bilancio (pari a lire 2.000.000.000), ed il minor valore, rispetto a quello effettivo, in quella sede attribuito al bene immobile (pari all'importo di lire 1.290.000.000: espresso dalla differenza tra il valore dell'immobile definito dall'Ufficio del registro, lire 2.289.993.000, e quello riportato in bilancio, lire 1.000.000.000).

(*Omissis*)

Avverso la sentenza di appello, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione articolato in tre motivi, illustrati anche con memoria.

L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

(*Omissis*)

In proposito, la società contribuente - premesso che, in ipotesi di cessione di azienda o di ramo di azienda, il prezzo dell'azienda o del suo ramo (che costituisce un unicum inscindibile) è determinato dalle parti nella loro piena autonomia - evidenzia che a fronte di tale prezzo, mentre il cedente deve determinare (tenendo conto della somma dei valori contabili di tutti i beni facenti parte dell'azienda) l'eventuale plusvalenza da tassare (che è unica, non venendo più in considerazione separata il valore di libro dei singoli beni), il cessionario deve, invece, «ripartire» il prezzo pagato per l'azienda nel suo complesso, tra i singoli beni materiali ed immateriali che la compongono, al fine di farne emergere contabilmente il valore.

Ciò posto, censura la decisione impugnata, lamentando che il Giudice *a quo* non avrebbe considerato che l'operazione sopra descritta - in quanto assolutamente avulsa dalla logica contrattuale ed estranea agli interessi del Fisco - atterrebbe alla sfera della piena discrezionalità del cessionario, che sarebbe assolutamente libero nel ripartire il prezzo pagato per l'acquisto dell'azienda o del ramo di azienda tra le relative singole componenti.

A fondamento dell'assunto, la società contribuente rileva:

- che, in base alla normativa tributaria (e, segnatamente, alla previsione degli artt. 52, 76, 67 e 68 del D.P.R. n. 917/1986, nelle formulazioni applicabili *ratione temporis*), l'Ufficio, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, può sindacare le componenti positive e negative del reddito (che vanno a formare il conto economico), ma non ha alcun potere accertativo

e di rettifica sui valori patrimoniali dell'impresa avulsi dalla logica reddituale;

– che l'ammortamento, quale strumento finalizzato a consentire l'imputazione a ciascun periodo di competenza di un determinato costo ad utilizzo pluriennale, si traduce in una componente negativa di reddito;

– che, di regola (v. artt. 67 e 68, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 917/1986, nella formulazione applicabile *ratione temporis*), la deduzione per ammortamento è riferita al costo dei beni, il che consente all'Amministrazione finanziaria di sindacare l'effettività del costo e di rettificare la quota di ammortamento calcolata su di un costo in tutto o in parte fittizio;

– che, ai sensi dell'art. 68, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, nella versione temporalmente vigente, la deduzione per ammortamento dell'avviamento è, invece, riferita, non al relativo costo, ma al relativo valore di libro (come «iscritto nell'attivo del bilancio»);

– che ciò comporterebbe che, in tema di avviamento, tale valore deve assumersi come vincolante ai fini della determinazione della quota di ammortamento da considerare ai fini reddituali, con preclusione di ogni potere di sindacato dell'Amministrazione finanziaria merito all'obiettività dell'iscrizione: in bilancio, esprime un contenuto patrimoniale;

– che l'insindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria della ripartizione interna dei valori aziendali operata dal cessionario di azienda o di ramo di azienda troverebbe la sua *ratio* nel fatto che nessun profilo di evasione fiscale potrebbe essere sotteso all'operazione, giacché questa, in un'ottica non limitata al singolo periodo d'imposta, sarebbe neutrale ai fini impositivi.

La società ricorrente censura, inoltre, la sentenza impugnata, per aver evocato la nozione di simulazione, in merito alla pretesa sopravvalutazione del valore attri-

buito all'avviamento del ramo d'azienda acquistato, pur trattandosi di operazione unilateralmente riferibile al cessionario, e contesta, infine, il metodo seguito dal Giudice di merito per la determinazione del valore dell'avviamento, rilevando che non risulta minimamente svolto dall'Ufficio né dalle commissioni alcun idoneo accertamento teso all'identificazione del relativo concreto valore.

La complessa censura è infondata.

Fermo restando che il prezzo della cessione di azienda o di ramo di azienda è frutto della libera contrattazione delle parti, deve, invece, escludersi che la successiva ripartizione contabile, tra le singole componenti aziendali, del corrispettivo complessivamente versato sia insindacabilmente rimessa all'imprenditore cessionario. Anche tale operazione è, infatti, soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio, che comporta che tutti gli elementi attivi e passivi costituenti l'azienda vengano iscritti in bilancio al loro valore reale e vieta l'inserimento di poste inesistenti o sopravvalutate.

In materia societaria, ciò trova, del resto, specifica testuale conferma dalla previsione dell'art. 2427 c.c. (nella formulazione anteriore alla sostituzione operata dal D.Lgs. n. 127/1991) e da quella dell'attualmente vigente art. 2426, comma 1, n. 6, c.c., che - al fine di garantire i terzi che il valore dell'azienda non venga determinato in maniera artificiosa o comunque scarsamente controllabile attraverso la sopravvalutazione di un bene immateriale quale appunto l'avviamento (v. anche Cass. n. 14687/2000) - stabiliscono che l'avviamento può essere iscritto a bilancio solo se acquisito a titolo oneroso ed esclusivamente «nei limiti del costo per esso sostenuto».

Il rilievo consente, peraltro, di puntualizzare che il fatto che l'art. 68, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, nella versione tempo-

ralmente vigente, riferisca l'ammortamento dell'avviamento (diversamente rispetto a quello dei beni di cui ai commi precedenti) al relativo valore di libro, e non al relativo costo, non esprime affatto l'intento del legislatore tributario di precludere al Fisco, limitatamente all'avviamento, il sindacato sull'effettiva esistenza e valore della posta dedotta in via di ammortamento, ma riflette il fatto che il bene avviamento è suscettibile di ammortamento, non nella totalità delle sua consistenza, bensì soltanto nella componente «deprivata» (v. Cass. n. 14687/2000), che è, appunto, la sola suscettibile d'iscrizione in bilancio.

La circostanza che ad un maggior valore di avviamento iscritto in bilancio corrisponde maggiore deduzione e, quindi, minor imponibile rivela, d'altro canto, con evidenza, come l'entità del valore dell'avviamento iscritto in bilancio non sia affatto neutrale ai fini impositivi.

Tanto premesso, deve rilevarsi che - riscontrata sottovalutazione del cespite immobiliare del ramo d'azienda ceduto e considerata indicativa di una corrispondente sopravvalutazione della posta di avviamento suscettibile di ammortamento (solo in senso atecnico qualificabile simulazione) - l'Ufficio, in presenza di idonee presunzioni, ha legittimamente proceduto alla rettifica della passività dichiarata, con accertamento analitico-induttivo *ex art.* 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973, deve, altresì, rilevarsi che, alla stregua delle puntualizzazioni dei Giudici del gravame, tale passività risulta, in via induttiva, coerentemente rideterminata (in lire 71.000.000), previa ridefinizione dell'effettivo costo dell'avviamento per differenza rispetto agli altri beni del compendio aziendale acquisito e tenuto conto del maggior valore definitivamente attribuito al bene immobile in sede di accertamento ai fini di altra imposta (lire

2.289.993.000), rispetto a quello dichiarato in bilancio (lire 1.000.000.000).

A tale ultimo riguardo, deve, invero, osservarsi che - come, in tema di componenti positive di reddito costituite dalle plusvalenze realizzate a seguito di cessione di azienda, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento induttivo, ai fini delle imposte dirette, contrapponendo al valore indicato in bilancio il valore dell'avviamento accertato in sede di applicazione dell'imposta di registro (cfr. Cass. n. 12899/2007, n. 21055/2005, n. 19548/2005, n. 4117/2002; così, specularmente, con riferimento alla componente negativa del reddito costituita dalla quota di ammortamento dell'avviamento conseguito all'acquisto di azienda, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento induttivo, rettificando il valore dell'avviamento indicato in bilancio, in misura tale da renderlo compatibile, nell'ambito del prezzo corrisposto per la cessione, con il valore di altri cespiti aziendali oggetto di accertamento di valore incontestatamente effettuato ai fini di altra imposta, mentre resta onere del contribuente, che deduca l'inesattezza di una tale correzione, contrastare probatoriamente l'accertamento, anche con il ricorso ad elementi indiziari.

Deve, peraltro, considerarsi che, nella fattispecie, una tale prova contraria non risulta esser stata mai fornita dalla società ricorrente, essendosi essa limitata a contestare in radice la legittimità dell'accertamento operato dall'Ufficio.

(*Omissis*)

**Il testo integrale della sentenza
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it**

www.ipsoa.it/dialoghitributari



Irrilevanza fiscale delle erogazioni ai beneficiari e trust non residenti

di Alberto Righini, Raffaello Lupi, Dario Stevanato

La mancanza della titolarità della fonte del reddito in capo ai beneficiari di un trust può essere superata solo nel caso di trust «trasparente», con diretta «spettanza» dei redditi ai beneficiari. Negli altri casi, invece, il reddito del trust si «patrimonializza», e quanto distribuito al beneficiario non è fiscalmente imponibile. In questi casi, quindi, non si pone tanto il rischio di un trattamento discriminatorio dei trusts non residenti in relazione ai redditi, non di fonte italiana, distribuiti ai beneficiari del trust, quanto semmai il rischio di una localizzazione del trust in un territorio a fiscalità privilegiata, come stratagemma per evitare ogni livello di tassazione, che andrà fronteggiato attraverso le clausole di contrasto all'esterovestizione dei redditi del trust.

■ Trust non residenti e interpretazione ministeriale

Alberto Righini

Sulla scia del «dialogo» di Stevanato e Semino (1), che individua alcune aree di criticità nella fiscalità del trust, nel presente intervento si vuole evidenziare un'ulteriore incongruenza nel sistema dell'imposizione diretta del trust e dei suoi beneficiari, con particolare riferimento a trust non residenti. Dalle esemplificazioni che seguono vedremo che a parità di condizioni, in termini di reddito prodotto dal trust e relativa erogazione ai beneficiari, si riscontrano profonde differenze in sede di tassazione complessiva a seconda che la residenza fiscale del trust sia nello Stato o all'estero. Queste differenze, in ambito comunitario, determinano una discriminazione tra soggetti residenti e non residenti (comunitari) che deve portare a concludere che la disciplina delineata dal nostro legislatore presenta profili di incompatibilità con il diritto comunitario. Il sistema delineato dal nostro legislatore per coordinare la fiscalità del trust con quella

Alberto Righini - Dottore commercialista in Verona

(1) «Il regime fiscale del trust tra punti fermi e questioni irrisolte», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2008, pag. 95.

dei suoi eventuali beneficiari (2) è improntato sul riconoscimento di un'autonoma tassazione in capo ai trusts che ne ha comportato l'inclusione tra i soggetti passivi IRES *ex art. 73*, comma 1, lett. b), c), d), del T.U.I.R. In conseguenza di ciò, il reddito del trust, determinato in capo allo stesso facendo riferimento ai principi generali dell'ordinamento, che poggiano sulla residenza fiscale del soggetto (3) e sull'oggetto dell'attività esercitata (commerciale o meno) (4), è di solito autonomamente dichiarato dal trust stesso e tassato in capo allo stesso, salva la presenza di beneficiari individuati (5), nel qual caso, come più volte rilevato su *Dialoghi*, opera il criterio dell'imputazione per trasparenza, indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito da parte dei beneficiari (6).

È percepibile in questi meccanismi la somiglianza con il meccanismo analitico-documentale di coordinamento tra tassazione dei soci e delle società. Non a caso, è al fine di evitare doppie imposizioni che l'interpretazione ministeriale (7) esclude rilevanza reddituale alla effettiva percezione dei redditi da parte dei beneficiari, considerandola una mera movimenta-

(2) Circolare dell'Agenzia delle entrate 6 agosto 2007, n. 48/E, in *Corr. Trib.* n. 34/2007, pag. 2785, con commento di M. Lupoi.

(3) I soggetti non residenti, in applicazione dell'art. 23 del T.U.I.R., sono tassati in Italia solo per i redditi ivi prodotti. I soggetti residenti sono invece tassati sui redditi ovunque prodotti in applicazione del cd. principio del *world wide income*.

(4) Quanto alla tipologia di attività esercitata, commerciale o meno, questa è rilevante solo se il trust è un soggetto residente, poiché in questo caso, ai sensi dell'art. 75 del T.U.I.R., si ha che se lo stesso svolge attività commerciale, il suo reddito, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni della sezione I capo II del T.U.I.R. - Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti. Diversamente se il trust residente non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, il suo reddito, ai sensi dell'art. 143 del T.U.I.R., è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi ovunque prodotti ed è determinato secondo le disposizioni del capo III del T.U.I.R. - Enti non commerciali residenti.

Per il trust non residente invece ai fini della determinazione del reddito è ininfluenza la tipologia di attività esercitata, poiché in applicazione delle norme di cui agli artt. 151 e 153 del T.U.I.R., il reddito complessivo è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 23, tenendo conto pertanto delle singole categorie di reddito.

(5) Quanto all'accezione di «beneficiario individuato» la circolare n. 48/E del 2007, cit., chiarisce che deve trattarsi del soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una capacità contributiva attuale. In particolare l'Agenzia delle entrate chiarisce che «è necessario, quindi, che il beneficiario non solo sia puntualmente individuato, ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza».

(6) Esplicitamente in tal senso la circolare n. 48/E del 2007, cit., par. 4.

(7) Circolare n. 48/E del 2007, cit., par. 4.

zione finanziaria ininfluenza ai fini della determinazione del reddito. Sulla base dello stesso principio (evitare la doppia imposizione), l'Amministrazione chiarisce ancora che nell'eventualità, peraltro non infrequente, che i beneficiari di un trust siano identificati successivamente, «i redditi conseguiti e correttamente tassati in capo al trust prima della individuazione dei beneficiari (quando il trust era "opaco"), non possono scontare una nuova imposizione in capo a questi ultimi a seguito della loro distribuzione». Quest'ultima notazione interpretativa, peraltro ineccepibile dal punto di vista di coerenza dell'ordinamento poiché orientata ad evitare il crearsi di fenomeni di doppia imposizione, determina di fatto una deroga nell'indicato quadro normativo che regola la tassazione del trust e dei suoi beneficiari. Infatti in assenza di tale interpretazione ministeriale, facendo riferimento al mero quadro normativo, si sarebbe dovuto ritenere che quanto erogato da un trust ad un soggetto (beneficiario) al di fuori dell'ipotesi legislativamente disciplinata della trasparenza, e quindi anche nell'ipotesi presa in considerazione dall'Amministrazione finanziaria (erogazione di redditi già tassati in capo ad un *trust* opaco), è fiscalmente rilevante in capo al beneficiario poiché reddito di capitale ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. g-*sexies*), del T.U.I.R. (8). Sul piano sistematico, rispetto ai redditi prodotti da società, manca per i trusts qualsiasi imposizione aggiuntiva, in capo al beneficiario, rispetto a quella scontata dall'ente erogante. L'interpretazione ministeriale, secondo cui i redditi che hanno subito una tassazione in capo al trust non possono scontare una nuova imposizione in capo ai beneficiari a seguito della loro distribuzione, sembrerebbe trovare applicazione limitatamente al caso di trusts residenti, per i quali, sempre e comunque risulta soddisfatto il presupposto per l'esenzione indicato dall'Agenzia delle entrate (assolvimento dell'imposta in capo al trust) (9).

Per i trusts non residenti infatti, il «presupposto» può aversi limitatamente ai redditi (eventualmente) prodotti nello Stato (10), poiché solo re-

(8) In altri termini la presenza della norma di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-*sexies*), del T.U.I.R. che qualifica redditi di capitale i redditi imputati ai beneficiari di un trust, anche se non residenti, deve far ritenere che l'erogazione di redditi ai beneficiari comunque rilevi fiscalmente in capo agli stessi.

(9) I trust residenti in applicazione del principio del *world wide income* determinano i loro redditi ed assolvono le relative imposte con riferimento ai redditi ovunque prodotti. Quindi un trust residente opaco assolve sempre e comunque imposte nello Stato.

(10) Peraltro trattasi di ipotesi marginali nella realtà, dove generalmente i trust esteri sono impiegati per la gestione di patrimoni esteri.

lativamente a questi, in applicazione dell'art. 23 del T.U.I.R., il soggetto non residente (trust) è tenuto ad assolvere l'imposta nello Stato; i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato dal trust non residente sono infatti ai fini impositivi fiscalmente irrilevanti per il nostro ordinamento.

In conseguenza di quanto indicato, si dovrebbe ritenere che il principio ministeriale «d'esenzone», in un'accezione rigorosa ma d'altronde giustificata dalla necessità di evitare doppie imposizioni, trova applicazione sempre nel caso di trusts residenti e marginalmente (o se vogliamo difficilmente) in caso di trusts non residenti dove quindi, in sede di distribuzione dei redditi ai beneficiari, si verificherebbe tendenzialmente una tassazione in capo agli stessi (11). Per cui in caso di trust residente, poiché i redditi conseguiti e correttamente tassati in capo al trust prima della individuazione dei beneficiari (ovvero quando il trust era opaco) non possono scontare una nuova imposizione quando, una volta che i beneficiari sono stati identificati, sono distribuiti a quest'ultimi, si ha che in capo ai beneficiari tali redditi non subiscono un'imposizione. Diversamente si ha che se il trust è non residente, il reddito distribuito ai beneficiari residenti (sempre dopo che questi sono stati individuati) subisce una tassazione integrale, in capo agli stessi, quale reddito di capitale (12).

Conseguenze in termini di differenze di imposizione in capo ai beneficiari di trust residente o meno nello Stato

Se l'accezione proposta è corretta, le conseguenze che scaturiscono dall'indicato indirizzo ministeriale, in termini di differenze di imposizione in capo ai beneficiari qualora il trust sia supposto residente o meno nello

(11) Quindi se il reddito distribuito dal trust estero origina da redditi prodotti in Italia, su cui il trust estero ha assolto le imposte nello Stato - che come già detto trattasi peraltro di casi marginali e difficilmente riscontrabili nella pratica - se ne potrebbe ammettere l'esenzione in capo ai beneficiari, in analogia a quanto previsto per i trust residenti opachi. Diversamente se il reddito distribuito dal trust estero origina da redditi non prodotti in Italia, e su cui quindi lo stesso non ha assolto imposte nello Stato, non sussistono i presupposti richiesti dall'Amministrazione, se ne deve concludere per l'assoggettamento ad imposta in capo ai beneficiari residenti quali redditi di capitale.

(12) In altri termini, esemplificando, si avrebbe che su un reddito di 100 erogato da un trust opaco ai beneficiari, una volta che questi sono stati individuati, se questo è residente, il beneficiario percepisce un reddito su cui non paga imposte (quindi percepirà 100), mentre se il trust è non residente il reddito concorre alla formazione dell'imponibile del beneficiario quale reddito di capitale ove scontrerà le imposte secondo le aliquote personali del soggetto (quindi, supponendo l'applicazione dell'aliquota IRPEF massima del 43%, percepirà 57).

Stato, fanno ritenere che la posizione ministeriale presenti dei profili di contrasto con l'ordinamento comunitario perché realizza una discriminazione tra gli enti non residenti nello Stato (e quindi anche comunitari) e quelli residenti.

In particolare questa diversità di trattamento, in ambito comunitario, può costituire un ostacolo alla libera circolazione dei capitali all'interno dell'Unione europea perché, non garantendo parità di trattamento tra i trust interni e quelli stranieri (e quindi anche quelli comunitari), altera i meccanismi concorrenziali. Gli operatori possono essere infatti indotti a scegliere veicoli d'investimento residenti (trust), in luogo di quelli stranieri (comunitari) poiché i primi hanno un trattamento fiscale che per l'interpretazione ministeriale è meno oneroso.

La discriminazione forse emerge nella sua massima espressione quando la natura del reddito prodotto dal trust beneficia nello Stato di forme di esenzione, come tipicamente nel caso dei dividendi che sono imponibili solo nella misura del 5% (13).

Vediamo così la tassazione che grava sui beneficiari, persone fisiche residenti, qualora siano direttamente beneficiarie di un dividendo estero supposto pari a 100, nell'ipotesi che lo stesso sia erogato per il tramite rispettivamente di un: a) trust residente trasparente; b) trust residente opaco; c) trust non residente.

Nel primo caso (trust residente trasparente) si ha che la tassazione che grava sul beneficiario è compresa tra l'1,15% ed il 2,15% (14). Nel secondo caso (trust residente opaco) sul beneficiario non grava imposizione poiché il trust ha già assoggettato ad imposizione il reddito nella misura dell'1,36% (15). Nel terzo caso (trust non residente) invece, poiché il reddito è prodotto all'estero, lo stesso non subisce imposizione in Italia

(13) Ricordiamo che l'imponibilità limitata dei dividendi nella misura del 5% si ha sia che il trust eserciti attività commerciali che non. In quest'ultimo caso la limitazione è disposta dalla norma transitoria dettata dall'art. 4, comma 1, lett. q), del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. In caso di utili provenienti da Paesi o territori considerati a fiscalità privilegiata (cd. paradisi fiscali) l'indicato limite di imponibilità non opera e i dividendi pertanto concorrono integralmente alla formazione del reddito del soggetto.

(14) Il dividendo concorre alla determinazione del reddito nella misura limitata del 5%, pertanto il reddito trasferito in capo al beneficiario sconta un'imposizione che varia da un minimo di 1,15% ad un massimo di 2,15%, in applicazione rispettivamente delle aliquote IRPEF minima (23%) e massima (43%).

(15) Aliquota IRES 27,5% sull'imponibile dei dividendi che è pari al 5%.

in capo al trust (non è un reddito territorialmente rilevante) ma quando è percepito dal beneficiario residente (quindi con un criterio di cassa) diventa fiscalmente rilevante quale reddito di capitale e subisce una tassazione piena con le aliquote personali del soggetto (aliquote IRPEF da 23% a 43%). Dall'esemplificazione fatta emerge ancora di più come in capo ai beneficiari, in termini di aggravio impositivo, è maggiormente penalizzante, a parità di condizioni (ovvero in presenza di redditi identici per natura e quantità), ricevere redditi da trust non residenti anziché da residenti e ciò, come già affermato, non può ritenersi ammissibile sul piano comunitario.

In particolare da quest'ultima esemplificazione si trae come l'interpretazione ministeriale si pone in contrasto anche con il principio UE della libertà di stabilimento poiché di fatto discrimina la scelta della localizzazione di un trust quando lo stesso è preposto alla gestione di un'attività economica estera (ovvero detiene partecipazioni di una società estera da cui ritrae dividendi). In quest'ultimo caso infatti appare chiaro come la detenzione di partecipazioni di una società straniera (comunitaria) per un soggetto residente risulta maggiormente conveniente se fatta per il tramite di un trust residente anziché di uno non residente. La conclusione dello scenario presentato dovrebbe essere quella di far ritenere, perlomeno in ambito comunitario, che l'interpretazione ministeriale che afferma l'esenzione in capo ai beneficiari dei redditi erogati da trust opachi debba ritenersi estesa anche ai trust non residenti indipendentemente dal luogo della produzione dei redditi che corrispondono ai beneficiari.

■ Sulla tendenziale equiparazione tra trust residenti e non

Raffaello Lupi

L'argomento della doppia imposizione, cui l'Agenzia delle entrate si riferisce per escludere qualsiasi tassazione aggiuntiva sui beneficiari delle erogazioni dei trusts, è anch'esso tipico della fiscalità analitico-aziendale, e in particolare societaria. Del resto da anni su *Dialoghi* si ipotizzava che la soluzione sui redditi del trust non potesse essere che quella di concentrare l'imposizione sul trust, mancando le condizioni organizzative e analitico-documentali per riproporre, in capo al trust e ai suoi beneficiari, gli stessi meccanismi di coordinamento impositivo esistenti per le società e i soci. In quest'ottica, quindi, il trust non residente si trova in linea di principio

nella stessa posizione della società non residente che, salvo deroghe per paradisi fiscali e simili, eroga anch'essa dividendi esenti. Anche in quest'ottica, che riconosce lo stesso regime a trust residenti ed esteri, si spiegano le presunzioni di residenza in Italia di trusts formalmente esteri, ma residenti in Paesi con regimi fiscali privilegiati. Il pericolo, quindi, non è tanto quello di una penalizzazione dei trusts esteri, ma di un eccessivo favore nei loro confronti in tutti i casi in cui la tassazione estera è inferiore a quella italiana. A differenza delle società, infatti, il trust è un istituto tipico di «gestione patrimoniale», e il patrimonio - per il Fisco - è sempre molto meno afferrabile del reddito, verso il quale si dirigono tutte le forme di tracciabilità basate sulle segnalazioni degli eroganti. Il patrimonio è invece molto meno visibile, più sfuggente, ed il trust costituisce un ulteriore strumento per spersonalizzarlo. E questo vale, temo, anche per i trusts non residenti. Ne discende che uno straniero, beneficiario di un trust genuinamente non residente, potrebbe trasferirsi in Italia, beneficiare dei relativi servizi pubblici, percepire proventi del trust e non subire alcuna tassazione, neppure parziale. Se poi il trust, pur avendo sede in un Paese a fiscalità ordinaria, riuscisse a canalizzare i propri investimenti in Paesi a fiscalità privilegiata (invisibili dall'Italia), il peso fiscale complessivo sarebbe pari allo zero assoluto.

■ **Trust non residenti ed erogazione di redditi ai beneficiari**

Dario Stevanato

L'articolo di Righini, che si occupa dei redditi conseguiti da trusts non residenti e del loro trattamento in capo ai beneficiari del trust, parte - a mio avviso - da una falsa premessa.

L'idea dell'autore è che i redditi del trust erogati ai beneficiari siano «naturalmente» produttivi di redditi di capitale ai sensi della lett. *g-sexies*) dell'art. 44 del T.U.I.R., e che la loro mancata tassazione dipenda esclusivamente da un'esenzione concessa dall'Agenzia delle entrate in via interpretativa, in applicazione del divieto di doppia imposizione. La ricostruzione di Righini parte cioè dall'idea che, per aversi «esenzione» dei redditi distribuiti ai beneficiari, occorre che detti redditi siano stati tassati in capo al trust. Tutto si regge insomma su un passaggio della circolare 6 agosto 2007, n. 48/E, secondo cui «i redditi conseguiti e correttamente tassati in capo al trust prima della individuazione dei beneficiari (quando il

trust era “opaco”) non possono scontare una nuova imposizione in capo a questi ultimi a seguito della loro distribuzione».

A partire da questa «esenzione», che sarebbe operante subordinatamente all'avvenuta tassazione dei redditi in capo al trust, Righini si sofferma sul rischio di un trattamento discriminatorio a danno dei trusts non residenti (specie se comunitari), che di solito non sono titolari di redditi di fonte italiana, e che pertanto potrebbero trovarsi a subire un doppio livello di imposizione: l'imposta colpirebbe infatti il reddito al momento della produzione (nel Paese di localizzazione del trust), e successivamente al momento dell'erogazione, in capo ai beneficiari residenti in Italia.

Mi pare, come anticipato, che l'intera catena argomentativa poggi su una premessa tutta da dimostrare: che cioè i redditi distribuiti ai beneficiari diano luogo ad un autonomo presupposto imponibile, fuori dei casi in cui l'Agenzia concede in via interpretativa l'esenzione.

Ora, l'autonoma imposizione dei redditi prodotti dal trust «opaco» e distribuiti ai beneficiari non trova alcun addentellato normativo. La lett. *g-sexies*) dell'art. 44 si riferisce infatti esclusivamente ai redditi «imputati» al beneficiario di un trust trasparente (indipendentemente dalla percezione), e non può a mio avviso in alcun modo legittimare una tassazione, tra i redditi di capitale, dei redditi distribuiti ai beneficiari di un trust «opaco», che si patrimonializzano con la tassazione presso il trust, senza scontare un secondo livello di imposizione.

Non è insomma affatto operante, in questa materia, lo schema utilizzato per le società di capitali, con il relativo doppio livello di tassazione.

Come abbiamo già osservato in altra occasione (16), anche da un esame delle legislazioni straniere emerge una secca alternativa tra la tassazione dei redditi in capo al trustee (*trustee income*), e lo schema della diretta tassazione in capo ai beneficiari (*beneficiary income*), laddove questi ultimi abbiano un diritto attuale ed incondizionato di ricevere annualmente i redditi del trust. Una tassazione dei redditi già tassati in capo al trust, all'atto di successive distribuzioni, viene giustamente ritenuta incompatibile con il divieto di doppie imposizioni dello stesso reddito.

Chiarito che la lett. *g-sexies*) dell'art. 44 non può essere valorizzata per la tassazione dei redditi distribuiti dal trust non trasparente, è anche da escludere che la tassazione possa basarsi su altre norme o principi del si-

(16) Si veda «Il regime fiscale del trust tra punti fermi e questioni irrisolte», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2008, pag. 95.

stema. Si consideri infatti che i beneficiari non hanno effettuato alcun impiego di capitale, né alcuna attività, né hanno «investito» la loro ricchezza nel patrimonio o nel capitale del trust. È sbagliato apparentare i beneficiari di un trust ai soci di una società di capitali, ritenendo applicabile agli stessi lo schema della tassazione degli utili distribuiti, come sostenuto nell'articolo di Righini.

Non sembra in effetti possibile individuare, nel Testo Unico delle imposte sui redditi, una qualche plausibile ipotesi in cui collocare il fenomeno della distribuzione dei frutti ai beneficiari, se non forse nelle norme che prevedono la tassazione delle rendite, nell'ambito dei redditi di capitale (rendite perpetue) o dei redditi di lavoro dipendente assimilati (rendite vitalizie). Ma anche qui non sembra proprio - quantomeno nella normalità dei casi - che il beneficiario del trust sia titolato alla rendita sulla base di un negozio oneroso, giacché lo stesso non aliena alcun bene né impiega un capitale. La rendita di cui potrebbe essere titolare il beneficiario di un trust liberale sembra piuttosto inquadrabile nello schema della rendita costituita a favore di un terzo, cui è applicabile la disciplina delle liberalità, e non certo quella degli atti onerosi (cfr. l'art. 1875 c.c.). Inoltre, basterebbe erogare i frutti secondo modalità diverse da quelle della rendita periodica, per sfuggire comunque ad ogni tassazione.

In definitiva, la mancanza della titolarità della fonte del reddito in capo ai beneficiari può essere superata solo nel caso di una diretta «spettanza» dei redditi ai beneficiari, secondo lo schema del trust «trasparente». Negli altri casi, invece, il reddito del trust si «patrimonializza», e quanto distribuito al beneficiario si rivela tendenzialmente estraneo al concetto di reddito. Mi pare che queste considerazioni eliminino in radice la problematica evidenziata da Righini, circa il rischio di un trattamento discriminatorio dei trusts non residenti in relazione ai redditi, non di fonte italiana, distribuiti ai beneficiari del trust. Il rischio di una localizzazione del trust in un territorio a fiscalità privilegiata, come stratagemma per evitare ogni livello di tassazione, andrà dunque fronteggiato - come mi sembra suggerire Lupi - attraverso le clausole di contrasto all'esterovestizione dei redditi del trust.

Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto transitorio

di Fabio Gallio e Gaetano Terrin, Dario Stevanato

La rettifica di consolidamento relativa alla quota imponibile dei dividendi distribuiti nell'ambito del consolidato fiscale non aveva un particolare valore sistematico, ed alla stessa andava riconosciuta valenza agevolativa. La totale esenzione dei dividendi è comunque venuta meno con la Finanziaria 2008, che contiene però una particolare clausola di decorrenza che estende la modifica *in peius* alle delibere di distribuzione assunte negli ultimi mesi del 2007, ad eccezione dell'utile prodotto nel 2006. Vi è conseguentemente il dubbio su quale sia l'esatto ambito di tale eccezione, ed in specie se la franchigia da imposizione per detto utile incontri o meno limiti temporali.

■ Rettifiche di consolidamento ed utile 2006

Fabio Gallio e Gaetano Terrin

Con la Finanziaria 2008, il legislatore è intervenuto sulla disciplina del consolidato fiscale, eliminando, in particolare, le rettifiche di consolidamento previste dall'art. 122 del T.U.I.R.

Tra queste merita di essere citata in questa sede quella in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile del dividendo distribuito dalle società controllate residenti.

In particolare, prima della novella in commento, la società consolidante poteva effettuare una variazione in diminuzione dal reddito complessivo di gruppo per un importo corrispondente alla quota imponibile (pari al 5%) dei dividendi distribuiti dalle società controllate, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio della tassazione consolidata (art. 122, comma 1, lett. a, del T.U.I.R., prima delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008).

Fabio Gallio - Avvocato e Dottore commercialista in Padova
Gaetano Terrin - Dottore commercialista in Padova

L'art. 1, comma 34, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 prevede che l'eliminazione di tale rettifica ha effetto dalle delibere di distribuzione dei dividendi adottate dal 1° settembre 2007, escluse le delibere riguardanti la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Con tale norma si è voluto, da un lato, evitare che nel corso degli ultimi mesi del 2007, dopo la diffusione dello schema del provvedimento, si distribuissero dividendi, magari retrodatando ad arte la data della delibera, per beneficiare della relativa rettifica (ciò spiegherebbe il motivo per cui vengono penalizzate le delibere adottate dal primo settembre in poi); dall'altro lato, si è cercato di non incorrere nelle censure dello Statuto del contribuente che non permette, se non in determinati casi, di introdurre norme fiscali con effetto retroattivo (ciò spiegherebbe il motivo per cui la norma antielusiva non si applica agli utili formati nell'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007).

Per definire a quale utile si riferisce la norma, ovvero se si tratta di quello accertato e distribuito con la stessa delibera che approva il bilancio o si riferisce anche a quello accantonato a riserva e riportato a nuovo, purché sia del summenzionato periodo, è necessario fare riferimento a quanto specificato dall'art. 89, comma 2, del T.U.I.R., considerato che la disposizione in commento si applica alla distribuzione di dividendi.

Ebbene. Dal momento che il legislatore fiscale definisce esplicitamente che per dividendi distribuiti si intendono gli «utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione», si deve ritenere che la Finanziaria 2008, facendo un riferimento generico all'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, senza altra specificazione come effettuato in passato (si pensi, ad esempio, all'art. 40 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, dove, al comma 1, si faceva riferimento alle riserve o utili accantonati, mentre al comma 2 all'utile dell'esercizio), ha voluto disciplinare anche l'importo di utile (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quello del 2006) accantonato a riserva o riportato a nuovo.

Ciò sarebbe confermato anche da altre disposizioni di legge che si occupano di dividendi. Si pensi all'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, relativamente all'applicazione delle ritenute, fa riferimento sempre a utili in qualsiasi forma corrisposti o utili corrisposti, senza effettuare alcuna distinzione temporale.

Lo stesso art. 122 del T.U.I.R., prima delle modifiche della Finanziaria

2008, considerava come dividendi, sia gli utili accantonati a riserva o portati a nuovo, sia quelli accertati e distribuiti in occasione dell'approvazione del bilancio, in quanto, in entrambi i casi, si sarebbe potuto usufruire della riduzione.

Ci si chiede, però, come le società si devono comportare dal punto di vista operativo.

Infatti, si presenta la problematica di come stabilire con un criterio oggettivo se le società, che non hanno distribuito l'utile del periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, prima del 1° settembre 2007, distribuiscono un importo assoggettato alla disciplina in commento, ovvero utili di esercizi precedenti e/o successivi che scontano, al contrario, un'imposizione totale.

A tale dubbio, si possono prospettare due soluzioni.

Una prima potrebbe essere quella di utilizzare l'indicazione della formazione degli utili effettuata in dichiarazione dei redditi, qualora ciò sia previsto dalle relative istruzioni, nel prospetto richiesto per l'applicazione di commi 38 e 68 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008.

La prima disposizione prevede che, in seguito alla riduzione dell'aliquota nominale IRES dal 33% al 27,5%, al fine di garantire l'invarianza del livello di imposizione di dividendi e plusvalenze, venga demandata ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la modifica della percentuale d'imposizione, prima del 40%, relativa alle componenti di reddito che si originano dal possesso di partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche.

Come precisato nella relazione illustrativa alla legge Finanziaria 2008, il cambio di percentuale riguarderà gli utili che si formeranno presso la società a partire dal 2008, nel presupposto che solo questi utili e quelli futuri beneficiano della più bassa IRES. Conseguentemente, occorrerà mantenere distinte le riserve tassate con le aliquote diverse.

Il comma 68, invece, richiede che, in caso di distribuzione di dividendi a soggetti non residenti a cui applicare una ritenuta d'acconto commisurata alla nuova aliquota IRES pari al 27,5%, vengano indicati in dichiarazione gli ammontari degli utili e delle riserve formatesi a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e di quelli formati in esercizi precedenti.

Una seconda soluzione, invece, prevede che tale distinzione avvenga in bilancio. In particolare, si potrà indicare in nota integrativa l'importo dell'utile 2006 non ancora distribuito, distinguendolo dalle altre riserve.

E questo in coerenza con quanto precisato dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 18 settembre 2001, n. 131/E(1) la quale, occupandosi della possibilità di vincolare riserve in sospensione di imposta su parte del capitale sociale, ha stabilito che la nota integrativa fa parte integrante del bilancio d'esercizio, affermando implicitamente che la stessa è un documento idoneo per indicare delle poste patrimoniali con valenza fiscale.

Considerato che gli attuali modelli di dichiarazione non prevedono la distinzione per anno di formazione dell'utile e non si può prevedere se tale indicazione sarà inserita in quelli futuri, si ritiene preferibile la seconda soluzione.

■ **La decorrenza del nuovo regime di piena imponibilità dei dividendi: una norma transitoria di difficile inquadramento**

Dario Stevanato

L'articolo di Gallio e Terrin si occupa della decorrenza del nuovo regime di tassazione dei dividendi nell'ambito del consolidato fiscale e di un problema di diritto transitorio che potrebbe avere rilievo per lungo tempo. Si tratta di un aspetto connesso all'eliminazione della totale esclusione da imposta dei dividendi distribuiti nell'ambito del consolidato fiscale.

La scarsa o nulla valenza sistematica della totale detassazione dei dividendi distribuiti nell'ambito del consolidato fiscale

Fino al 31 dicembre 2007, la società controllante procedeva ad una variazione in diminuzione pari alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società consolidate, anche se provenienti da esercizi anteriori a quello di avvio della tassazione su basi consolidate. La rettifica in questione non aveva particolari giustificazioni di ordine sistematico, trattandosi di un beneficio accessorio della tassazione su basi consolidate (la cui reale ragion d'essere risiede, essenzialmente, nella compensazione intersoggettiva di utili e perdite all'interno dei gruppi di società).

L'esclusione da imposta anche del residuo 5%, operante fino al 31 dicembre 2007, aveva dunque, probabilmente, un intento agevolativo.

(1) In *Corr. Trib.* n. 46/2001, pag. 3493, con commento di G. e A. Vasapolli, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

L'imponibilità al 5% dei dividendi è, in effetti, un modo per controbilanciare le spese di gestione della partecipazione: anziché imporre una analitica indeducibilità di tali spese, si preferisce quantificarle à *forfait*, rendendo imponibile una quota del dividendo.

Fuori da un'ottica agevolativa, quindi, la totale esenzione dei dividendi dovrebbe a rigore sottendere l'inesistenza di costi di gestione della partecipazione. Occorrerebbe però affermare che, nei gruppi di società e in presenza di un'opzione per il consolidato fiscale, vengono meno le spese di gestione delle partecipazioni, ma non vedo al momento su quali basi logiche effettuare una tale asserzione, anche se non escludo che sul punto si possa argomentare diversamente. Comunque sia, la totale esclusione da imposta dei dividendi, nell'ambito del consolidato, è venuta meno. Si trattava, però, di stabilire le sorti degli utili già prodotti dalle società controllate, ma non ancora distribuiti alla consolidante.

Il problema avrebbe potuto essere risolto facendo decorrere il nuovo regime a partire dagli utili distribuiti alla consolidante dal 1° gennaio 2008. Sennonché, il legislatore ha sentito il bisogno di introdurre una norma con finalità antielusiva, onde evitare che, una volta diffusi i contenuti del provvedimento nel corso dell'*iter* di approvazione della legge Finanziaria, vi fosse uno «svuotamento» delle riserve di utili e la loro attribuzione in massa alle controllanti, onde prevenire la modifica *in peius* del regime di tassazione. È stata così introdotta una apposita disposizione sulla decorrenza della modifica normativa, secondo cui l'eliminazione delle rettifiche di consolidamento concernenti la quota imponibile dei dividendi ha effetto dalle delibere adottate a partire dal 1° settembre 2007, «esclusa la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007».

La «ratio» antielusiva sottostante alla decorrenza del nuovo regime

La norma in questione sembra voler estendere il nuovo regime di piena imponibilità a tutte le distribuzioni di utili deliberate dopo una certa data, fissata al 1° settembre 2007. Come detto, ciò allo scopo di evitare che, una volta diffusi i contenuti del provvedimento normativo (che sarebbe poi stato approvato a fine dicembre 2007, precisamente dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244), gli operatori si precipitassero a deliberare la distribuzione delle riserve (magari retrodatandole).

L'aspetto che desta i maggiori dubbi interpretativi è però l'eccezione che, contestualmente alla regola sulla decorrenza, è stata introdotta. L'eli-

minazione della rettifica da consolidamento non opera, infatti, se la delibera di distribuzione (assunta dopo il 1° settembre 2007) si riferisce all'utile dell'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007. Potrebbe quindi trattarsi dell'utile del 2006 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), oppure dell'utile di un esercizio a cavallo d'anno, compreso tra il 2006 e il 30 dicembre 2007. Si è così verosimilmente voluto far salva la distribuzione dell'utile relativo ad un esercizio che, durante l'*iter* di approvazione della legge Finanziaria, era ancora aperto oppure, se già chiuso, il cui bilancio non era ancora stato approvato. In ogni caso, si tratta dell'utile di un esercizio per cui non avevano ragion d'essere le preoccupazioni di tipo antielusivo sopra menzionate: è infatti del tutto fisiologico che la delibera di distribuzione dell'utile relativo al 2006 (o dell'utile di un esercizio a cavallo d'anno, tra il 2006 e il 2007), venga adottata negli ultimi mesi del 2007. Per l'utile relativo a detto esercizio, insomma, non sussistevano quelle preoccupazioni di carattere antielusivo che hanno ispirato la decisione di far decorrere il nuovo regime dalle delibere di distribuzione adottate dopo il 1° settembre 2007.

Secondo una certa chiave di lettura, proposta ad esempio nell'articolo che precede, l'eccezione introdotta per l'utile relativo all'esercizio chiuso anteriormente al 31 dicembre 2007 risponderebbe, peraltro, all'esigenza di rispettare l'art. 3 dello Statuto del contribuente, secondo cui, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Si osservi che, comunque, il presupposto cui si riferisce la modifica normativa non è tanto l'utile della partecipata - in quanto tale - ma l'incasso del dividendo da parte della partecipante. Lo Statuto del contribuente e il divieto di retroattività sarebbe quindi stato formalmente salvaguardato semplicemente facendo decorrere la modifica dai dividendi incassati a partire dal periodo d'imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2007. Ma ciò avrebbe permesso ai gruppi di distribuire, nell'ultima parte del 2007, le riserve di utili senza colpo ferire.

L'eccezione alla regola per l'utile relativo all'esercizio 2006

Occorre a questo punto indagare quale sia l'ambito temporale dell'eccezione alla regola, riguardante l'utile 2006. Va in primo luogo escluso che il regime transitorio intenda salvaguardare gli utili solo perché già maturati in periodi di imposta in cui vigeva il precedente regime. Abbia-

mo visto, infatti, che le nuove norme sull'imponibilità al 5% dei dividendi si applicano anche ad utili di esercizi pregressi, la cui distribuzione sia stata deliberata dopo il 1° settembre 2007. L'unica eccezione è quella dell'utile dell'esercizio 2006 (qualora coincidente con l'anno solare) o dell'esercizio a cavallo tra il 2006 e il 30 dicembre 2007. In tal caso, l'utile distribuito può essere incassato beneficiando del precedente regime. Non facile è tuttavia stabilire se la «delibera di distribuzione dell'utile relativo all'esercizio» in questione sia soltanto quella assunta in connessione all'approvazione del bilancio, o comunque entro il 31 dicembre 2007, o se la norma si applichi anche alle delibere, che saranno assunte in anni successivi, dello stesso utile accantonato a riserva. L'adesione alla seconda tesi comporterebbe peraltro la necessità di risolvere un problema di individuabilità dell'utile relativo al 2006, su cui rinvio alle osservazioni di Gallio e Terrin. Mi pare comunque prudente segnalare come, oltre alla chiave di lettura esposta nell'intervento che precede, vi sia lo spazio per una diversa interpretazione, la cui base di partenza è lo stretto legame che sembra sussistere tra la *ratio* antielusiva della particolare clausola di decorrenza del nuovo regime e l'eccezione prevista per l'utile dell'esercizio 2006.

Abbiamo infatti visto che la delibera di distribuzione di detto utile, anche se assunta dopo il 1° settembre 2007, non comporta l'applicabilità del nuovo regime di piena imponibilità dei dividendi. A rigore, non vi sono argomenti testuali da cui desumere l'esistenza di un *dies ad quem* entro il quale effettuare la distribuzione. Tuttavia, qualora l'utile in questione dovesse essere distribuito e incassato in anni successivi, è sostenibile che allo stesso si applichi l'art. 122 del T.U.I.R. nel testo risultante successivamente alle modifiche della legge Finanziaria 2008, che, a partire dai dividendi deliberati ed incassati dal 1° gennaio 2008, non contempla più la precedente rettifica di consolidamento (cioè la totale non imponibilità dei dividendi ricevuti). Altrimenti, la peculiare eccezione concernente «la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007», che sembra per quanto detto strettamente collegata alla ragioni che hanno ispirato il meccanismo di decorrenza della nuova disposizione, si trasformerebbe in un meccanismo di esenzione senza tempo dei dividendi provenienti dall'utile relativo all'esercizio 2006.

Redditi prodotti all'estero mediante enti consortili: il problematico scomputo del credito d'imposta

di Dario Stevanato e Mattia Varesano

L'esecuzione di affari all'estero per mezzo di stabili organizzazioni di enti consortili pone alcune problematiche in relazione allo scomputo del credito d'imposta di cui all'art. 165 del T.U.I.R., stante la fisiologica incapienza del reddito di questi soggetti. Gli enti consortili, infatti, sono soggetti «economicamente trasparenti», che per mezzo di meccanismi contabili «ribaltano» le proprie componenti reddituali direttamente sui consorziati, azzerando così il proprio risultato economico.

Ci si chiede, allora, se la «trasparenza economica» del soggetto possa giustificare la «trasparenza fiscale», permettendo, in caso affermativo, l'interpretazione estensiva del comma 9 dell'art. 165 del T.U.I.R. anche a favore degli enti consortili.

L'utilizzo di consorzi o società consortili per l'esecuzione di affari di notevole rilevanza economica o per la realizzazione di opere di grandi dimensioni è una prassi già consolidata da qualche decennio nel mondo imprenditoriale. Mediante tali strumenti di aggregazione e cooperazione fra imprese, infatti, anche soggetti di piccole o medie dimensioni possono concorrere all'assegnazione di appalti o al conseguimento di affari che, per la necessità di ingenti investimenti o per gli elevati rischi operativi, non sarebbero conseguibili singolarmente da imprese di ridotte dimensioni economiche.

A differenza di strumenti alternativi quali le *corporate joint ventures* (che prevedono la costituzione di enti societari tra le imprese partecipanti all'affare) o le associazioni temporanee di impresa, l'ente consortile permette di mantenere l'individualità delle singole imprese partecipanti, garantendo perciò la riproposizione nel singolo affare del tipico modello industriale «italiano» delle piccole-medie imprese, che permette una maggiore flessibilità e una migliore differenziazione dei rischi tra i partecipanti.

Mattia Varesano - Dottore in Economia e Amministrazione delle imprese

Come sempre accade, il consolidarsi di una certa prassi operativa porta via via ad un suo utilizzo sempre più ampio: se inizialmente, infatti, gli enti consortili venivano utilizzati principalmente nel settore dei lavori pubblici, e quindi in un ambito prettamente domestico, con il passare del tempo gli stessi strumenti giuridici sono stati utilizzati anche nel settore privato, e, conseguentemente, per effetto dell'internazionalizzazione dell'economia, anche per gestire affari transnazionali.

L'esecuzione mediante enti consortili di affari all'estero comporta, sotto il profilo fiscale, alcune problematiche di non immediata soluzione, dovute all'inadeguatezza, rispetto alle peculiarità della tassazione internazionale, di modelli normativi e contrattuali, pensati in un contesto prettamente domestico (qual era quello in cui sono storicamente nati) ed ora invece utilizzati anche in contesti sovranazionali.

In particolare, come vedremo in seguito, negli enti consortili l'autonoma soggettività tributaria ai fini IRES (art. 73, comma 2, del T.U.I.R.) si affianca ad un meccanismo che ne determina l'intrinseca natura di «enti trasparenti»; da qui la tendenziale incapacità di esprimere un autonomo reddito tassabile, che si forma invece, per effetto del meccanismo di «ribalzo» dei costi e dei ricavi, direttamente in capo ai consorziati.

Tale condizione, che non genera particolari problematiche in un'ottica di tassazione reddituale domestica, comporta invece alcune difficoltà interpretative quando l'ente consortile residente in Italia produce in tutto o in parte i suoi redditi all'estero.

In queste situazioni, infatti, il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero (ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R.) non potrebbe essere goduto dall'ente consortile per la fisiologica incapienza dei propri redditi imponibili (e quindi dell'imposta italiana), incapienza dovuta proprio alla «trasparenza» (in senso economico) di questi soggetti.

Ciò comporterebbe, qualora il credito d'imposta non potesse essere altrimenti fruito, una doppia tassazione internazionale di un unico flusso reddituale (che, come detto, si genera direttamente in capo ai consorziati), in violazione del divieto di doppia tassazione, previsto dall'art. 163 del T.U.I.R.

Per evitare tale distorsiva conseguenza, occorre dunque esplorare se il credito di imposta per i redditi esteri possa essere scomputato direttamente dai consorziati, cioè dai soggetti sostanzialmente possessori del reddito prodotto all'estero (ed ivi tassato) per mezzo dell'attività dell'ente consortile. Occorre in specie verificare se, ai fini in esame, l'ente consortile pos-

sa essere equiparato ad un ente fiscalmente trasparente, con la conseguente applicabilità, in via di interpretazione analogica, del comma 9 dell'art. 165 del T.U.I.R.

Inquadramento dell'istituto consortile: neutralità economica del consorzio e della società consortile

L'istituto giuridico del consorzio, come disciplinato dagli art. 2602 ss. c.c., rappresenta uno strumento mediante il quale due o più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune a cui demandare lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive attività d'impresa o di determinati affari.

La caratteristica fondamentale del contratto di consorzio è lo scopo mutualistico nei confronti dei soggetti consorziati: l'organizzazione comune non ha il fine di conseguire dei risultati economici positivi per poi redistribuirli ai consorziati (non ha quindi in via prevalente fine di lucro), ma piuttosto quello di far ottenere ai singoli consorziati dei vantaggi economici - ad esempio mediante riduzioni dei costi di acquisto o di fabbricazione (per effetto di economie di scala) - che la singola impresa non riuscirebbe ad ottenere singolarmente.

Il consorzio non sopporta l'alea dell'affare o della fase produttiva che deve svolgere, che ricade invece interamente sulle imprese consorziate, e risulta essere perciò un mero strumento di organizzazione dell'attività di queste ultime: «a differenza delle società commerciali, il consorzio non deve conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera, per poi dividerlo tra le imprese consorziate, ma deve restare estraneo al risultato, in utile o in perdita, dell'affare, risultato che deve invece prodursi direttamente in capo alle imprese consorziate» (1).

Nel caso dei cosiddetti consorzi esterni, tali soggetti si comportano come dei mandatari senza rappresentanza delle imprese consorziate, interponendosi, in proprio nome ma per conto e negli interessi dei consorziati, nei rapporti con i soggetti terzi (ad esempio, con il committente nei rapporti di appalto).

Il consorzio diviene perciò controparte «formale» nel rapporto con il terzo ed è quindi legittimato a riscuotere i corrispettivi dovuti dal committente, che dovrà poi ripartire tra le imprese consorziate secondo i criteri stabiliti nel contratto di consorzio (ad esempio in base alle quote di

(1) R.M. 30 maggio 1986, n. 9/888, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

partecipazione). Resta inteso che i diritti economici derivanti dalla commessa, proprio per il particolare rapporto che lega il consorzio ai consorziati, si concretizzano già a titolo originario direttamente in capo alle imprese consorziate.

Contabilmente, tale configurazione civilistica comporta che «le somme provenienti dall'appaltante, riscosse per conto delle imprese consorziate, sono contabilizzate come debiti verso le imprese stesse e vengono ad esse immediatamente riversate» (2): in sostanza, perciò, il corrispettivo dell'opera non rappresenta una componente reddituale del consorzio, ma è per esso una partita di giro, mentre rappresenterà un ricavo per le imprese consorziate a cui il consorzio provvederà a riversare il corrispettivo riscosso.

Per contro, il consorzio, investito di svolgere determinate fasi produttive od anche un intero affare, sosterrà tutti i costi necessari alla realizzazione dell'opera: tali costi rappresentano i costi di gestione (o di esercizio) del consorzio e saranno contabilizzati di conseguenza.

In contrapposizione a tali costi si pongono i contributi periodici che i consorziati si sono impegnati a versare (secondo criteri preordinati) a favore del consorzio al fine di sollevarlo dai costi sostenuti per la realizzazione dell'affare, permettendo perciò al consorzio di poter pervenire al pareggio economico (cosiddetto sistema del «Ribalto Costi»).

La configurazione dei rapporti tra consorzio e consorziati, come sopra descritta, comporta perciò una dissociazione fra la titolarità dell'affare (che spetta al consorzio) e le conseguenze economiche dello stesso (che si manifesteranno direttamente in capo ai consorziati): infatti, il consorzio perverrà al pareggio economico ribaltando i costi sostenuti mediante il riaddebito (attraverso il diritto ai contributi periodici), mentre i consorziati si ripartiranno il risultato economico dell'affare, ricevendo dal consorzio i corrispettivi spettanti dall'esecuzione dell'opera e per contro subendone i costi per effetto del riaddebito.

Si può allora affermare che da un punto di vista economico e contrattuale il consorzio rappresenta un soggetto «trasparente», nel senso che gli effetti economici della sua attività non ricadono sul consorzio stesso, ma si ripercuotono sul livello sottostante, e cioè sui consorziati (3).

(2) Cfr. la citata R.M. n. 9/888 del 1986, cit.

(3) Sulla neutralità economica dei consorzi, oltre alla citata R.M. n. 9/888 del 1986, cit., si vedano E. Cintolesi e G. Mocci, «Consorzi fra imprese: alcuni aspetti di operatività nel trattamento fiscale e contabile dei rapporti fra consorzio e consorziati», in *il fisco* n. 43/2000; G.M. Visconti e
(segue)

Quanto sopra, affermato dalla prassi e dalla dottrina per i consorzi, può tranquillamente essere sostenuto anche in relazione alle società consortili disciplinate dall'art. 2615-ter c.c.

La forma societaria non modifica in alcun modo lo scopo mutualistico e la prevalente natura non lucrativa del soggetto consortile, e quindi la tendenziale incapacità di questo tipo di impresa a produrre utili (4): rispetto al consorzio saranno perciò diverse le norme di funzionamento interne ed esterne del soggetto (che si rifaranno al modello societario prescelto), ma non certamente il suo scopo e la sua natura di soggetto «trasparente» dal punto di vista reddituale (5).

La trasparenza economica del soggetto non potrà, peraltro, discendere solamente dal *nomen iuris* utilizzato (cioè di società «consortile»), ma dovrà essere confermata dal concreto funzionamento della società, che dovrà prevedere nelle proprie norme statutarie l'adozione obbligatoria di un meccanismo contabile conforme allo schema del «ribalto» sopra illustrato.

I problemi di tassazione degli utili dell'ente consortile, fra trasparenza «economica» e trasparenza «fiscale»

Passando ora all'analisi degli aspetti fiscali, è evidente che i redditi derivanti dall'attività svolta dalla società consortile non possono essere tassati direttamente in capo a questa, ma devono essere tassati in capo ai soci

(continua nota 3)

P. Fanci, «Consorzio e Fisco», *ivi* n. 12/2004, pag. 1791; G. Rebecca e F. Vencato, «Consorzio e Utili: aspetti civilistici e fiscali», *ivi* n. 6/2005, pag. 817; M. Interdonato, «Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori», Milano, 2004, pag. 171 ss.: quest'ultimo Autore distingue tuttavia i soggetti consortili che svolgono una o alcune fasi delle imprese consorziate rispetto ai soggetti che svolgono tutte le fasi delle consorziate o un intero affare. Per i primi l'Autore ritiene che vi sia una effettiva trasparenza economica, mentre per le seconde la completezza del ciclo economico-produttivo in capo al soggetto consortile fa sì che il risultato economico dell'attività svolta si concretizzi in capo al consorzio e il «ribaltamento» di questo sui consorziati sia un'operazione che atiene ad un momento successivo di distribuzione del risultato economico. Ciò porta a sostenere, a parere dell'Autore citato, che nel secondo caso l'imposizione fiscale colpisca direttamente il soggetto consortile, nello stesso modo in cui avviene per le società commerciali.

(4) Si veda sul punto G. Volpe Putzolu, «Le società consortili», vol. 8, in AA.VV., *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, pag. 271 ss. Sulla stessa linea G. Rebecca e F. Vencato, *op. loc. ult. cit.*

(5) Alla stessa conclusione giunge anche l'Amministrazione finanziaria con C.M. 6 aprile 1988, n. 10/9/277, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, che equipara, nella determinazione del reddito, le società consortili ai consorzi.

consorziate, in quanto, come detto, la società consortile è soggetto economicamente trasparente. Il soggetto consortile, infatti, anche dalle evidenze contabili, non farà emergere, per quanto sopra visto, nessuna materia imponibile, in quanto il suo risultato economico risulterà tendenzialmente a pareggio. I soggetti effettivamente incisi dall'imposizione saranno perciò i soci consorziate, i quali peraltro sono gli unici effettivi possessori del reddito prodotto dall'attività svolta per mezzo del consorzio, come si evidenzia anche nella rappresentazione contabile del fenomeno. La società consortile avrà perciò solamente degli obblighi dichiarativi, posta la sua natura di ente commerciale, come statuito dall'art. 73 del T.U.I.R.

Si deve a questo punto indagare se il soggetto consortile possa essere considerato, quantomeno a certi fini, un ente trasparente anche dal punto di vista fiscale.

La trasparenza fiscale, nel caso dei consorzi (o delle società consortili), non discende peraltro da specifiche norme tributarie, come accade per altri soggetti fiscalmente trasparenti quali le società di persone, i trusts con beneficiari individuati (cosiddetti trusts «trasparenti») o le società fiduciarie. L'attribuzione ai soci di determinate posizioni soggettive aventi rilevanza fiscale andrebbe piuttosto desunta in via interpretativa, come corollario della «trasparenza economica», come sopra definita.

Il fatto che la trasparenza fiscale del soggetto consortile non sia oggetto, nel nostro ordinamento tributario, di una specifica norma, può essere spiegato con il fatto che, in questa fattispecie, la trasparenza economica ha piena evidenza nelle scritture contabili sia del consorzio (o della società consortile) sia dei soggetti a cui affluisce il reddito scaturente dall'attività del consorzio (i consorziate).

Come detto, per effetto del sistema del «ribaltamento dei costi» e del «riversamento dei ricavi», la società consortile evidenzierà nelle proprie scritture contabili un risultato economico in pareggio (e quindi non vi sarà emersione di materia imponibile), e specularmente i soci consorziate (6) evidenzieranno nei propri bilanci il risultato economico dell'attività svolta dalla società consortile, facendo emergere, nel caso di utili, redditi imponibili: è dunque sufficiente l'applicazione delle ordinarie regole sul reddito di impresa al fine di ottenere la tassazione dei redditi in capo ai soci consorziate, senza quindi alcun bisogno di una norma sull'imputazione

(6) Che si ricorda sono sempre imprese e quindi soggetti alla tenuta obbligatoria delle scritture contabili.

per trasparenza, in capo ai consorziati, dei redditi conseguiti dall'ente consortile.

Negli altri casi sopra ricordati (società di persone, trusts, ecc.), la presenza nell'ordinamento di specifiche norme che determinano la tassazione per trasparenza si giustifica in primo luogo per l'assenza, in tali fattispecie, di movimenti contabili analitici in grado di azzerare il reddito dell'ente trasparente e l'emersione della materia imponibile direttamente in capo ai soggetti che hanno la spettanza del reddito.

Nel caso delle società di persone, ad esempio, la trasparenza fiscale è un modulo impositivo che si collega agli effetti civilistici derivanti dall'approvazione del rendiconto. Dal punto di vista contabile, la società di persone determina nei propri bilanci il risultato d'esercizio dell'attività sociale, e quindi non vi è, come invece per gli enti consortili, un «meccanismo» contabile che provochi il ribaltamento sui soci della materia imponibile. Il reddito si manifesta perciò in capo alla società, e solo per effetto del principio di trasparenza espressamente previsto dall'art. 5 del T.U.I.R., potrà essere ribaltato sui soci, su cui perciò inciderà l'imposizione diretta. La giustificazione dell'imputazione per trasparenza risiede dunque non già in un automatico ribaltamento ai soci dei risultati derivanti dall'attività societaria, e delle componenti elementari (positive e negative) che alimentano il reddito della società di persone, bensì nei peculiari meccanismi di approvazione del bilancio e negli effetti che la legge civile vi riconnette. La dottrina prevalente ritiene peraltro che l'imputazione per trasparenza del reddito delle società di persone sia coerente rispetto alla nozione di «possessione del reddito», da individuarsi in capo ai soci per effetto dell'approvazione del rendiconto (art. 2262 c.c.). Con l'approvazione del rendiconto sorge infatti il diritto del socio al conseguimento dell'utile, e una eventuale decisione di non distribuirlo è a questo punto irrilevante, poiché presuppone il tacito consenso di tutti i soci.

Nel caso delle società di persone, come in quello dei trusts trasparenti, non sarebbe tuttavia plausibile affidare la tassazione per trasparenza al meccanismo del ribalto contabile dei costi e dei ricavi. Un tale meccanismo presuppone infatti la tenuta di scritture contabili, che non può essere imposta a soggetti privati quali i beneficiari di un trust o i soci persone fisiche di una società di persone. Si capisce allora perché, in alcuni casi, ci sia il bisogno di disciplinare specificamente la trasparenza fiscale: per soggetti come i trusts o le società di persone è necessario che la determinazione del reddito avvenga unitariamente in capo all'ente formalmente

titolare della fonte del reddito, che provvederà perciò a dichiararlo al Fisco, mentre l'imposta inciderà, per effetto della trasparenza, direttamente in capo ai beneficiari, ai soci, ecc. In effetti, il meccanismo fiscale di imputazione dei redditi per trasparenza opera sul risultato complessivo del periodo di imposta: ha cioè per oggetto un «reddito netto», cioè un risultato che è la sintesi della contrapposizione tra costi e ricavi. Si rifletta a quanto accade nelle società di persone: il diritto dei soci non si appunta sui singoli risultati parziali dell'attività, cioè sui singoli ricavi o proventi, ma soltanto sul «risultato netto», consacrato dall'approvazione del rendiconto. Prima di quel momento, non vi possono essere flussi reddituali di cui i soci si appropriano, e tantomeno vi può essere un meccanismo di ribalto analitico di costi e ricavi in capo ai soci.

Diversa è la situazione nel caso del consorzio e delle società consortili, in cui è previsto e disciplinato il diretto ribaltamento ai consorziati delle singole componenti, positive e negative, derivanti dallo svolgimento dell'attività. I costi e i ricavi vengono così immediatamente trasferiti ai consorziati, il che previene la formazione in capo al consorzio di un «risultato netto» da assoggettare a tassazione o da imputare ai soci.

La mancata previsione di un regime di trasparenza fiscale, per gli enti consortili, dipende peraltro anche dalla maggiore flessibilità del sistema del diretto ribalto dei costi e dei ricavi. Questo consente infatti di ottenere, in linea di fatto, effetti assimilabili a quelli di una imputazione per trasparenza del reddito netto, ma in più consente di modulare opportunamente la tassazione anche nelle ipotesi in cui all'ente consortile residui un «risultato netto» positivo. Si ipotizzi l'ipotesi di un ribalto soltanto parziale, con evidenziazione di un utile in capo al consorzio. L'appartenenza dei consorzi al novero dei soggetti passivi dell'IRES consente in tal caso di tassare direttamente in capo al consorzio quell'eventuale quota di profitti che dovesse appunto residuare al consorzio, fuori dai meccanismi dell'automatico ribaltamento dei costi e dei ricavi ai soci. Del resto la possibilità di un trattamento misto dei redditi di un ente, a seconda del concreto atteggiarsi della fattispecie, ha ispirato la recente legislazione fiscale in materia di trusts. Pur avendo inserito tali moduli contrattuali all'interno dei soggetti passivi dell'IRES, il legislatore ha avvertito l'esigenza di distinguere tra trusts «opachi» e trusts «trasparenti»: ovvero, fermo restando che il trust è soggetto passivo dell'IRES, i suoi redditi vengono direttamente tassati per trasparenza in capo ai beneficiari, qualora questi siano individuati ed abbiano un diritto certo ed attuale a far propri i red-

diti prodotti dal trust. È inoltre oramai appurato, e confermato dalla stessa Agenzia delle entrate, che un trust può al tempo stesso essere «opaco» (per la quota di redditi non spettanti ai beneficiari) e «trasparente» (per la quota di redditi su cui i beneficiari vantano un diritto immediato).

Come si può notare, la qualifica di soggetto passivo dell'IRES attribuita al trust non osta, al ricorrere di certi presupposti (beneficiari di reddito individuati), all'operare di un meccanismo di trasparenza fiscale e di diretta imputazione dei redditi.

Un altro aspetto su cui riflettere attiene poi all'imputazione soggettiva dell'attività svolta dal consorzio per conto dei consorziati. La stessa Agenzia delle entrate qualifica gli enti consortili come «mero strumento organizzativo dell'attività delle singole consorziate». Da ciò e dalla stessa definizione codicistica (art. 2602 c.c.) si desume che l'attività svolta dal consorzio si inserisce in realtà nell'attività di impresa delle consorziate, costituendone una fase. Si vuol dire che, rispetto all'idea secondo cui il «possessione dei redditi» dipende dall'imputazione dei risultati dell'attività, dal criterio della spettanza dei risultati economici, e dalla titolarità (della fonte) dell'attività medesima, si potrebbe con validi argomenti ritenere che tutti questi requisiti si concretizzano in capo ai consorziati.

L'apparente contraddizione tra questa ricostruzione e l'inclusione dei consorzi nel novero dei soggetti IRES può in effetti essere spiegata nei termini sopra descritti: il legislatore ha cioè ritenuto sufficiente, per l'operare in concreto di un meccanismo di imputazione per trasparenza, il sistema analitico del ribaltamento automatico dei costi e dei ricavi di commessa, anche per la maggiore flessibilità che lo stesso consente (si pensi alla già vista eventualità di un parziale mantenimento dell'utile presso il consorzio).

Per gli enti consortili, come detto, manca una specifica disposizione sull'imputazione dei redditi per trasparenza, forse proprio perché i consorziati sono esclusivamente imprese, e un risultato analogo alla «trasparenza fiscale» può essere raggiunto grazie al meccanismo del ribalto analitico dei costi e dei corrispettivi. Una norma sull'imputazione per trasparenza è cioè meno sentita, poiché la stessa è surrogata dal meccanismo contrattuale di ribalto analitico dei costi e dei ricavi e dalle fatturazioni «interne» tra consorzio e consorziati. Si tratta tuttavia di verificare se, a determinati fini, possano essere estesi nei rapporti tra consorzio (società consortile) e consorziati taluni degli effetti tipici della tassazione per trasparenza.

Stabile organizzazione all'estero dell'ente consortile e tassazione nel Paese della fonte del reddito prodotto grazie all'attività del consorzio

Come si è visto al precedente paragrafo, la tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dall'ente consortile avviene naturalmente (senza bisogno di specifiche norme), per effetto del sistema del «ribalzo contabile», ovvero per effetto dell'azzeramento del risultato economico in capo all'ente consortile e del ribaltamento dello stesso sui consorziati.

Tale sistema rischia però di entrare in crisi nel momento in cui l'ente consortile svolge la propria attività (anche o solo) all'estero, mediante una stabile organizzazione. In questo caso, infatti, il «ribaltamento» del risultato economico sui consorziati deve fare i conti con la presenza di plurime pretese impositive sullo stesso reddito, e soprattutto con il fatto che lo Stato estero in cui è situata la stabile organizzazione pretende giustamente di tassare il consorzio per il reddito prodotto sul suo territorio, senza dare riconoscimento al meccanismo di ribalzo dei costi e dei ricavi.

In tale situazione il consorzio si trova a scontare le imposte estere sul reddito prodotto attraverso la stabile organizzazione, prima del «ribaltamento» sui consorziati. In effetti lo Stato estero ha potestà impositiva unicamente sul soggetto che ha la stabile organizzazione nel proprio territorio nazionale (la società consortile), mentre non ha nessuna potestà sui consorziati, che sono, relativamente allo Stato estero, soggetti non residenti che non producono formalmente nessun reddito in quel territorio.

L'efficace operare del peculiare meccanismo di «trasparenza economica» del consorzio garantito dal ribalzo contabile, in presenza di redditi prodotti all'estero, potrebbe essere garantito soltanto nel caso in cui tutti i consorziati avessero una stabile organizzazione nel Paese estero. Le *branch* estere dei consorziati potrebbero infatti replicare il reddito della stabile organizzazione dell'ente consortile, e lo Stato estero potrebbe soddisfare le proprie pretese sui consorziati. Quest'ultima soluzione rappresenterebbe, tuttavia, una forzatura non necessaria, in quanto le stabili organizzazioni dei consorziati non avrebbero una effettiva sostanza economica (i consorziati potrebbero non svolgere nessuna autonoma attività nello Stato estero) rappresentando soltanto delle mere articolazioni formali (dei «simulacri» di sedi secondarie) per l'imputazione dei redditi di fonte estera prodotti dal consorzio. Il fatto che il reddito prodotto all'estero venga inciso dall'imposizione già in capo alla società consortile non modifica la naturale «trasparenza» del consorzio (e cioè la sua tendenziale inidoneità a

produrre un risultato economico positivo): ciò provoca tuttavia alcune problematiche nel riconoscimento del credito per le imposte estere.

Infatti, in linea generale il credito di imposta previsto dall'art. 165 del T.U.I.R., al fine di evitare la doppia imposizione internazionale, spetta al soggetto che ha pagato le imposte all'estero, e cioè, in questo caso, all'ente consortile: il consorzio, tuttavia, non evidenziando alcun utile né alcun reddito imponibile in Italia, non avrebbe la possibilità di scomputare il credito di imposta, per incapienza del reddito e dell'imposta italiana (l'assenza del reddito, per quanto già sottolineato, è fisiologica, in quanto dovuta al carattere mutualistico e di ente trasparente del consorzio).

D'altra parte, siccome il reddito prodotto, mediante il meccanismo di ribaltamento sopra illustrato, viene imputato e tassato in capo ai consorziati, si assisterebbe ad una doppia tassazione dello stesso flusso reddituale, una prima volta in capo al consorzio per le imposte estere (non «neutralizzate» dalla spendita del credito di imposta per fisiologica incapienza) e una seconda volta in capo ai consorziati, che non avendo direttamente pagato le imposte estere non avrebbero diritto al credito d'imposta *ex* art. 165 del T.U.I.R. Un tale esito deve tuttavia essere scongiurato, in quanto lo stesso appare contrario alla *ratio* stessa dell'art. 165, che è quella di evitare fenomeni di doppia imposizione internazionale. Senza contare l'operare dell'art. 163 del T.U.I.R., che contiene il divieto di doppia imposizione, vero e proprio principio generale dell'ordinamento tributario (7).

Se si guarda alla sostanza economica del fenomeno, e non solamente al suo aspetto formale, i soggetti che hanno effettivamente sostenuto il peso delle imposte all'estero sono i consorziati, in quanto è in capo ad essi che si concretizza, a seguito del meccanismo di ribaltamento dei costi e dei ricavi del consorzio, il flusso reddituale tassato: è ragionevole che siano tali soggetti a scomputare il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, e non certamente il consorzio, che, come già detto, è un ente economicamente trasparente.

Per uscire dall'impasse, è necessario che l'ente consortile venga equiparato ad un ente trasparente, ovvero ad una società di persone o ad una società di capitali che abbia optato per la trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116 del T.U.I.R. Del resto, per quanto sopra argomentato, l'ente consortile è, in linea di fatto, un soggetto fiscalmente trasparente: si ram-

(7) Cfr. D. Stevanato, «Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva», in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006, pag. 69 ss.

menta allora che, ai sensi del comma 9 dell'art. 165 del T.U.I.R., la detrazione spetta ai soci delle società trasparenti in proporzione alle quote di partecipazione; tale norma potrebbe dunque essere applicata per analogia al caso della società consortile con stabile organizzazione all'estero. Per conseguenza il credito di imposta spetterebbe *pro quota* ai singoli consorziati. La soluzione interpretativa proposta, oltre ad evitare una doppia tassazione internazionale dello stesso reddito senza soverchie forzature concettuali (come quella di stabilire dei simulacri di stabili organizzazioni dei consorziati nel Paese estero), risulta a ben vedere in linea con la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria in analoghe situazioni.

Ci si riferisce, ad esempio, alla risoluzione 15 maggio 1995, n. 122/E (8) con cui l'Amministrazione finanziaria ha affermato che l'agevolazione prevista dall'art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 (convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489) - agevolazione «Tremonti» - a fronte di acquisti di beni strumentali posti in essere da consorzi o società consortili «è applicabile a favore delle singole società consorziate in funzione della loro quota di partecipazione, non essendo possibile attribuirlo al consorzio o alla società consortile, tenuto conto della loro natura giuridica e della funzione che essi svolgono».

Secondo l'Amministrazione finanziaria, «tale principio scaturisce dalla considerazione che l'art. 2602 del codice civile definisce il consorzio - e, analogamente, le società consortili, vista l'equiparazione tra i due soggetti già ribadita nella circolare n. 10 del 6 aprile 1988 (9) - un'associazione tra imprenditori per la disciplina ed il coordinamento delle attività delle rispettive imprese. Esso, pertanto, rientra nell'ambito associativo, in quanto non ha come scopo il profitto». L'equiparazione che l'Amministrazione finanziaria ipotizza tra enti consortili ed associazioni permetterebbe addirittura la diretta applicazione del comma 9 dell'art. 165 del T.U.I.R., che, come detto, darebbe diritto ai soci consorziati di operare *pro quota* la detrazione per le imposte pagate all'estero dall'ente consortile.

(8) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(9) Cit. nota 5.

Cave di materiali inerti: un altro caso di contestazione fiscale delle rivalutazioni a pagamento

di Gianluigi Bettiol, Fiorella Bianchi, Raffaello Lupi

Dopo altri episodi in cui gli Uffici fiscali hanno negato la «spendibilità» successiva di maggiori valori ottenuti a fronte della rivalutazione monetaria a pagamento, si aggiunge l'ipotesi delle cave. Gli Uffici fanno leva sull'assimilazione, ma ai limitati fini dell'ammortamento, delle cave ai costi pluriennali, facendone scaturire una pretesa «non rivalutabilità», analoga appunto a quella dei costi pluriennali. Peccato però che le cave siano, sul piano della consistenza e della iscrizione in bilancio, veri e propri beni reali, diversi dalle rimanenze finali, e come tali rivalutabili.

■ Gli equivoci sulla non rivalutabilità delle cave

Gianluigi Bettiol

Dopo gli articoli comparsi su *Dialoghi* n. 5 e n. 6 del 2007, un altro caso di disconoscimento della rivalutazione monetaria, di cui all'art. 10 della legge 21 novembre 2000, n. 342, riguarda i terreni atti a cava di pietre, o - come si dice - materiali inerti. Alcuni Uffici fiscali sostengono infatti che il terreno coltivato a cava non possa essere rivalutato, in quanto non è un bene ammortizzabile, ma un costo pluriennale. La ragione risiede in una remota risoluzione ministeriale, ancora attuale, ma che è stata travisata in questa occasione, secondo cui i terreni in esame sarebbero dei «costi pluriennali» (1). Al riguardo, il Ministero aveva fatto riferimento al terzo comma dell'art. 71 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, all'epoca vigente, in tema di deduzione di costi ad utilizzazione pluriennale nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta. Questo perché l'utilizzo di una cava varia, difatti, a seconda dello sfrutta-

Gianluigi Bettiol - Dottore commercialista in Treviso

(1) R.M. 2 maggio 1977, n. 9/082.

mento e della relativa capacità produttiva, e non consente ammortamenti con aliquote prestabilite.

Alla base del disconoscimento della rivalutazione (2) c'è quindi una indebita generalizzazione di un determinato concetto di costi pluriennali, cioè quelli corrispondenti a entità contabili prive di valore intrinseco autonomo, come le spese di pubblicità, di trasformazione, di esodo agevolato ai dipendenti, ecc. Il costo pluriennale di «ammortamento della cava» si riferisce invece a un terreno che è un diritto reale, cedibile e trasferibile avente un valore intrinseco, a differenza delle spese capitalizzate, mera posta contabile, e quindi non rivalutabile. L'accostamento di cui alla suddetta circolare ministeriale, tra cave e costi pluriennali, non dipendeva certo dal fatto che la cava fosse priva di valore intrinseco, come la maggior parte degli altri «costi pluriennali».

La ragione per cui il terreno da cui si estraggono materiali lapidei è considerato costo pluriennale è che la sua perdita di valore non è correlata al decorso del tempo, ma semplicemente all'estrazione del materiale; non avrebbero quindi senso procedure di ammortamento in linea diretta, proporzionalmente al decorso del tempo.

Il terreno atto a cava è infatti un bene che, a seguito di una complessa lavorazione, viene sfruttato: il termine tecnico è «coltivazione di inerti», ed il terreno è senza dubbio un bene di investimento, non una posta da inserire tra le rimanenze finali (3).

Un terreno che possa essere sfruttato a cava ha un valore in base alla quantità che si può estrarre; se si può sfruttare (coltivare) il terreno fino a 5 metri di profondità, esso ha un determinato valore, se fino a 10 ha un altro valore, se fino a 20 un altro ancora.

Il Ministero non ha previsto un coefficiente di ammortamento per la cava perché non può determinare un coefficiente per tutte le cave, visto

(2) Ripreso anche da E. Vial, «Iscrizione in bilancio di terreno adibito a cava», in *Azienda & Fisco* n. 9/2004, pag. 36.

(3) La cava, così è chiamato il terreno coltivato ad inerti, è spesso utilizzata per l'attività di produzione del cemento: il cemento è fatto con inerti, sabbia, acqua ed additivi chimici.

Quindi il cementificio per poter produrre il cemento, o compra il materiale inerte, oppure acquista un terreno e lo coltiva ad inerti (anche qui ci troviamo di fronte a un bene ammortizzabile e non a un bene di magazzino).

Il terreno di una società che ha per oggetto la vendita di sabbia, ghiaia, inerti o prodotti lapidei, è analogo a quello di proprietà di un cementificio.

il diverso tasso di sfruttamento. Si è quindi stabilito che l'ammortamento venga fatto di anno in anno in base allo sfruttamento effettivo.

E così, man mano che segue la coltivazione, il terreno diminuisce il valore ed è questo l'importo che va portato in detrazione in conto economico, rettificando il valore iscritto all'attivo dello stato patrimoniale, cioè una posta contabile per rendere tale valore pari al valore di mercato, e non il costo del materiale (4).

■ **La cava come bene reale, iscritto in bilancio e rivalutabile**

Fiorella Bianchi

L'intervento che precede si collega ad altre vicende in cui gli Uffici negano la spettanza della rivalutazione (5), ma con argomenti esteriormente dotati di un minimo di credibilità anche se fortemente criticabili (specialmente se inseriti in un contesto, come la rivalutazione a pagamento, che si spiegava non certo con intenti agevolativi, ma con la finalità di «prestito fiscale», cioè acquisire gettito oggi dall'imposta sostitutiva per poi restituirlo domani attraverso il riconoscimento dei valori così ottenuti, secondo quanto rilevato negli articoli indicati nella precedente nota).

Fiorella Bianchi - Dottoranda di ricerca presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma

(4) Si è rilevato (sugli articoli di *Dialoghi* già citati sopra e ripresi da Bianchi) come nel recente passato si è diffusa una prassi accertatrice con la quale diversi organi verificatori hanno contestato, in più occasioni, la deducibilità di quote di ammortamento relative a beni immateriali rivalutati (soprattutto marchi e diritti di produzione e commercializzazione di prodotti), sulla scorta del fatto che tali cespiti non erano stati mai iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale; nell'articolo di Lupi e Covino («Disconoscimenti della rivalutazione monetaria per presunta carenza del requisito dell'iscrizione in bilancio», in *Dialoghi di dir. trib.* n. 5/2007, pag. 685-698) si è osservato che, al contrario, il testo normativo contenuto nella legge 21 novembre 2000, n. 342 si limitava a richiedere la mera e generica risultanza in bilancio del bene oggetto di rivalutazione; in tale sede si è messo in risalto che, a tacer d'altro, il bilancio si compone di vari documenti, e che anche la «visibilità» del bene attraverso il conto economico soddisfa un requisito che, dopotutto, attiene alla giuridica esistenza dei beni, ed alla loro manifestazione nelle scritture contabili (ad esempio non potrebbero essere rivalutate attività «occulte»).

(5) Cfr. S. Covino, R. Lupi, «Disconoscimenti della rivalutazione monetaria per presunta carenza del requisito dell'iscrizione in bilancio», in *Dialoghi di dir. trib.* n. 5/2007, pag. 685-698, in materia di marchi autoprodotti; sempre in tale contesto R. Di Salvo, RL, «Disconoscimenti della rivalutazione monetaria per presunta carenza del requisito dell'iscrizione in bilancio: ipotesi sui beni in leasing», *ivi* n. 6/2007, pag. 887-915.

Difatti, quando il legislatore si è trovato di fronte al problema di come far dedurre i costi di utilizzo di un terreno adibito a cava, ha avuto immediatamente presente il fatto che la cava stessa non si consuma in maniera costante, né prevedibile, ma - come giustamente faceva rilevare Bettiol - in base all'intensità dell'estrazione.

Postosi quindi il problema in questi termini, la soluzione più semplice è stata quella di considerare le cave non come ordinari beni ammortizzabili, soggetti pertanto ad una consunzione predeterminata in via medio-ordinaria, ma come costi pluriennali, da dedursi quindi in base all'effettivo utilizzo del bene-cava. Questo non vuol stare a significare che il legislatore non sia consapevole della «tangibilità» di una cava, della sua natura di bene con valore intrinseco; il sistema dei costi pluriennali rappresentava il miglior metodo per contabilizzare il decremento di valore di beni non ammortizzabili in maniera usuale, come le cave.

Detto ciò, non si può arrivare a concludere che la normativa fiscale strutturata sui costi pluriennali possa essere interamente applicata, *sic et simpliciter*, a beni ontologicamente - ma più che altro fisicamente - diversi. Sembra sensato applicare le norme dei costi pluriennali alle cave solo in quanto compatibili, senza per ciò solo impedire il normale trattamento fiscale per beni che sono e rimangono con il proprio valore intrinseco, diversi dalle rimanenze e legittimamente quindi rivalutabili.

■ Un equivoco pretestuoso

Raffaello Lupi

In aggiunta alle considerazioni di Bianchi vorrei precisare che, rispetto ad altri casi di «denegata rivalutazione», manca persino una motivazione logico-giuridica esteriormente congrua, anche se non condivisibile. Per i marchi «autoprodotti» si poteva affermare, sia pure in modo aberrante, che mancava il requisito dell'iscrizione in bilancio (vedi l'articolo di Simone Covino, citato da Bianchi). Analoghe formalistiche considerazioni si potevano formulare per i diritti personali di licenza, la cui rivalutazione pure è stata disconosciuta in un modo di cui riferiremo su un prossimo numero di *Dialoghi*. In questi casi, per confermare la rivalutazione, servivano addentellati letterali, argomenti di principio, logico sistematici sulla mancanza di distinzione sostanziale tra «beni» e «diritti», sulla natura di «diritto», di qualsiasi entità chiamata «bene», ed altri argomenti un mini-

mo complessi, per i quali rimandiamo agli articoli di *Dialoghi* citati da Bianchi e Bettiol.

La pretestuosità degli argomenti per negare la rivalutazione delle cave è però oltre ogni limite, basata su un vero e proprio equivoco, secondo cui essendo ammortizzabili «come i costi pluriennali», allora le cave «sono» costi pluriennali, e come tali non hanno valore intrinseco, e quindi non si possono rivalutare. Le cave però avevano tutti i requisiti di legge e si trovavano iscritte nell'attivo del bilancio, non certo tra i beni di magazzino, di cui è esclusa la rivalutazione. Forse le stesse perplessità sopra enunciate per i marchi e i diritti di fabbricazione/commercializzazione potrebbero riferirsi alle cave su terreni non di proprietà, ma ai «diritti di sfruttamento di terreni altrui»; in questo caso riemergerebbero gli argomenti indicati nei precedenti articoli su *Dialoghi*, ma per le cave di proprietà la presenza di un valore intrinseco, di un «bene» pare indubitabile.

Infine, pare anche fantasioso escludere la rivalutazione in esame, in quanto riferita a «beni di magazzino» allo stato potenziale, cioè ancora da estrarre, lavorare, valorizzare, ecc. Al di là della palese diversità di caratteristiche fisiche dei beni, l'erroneità di questa tesi emerge dalla «giustificazione sistematica» del divieto di rivalutazione delle rimanenze; la rivalutazione sarebbe stata infatti incompatibile con il rapido rigiro dei beni merce. Per questi ultimi il riconoscimento del valore rivalutato non poteva essere immediato, altrimenti la rivalutazione sarebbe stata troppo conveniente; d'altro canto sarebbe stato troppo macchinoso gestire, su tali beni, un differimento degli effetti del maggior valore conseguente alla rivalutazione.

Rivalutare la proprietà della cava però non pone di questi problemi, prima di tutto perché si riferisce a potenzialità estrattive che secondo *l'id quod plerumque accidit* saranno sfruttate in tempi lunghissimi; inoltre lo sfruttamento comporta ulteriori costi per l'estrazione, il selezionamento, la divisione, ecc., senza i quali non ha senso parlare di «rimanenze», neppure allo stato potenziale. Neppure questo aspetto attribuisce quindi un senso al disconoscimento della rivalutazione dei beni in esame.

Incentivi di vendita collegati a standard qualitativi del rivenditore: sconti o prestazioni autonome?

di Maria Serpieri, Raffaello Lupi e Alessandro Pacieri

L'Agenzia delle entrate torna ad avallare la tesi secondo cui gli sconti concessi ai rivenditori a fronte di determinati standards qualitativi nell'espletare la rivendita andrebbero considerati come autonome prestazioni promozionali, da fatturare separatamente rispetto alla fornitura di beni («sconti qualitativi»). Questa interpretazione, a parte l'ingiustificata onerosità sanzionatoria di comportamenti senza alcun danno per l'Erario, trascura che non c'è alcuna remunerazione ulteriore, rispetto allo sconto, dei livelli qualitativi offerti dal rivenditore, il che esclude in radice la configurabilità di un corrispettivo autonomo rilevante ai fini IVA.

■ Gli incentivi ai rivenditori tra sconti e autonome prestazioni di servizi promozionali

Maria Serpieri

Gli incentivi commerciali possono essere riconosciuti sotto forma di sconti non solo al raggiungimento di obiettivi o di volumi di vendite, bensì al positivo riscontro di comportamenti finalizzati ad una più efficace promozione commerciale del prodotto, cui il produttore è interessato a fini di immagine. Si tratta ad esempio della modalità di esposizione-valorizzazione dei beni, della cortesia verso i visitatori, dell'attrattività degli spazi di vendita.

L'alternativa, quindi, è se questo tipo di sconto come lo descriveremo più analiticamente *infra* consenta l'emissione di una nota di variazione in diminuzione secondo l'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero costituisca un autonomo corrispettivo correlato ad una prestazione di servizio del rivenditore al produttore, autonoma rispetto alla fornitura dei beni, ed imponibile ai fini IVA.

Maria Serpieri - Avvocato in Roma

Con un primo intervento (1) l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la correttezza dell'emissione di note di credito, *ex art.* 26 del D.P.R. n. 633/1972, a documentazione di sconti riconosciuti per la realizzazione di piani di marketing e di attività promo-pubblicitarie realizzate dal concessionario nel settore della distribuzione dei veicoli, negando espressamente la natura autonoma delle relative obbligazioni di fare da parte di quest'ultimo.

Più recentemente (2) sempre nel settore automobilistico, l'Amministrazione finanziaria, in senso diametralmente opposto, ha catalogato tale tipologia di incentivi quali sconti qualitativi, dichiarandone la loro natura autonoma rispetto all'obbligazione principale di vendita del prodotto, ed ha concluso per l'obbligo di emissione della fattura con IVA da parte del concessionario.

Successivamente, la Commissione delle Norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria dell'Associazione dei Dottori commercialisti di Milano è intervenuta sul tema degli incentivi commerciali, con nota n. 163 del 2006, arricchendo la classificazione ministeriale (sconti quantitativi e qualitativi), con la categoria degli sconti «misti».

Infine l'Agenzia delle entrate (3), pur rivolta agli incentivi nel settore dei beni di grande consumo, ha confermato la catalogazione degli incentivi in quantitativi e qualitativi, indicando non solo i relativi comportamenti fiscali, ma altresì le cautele da adottare sul piano civilistico e le informazioni da esporre nella documentazione fiscale da adottare.

Senza voler sminuire il contenuto della nutrita prassi citata, gli elementi che emergono rivelano 1) l'irrilevanza della qualificazione formale (sconto, incentivo, bonus, premio), con la necessità di una analisi sostan-

(1) Risoluzione 24 ottobre 1994, n. III-7-747, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(2) Risoluzione 17 settembre 2004, n. 120/E (in *Corr. Trib.* n. 40/2004, pag. 3187, con commento di A. Santi, sulla quale cfr., tra tanti, M. Peirolò, «Il regime IVA degli sconti e premi», in *Azienda & Fisco* n. 14/2007, pag. 3; R. Artina-M. Lamperti, «Incentivi alle vendite», in *L'IVA* n. 6/2007, pag. 27; P. Centore, «Il trattamento IVA degli incentivi commerciali», in *Corr. Trib.* n. 18/2006, pag. 1404; F. Ricca, «I bonus quantità e qualità per i concessionari di auto», in *L'IVA* n. 11/2004, pag. 847; B. Lipari, «Il trattamento ai fini IVA dei bonus», in *il fisco*, 2004, I, pag. 5116; L. del Federico, «Trattamento fiscale ai fini Iva degli incentivi commerciali riconosciuti alle concessionarie auto per il raggiungimento degli obiettivi di vendita», in *il fisco*, 2004, I, pag. 7894.

(3) Risoluzione 7 febbraio 2008, n. 36/E, in *Corr. Trib.* n. 15/2008, pag. 1225, con commento di F. Scopacasa.

ziale della volontà delle parti e delle obbligazioni assunte, laddove le stesse trovino un (quanto mai opportuno) riscontro contrattuale; 2) la difficoltà per la scontistica commerciale a prestarsi ad omologazioni, rigide classificazioni e conclusioni oggettive, essendo frutto dell'evolversi continuo e frenetico delle strategie di vendita per le continue sollecitazioni di un mercato sempre più esigente e concorrenziale.

Cionondimeno, per la presente indagine, non si può omettere una breve ricostruzione dell'evoluzione del pensiero ministeriale affetto, tuttavia, da un manierismo eccessivo e che culmina nella avvertita necessità di catalogare tutte le forme di incentivo commerciale.

La classificazione ministeriale degli sconti ed i relativi effetti

I presupposti della costruzione ed i limiti sui relativi contenuti

Nel merito della questione, e come anticipato, l'interpello del 2004 ha, per primo, inferto un colpo alle certezze degli operatori delle aziende, ponendoli di fronte alla necessità di individuare, in concreto, il labilissimo confine tra mera riduzione di prezzo e corrispettivo di un autonomo servizio del cliente (4).

Un'errata interpretazione della fattispecie potrebbe condurre a conseguenze tanto paradossali quanto inique: ad esempio il beneficiario dello sconto che, alla luce delle sopravvenute pronunce ministeriali, riveli il carattere di corrispettività sarebbe esposto ad un rischio di contestazione di omessa fatturazione (sanzionabile dal 100% al 200% dell'IVA, e richiesta della relativa imposta), ed il grossista, che ha corrisposto l'incentivo, alla contestazione della mancata regolarizzazione dell'operazione mediante autofattura (identica sanzione in termini sostanziali).

1) Comunque si articoli l'incentivo (5), non vi è dubbio che un ruolo prioritario (e con una *vis* attrattiva per le ragioni più oltre esposte) è ricoperto dagli sconti quantitativi, diretti a premiare il raggiungimento di obiettivi/volumi di vendita. Lo sconto costituisce il riconoscimento dell'attività normalmente svolta, ma condizionata al raggiungimento di risultati prestabiliti.

(4) Risoluzione 17 settembre 2004, n. 120/E, cit.

(5) In merito rinviamo alle osservazioni sui limiti della dicotomia sconti e premi proposta da E. Covino-R. Lupi, «Note credito e facoltatività di applicazione dell'IVA», nota a commento della Corte di cassazione sentenza del 5 marzo 2007, n. 5006, in *Dialoghi dir. trib.* n. 3/2007, pag. 433 ss.

Per quanto concerne gli sconti qualitativi, la loro comparsa nel panorama della prassi ministeriale rappresenta la necessaria presa d'atto che, accanto all'usuale consuetudine di riconoscere una riduzione del prezzo di cessione al conseguimento di risultati di vendita, le parti convengono sovente il riconoscimento di ulteriori incentivi, subordinati al riscontro dell'esecuzione di ulteriori adempimenti, sempre connessi inscindibilmente alla obbligazione principale di vendita.

Infatti, ancorché la volontà comune sia la realizzazione di una vendita, il fornitore/grossista, specie nelle grandi catene distributive, richiede spesso la realizzazione di comportamenti finalizzati alla cura del cliente, alla costante informazione sul mantenimento di determinati standards finanziari della rete distributiva che assicurino solvibilità nei pagamenti, all'adeguamento delle strutture e dei locali dedicati alla vendita a particolari elementi di identità del marchio, alla raccolta di dati sulla composizione e caratterizzazione della clientela, e via dicendo secondo le più pressanti esigenze e strategie commerciali.

Secondo la risoluzione del 2004, la discriminante è, in sostanza, il grado di autonomia delle ulteriori obbligazioni rispetto a quella principale di vendita, tale da poter ritenere le prime autonome e diverse, e poi sinallagmatiche, sotto il profilo IVA, con i connessi obblighi di fatturazione.

Obiettivamente, di fronte ad una realtà così magmatica, non convince l'affermazione dell'Amministrazione finanziaria quando, nella risoluzione del 2004, per identificare gli sconti qualitativi, rinviene il sinallagma nel corrispettivo riconosciuto «per i maggiori costi organizzativi e finanziari sostenuti per l'espletamento delle attività che gli hanno consentito di raggiungere una posizione di classifica tale da meritare detto bonus». In altre parole, secondo l'Amministrazione finanziaria il grossista riconoscerebbe un corrispettivo al concessionario a fronte dei maggiori costi organizzativi e finanziari da questo sostenuti per le attività dirette a conseguire una posizione di preminenza sul mercato.

Orbene, se il dettagliante sostiene maggiori costi organizzativi e finanziari esclusivamente per conseguire gli standards qualitativi posti dal distributore, viene da chiedersi a quale titolo affronti e sostenga tali costi. Quale prestazione sinallagmatica, tra le parti, è rinvenibile se il dettagliante si dota di adeguati spazi di vendita, o ancora di un *software* compatibile con il grossista, necessario per la formulazione degli ordini o finanche per la trasmissione delle informazioni commerciali, a fronte del quale riceve uno sconto? Vi sono effettivamente, sempre e comunque, gli estremi

per elevare detto sconto a rango di autonomo corrispettivo, secondo l'accezione voluta dal legislatore dell'IVA? Occorre infatti rammentare che l'attività del rivenditore, imprenditore giuridicamente autonomo, è diretta alla vendita dei beni, e qualunque iniziativa volta a stimolare tale attività non può necessariamente ritenersi frutto di un impegno sinallagmatico verso il grossista.

Quando poi si considera che le contestazioni circa la riconducibilità all'una o all'altra categoria non determinano alcun effetto sostanziale sul piano dell'imposta acquisita dall'Erario - concorrendo a condizioni di ordinario regime di detrazione dell'IVA - c'è da chiedersi il senso reale di tale distinzione (sconto o servizio). In margine alla sentenza della Corte di Cassazione 5 marzo 2007, n. 5006 (6), la dottrina (7) già ha dimostrato il limite della qualificazione formale (in quel caso sconto quantità e premi di fine anno), ponendo in luce non solo come le modalità di riconoscimento di entrambi finiscano nella prassi per coincidere, ma altresì l'identità del ruolo sul piano della misurazione della relativa capacità economica.

Il caso della concessione di vendita

Gli aspetti di perplessità sopra evidenziati emergono con maggiore evidenza nel settore del commercio dei veicoli, oggetto di entrambi i pronunciamenti ministeriali del 1994 e del 2004: le obbligazioni rese dalle parti trovano la loro fonte nella concessione di vendita, figura atipica che si articola sull'esistenza di un rapporto complesso non solo di scambio, ma altresì di collaborazione tra concedente e concessionario.

Si è soliti infatti indicare come aspetto caratterizzante del rapporto l'integrazione del distributore nell'apparato commerciale del produttore (8). In ragione delle ricorrenti clausole di esclusiva sulle zone di intervento commerciale, riconosciute dal concedente al concessionario, la promozione di un prodotto, in una determinata zona, assume un valore essenziale, assicurando al concessionario la penetrazione nella zona di competenza ed al concedente la «garanzia» di non perdere il mercato nella zona in cui

(6) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2007, pag. 486, con commento di M. Peirola, «La procedura di variazione in diminuzione ai fini IVA per i "premi fedeltà"» e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(7) E. Covino-R. Lupi, *op. loc. cit.*, pag. 441.

(8) V. Bonocore-A. Luminoso, *I contratti di impresa*, cap. XVI, 1993, Milano, 1809 ss.; A. Baldassarri, *I contratti di distribuzione*, Padova, 1989.

quel concessionario opera. Da parte della dottrina (9) si è affermato che «il controllo sulla fase della distribuzione si accentua notevolmente se il concessionario è titolare dell'esclusiva di vendita, perché in tal caso è chiaro l'accresciuto interesse del produttore ad una corretta commercializzazione dei prodotti, potendo egli, in caso contrario, perdere il mercato nella zona in cui il concessionario opera».

Nella concessione di vendita (*a fortiori* nel settore dei veicoli) (10), l'argomento oggi in esame assume, quindi, connotati ulteriormente peculiari, essendo sovente impossibile scindere, nella pratica, l'obbligazione principale di vendita e le obbligazioni definite dall'Amministrazione finanziaria come «ulteriori ed autonome», mentre in concreto altro non sono che mere modalità di esecuzione della vendita stessa. Infatti, proprio con il contratto di concessione, il concedente si assicura la possibilità di far distribuire i propri prodotti secondo modalità che egli stesso «impone» (talvolta a pena della revoca della concessione): il concessionario si adegua quindi a strategie e modalità di vendita, suggerite dal concedente che conosce il *target* di clientela, nonché allestisce elementi di similitudine ed omogeneità negli spazi di vendita in quanto l'interesse all'evidenza del marchio è comune ad entrambi i soggetti della filiera commerciale.

In definitiva, quindi, nella concessione di vendita, il concetto di «attività normalmente svolta», come *discrimen* (tra gli sconti da fatturare con IVA e gli altri), non può non assumere diversa valenza, andando a comprendere attività diverse, molteplici ed eterogenee, che sono già insite nell'accordo di concessione.

Alla luce di quanto sopra esposto può quindi affermarsi:

1) l'omologazione di ogni tipologia di incentivo ai «modelli preconfigurati» (11) - con l'effetto di decretarne il relativo comportamento fiscale - va necessariamente operata prendendo le mosse dalle pattuizioni del con-

(9) F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, VII ed., pag. 1242.

(10) Ma l'applicazione è anche nel settore delle apparecchiature elettroniche e nel settore dell'abbigliamento, senza confusione nel *franchising*.

(11) Del tutto condivisibile appare quindi l'opinione di Lupi, *op. loc. cit.*, pag. 442, quando afferma che «le controversie sul regime giuridico del dichiarato sono troppo numerose, per una serie di disfunzioni soprattutto "culturali" ... a proposito della necessità di costruire modelli condivisi e diffusi sulla fiscalità specialistica, che deve essere "normalizzata" liberata dal suo compiaciuto esoterismo, e filtrata da una amministrazione finanziaria finalmente libera dal pre-giudizio (di matrice anche accademica di non dover decidere, e consapevole di essere l'istituzione di riferimento del diritto tributario».

tratto che lega le parti, in quanto le reciproche obbligazioni assunte possono emergere di volta in volta come prioritarie, strumentali, accessorie, condizionate, condizionanti, ed infine del tutto autonome;

2) il criterio guida è costituito dall'art. 1362 c.c. a norma del quale «nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole».

La risoluzione n. 36/E del 2008: un'occasione sciupata

Lungi dal costituire un punto di arrivo, la risoluzione n. 120/E del 2004 è divenuta, senza volerlo, spunto per ulteriori elaborazioni, determinando uno scenario delicato e insidioso da divenire quasi indefinibile. Infatti la Commissione dell'Associazione dei Commercialisti di Milano, con il parere n. 163 del 2006, ha evidenziato, in uno spazio intermedio tra gli sconti quantitativi e quelli di tipo qualitativo, l'esistenza di una terza fattispecie «ibrida»: gli sconti misti. L'Associazione si cimenta in un compito arduo quando vaglia quali diversi contenuti determinino gli sconti di tipo misto, valutandone il grado di dipendenza da quelli principali, quantitativi e qualitativi.

Secondo l'Associazione, per valutare l'oggetto (e quindi lo scopo) del riconoscimento dell'incentivo, occorre considerare quale obbligazione sia assunta dal cliente in via principale: ben potrebbe quindi accadere che lo sconto qualitativo acceda a quello quantitativo in via strumentale «come semplice condizione di perfezionamento del diritto altrimenti acquisito dal cliente. In questo caso, l'obbligazione di tipo qualitativo rappresenta una condizione necessaria e, di per sé, non sufficiente, che rende esigibile il pagamento del bonus connesso al raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto, il cui effetto risulta sospensivamente condizionato al verificarsi del risultato qualitativo; di conseguenza, in questa ipotesi, all'intero bonus va applicata la disciplina delle note di variazione sopra evidenziata».

Tuttavia, la valenza della pronuncia dell'Associazione non trova alcuna considerazione nell'ultimo intervento dell'anno corrente. L'Amministrazione finanziaria, dopo aver esordito circa la constatazione di verifiche della Guardia di Finanza sul tema (che hanno certamente determinato un analogo numero di contenziosi), ammonisce le imprese ad una più attenta disciplina delle clausole per non generare incertezze, ricorrendo ad accordi-quadro ed accordi-integrativi sugli sconti. Suggerimento che certo va condiviso, ma temperato con le (frenetiche) esigenze commerciali, non sempre sensibili alle tematiche fiscali.

Altra sorpresa della pronuncia n. 36/E del 2008 è quando (par. 3.3) si sofferma sulla opportunità che i compensi (*rectius*: gli sconti) siano congrui dal punto di vista del loro valore rispetto alla prassi commerciale al fine di scongiurare il rischio di un loro «sconfinamento» nella categoria del contributo o della liberalità. Risultano così indirettamente «stigmatizzati» i bonus *sic et simpliciter*, quelli finalizzati a premiare l'impegno del beneficiario, i risultati dallo stesso raggiunti, senza alcuna natura sinallagmatica, da ricondurre, ai fini IVA, a mere cessioni di danaro *ex art. 2*, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (fattispecie la cui configurazione ricorre frequentemente nei verbali della Guardia di Finanza).

L'effetto, posto *tout court* dall'Amministrazione finanziaria, sarebbe, infatti, la loro indeducibilità dal reddito di impresa. In merito non si possono celare perplessità per due ordini di ragioni. In primo luogo un sindacato dell'Amministrazione finanziaria sulla congruità dei bonus erogati appare ad oggi non «coperta» da alcuna disposizione tributaria. In secondo luogo una sanzione di disconoscimento di una componente siffatta, in sede di determinazione del reddito di impresa, appare eccessiva solo considerando la *ratio* della loro erogazione. Una cosa è infatti un'erogazione liberale semplice nei confronti di un soggetto del tutto estraneo all'impresa ed alla dinamica commerciale, altra cosa è l'erogazione di un premio di produttività riconosciuto, ad esempio, al concessionario ancorché il premio sia del tutto svincolato da raccordi con gli acquisti o con le vendite.

Il silenzio invece su quale debba essere il comportamento dell'Amministrazione finanziaria in sede di valutazione dei verbali della Guardia di Finanza che contestano i comportamenti fiscali assunti nel passato, *ante* i diversi pronunciamenti ministeriali, francamente invece delude. Se come dichiara in esordio la recente risoluzione, lo scopo della stessa è di esaurire il panorama delle anatomie degli incentivi commerciali, considerata l'espressa presa d'atto nella risoluzione stessa dell'esistenza di diversi atti di constatazione e rettifica, sarebbe bastato un richiamo ad alcuni principi generali dello Statuto del contribuente per svuotare di significato e di senso processi verbali ed avvisi notificati successivamente alla risoluzione n. 120/E del 2004 (oltre inibirne di ulteriori nel futuro).

L'effetto sulle contestazioni alle imprese

Ciò che nella pratica commerciale è già naturalmente ed elasticamente mutevole determina, agli effetti tributari, indagini complesse e trattamenti

non sempre coincidenti: un così copioso intervento può generare l'opinione dell'esistenza nella pratica di comportamenti spesso disallineati rispetto ai pronunciamenti ministeriali che, invero, talvolta hanno mancato di conformità e «affidabilità».

Un eventuale scostamento, da quanto prescritto dall'Amministrazione finanziaria sul piano degli adempimenti, a nostro parere, non rivela comunque gli intenti elusivi di recente assunti come immanenti, nell'ordinamento dell'IVA, dalla circolare 13 dicembre 2007, n. 67: in tema di abuso del diritto, la dottrina⁽¹²⁾ evidenzia, infatti, come lo strumento della nota di credito e del suo istituzionale meccanismo di facoltà nel recupero dell'imposta possa, ad esempio nel regime speciale dell'agricoltura, connotare finalità in frode alla legge nell'applicazione del principio di detrazione. In quel caso (ma solo in quel caso) le ragioni economiche dell'abbattimento del prezzo di vendita costituiranno parametro di valutazione alla stregua della verifica della finalità elusiva.

Valutazioni quelle appena espresse che sono estranee alla scontistica nel settore commerciale in esame ove l'obiettivo è solo di premiare un impegno, quantitativo o qualitativo che sia.

Pertanto si auspica almeno, da parte degli organi di controllo, la sensibilità nell'assumere una sorta di spartiacque nella classificazione degli incentivi: se si è avvertita la necessità di tornare nel 2008 sull'argomento degli incentivi e degli sconti commerciali è, evidentemente, perché la portata dell'interpello del 2004 non si è dimostrata esaustiva e definitiva.

Sulla questione sembra obiettivamente mancante il requisito di imputabilità (dolo o colpa grave) richiesto, come presupposto della sanzione tributaria amministrativa, dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, per cui la contestazione di violazioni sostanziali⁽¹³⁾ (omessa fatturazione da parte del beneficiario, ed omessa autofatturazione da parte del soggetto erogatore, rispettivamente art. 6, comma 1 e comma 8) appare non solo inopportuna, ma destinata ad una ferma opposizione in sede contenziosa.

Se, ad esempio, il cedente avesse emesso a documentazione dello scon-

(12) R. Lupi - R. Fanelli, «Note credito e regimi speciali: l'elusione IVA non è automatica», nota a circolare n. 67/E del 2007, in *Dialoghi Tributari* n. 2/2008, pag. 119.

(13) In un equo rapporto Fisco - contribuente, auspicato da più parti e consacrato nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), l'Ufficio finanziario dovrebbe, ad esempio, astenersi dal contestare comportamenti nei confronti di quei contribuenti che magari hanno riposto legittimo affidamento su precedenti pronunciamenti difformi dall'interpello del 2004.

to qualitativo una nota di variazione dando luogo alla facoltà di rettifica (14) anche dell'IVA, come consente l'art. 26 del decreto IVA, la sanzione pari al 100% dell'imposta detratta correlata allo sconto, appare di per sé già sproporzionata, *a fortiori* se collocata nella tematica in esame.

In tali circostanze i giudici tributari, investiti delle controversie aventi ad oggetto gli accertamenti notificati post 2004, non potranno che riconoscere alle parti il principio del legittimo affidamento (15), nonché la sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza, di cui una recentissima sentenza della Corte di cassazione ha fornito chiara e puntuale interpretazione (16).

In conclusione, l'ipertrofica produzione di prassi ministeriale sugli sconti conferma che le clausole contrattuali ed i comportamenti cui le parti hanno dato concreta attuazione debbano costituire la base per l'indagine circa la natura dell'incentivo: peraltro, come afferma lo Statuto del contribuente, l'interpello può costituire una chiave di interpretazione, ma non certo l'acritica ed asettica soluzione *erga omnes*.

■ I premi qualitativi ai rivenditori come forma di sconto e non come autonome prestazioni di servizi

Raffaello Lupi e Alessandro Pacieri

Il rivenditore e l'immagine del produttore

Nello scritto di Maria Serpieri si comprende quanto siano importanti, nelle odierne tecniche di vendita, le esigenze di immagine e quanto spesso l'immagine del produttore sia percepibile attraverso un rivenditore-distributore, giuridicamente indipendente. Appare però difficile, come pretende invece l'Agenzia delle entrate, considerare come autonoma presta-

Alessandro Pacieri - Dottore commercialista in Roma

(14) Sulla portata della facoltà di applicazione dell'IVA cfr. E. Covino - R. Lupi, *op. loc. cit.*, pag. 435.

(15) In questo senso si riscontrano già numerose pronunce dei giudici di merito: tra tutte Comm. trib. reg. Veneto, 14 maggio 2007, n. 21/05/07; Comm. trib. prov. di Ancona, 15 gennaio 2007, n. 166/4/06; Comm. trib. prov. di Milano, 7 gennaio 2008, n. 394; Id., 30 gennaio 2008, n. 539/02/07.

(16) Cass., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Corr. Trib.* n. 3/2008, pag. 203, con commento di F. Batistoni Ferrara.

zione di servizi il mantenimento di determinati standards di immagine, almeno fino a che il vantaggio, bonus, sconto o premio viene comunque parametrato alle quantità vendute. In tali ipotesi infatti la «spinta» su un determinato prodotto si traduce necessariamente in un vantaggio anche per il cliente/rivenditore il quale è consapevole che da un incremento delle vendite frutto di una specifica attività promozionale, anche se richiesta dal produttore, deriverà un ulteriore vantaggio economico (rispetto al margine ordinariamente ritraibile da quella vendita) individuabile nello sconto di fine anno. Anche volendo riferirsi ad uno degli esempi più tipici di ciò che l'Agenzia qualifica indifferentemente prestazione di servizi - l'esposizione preferenziata dei prodotti nel settore della grande distribuzione - quale sostanziale differenza esiste tra quel rivenditore che sa di ricevere un certo sconto quantità a fronte di un determinato ammontare di beni venduti, dall'altro soggetto che a fronte della richiesta di esposizione preferenziata sul medesimo prodotto riceve un analogo sconto?

In entrambi i casi gli obiettivi perseguiti dai due rivenditori sono identici, e consistono nel risparmio sul costo di acquisto del prodotto, che consente di massimizzare i propri margini di vendita; così, presumibilmente, anche il primo supermercato cercherà di ottenere un analogo incremento delle vendite mediante comuni tecniche commerciali, tra le quali troviamo senz'altro la famigerata esposizione preferenziata.

Se si vuole, la tematica in esame è un riflesso dell'accresciuto potere del commercio rispetto alla produzione, e rappresenta un riflesso della scomparsa del piccolo commercio frammentato e tradizionale, rispetto al dilagare della distribuzione organizzata; il che, sia detto per inciso, ha fatto anche gli interessi del fisco, in quanto le strutture distributive hanno assunto una dimensione organizzativo-amministrativa tale da assicurare la fedele registrazione dei corrispettivi (da un certo punto di vista, insomma, l'occultamento degli incassi da parte del piccolo commercio è stato debellato attraverso la graduale scomparsa del piccolo commercio, a beneficio di strutture più organizzate).

I rilievi IVA: la rottura fiscale delle simmetrie contabili e le devastanti sanzioni per un comportamento innocuo

La trasformazione dello sconto in autonoma prestazione di servizi fa parte di quel copione che su *Dialoghi* chiamiamo spesso «inferno del dichiarato e paradiso del sommerso». Il dichiarato è infatti esposto, anche in questo caso, ad una puntigliosa e fantasiosa attività di riqualificazione giuridica: lo sconto viene trasformato in autonoma prestazione di servizi,

resa dal cliente al fornitore, con accertamento di IVA e relative sanzioni, anche se manca qualsiasi danno per l'Erario. Non a caso la risoluzione n. 36/E del 2008 esordisce facendo riferimento a verifiche tributarie svolte negli ultimi anni dalla Guardia di Finanza, che evidentemente aveva contestato l'omessa fatturazione, ai fini IVA, di queste pretese prestazioni promozionali, che i contribuenti avevano qualificato invece come «sconto». Naturalmente ci potrebbero essere state anche delle contestazioni opposte, in cui una prestazione promozionale, assoggettata a IVA, magari per scrupolo, era stata considerata come uno sconto, negando al destinatario della fattura la detrazione di una imposta regolarmente versata dall'emittente. È una variazione sul tema del tormentone ventennale sull'erroneo assoggettamento ad IVA di operazioni in cui il tributo non è dovuto: basta avere qualche debole interpretazione per ritenere che una operazione assoggettata ad IVA fosse esclusa dal tributo per recuperare l'imposta detratta dal cliente, tenendosi ovviamente ben stretta l'imposta pagata dal fornitore (anche qui in assenza, lo ricordo ai meno esperti, di qualsiasi danno per l'Erario, ma solo in omaggio al *totem* della legalità dell'imposizione); al contrario, se l'IVA non fosse stata applicata, al fornitore avrebbe potuto essere contestata l'omessa applicazione dell'imposta, senza considerare che il cliente l'avrebbe detratta.

Il danno per l'Erario è pari a zero, ma la ricostruzione fiscale sanzionatoria è devastante: omessa fatturazione per il preteso fornitore del servizio pubblicitario-promozionale, omessa regolarizzazione per il preteso cliente, recupero dell'IVA in capo al preteso fornitore e ovviamente omessa detrazione dell'IVA per il preteso cliente. Ma non finisce qui, perché il processo verbale di constatazione, se si superano le soglie dei reati tributari, è inviato alla procura della Repubblica, corredato da una accusa a prima vista infamante, come «omessa fatturazione di operazioni attive», praticamente come se fossero state vendite in nero. E siccome l'idea della lotta all'evasione, nell'immaginario collettivo, esige le sue vittime sacrificali (anche per alimentare le statistiche e complici i dogmi della legalità dell'imposizione e della «indisponibilità del credito tributario»), la «pratica» va avanti per forza d'inerzia, col compiacimento di chi può evadere davvero, e nello sconcerto di chi è convinto di non aver minimamente leso gli interessi del Fisco, e si vede magari pure rinviato a giudizio (17).

(17) In quello che, essendo il paradiso del sommerso, deve al tempo stesso essere - per una curiosa legge del contrappasso - anche l'inferno del dichiarato; nell'impossibilità di trovare quello *(segue)*

L'incongruenza delle conclusioni dell'Agenzia traspare così dalla chiara impossibilità di regolare in maniera così rigida un fenomeno in continua evoluzione e le cui caratteristiche formali rimangono spesso nebulose, quantomeno in tutte le ipotesi in cui l'interesse dei soggetti in gioco si sovrappone. È giocoforza pertanto rifiutare le rigide distinzioni proposte dall'Amministrazione finanziaria e più correttamente valutare caso per caso quale sia il trattamento «fiscale» più corretto. D'altra parte, come già accennato dalla Serpieri, che senso ha parlare di fatturazione piuttosto che di emissione di note di credito, quando poi, gli effetti sostanziali sono praticamente nulli? Non è che siamo di fronte al maldestro tentativo di celare sotto mentite spoglie lo strumento per potere ancora più facilmente giungere a contestare comportamenti formalmente e sostanzialmente legittimi al solo scopo di alimentare le statistiche dei controlli?

In tal senso la risoluzione n. 36/E del 2008 si giustificerebbe non tanto per dare maggiore chiarezza agli operatori sui comportamenti da tenere, quanto per precostituire un vero e proprio strumento per andare a colpire, seppur entro chiari (?) limiti, i comportamenti, spesso difformi, tenuti dagli operatori di tale settore. D'altra parte il complesso sistema di regole fondate sull'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria consentirà ai verificatori di trovare molto più facilmente gli argomenti per colpire comportamenti sostanzialmente corretti, ma che da oggi in poi se si collocheranno al di fuori della «griglia» della risoluzione n. 36/E del 2008 saranno sicuramente contestati con gli abnormi effetti anzidetti.

La portata generale del problema: oltre la grande distribuzione

Si è quindi creata una situazione di incertezza, che in questo caso riguardava il settore della grande distribuzione, che aveva chiesto l'interpellato da cui è scaturita la risoluzione n. 36/E del 2008. Tuttavia analoghe fattispecie possono presentarsi in tutti i casi in cui le modalità di vendita, adottate dall'ultimo anello della catena distributiva, sono tenute in considerazione dal produttore o dal distributore per l'erogazione di incentivi, connessi ad esempio alla *customer satisfaction*, alla prontezza nell'assistenza, alla professionalità dell'accoglimento dei visitatori, al prestigio degli

(continua nota 17)

che i contribuenti tacciano, li si punisce su quello che dichiarano, un po' come quel proverbio cinese secondo cui quando si torna a casa si deve picchiare la moglie perché durante la nostra assenza lei si sarà sicuramente macchiata di chissà quale colpa.

ambienti di vendita e a tanti altri aspetti non immediatamente legati al fatturato. Qualcosa del genere riguarda i concessionari di autovetture, le stazioni di servizio, i negozi di moda in franchising oppure le catene di *fast food*; in tutti questi casi l'immagine del produttore, del titolare del marchio dipende, agli occhi dei consumatori, dal comportamento di soggetti diversi, collocati nell'ultimo anello della catena distributiva. Ad esempio, se i servizi igienici del *fast food* sono poco presentabili, non è tanto l'immagine dello specifico esercente ad andarci di mezzo, ma il prestigio della multinazionale mandante; se la reception dell'Albergo appartenente a una nota catena a cinque stelle risponde con la stessa voce infastidita che sentiamo quando riusciamo per miracolo a prendere la linea di un ufficio pubblico, è il prestigio del marchio ad andarci di mezzo; considerazioni analoghe valgono per i negozi di abbigliamento, per le agenzie immobiliari o per le concessionarie dei produttori automobilistici, da cui eravamo partiti. Come si può facilmente intuire allora, anche la natura del rapporto incide sulla qualificazione da attribuire a determinate figure contrattuali. Nei casi anzidetti, dove il rapporto tra il produttore e cliente/rivenditore assume una valenza ulteriore nel sistema di vendita del prodotto, diventa ancora più difficile operare nette distinzioni tra le diverse fattispecie o, più correttamente, tra i diversi interessi in gioco. La vendita del prodotto è infatti parte di un più complesso sistema che non si limita alla commercializzazione di un determinato bene, ma lo caratterizza e lo rende riconoscibile al consumatore finale proprio grazie alle standardizzazioni dei punti vendita dove il prodotto viene venduto in esclusiva, alle caratteristiche dei comportamenti dei rivenditori/concessionari, alle strategie di vendita nonché alla omologazione, spesso, dei prodotti. In tali sistemi, pur essendo il produttore che richiede che tali caratteristiche vengano rispettate dal venditore/concessionario, non si può certo parlare di corrispettivi per prestazioni di servizi. Esse, pur se effettuate dal rivenditore nei confronti del produttore, trovano ragion d'essere anche nell'interesse del primo che di tali attività beneficia trovandosi inserito in un ben oliato meccanismo che lo porta a realizzare i propri margini di guadagno; ma se tutto questo è vero non può certo concludersi nel senso proposto dall'Amministrazione finanziaria, secondo la quale invece tali attività, se «remunerate» da premi o sconti, vengono qualificate come vere e proprie prestazioni di servizi rese dal rivenditore (e.g. concessionario, franchisor) al produttore. Se la grande distribuzione può liberamente decidere di vendere un certo prodotto in funzione esclusivamente delle

proprie scelte, e quindi decidere di esporre un certo prodotto meglio di un altro, anche in ragione degli specifici incentivi che riceve, coloro che fanno parte di queste reti di vendita sono costretti a vendere quel determinato prodotto con quelle determinate modalità senza che tali richieste si possano in alcun modo definire prestazioni di servizi a favore del produttore. In altre parole venendo a mancare la contrapposizione degli interessi delle parti in causa, tipica del rapporto sinallagmatico, tutto ciò che viene erogato come bonus, premio o sconto non potrà mai essere qualificato quale corrispettivo di autonome prestazioni di servizi.

Sulla pretesa autonomia del «premio» rispetto al rapporto di fornitura

Nella risoluzione n. 36/E del 2008 si trovano espressioni un po' generiche e un po' rigide, che sostanzialmente recepiscono l'impostazione dei verificatori, estrapolando un concetto molto ampio di servizio promozionale nell'adempimento di una non meglio precisata obbligazione di fare, volta ad orientare la domanda dei consumatori verso determinati prodotti; la risoluzione si riallaccia in proposito a quella emessa nel 2004, con il n. 120/E, che già aveva considerato come autonome prestazioni di servizi le somme riconosciute alle concessionarie che avevano raggiunto un certo grado di *customer satisfaction*. La circolare n. 36/E del 2008 persevera in quest'ottica, parlando dell'obbligo di incentivare la vendita dei beni acquistati, che si assumerebbe il supermercato nei confronti del produttore.

L'impegno di vendere bene, cioè di posizionare il prodotto in modo visibile, non sembra però avere nulla di autonomo rispetto alla funzione di vendita; il compratore che acquista per rivendere è infatti portatore di un interesse proprio, sia pure convergente con quello del venditore a penetrare sul mercato, a far conoscere i prodotti; fino a che questo impegno del rivenditore viene remunerato con una diminuzione del prezzo è da escludere che si tratti di una prestazione autonoma, come invece afferma l'Agenzia, soprattutto nel caso delle concessionarie (risoluzione n. 120/E del 2004), ma anche in molte delle ipotesi trattate per la grande distribuzione nella risoluzione n. 36/E del 2008.

Ma soprattutto, la tesi dell'Agenzia «prova troppo» anche perché potrebbe essere applicabile a prescindere dall'esistenza di uno sconto o abbuono, praticato ex post; tale ricostruzione potrebbe infatti essere proposta anche per i rapporti «a regime» quando la determinazione del prezzo avvenisse anche in base a particolari obbligazioni dell'acquirente; la presenza di una prestazione di servizi non sembra cioè potersi affermare, o

escludere, in relazione alla tecnica di corresponsione delle somme, e alla loro tempistica. Immaginiamo ad esempio che il distributore acquisti ad un prezzo basso sin dall'origine, obbligandosi però a una determinata collocazione del prodotto o *customer satisfaction*, sotto pena di incorrere in una risoluzione del rapporto, una penale, ecc. In questa ipotesi si potrebbe - con la stessa logica delle risoluzioni n. 120/E del 2004 e n. 36/E del 2008 - anche configurare una operazione permutativa, in cui il minor prezzo di vendita non è uno sconto, ma la remunerazione del servizio di promozione commerciale suddetto. Insomma, se esiste una prestazione autonoma del rivenditore, allora essa prescinde dal modo in cui viene compensata, che assume natura di mero regolamento finanziario. Sarebbe come se la Fiat, avendo ricevuto delle prestazioni edilizie, compensasse il fornitore mascherando il corrispettivo come uno «sconto» sugli acquisti di automobili. L'IVA non conosce, insomma, categorie concettuali intermedie tra l'autonomia delle prestazioni e l'unicità delle medesime. Una volta accolta la tesi secondo cui le prestazioni del rivenditore sono autonome rispetto alla fornitura, scatta l'art. 11 dell'IVA, sulle operazioni permutative, qualunque sia la modalità finanziaria di regolamento, e quindi anche a prescindere dagli sconti, essendo sufficiente un prezzo inferiore. A questo punto i *fast food*, le agenzie immobiliari appartenenti a un determinato network, le concessionarie di autoveicoli, svolgerebbero tutte una funzione promozionale autonoma verso il fornitore, e diventerebbero tutte prestatrici di servizi, da valorizzare al valore normale e fare oggetto di fatturazione autonoma reciproca. L'interpretazione dell'Agenzia non si avvede che, se per caso il prodotto non incontra il favore della clientela, ed in ipotesi non si vende neppure una saponetta o un pezzo di ricambio, il rivenditore non prende nulla, anche se ha svolto tutte le manifestazioni, ha riservato gli scaffali, ha esposto in prima fila, ha tirato a lucido i locali e svolto diligentemente tutte le pretese sue «autonome prestazioni». Nella risoluzione n. 36/E del 2008 ci sono poi delle frasi molto ingenue, come quella secondo cui «il compenso per i servizi promozionali che l'impresa fornitrice dovrà corrispondere all'impresa cliente deve essere congruo, nel senso che deve essere determinato opportunamente rispetto alla prassi commerciale e fatturato adeguatamente in relazione ai servizi resi onde evitare che lo stesso possa configurarsi come contributo o liberalità che l'impresa produttrice corrisponde a quella distributrice. Qualora il compenso si configurasse come contributo o liberalità, il soggetto erogante non potrebbe dedurlo nella determinazione del reddito d'impresa».

È da chiedersi quale possa mai essere, in un rapporto strutturato da una conflittuale contrapposizione di interessi, come quello tra rivenditore e mandante, il presupposto concettuale per individuare una imprecisata «liberalità» del mandante al rivenditore, solo perché l'ammontare del compenso sarebbe scollegato rispetto ad imprecisati «usi commerciali» dei quali gli Uffici si faranno interpreti, non si sa con quali criteri. Anche qui l'interpretazione ministeriale persevera con l'atteggiamento «asimmetrico» del Fisco, che trascura la registrazione, da parte del beneficiario, della pretesa liberalità come una componente positiva di reddito. In realtà il vero problema che si riscontra è la sostanziale incapacità da parte dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto in sede di verifica, di ben comprendere le concrete caratteristiche del principio di inerenza. È certamente un fatto che sempre più frequentemente l'Amministrazione finanziaria, proprio in virtù di quella tendenza alla reinterpretazione dei regimi giuridici degli eventi dichiarati, fonda le proprie contestazioni sulla presunta incongruità economica di transazioni del tutto legittime sia sotto il profilo della sostanza sia sotto il profilo strettamente giuridico. Senza voler ritornare su argomenti più volte esaminati, è singolare come ancora si tenda a confondere il principio di inerenza, che in quanto tale costituisce il presupposto giuridico-sostanziale perché un determinato costo possa essere dedotto, con la valutazione del dato quantitativo del medesimo onere che può al più portare a dubitare, e quindi a presumere, dell'esistenza di una situazione patologica nascosta. Tali contestazioni non hanno infatti il benché minimo fondamento: o l'onere è non inerente in quanto in alcun modo riferibile all'attività d'impresa, oppure, seppur inerente, le sue caratteristiche quantitative e/o qualitative inducono a ritenere l'esistenza di passività inesistenti o attività sottratte ad imposizione; in altre parole, i cosiddetti comportamenti antieconomici possono essere al più valutati quali sintomi di una situazione patologica che deve ancora essere svelata. Nel caso di premi, bonus o sconti, elementi della cui inerenza non è dato discutere ancorché non vi sia alcun obbligo giuridico che ne impone a monte l'erogazione, il discostarsi dall'*id quod plerumque accidit* non può certo costituire elemento che ne riqualifica la natura in liberalità; ci si dovrebbe chiedere altrimenti, se anche un bonus erogato, ad esempio, al personale dipendente, e regolarmente tassato in capo ai percettori, possa subire la scure dell'Agenzia quando non dovesse rispondere a imprecisati canoni di normalità.

Il problema dei «minimi» dopo i primi chiarimenti interpretativi

di Giuseppe Bortolussi, Dario Stevanato, Raffaello Lupi

Prosegue il confronto e la riflessione sul tema del nuovo regime dei «minimi». L'occasione è offerta da alcune interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria - peraltro indotte da una infelice disposizione normativa - che agiscono in senso restrittivo sulla platea dei soggetti interessati al regime; in specie, la soglia prevista per i beni strumentali acquistati nel triennio (15 mila euro) e soprattutto l'inclusione nella stessa dei canoni per locazioni immobiliari rischiano di far naufragare l'istituto.

■ Il regime fiscale dei contribuenti minimi e marginali

di Giuseppe Bortolussi

Il nuovo regime fiscale detto «dei contribuenti minimi», già ampiamente commentato su *Dialoghi*, è pensato per contribuenti di piccole e piccolissime dimensioni incentrato su una rilevante semplificazione degli obblighi fiscali.

La nascita di questo nuovo regime opzionale va senza dubbio guardata con favore, poiché rappresenta una possibilità per le imprese di ridurre gli obblighi fiscali e in qualche caso di risparmiare in termini di tassazione.

Il Governo Prodi e l'Amministrazione finanziaria si sono dimostrati da subito estremamente fiduciosi nel successo di questo nuovo regime.

In sede di presentazione della Finanziaria 2008 è stata stimata in circa 1 milione la platea dei potenziali contribuenti interessati all'adesione, vale a dire un lavoratore autonomo su tre (la Relazione Tecnica quantifica in 930 mila i soggetti potenzialmente interessati) (1). Infine, le analisi sulla convenienza del nuovo regime hanno ristretto di poco questa platea arri-

Giuseppe Bortolussi - Segretario CGIA Mestre

(1) Il numero degli imprenditori individuali e dei professionisti, quale risultante dalle dichiarazioni dei redditi dell'anno 2004, è pari a 3.263.415. Pertanto, stando alla valutazione di 1 milione di potenziali aderenti, ciò equivale a dire che il nuovo regime può essere adottato da 1 contribuente su 3 persone fisiche titolari di partita IVA.

vando alla cifra di 700 mila soggetti che, con il regime dei minimi (loro regime naturale), «si troverebbero avvantaggiati, rispetto al regime ordinario o a causa del minor carico fiscale oppure a causa dei minori costi di adempimento».

Capillare anche l'opera di informazione prevista che, da ultimo, prevede l'invio di mezzo milione di lettere personalizzate ai contribuenti potenzialmente interessati. Mentre a più riprese è stata esplicitamente richiesta la collaborazione delle Associazioni di categoria e degli Ordini professionali.

Sotto questo ultimo aspetto si deve precisare che l'attività di studio, analisi, valutazione e informazione delle continue novità legislative che ogni giorno interessano il mondo della piccola impresa fa ormai parte della ordinaria attività delle Associazioni di categoria. In questo senso, anche il nuovo istituto verrà analizzato e i contribuenti saranno informati, e consigliati alla luce delle loro peculiarità, sulla opportunità o meno di adottare il nuovo regime nel loro esclusivo interesse.

Nel momento in cui scriviamo, la produzione legislativa sul nuovo regime in termini di norme attuative e di circolari illustrative è tale da poter meglio comprenderne le caratteristiche, azzardare una previsione del suo possibile successo e capire in che modo l'istituto risponda alle caratteristiche del «lavoro indipendente» con basso livello di ricavi.

In linea con le precedenti analisi comparse su *Dialoghi*, si può prevedere che le aspettative di successo di questo regime, varato molto in fretta, sono destinate a un drastico ridimensionamento, almeno del 50%. Le cause strutturali sono tante, ma quella più immediata riguarda la rigida interpretazione di uno dei requisiti del nuovo regime. Infatti, la circolare dell'Agenzia delle entrate 28 gennaio 2008, n. 7/E(2) ha stabilito che nel limite dei 15.000 euro di acquisti di beni strumentali effettuati nel triennio solare precedente devono essere considerati anche i canoni di noleggìo pagati per la disponibilità degli stessi (3). Ne consegue che anche l'affitto del proprio negozio, studio, capannone o laboratorio rientra nel cal-

(2) In *Corr. Trib.* n. 9/2008, pag. 723, con commento di A. Dodero e A. Trevisani, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(3) La lett. b del comma 96 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 stabilisce che i contribuenti minimi «nel triennio solare precedente non debbono aver effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro».

colo, ed è sufficiente pagare un affitto mensile superiore a circa 417 euro senza nessun impiego di attrezzatura per non rispettare il requisito. Si tratta di una rigidità di interpretazione che lascia alquanto perplessi e che inevitabilmente comporterà da sola un forte ridimensionamento delle previsioni iniziali. Più in generale, questa rigidità è indice di una strutturale difficoltà a individuare un'area di piccole attività «debolmente organizzate», secondo criteri che non siano meramente contabili. La norma non pone un limite di utilizzo dei beni strumentali, in modo da circoscrivere il regime alle sole piccole imprese in senso «oggettivo» non solo in senso contabile; invece si fa riferimento al fatto che negli ultimi tre anni non siano stati acquistati beni strumentali per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro. Una simile formulazione può far accedere al regime, teoricamente, anche soggetti con una rilevante dote di beni strumentali, creando anche delle situazioni di disparità tra i contribuenti.

A questo proposito si pensi al caso di un imprenditore in attività da 4 anni che nel primo anno abbia acquistato beni strumentali per 100.000 euro, negli ultimi 3 anni non abbia fatto alcun acquisto, ma che, nel caso soddisfi gli altri requisiti, potrà accedere comunque al regime dei minimi.

Diversamente, un suo concorrente che svolge la medesima attività da 3 anni, se effettua i medesimi acquisti nel terzo anno non potrà accedere al regime.

Considerando anche che nel nuovo regime i contribuenti non vengono considerati soggetti passivi IRAP, sarebbe stata preferibile una formulazione del requisito che subordinasse l'agevolazione al possesso di una dote di beni strumentali quale ammontare utilizzato in un determinato periodo. Ma anche questo ripropone un problema strutturale della nostra fiscalità.

Alcune criticità, per certi aspetti superflue, possono influenzare l'adozione del nuovo regime tra cui:

1) l'adozione dell'imposta sostitutiva, anziché di una mera determinazione del reddito senza contabilità; questo rende necessario un confronto diretto dell'esborso, a parità di reddito, nel regime ordinario e nel regime dei minimi.

Sotto questo punto di vista si può individuare all'incirca nella soglia di 16.000 euro di reddito l'importo oltre il quale il nuovo regime comporta un reale risparmio d'imposta. Ciò avviene perché l'aliquota media sino a 16.000 euro di reddito è inferiore all'aliquota dell'imposta sostitutiva (pari al 20%), anche considerando l'IRAP, l'IRPEF e le relative addizionali.

Naturalmente tale soglia tende ad elevarsi in presenza di detrazione per familiari a carico: infatti nel nuovo regime il reddito agevolato non concorre alla formazione del reddito complessivo e pertanto le detrazioni non possono abbattere l'imposta sostitutiva (4);

2) la considerevole semplificazione contabile, che si dovrebbe tradurre in risparmio di tempi e di costi, avrebbe potuto riguardare anche la sola determinazione del reddito di categoria. La riduzione dei costi amministrativi riguarda infatti la tenuta della contabilità da parte dei consulenti. Si tratta quindi di risparmi diretti e indiretti. Sulla quantificazione dei risparmi diretti si deve tenere conto che i costi di tenuta della contabilità sono costi deducibili dal reddito di impresa e che quindi, per valutare la convenienza, è necessario ridurre il loro ammontare almeno del 20%, in caso di reddito previsto sino a circa 13.600 euro, e 36%, in caso di redditi superiori a tale soglia;

3) un ulteriore elemento di distorsione del nuovo regime, rispetto a quello ordinario, è l'esclusione dal campo IVA, con indetraibilità dell'IVA pagata nell'esercizio dell'attività. Anche considerando che l'IVA non detratta diventi un costo, nel caso in cui il contribuente effettui rilevanti spese per l'esercizio della propria attività, dovrà tenere conto che questo vincolo può annullare i vantaggi del nuovo regime. Specularmente, per le imprese i cui clienti sono consumatori finali è necessario tenere conto che il mancato addebito dell'IVA sui corrispettivi potrà rappresentare l'occasione di aumentare i propri margini di guadagno, se si sceglie di mantenere inalterate le tariffe;

4) quanto precede comporta ulteriori transizioni dal regime ordinario a quello dei minimi, che forse sarebbero state superflue se l'applicazione dell'IVA fosse stata mantenuta.

La previsione che impone di restituire l'IVA detratta sugli acquisti di beni e servizi non ancora utilizzati al momento del cambio di regime e dei beni strumentali per i quali non sono ancora trascorsi quattro anni

(4) Per completezza si avvisa che per soglie di reddito molto basse, sino a circa 2.800 euro (importo corrispondente ai contributi sul minimale INPS per artigiani e commercianti), il prelievo fiscale è il medesimo per entrambi i regimi. L'individuazione della soglia dei 16.000 euro presuppone una situazione in cui l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF sia pari allo 0,9% e quella comunale allo 0,2%, inoltre si ipotizza una sostanziale uguaglianza tra reddito e base imponibile IRAP (ipotesi compatibile con realtà molto piccole senza dipendenti). Ovviamente al crescere sia delle aliquote delle addizionali che della base imponibile IRAP la convenienza si sposta a favore del nuovo regime.

dalla loro entrata in funzione, sebbene possa disincentivare l'adozione del nuovo regime, è una regola generale prevista dalla normativa IVA nazionale e che ben difficilmente poteva essere evitata. Quindi va guardata con favore la possibilità di versare l'IVA risultante dalla «rettifica della detrazione» in un'unica soluzione, ovvero in cinque rate annuali di pari importo senza applicazione degli interessi.

Viceversa, volendo favorire l'accesso di un maggior numero di contribuenti al regime, poteva essere evitata la previsione di dover versare (nell'ultima dichiarazione annuale in cui è applicato il regime ordinario) l'IVA sulle fatture emesse nei confronti dello Stato o enti pubblici a esigibilità differita (5).

Medesima considerazione vale anche per la previsione che obbliga, nel calcolo dell'acconto nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi, di non tenere conto delle regole del regime dei minimi, impedendo quindi la piena applicazione del «metodo previsionale».

Tuttavia, poiché, al verificarsi di tutte le condizioni richieste dalla normativa per accedere al regime dei minimi, vi è la possibilità di abbandonare il regime ordinario, si può ritenere che le preclusioni appena illustrate potrebbero essere suscettibili di venir meno nei periodi successivi, per la naturale evoluzione della situazione economica del singolo lavoratore autonomo che può, quindi, riconsiderare le valutazioni di convenienza.

Dall'analisi delle caratteristiche del nuovo regime risulta evidente che i soggetti che con maggiori probabilità possono accedere e trarre vantaggio dal nuovo regime sono i contribuenti che svolgono la loro attività da soli, e che normalmente non effettuano acquisti rilevanti di materiali e servizi e privi di sede fissa i cui clienti sono in prevalenza consumatori finali.

Sotto il profilo della annosa questione della soggettività passiva dell'IRAP l'adozione del regime dei minimi poteva anche rappresentare l'occasione per introdurre una soglia di esenzione dal tributo, non soltanto in riferimento ai soggetti che adottano il regime, ma a tutti i contribuenti che presentavano questi requisiti (6).

(5) Il comma 102 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 stabilisce che «nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari si tiene conto anche dell'imposta relativa alle operazioni indicate nell'ultimo comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità.».

(6) Infatti la normativa sull'IRAP (art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997) stabilisce che «presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione»
(segue)

Il giudizio sul regime dei minimi è senza dubbio positivo, almeno come segnalazione di attenzione politica al problema. Tuttavia una più accorta formulazione delle norme avrebbe senza dubbio consentito la sua adozione da una ben più vasta platea di contribuenti. Inoltre un coordinamento con la normativa IRAP sarebbe stato opportuno per risolvere l'annosa problematica relativa alla sua applicazione sulle piccole imprese.

In conclusione, pare opportuno effettuare ulteriori considerazioni su come si inquadra il regime dei minimi nell'ambito del nostro sistema tributario.

Sotto questo profilo, dalla riforma Vanoni sino ai giorni nostri si è assistito a numerosi cambiamenti, anche radicali.

Tuttavia, riferendosi alle concezioni che sono alla base delle regole di determinazione del reddito delle piccole imprese, si può notare come, a fronte della volontà di tassare il reddito effettivo, si siano affiancate numerose incombenze burocratiche (bolle, scontrini, ricevute, oltre alla tenuta della contabilità), mentre le spinte di semplificazione si sono contraddistinte dal contemporaneo affermarsi di metodi di determinazione induttiva.

Naturalmente, si tratta di tendenze di fondo che non sempre sono state rispettate nella pratica, in quanto numerose sono le situazioni in cui si sommano le incombenze burocratiche con meccanismi di determinazione induttiva che da queste prescindono, aumentando nei contribuenti la percezione di una eccessiva «oppressione» da parte del Fisco.

In particolare, la legislazione attuale, pur prevedendo metodi di accertamento quali gli studi di settore, non fa venir meno gli obblighi contabili delle imprese. Tuttavia, anche in seguito all'evidente fallimento del tentativo di applicare gli indicatori di coerenza nel meccanismo di determinazione dei ricavi che si è avuto nel primo semestre del 2007, si deve constatare la volontà da parte dell'Amministrazione finanziaria di valutare con più attenzione le risultanze degli studi di settore.

In questo senso, sono importanti le affermazioni che tendono a consi-

(continua nota 6)

ne o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi», mentre se è vero che l'art. 55 del T.U.I.R. definisce quale reddito di impresa quello derivante dall'esercizio di imprese commerciali, d'altra parte comprende nell'esercizio di imprese commerciali anche quelle attività indicate nell'art. 2195 c.c. non organizzate in forma di impresa. Dalla formulazione dell'art. 55 del T.U.I.R. deriva che possono produrre redditi di impresa anche attività prive di organizzazione e per le quali verrebbe meno il requisito previsto per essere soggetti passivi IRAP.

derare come congrui anche gli imprenditori all'interno dell'intervallo di confidenza, ovvero che richiedono agli Uffici di basare gli accertamenti anche su altri elementi raccolti in fase di contraddittorio e non solo sulla non congruità.

Sotto questo profilo il nuovo regime dei minimi pare avere forti caratteri di novità: si rivolge (nelle intenzioni dichiarate dall'Amministrazione) a una vasta platea di contribuenti, prevede delle fortissime semplificazioni, esonera i contribuenti dagli studi di settore, che rimane lo strumento principe dei controlli extracontabili sulle piccole imprese.

La spiegazione di questa apparente discrasia forse può essere ricercata nel fatto che il regime si riferisce ai contribuenti non tanto minimi, quanto marginali, verosimilmente operanti in quelle condizioni che esulano dalla normalità economica, condizione principe di validità delle stime degli studi di settore; tuttavia, l'elemento di perplessità consiste nel fatto che l'Amministrazione finanziaria quantificava in neppure 200.000 i contribuenti marginali, mentre i minimi sono teoricamente molti di più.

Infine, si ritiene che il rapporto tra i contribuenti minimi e le Associazioni di categoria non subirà alcun cambiamento con l'entrata in vigore di questo regime. Infatti, non si reputa realistico lo scenario di contribuenti che in seguito all'adozione del regime decidano di tenere in proprio le scritture contabili. Nonostante le forti semplificazioni, vi sono comunque degli aspetti tecnici che devono essere seguiti e che necessitano di assistenza e di continuo monitoraggio, come si rilevava nei precedenti interventi su *Dialoghi*. Oltre agli adempimenti strettamente contabili, le imprese sono tenute al rispetto di numerosi altri adempimenti di carattere contributivo, assistenziale, in materia di sicurezza, *privacy*, ambiente. Sotto questo profilo negli ultimi anni si è assistito a un proliferare di incombenze extratributarie che hanno interessato in maniera indistinta tanto la grande quanto la piccola impresa; il regime dei minimi consentirà quindi di fare a meno del «contabile», ma non del consulente.

■ **La rilevanza della «struttura patrimoniale» ai fini dell'accesso al regime dei minimi**

Dario Stevanato

Dei numerosi e incisivi spunti contenuti nell'articolo di Giuseppe Bortolussi, vorrei riprendere quello che si riferisce al parametro dei beni strumentali. Tra i requisiti di accesso al regime dei «minimi» figura infatti il

limite dell'acquisto, nel triennio solare precedente, di beni strumentali per ammontare complessivo a 15 mila euro. Il dubbio interpretativo dipende da un improprio uso della tecnica dell'assimilazione: secondo il comma 96, lett. b), dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008, infatti, tra gli «acquisti di beni strumentali» rilevano anche quelli effettuati «mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria». Sennonché, in questo modo vengono messi sullo stesso piano titoli giuridici eterogenei e tecniche contrattuali aventi obiettivi economici differenziati. Infatti, se può essere compresa l'assimilazione di un contratto di appalto o di locazione finanziaria all'acquisto della proprietà del bene strumentale, visto che tali forme contrattuali sono in ultima analisi finalizzate all'acquisizione della proprietà del bene, a diverse conclusioni si deve giungere per i contratti di locazione non finanziaria o di noleggio di beni strumentali.

Tali contratti danno infatti luogo, dal punto di vista economico, al godimento di un servizio e non certo all'acquisizione di un bene, dunque non producono alcun effetto sulla struttura patrimoniale dell'impresa. Sui beni presi in locazione o a noleggio l'impresa utilizzatrice non vanta alcun titolo dominicale, né formale né sostanziale. Dunque non si vede perché mai considerare la locazione non finanziaria o il noleggio come una modalità di «acquisto» del bene, anche perché - come osserva correttamente Bortolussi - ciò provoca un significativo e indesiderato restringimento della platea dei soggetti potenzialmente interessati al regime dei minimi (7).

Inoltre, se una soglia media di 5.000 euro annui può ancora essere capiente rispetto all'acquisto di una dotazione minima di beni strumentali (un computer, una scrivania, un impianto telefonico/telefax, ecc.), la stessa soglia è assolutamente incongrua se riferita al pagamento di canoni di locazione immobiliare, per un ufficio o in genere un fabbricato strumentale (negoziato, laboratorio, capannone, ecc.). Dubito fortemente che, almeno in un centro abitato di medie dimensioni, si possano prendere in affitto dei locali per poco più di 400 euro al mese. Senza contare che, se anche ciò si verificasse, a quel punto il soggetto avrebbe esaurito l'intera capienza e non potrebbe acquistare alcun bene strumentale, fosse anche una calcolatrice o una lampada da tavolo.

(7) Anche in base ad un sondaggio condotto dall'Int (Istituto nazionale tributaristi), su cui riferisce *Il Sole-24 Ore* del 10 maggio 2008, sarebbe proprio l'inclusione dei canoni di affitto nel tetto dei 15 mila euro il maggior ostacolo per l'accesso al regime dei minimi.

Si potrà obiettare su un piano astratto che ciò che conta, nell'ottica dell'accesso al regime dei minimi, non è l'acquisto della proprietà del bene strumentale, ma la sua concreta disponibilità, indice di una certa intensità nell'utilizzo di fattori produttivi. Questa lettura, tuttavia, prova troppo, perché non si vede allora perché considerare soltanto i canoni pagati per ottenere la disponibilità di beni strumentali, e non anche i corrispettivi per servizi di altra natura.

Il carattere asistematico di una tale distinzione emerge anche dalla lettura della circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E (8). In specie, in quella sede è stato chiesto all'Agenzia delle entrate di indicare il corretto trattamento degli acquisti provenienti dalle cd. strutture polifunzionali, cioè delle strutture (*business centre*) «che offrono, oltre all'affitto di un locale dove esercitare la professione, tutta una serie di altri servizi, quali quelli di segreteria, che talvolta vengono fatturati sotto una sola voce unitaria. Non è agevole, infatti, separare in concreto il canone di affitto, rilevante ai fini dell'ingresso/permanenza nel regime, dai costi degli altri servizi». Ebbene, sul punto l'Agenzia ha risposto che, «al fine della verifica dei requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi, i soggetti che si avvalgono di strutture polifunzionali dovranno discernere, secondo criteri oggettivi, i costi sostenuti per acquisire la disponibilità di beni strumentali, da quelli sostenuti per godere di servizi connessi allo svolgimento dell'attività».

L'Agenzia non si avvede che, in contratti di *full office* come quelli oggetto del quesito, l'intero corrispettivo pagato sta a fronte dell'acquisizione di servizi utili allo svolgimento dell'attività, dalla disponibilità di locali, all'utilizzo di attrezzature ed utenze, ai servizi di segreteria. Se la distinzione tra ciò che è «godimento di servizi» e ciò che invece è «disponibilità di beni strumentali» è in questi casi artificiosa - in primo luogo sul piano della corretta ricostruzione della volontà contrattuale - la stessa distinzione è su un piano più generale scarsamente significativa se utilizzata al fine di consentire o negare l'accesso al regime dei minimi.

Si ripete che la legge non sembra aver inteso introdurre un parametro di accesso quantitativo in relazione ai servizi ed ai beni strumentali utilizzati, ma in relazione alla struttura patrimoniale e proprietaria dell'impresa. Sotto questo profilo il riferimento alla locazione non finanziaria (oltreché al noleggio, che neppure è menzionato dalla legge, comparando solo

(8) Cit. nota 2.

nell'interpretazione dell'Agenzia) appare un corpo estraneo, del tutto spurio rispetto al profilo della struttura patrimoniale dell'impresa.

Mi sembra dunque, concludendo, che il parametro quantitativo legato ai fattori produttivi utilizzati dall'impresa debba essere rivisto e reso più coerente rispetto agli obiettivi di escludere dal regime le attività imprenditoriali o professionali dotate di una significativa organizzazione: o mettendo più chiaramente l'accento sulla struttura patrimoniale proprietaria dell'impresa (cogliendo altresì l'occasione - come suggerito da Bortolussi - per fare riferimento ad un certo *stock* di beni strumentali presenti presso l'impresa, e non agli acquisti degli ultimi tre anni, viste le distorsioni cui tale ultimo requisito può dare luogo), oppure dando la preferenza ad un diverso profilo, e cioè alla disponibilità di beni strumentali e altri servizi, conteggiando, allora, ogni tipo di corrispettivo finalizzato all'acquisizione di fattori produttivi, materiali e non. Va da sé che in questo secondo caso andrebbero anche ripensate le soglie, visto che un limite di 15 mila euro nel triennio avrebbe l'effetto di vanificare gli obiettivi della normativa, rendendola inaccessibile anche a moltissimi contribuenti marginali.

■ **Un modello troppo timido per i casi in cui l'azienda si immedesima con il titolare**

Raffaello Lupi

L'articolo di Bortolussi conferma le varie inadeguatezze del regime dei minimi rispetto a un problema che la nostra fiscalità analitico-aziendale ha sostanzialmente ignorato dal 1973 in poi, nella sua marcia verso una visibilità documentale della capacità economica, affidabile quanto più l'impresa diventava organizzativamente autonoma rispetto al titolare. La capacità economica realizzata, erogata o percepita da grandi strutture, è infatti visibile proprio attraverso gli automatismi della relativa organizzazione contabile. Facendo leva sulla rigidità delle organizzazioni d'impresa è stato costruito dal 1972 in poi un sistema fiscale che, finché tali strutture esistono, praticamente funziona da solo, con apprezzabile gettito. Questa tassazione «analitico-documentale» si è però dimostrata un fallimento quando i redditi sono erogati da semplici privati, consumatori finali, a piccoli commercianti o artigiani, che si immedesimano con la propria attività. Sarà stato anche legislativamente possibile chiamare impresa un piccolo commerciante, ma questo non lo indurrà minimamente a modificare i propri comportamenti, ispirandoli a quelli della grande struttura

organizzativa condizionata da rigidità amministrative concepibili solo quando l'attività è più articolata. Il regime dei minimi sembra una presa d'atto di un malessere, di una carenza di categorie concettuali per inquadrare milioni di contribuenti, alla fine tutti «intruppati» nel reddito di impresa, anche se privi di una struttura amministrativa affidabile. Il regime dei minimi è una conferma che la contabilità non serve a nulla, ma è solo un inutile orpello quanto più l'attività si immedesima con il titolare, e i clienti non sono in grado di segnalare i compensi erogati. E anche quando si crea un embrione di organizzazione, per alcuni processi ripetitivi aziendali, la figura del titolare mantiene ampi margini per occultare ricavi o esporre costi fittizi.

Tutte le carenze concettuali indicate da Bortolussi sono un indice di mancanza di strumenti di lettura della capacità economica, artigianale e del piccolo commercio, che vengono da lontano. Il regime dei minimi conferma l'inadeguatezza della tassazione analitico-aziendale per milioni di piccoli operatori, ma non ci dice affatto cosa bisogna mettere, in positivo, al posto delle modalità «analitico-aziendali» di tassazione. Forse sarebbe il caso di dire una volta per tutte che il reddito di queste categorie non può che essere un oggetto di stima, e non la risultante di un calcolo analitico documentale. In questo contesto si colloca anche la tematica dei «beni strumentali» che richiederebbe una stima delle condizioni effettive di impresa, del suo valore, tutte operazioni la cui possibile concreta complessità induce a ripiegare sul «dato contabile». Che però, per le attività autonome basate sul lavoro personale del titolare, ha un senso molto scarso.

«Dialoghi» con le Riviste IPSOA

DIALOGHI TRIBUTARI

- R. Lupi, «Regime di minimi: una finestra sui problemi del «lavoro indipendente»», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2008, pag. 125

CORRIERE TRIBUTARIO

- D. Deotto, «Considerazioni “minime” sul regime dei “minimi”», in *Corr. Trib.* n. 12/2008, pag. 923
- M. Sirri e R. Zavatta, con *postilla* di P. Centore, «Problematiche IVA sul regime dei contribuenti minimi», in *Corr. Trib.* n. 11/2008, pag. 842
- A. Doderò e A. Trevisani, «Le risposte dell'Agenzia ai quesiti sul regime dei contribuenti minimi», commento a Circ. n. 7/E del 2008, in *Corr. Trib.* n. 9/2008, pag. 723
- A. Doderò, «Risposte dell'Agenzia delle entrate sul regime dei minimi», in *Corr. Trib.* n. 7/2008, pag. 516
- P. Moretti, «Contribuenti minimi tra semplificazioni e tecnicismi», commento a D.M. 2 gennaio 2008, in *Corr. Trib.* n. 5/2008, pag. 368

Dialoghi

TRIBUTARI

Pubblicazione bimestrale

Editrice

Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi)
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Donatella Treu

Coordinamento editoriale

Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Redazione

Cristina Orsenigo, Valeria Ruggiero

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

ABCCompos s.r.l.
via Pavese, 1/3 - 20089 Rozzano (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa

GECA s.p.a.
Via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)
Rivista licenziata per la stampa il 14 luglio 2008

Pubblicità

db Consulting srl
EVENTS & ADVERTISING

db Consulting srl Event & Advertising
via Leopoldo Gasparotto 168 - 21100 Varese
tel. 0332/282160 - fax 0332/282483
e-mail: info@db-consult.it
www.db-consult.it

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 68 del 29 gennaio 2008

Iscritta al R.O.C. n. 1702

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004, n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 30 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore.

Servizio Clienti: tel. (02) 824761
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it

Italia

abbonamento annuale: € 160,00

Estero

abbonamento annuale: € 320,00

Modalità di pagamento

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento.

Prezzo copia: € 30,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Redazione

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
IPSOA, Redazione Dialoghi Tributarì,
Casella postale 12055 - 20120 MILANO
Telefono (02) 82476.018
Telefax (02) 82476.600

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:
IPSOA, Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. (02) 82 47 61 - Fax (02) 82 47 6.799
Servizio risposta automatica Tel. (02) 82476.999

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia S.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID. L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società. I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi, titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo-contabile, commerciale e promozionale. Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha diritto di conoscere, aggiornare, rettificare, cancellare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Ufficio MID, Milanofiori, Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI).